



# ISSAI 200

Vertaling



## INHOUD

<b>Inleiding</b>	<b>5</b>
<b>Doel en draagwijdte van de Fundamentele Principes voor Financiële Audit</b>	<b>6</b>
<b>Kader voor financiële audit</b>	<b>7</b>
<b>Doelstellingen van financiële audit</b>	<b>7</b>
<b>Toepassingen binnen de overheidssector onderhevig aan ISSAI 200</b>	<b>8</b>
Eerste voorwaarden voor een audit van jaarrekeningen overeenkomstig de ISSAI-standaarden	8
Audits van jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden	10
Audits van enkelvoudige jaarrekeningen en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening	11
<b>Elementen van financiële Audit</b>	<b>12</b>
<b>De drie partijen bij financiële audit</b>	<b>12</b>
<b>Geschikte normen</b>	<b>12</b>
<b>Informatie over het auditonderwerp</b>	<b>12</b>
<b>Opdrachten met een redelijke mate van zekerheid</b>	<b>13</b>
<b>Principes van financiële audit</b>	<b>13</b>
<b>Algemene principes</b>	<b>13</b>
<b>Eerste voorwaarden bij de uitvoering van financiële audits</b>	<b>13</b>
Ethiek en onafhankelijkheid	13
Kwaliteitsbeheersing	14
Management en vaardigheden van het opdrachtteam	15
<b>Principes met betrekking tot fundamentele auditprincipes</b>	<b>15</b>
Auditrisico	15
Professioneel oordeel en scepticisme	16
Materialiteit	17
Communicatie	18
Documentatie	19
<b>Principes met betrekking tot het auditproces</b>	<b>20</b>
De auditvoorwaarden overeenkomen	20
Planning	21
Inzicht in de geauditeerde instantie	22
Risicobeoordeling	23
Reactie op de beoordeelde risico's	25

Overwegingen met betrekking tot fraude bij een financiële audit	25
Continuïteitsbeschouwingen	26
Beschouwingen omtrent de wet- en regelgeving in een financiële audit	28
Auditbewijsmateriaal	29
De overweging van gebeurtenissen na de auditwerkzaamheden	31
Evaluatie van de afwijkingen	32
Een oordeel formuleren en rapporteren over de jaarrekeningen	33
Vorm van het oordeel	34
Vereiste elementen van het auditrapport	35
Aanpassingen aan het oordeel in het auditrapport	36
Het bepalen van het soort van aanpassing aan het oordeel van de auditeur	36
Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden in het auditrapport	37
Ter vergelijking opgenomen informatie – overeenkomstige bedragen en vergelijkende jaarrekeningen	38
De verantwoordelijkheden van de auditeur met betrekking tot andere informatie in documenten waarin geauditeerde jaarrekeningen zijn opgenomen.	39
Speciale overwegingen – audits van jaarrekeningen die opgesteld zijn jaarrekeningen opgesteld volgens financiële kaders voor specifieke doeleinden	40
Speciale overwegingen – Audits van een enkelvoudige jaarrekening en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening	40
Overwegingen die relevant zijn voor audits van geconsolideerde jaarrekeningen (inclusief jaarrekeningen van de volledige overheid)	41

ISSAI  
200

De Internationale Standaarden voor Rekenkamers, ISSAI, worden uitgevaardigd door de Internationale Organisatie voor Rekenkamers, INTOSAI. Voor meer informatie, bezoek [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



# *Fundamentele Principes voor Financiële Audit*

## Inleiding

1. Professionele standaarden en richtlijnen zijn essentieel voor de geloofwaardigheid, kwaliteit en professionaliteit van overheidsaudit. De Internationale Standaarden voor Rekenkamers (ISSAI-standaarden) zijn ontwikkeld door de Internationale Organisatie van Rekenkamers (INTOSAI) om de onafhankelijkheid en doeltreffendheid van audits te bevorderen en om de leden van INTOSAI te ondersteunen bij het ontwikkelen van hun eigen professionele aanpak in overeenstemming met hun mandaten en de nationale wet- en regelgeving.
2. *ISSAI 100 – Fundamentele Principes voor Overheidsaudit* bevat een algemene omschrijving van de fundamentele principes voor overheidsaudit en definieert de ISSAI-standaarden als dwingend. *ISSAI 200 – Fundamentele Principes voor Financiële Audit* werd ontwikkeld om de basisprincipes van audits van jaarrekeningen binnen de overheidssector uiteen te zetten. ISSAI 200 bouwt voort op de fundamentele principes uit ISSAI 100, past ze toe op de specifieke context van audits van jaarrekeningen en vormt de basis voor auditstandaarden binnen die context. ISSAI 200 moet gelezen en geïnterpreteerd worden in samenhang met ISSAI 100.
3. De belangrijkste doelstelling van ISSAI-standaarden voor financiële audits is om de leden van INTOSAI een allesomvattende reeks principes, standaarden en richtlijnen te bieden voor audits van jaarrekeningen van overheidsinstanties. Behalve ISSAI 200 omvatten de ISSAI-standaarden voor financiële audits ook de Richtlijnen voor Financiële Audits (ISSAI 1000-2999) op niveau 4 van het ISSAI-kader. ISSAI 1000 geeft een algemene inleiding op die richtlijnen. De ISSAI-standaarden 1200-1810 bevatten verder praktijkadviezen die uitgevaardigd zijn door INTOSAI om leden te begeleiden bij de toepassing van de Internationale Auditstandaarden (ISA 200-810) die ontwikkeld zijn door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Een richtlijn van het ISSAI-kader bestaat telkens uit een praktijkadvies en de bijbehorende ISA-standaard.
4. Bij financiële audits wordt voornamelijk onderzocht of de financiële informatie van een instantie is voorgesteld in overeenstemming met het toepasselijke financiële en reglementaire kader. De draagwijdte van financiële audits binnen de overheidssector kan bepaald worden door het mandaat van de rekenkamer in de vorm van een reeks bijkomende auditdoelstellingen, naast de doelstellingen die vooropgesteld worden voor audits van jaarrekeningen volgens het financiële rapporteringskader. Dergelijke doelstellingen kunnen inhouden dat er audits worden uitgevoerd naar:
  - de rekeningen of andere financiële verslagen van staten of instanties, eventueel opgesteld buiten het algemene financiële rapporteringskader;
  - begrotingen, secties van begrotingen, toewijzingen en andere beslissingen over de verdeling van middelen, alsook de uitvoering ervan;
  - beleidslijnen, programma's of activiteiten, die bepaald worden door de wetgeving of hun bron van inkomsten;
  - wettelijk bepaalde bevoegdheidsgebieden, zoals de bevoegdheden van ministers; en
  - categorieën van lonen, betalingen, activa en passiva.
5. Als het mandaat van een rekenkamer dergelijke bijkomende auditdoelstellingen omvat, kan het voor de rekenkamer nodig zijn standaarden te ontwikkelen of aan te nemen die gebaseerd zijn op de algemene fundamentele principes voor overheidsaudit uit ISSAI 100

en op de fundamentele principes voor rechtmatigheids- en performantie-audit. Verder kunnen de adviezen in de Financiële Auditrichtlijnen voor specifieke kaders<sup>1</sup>, audits van enkelvoudige jaarrekeningen en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening<sup>2</sup> en rapporten over verkorte jaarrekeningen<sup>3</sup> ook relevant zijn.

6. Deze ISSAI-standaard geeft informatie weer over het volgende:

- Het doel en de draagwijdte van de Fundamentele Principes voor Financiële Audit
- Het kader voor audits van jaarrekeningen binnen de overheidssector
- De elementen van een audit van jaarrekeningen
- De principes van een audit van jaarrekeningen

### **Doel en draagwijdte van de Fundamentele Principes voor Financiële Audit**

7. ISSAI 200 formuleert de fundamentele principes voor een audit van jaarrekeningen, die uitgevoerd wordt overeenkomstig een financieel rapporteringskader. De principes zijn eveneens toepasbaar als een rekenkamer zich ertoe verbindt of de taak heeft een audit uit te voeren naar enkelvoudige jaarrekeningen en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening, jaarrekeningen opgesteld volgens financiële kaders voor specifieke doeleinden, alsook verkorte jaarrekeningen. Als er in ISSAI 200 verwezen wordt naar audits van jaarrekeningen, worden taken van die aard bedoeld.

8. ISSAI-standaarden 1000-1810 over financiële audits kunnen toegepast worden naargelang dat gepast is voor die taken. Het is auditers echter verboden te verwijzen naar de ISSAI-standaarden als:

- de eerste voorwaarden voor een audit overeenkomstig de ISSAI-standaarden over financiële audit niet vervuld zijn<sup>4</sup>; of
- de auditeur zich niet akkoord kan verklaren met het gezag van de ISA<sup>5</sup>- en ISSAI-standaarden.

9. De Fundamentele Principes voor Financiële Audit gelden voor alle audits van jaarrekeningen binnen de overheidssector, hetzij van de volledige overheid, hetzij van delen ervan of individuele instanties.

10. *ISSAI 200 – De Fundamentele Principes voor Financiële Audit* formuleert de essentie van de gedetailleerde auditstandaarden in ISSAI-standaarden 1000-1810 op niveau 4 van het ISSAI-kader. De principes in ISSAI 200 kunnen op drie manieren gehanteerd worden:

- Als basis voor de ontwikkeling van eigen standaarden;
- als basis voor het aannemen van consistente nationale standaarden;

<sup>1</sup> ISSAI 1800 – Speciale overwegingen – Audits van Jaarrekeningen die opgesteld zijn overeenkomstig rapporteringskaders voor specifieke doeleinden.

<sup>2</sup> ISSAI 1805 – Speciale overwegingen – Audits van Enkelvoudige Jaarrekeningen en Specifieke Elementen, Rekeningen of Onderdelen van een Jaarrekening.

<sup>3</sup> ISSAI 1810 – Opdrachten tot Rapportering over Verkorte Jaarrekeningen.

<sup>4</sup> ISSAI 1210 – De vereisten voor auditopdrachten overeenkomen, paragraaf 6-8.

<sup>5</sup> ISSAI 1000, paragraaf 37-43.

- als basis voor het aannemen van de Financiële Auditrichtlijnen als toonaangevende standaarden.
11. In rapporten mag enkel naar ISSAI 200 verwezen worden als er auditstandaarden ontwikkeld of aangenomen zijn die volledig stroken met alle relevante principes in ISSAI 200. Een principe is relevant als het handelt over het betrokken audittype of de combinatie van audittypes en als de omstandigheden en procedures toepasselijk zijn. De principes kunnen geenszins de nationale wet- en regelgeving en mandaten opheffen.
  12. Bij het aannemen of ontwikkelen van auditstandaarden op basis van de Fundamentele Auditprincipes, mag daarnaar verwezen worden in de volgende woorden:
 

*We hebben onze audit uitgevoerd in overeenstemming met [standaarden], die gebaseerd zijn op of overeenstemmen met de Fundamentele Auditprincipes (ISSAI 100-999) van de Internationale Standaarden voor Rekenkamers.*
  13. Rekenkamers die de Financiële Auditrichtlijnen van niveau 4 aannemen als dwingende standaarden, moeten daarnaar verwijzen in hun rapporten. Afhankelijk van de toegepaste standaarden en het mandaat van de rekenkamers, kan dat op twee manieren:
    - (a) Overeenkomstig ISSAI 1000-1810 – dat houdt de volledige naleving in van alle relevante ISA-standaarden en de bijbehorende toelichting in de Praktijkadviezen van INTOSAI.
    - (b) Overeenkomstig de ISA-standaarden – dat houdt naleving van alle relevante ISA-standaarden in.
  14. Als de ISSAI-standaarden van niveau 4 als dwingende standaarden gehanteerd worden, moeten auditeurs binnen de overheidssector ook de ISA-standaarden respecteren. Rekenkamers doen er goed aan ernaar te streven de standaarden van niveau 4 integraal aan te nemen als hun dwingende standaarden, aangezien ze ontwikkeld zijn om de beste praktijken te weerspiegelen. INTOSAI erkent dat dat in sommige omgevingen onmogelijk kan zijn doordat het daar ontbreekt aan fundamentele administratieve structuren of omdat de wet- of regelgeving een andere visie formuleert dan de Financiële Auditrichtlijnen, wat betreft het uitvoeren van audits van jaarrekeningen. Als dat het geval is, kan de rekenkamer ervoor kiezen haar eigen dwingende standaarden te ontwikkelen op basis van de Fundamentele Principes voor Financiële Audit.
  15. Als de ISSAI-standaarden van niveau 4 gehanteerd worden als dwingende standaarden voor een audit van jaarrekeningen die gecombineerd wordt met een rechtmatigheidsaudit, moeten de auditeurs zowel de Richtlijnen voor Financiële Audit als voor Rechtmatigheidsaudit respecteren<sup>6</sup>.

## **Kader voor financiële audit**

### **Doelstellingen van financiële audit**

16. Het doel van een audit van jaarrekeningen is het vertrouwen van de doelgroep in de jaarrekeningen te vergroten. Dat wordt bereikt doordat de auditeur een oordeel formuleert

---

<sup>6</sup> ISSAI 4000 – Algemene Inleiding tot de Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit en ISSAI 4200 – Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit met betrekking tot Audit van Jaarrekeningen.

over de vraag of de jaarrekeningen in alle materiële opzichten opgesteld zijn in overeenstemming met het toepasselijke financiële rapporteringskader, of – in het geval dat de jaarrekeningen opgesteld zijn overeenkomstig een getrouw-beeldstelsel – of de jaarrekening getrouw is voorgesteld in alle materiële opzichten, of een getrouw beeld weergeeft in overeenstemming met dat kader. Wet- of regelgevingen die bindend zijn voor auditinstanties binnen de overheidssector kunnen andere verwoordingen voorschrijven voor dat oordeel. Een audit die uitgevoerd wordt overeenkomstig standaarden die gebaseerd zijn op de Fundamentele Principes voor Financiële Audit van INTOSAI en de relevante ethische voorschriften, stellen de auditeur in staat een dergelijk oordeel te formuleren.

17. ISSAI 200 is gebaseerd op de volgende doelstellingen, zoals die geformuleerd zijn in ISSAI 1200<sup>7</sup>:

Bij audits van jaarrekeningen zijn het de algemene doelstellingen van de auditeur:

- a) een redelijke mate van zekerheid te verwerven dat de jaarrekeningen in hun geheel geen materiële afwijkingen bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten, zodat de auditeur in staat is een oordeel te formuleren over de vraag of de jaarrekeningen in alle materiële opzichten opgesteld zijn overeenkomstig het toepasselijke financiële rapporteringskader; en
- b) te rapporteren over de jaarrekeningen en het resultaat van de audit openbaar te maken overeenkomstig de auditbevindingen.

### **Toepassingen binnen de overheidssector onderhevig aan ISSAI 200**

#### ***Eerste voorwaarden voor een audit van jaarrekeningen overeenkomstig de ISSAI-standaarden***

18. **De auditeur moet controleren of aan de eerste voorwaarden voor een audit van jaarrekeningen voldaan is.**
19. Bij financiële audits, overeenkomstig de ISSAI-standaarden, wordt ervan uitgegaan dat:
- de auditeur het financiële rapporteringskader dat gebruikt is voor het opstellen van de jaarrekeningen als aanvaardbaar beschouwt.
  - het management van de instantie erkent en begrijpt dat het zijn plicht is:
    - De jaarrekeningen op te stellen overeenkomstig het toepasselijke financiële kader, inclusief het getrouwe beeld, naargelang dat relevant is;
    - Te beschikken over de mate van interne beheersing, die volgens het management nodig is om te garanderen dat de jaarrekening geen materiële afwijkingen bevat die het gevolg zijn van fraude of fouten; en
    - De auditeur onbeperkte toegang te verstrekken tot alle informatie waarvan het zich bewust is en die relevant is voor het opstellen van de jaarrekeningen.
20. Financiële rapporteringskaders kunnen voor algemeen of specifiek gebruik bedoeld zijn. Kaders voor algemeen gebruik zijn ontworpen om aan de informatiebehoefte van een brede doelgroep te voldoen. Bij kaders voor specifiek gebruik gaat het om een specifieke doelgroep. Verder kunnen rapporteringskaders ook kaders voor een getrouw beeld of rechtmatigheidskaders zijn. Een kader voor een getrouw beeld vereist dat men zich aan het

---

<sup>7</sup> ISSAI 1200, paragraaf 11 van ISA 200.



rapporteringskader houdt, maar staat expliciet of impliciet toe dat van een voorschrift kan worden afgeweken of dat er bijkomende informatie kan worden verstrekt om het getrouwe beeld van de jaarrekeningen weer te geven. Het begrip rechtmatigheidskader wordt gebruikt om te verwijzen naar een financieel rapporteringskader waarbij men zich aan de voorschriften van dat kader dient te houden en dergelijke afwijkingen niet toegestaan zijn.

21. Zonder een aanvaardbaar financieel rapporteringskader, ontbreekt het het management aan een passende basis voor het opstellen van de jaarrekeningen en ontbreekt het de auditeur aan geschikte criteria om die te auditeren. Geschikte criteria moeten formeel vastgelegd zijn. Voor het opstellen van jaarrekeningen zijn dat bijvoorbeeld de Internationale Boekhoudstandaarden binnen de Overheidssector (IPSAS-standaarden), de Internationale Financiële Rapporteringsstandaarden (IFRS-standaarden) of andere internationale of nationale financiële rapporteringskaders die zich richten op de overheidssector.
22. De volledige jaarrekening van een overheidsinstantie die opgesteld is in overeenstemming met een financieel rapporteringskader voor de overheidssector, bestaat doorgaans uit:
  - De balans;
  - De resultatenrekening;
  - Een mutatieoverzicht in netto-activa/eigen vermogen;
  - Het cashflowoverzicht;
  - Een vergelijking tussen het budget en de uitvoering (hetzij als een afzonderlijke uitvoeringsrekening of als een reconciliatie);
  - De toelichtingen, die bestaan uit een overzicht van de belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
  - In sommige omgevingen kunnen volledige jaarrekeningen ook andere rapporten bevatten, bijvoorbeeld over performantie en kredieten.

Als de jaarrekeningen opgesteld zijn in overeenstemming met een rapporteringskader dat gebaseerd is op andere boekhoudkundige principes, zoals de gewijzigde periodetoerekening of het kasboekhouden, is het mogelijk dat ze niet al het bovenstaande bevatten.

23. De rapporteringskaders die door de wet-of regelgeving voorgeschreven worden, zijn voor de auditeur doorgaans aanvaardbaar. Als dat echter niet zo is, kan een dergelijk kader toch toegestaan worden als:
  - het management bereid is de noodzakelijke bijkomende toelichtingen te verstrekken bij hun jaarrekeningen om te vermijden dat ze misleidend zijn; en
  - het auditrapport over de jaarrekening een toelichtende paragraaf bevat die de aandacht van de doelgroep vestigt op dergelijke bijkomende toelichtingen.

Als aan de bovenstaande vereisten niet voldaan is, moet de auditeur inschatten welke gevolgen de misleidende aard van de jaarrekeningen heeft op de auditverklaring en het oordeel en overwegen het parlement daaromtrent in te lichten.

24. Aanvaardbare financiële rapporteringskaders omvatten doorgaans bepaalde kenmerken die garanderen dat de informatie in de jaarrekeningen waardevol is voor de doelgroep:
  - Relevantie: de informatie in de jaarrekeningen is relevant voor de aard van de geauditte instantie en voor het doel van de jaarrekeningen;
  - Volledigheid: Er worden geen transacties, gebeurtenissen, rekeningensaldi of toelichtingen weggelaten die de conclusies over de jaarrekening kunnen beïnvloeden;

- Betrouwbaarheid: de informatie in de jaarrekening:
  - (i) Geeft, naargelang toepasselijk, het economische belang van gebeurtenissen en transacties weer, niet alleen de rechtsvorm; en
  - (ii) Leidt in soortgelijke omstandigheden tot een redelijk consequente beoordeling, meting, presentatie en toelichting;
- Neutraliteit en objectiviteit: de informatie in de jaarrekeningen is onbevooroordeeld;
- Verstaanbaarheid: de informatie in de jaarrekeningen is duidelijk en allesomvattend en is niet vatbaar voor sterk uiteenlopende interpretaties.

Bijlage 2 van ISSAI 1210<sup>8</sup> kan verdere ondersteuning bieden aan auditoren bij het bepalen van de aanvaardbaarheid van het financiële rapporteringskader.

25. In bepaalde overheidsauditomgevingen wordt naar financiële audits verwezen als audits naar de uitvoering van de begroting. Dat omvat vaak een vergelijking van de transacties met de begroting om problemen inzake rechtmatigheid en regelmatigheid bloot te leggen. Dergelijke audits kunnen uitgevoerd worden op basis van een risico of met de bedoeling om alle transacties te behandelen. In zulke auditomgevingen is er vaak geen aanvaardbaar financieel rapporteringskader. De resultaten van financiële transacties kunnen voorgesteld worden als een vergelijking van de uitgaven met de begroting. In omgevingen waar dergelijke audits uitgevoerd worden en jaarrekeningen niet voorgesteld worden overeenkomstig een aanvaardbaar financieel rapporteringskader, kan de auditor concluderen dat de eerste voorwaarden voor een audit, zoals geformuleerd in de ISSAI-standaarden over financiële audit, ontbreken. Auditoren kunnen dan overwegen de Fundamentele Principes voor Financiële Audit als leidraad te hanteren om hun eigen standaarden te ontwikkelen die beantwoorden aan hun specifieke situatie. Als het mandaat van de rekenkamer gewag maakt van financiële audit, maar dat niet koppelt aan een jaarrekening opgesteld volgens een financieel rapporteringskader, wordt voorgesteld dat de ISSAI-standaarden beschouwd moeten worden als de beste beschikbare praktijken en dat de geest van de ISSAI-standaarden gehandhaafd wordt bij het ontwerpen van standaarden voor die specifieke omgeving. Als het mandaat van een rekenkamer verwijst naar audits van een enkelvoudige jaarrekening en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening, kan ISSAI 1805<sup>9</sup> nuttig zijn.
26. Van audits die uitgevoerd worden in omgevingen waarbij de naleving van overheidsvoorschriften de hoofdzaak van de audit vormt, wordt doorgaans verwacht dat het rechtmatigheidsaudits zijn. ISSAI 400 – *Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit* kan een relevante informatiebron zijn voor de ontwikkeling of het aannemen van standaarden voor het auditwerk. Als het auditmandaat echter toelaat dat de auditprocedures gewijzigd worden en het gebruik van een aanvaardbaar financieel rapporteringskader ingevoerd wordt voor het opstellen van jaarrekeningen, kunnen de ISSAI-standaarden over financiële audit ook aangenomen worden.

### ***Audits van jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden***

27. De principes in ISSAI 200 zijn toepasselijk voor audits van jaarrekeningen die opgesteld zijn in overeenstemming met zowel stelsels voor algemene als voor bijzondere doeleinden. Naast de jaarrekening voor algemene doeleinden kunnen overheidsinstanties ook een jaar-

<sup>8</sup> ISSAI 1210 – De vereisten voor auditopdrachten overeenkomen, paragraaf 6-8.

<sup>9</sup> ISSAI 1805 – Speciale overwegingen – Audits van Enkelvoudige Jaarrekeningen en Specifieke Elementen, Rekeningen of Onderdelen van een Jaarrekening.

rekening opstellen voor andere partijen (zoals regeringsorganen, het parlement of andere toezichtorganen), voor wie de jaarrekening eventueel op maat gemaakt moet worden om aan hun specifieke informatiebehoeften te voldoen. In sommige omgevingen zijn dergelijke jaarrekeningen de enige soort die een overheidsinstantie opstelt. Een jaarrekening voor bijzondere doeleinden is niet geschikt voor de burger. Auditeurs moeten daarom grondig onderzoeken of het financiële rapporteringskader ontworpen is om financiële informatie te verstrekken aan een brede doelgroep (stelsel voor algemene doeleinden) of voor een specifieke doelgroep (stelsel voor bijzondere doeleinden), of om te voldoen aan de voorschriften van een standaardiseringsorganisatie.

28. Stelsels voor bijzondere doeleinden binnen de overheidssector kunnen het volgende omvatten:
- Het traditionele kasboekhouden (inkomsten en uitgaven) voor cashflowinformatie die een instantie eventueel moet opstellen voor een regeringsorgaan;
  - De financiële rapporteringsvoorschriften, ontworpen door een internationaal financieeringsorgaan of –mechanisme;
  - De financiële rapporteringsvoorschriften, ontworpen door een regeringsorgaan, het parlement of andere partijen met een toezichtfunctie om te voldoen aan de voorschriften ervan; of
  - De financiële rapporteringsvoorschriften van een contract, zoals een projectsubsidie.
29. De principes in ISSAI 200 zijn relevant voor audits van jaarrekeningen die opgesteld zijn in overeenstemming met dergelijke kaders. Behalve die principes kan het voor rekenkamers nuttig zijn om, bij de ontwikkeling of het aannemen van standaarden die daarop gebaseerd zijn, ook de voorschriften en adviezen in ISSAI 1800 in overweging te nemen. ISSAI 1800 behandelt speciale overwegingen bij de toepassing van ISSAI 1200-1700 op een audit van jaarrekeningen, die opgesteld is overeenkomstig een stelsel voor bijzondere doeleinden.

***Audits van enkelvoudige jaarrekeningen en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening***

30. De principes in ISSAI 200 zijn verder ook toepasselijk op audits van overheidsinstanties die financiële informatie opstellen, inclusief enkelvoudige jaarrekeningen en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening, voor andere partijen (zoals regeringsorganen, het parlement of andere partijen met een toezichtfunctie). Dergelijke informatie kan onder het auditmandaat van de rekenkamer vallen. Auditeurs kunnen ook ingezet worden om enkelvoudige jaarrekeningen en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening te auditeren – zoals projecten die door de overheid gesubsidieerd worden – hoewel ze geen audit uitvoeren naar de volledige jaarrekeningen van de betrokken instantie.
31. Het kan verder nuttig zijn voor rekenkamers de voorschriften en adviezen in ISSAI 1805 in overweging te nemen bij de ontwikkeling of het aannemen van standaarden die gebaseerd zijn op de principes in ISSAI 200. ISSAI 1805 behandelt de speciale overwegingen bij de toepassing van de ISA-voorschriften op een audit van enkelvoudige jaarrekeningen, specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening. De enkelvoudige jaarrekeningen of specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening mogen opgesteld worden in overeenstemming met een stelsel voor algemene of bijzondere doeleinden.

## Elementen van financiële Audit

32. Audits van jaarrekeningen worden gedefinieerd als assurance-opdrachten, waarbij minstens drie partijen betrokken zijn: een auditeur, een verantwoordelijke partij en de doelgroep. De elementen van overheidsaudit worden beschreven in ISSAI 100<sup>10</sup>. ISSAI 200 behandelt bijkomende aspecten van de elementen die specifiek zijn voor audits van jaarrekeningen.

### De drie partijen bij financiële audit

33. Bij audits van jaarrekeningen is de *verantwoordelijke partij* verantwoordelijk voor de informatie over het auditonderwerp (doorgaans is dat de jaarrekening zelf). Ze kan ook verantwoordelijk zijn voor het onderliggende auditonderwerp zelf (de financiële activiteiten weergegeven in de jaarrekening). De verantwoordelijke partij is meestal de uitvoerende macht en haar onderliggende hiërarchie van overheidsinstanties die verantwoordelijk zijn voor het management van overheidsmiddelen, de uitvoering van hun gezag (onder de controle van het parlement) en de inhoud van de jaarrekeningen. Van die instanties wordt verwacht dat ze de middelen beheren en het gezag uitoefenen in overeenstemming met de beslissingen en uitgangspunten van het parlement.
34. Het *parlement* vertegenwoordigt de burgers, die de uiteindelijke doelgroep zijn van de jaarrekeningen van de overheid. De *doelgroep* verwijst voornamelijk naar het parlement, dat de burgers vertegenwoordigt door beslissingen te nemen, de prioriteiten vast te leggen van de overheidsfinanciën, alsook de doeleinden en bronnen van uitgaven en inkomsten te bepalen als onderdeel van een openbaar democratisch proces. De beslissingen van het parlement kunnen de basis vormen voor de bredere context van financiële audit in de overheidssector. Voor overheidsinstanties vormen wet- en regelgevers vaak de voornaamste doelgroep van hun jaarrekeningen.
35. De verantwoordelijke partij en de doelgroep kunnen tot dezelfde overheidsinstanties of verschillende overheidstakken behoren. In het eerste geval kan de toezichtraad van een overheidsinstantie zekerheid wensen omtrent de informatie die de raad van bestuur van dezelfde overheidsinstantie verstrekt heeft. De verhouding tussen de verantwoordelijke partij en de doelgroep moet gezien worden binnen de context van de specifieke opdracht en kan verschillen van meer traditioneel bepaalde verantwoordelijkheden.

### Geschikte normen

36. Normen zijn de criteria die gebruikt worden om het auditonderwerp te beoordelen of te meten, inclusief, naargelang dat relevant is, criteria voor de presentatie en de toelichting. De normen die gebruikt worden bij het opstellen van jaarrekeningen zijn doorgaans formeel. Het kan gaan om IPSAS, IFRS of andere nationale financiële rapporteringskaders bestemd voor de overheidssector.

### Informatie over het auditonderwerp

37. De balans, de resultatenrekening, de cashflow en de toelichtingen weergegeven in de jaarrekening (de auditinformatie) komen voort uit de toepassing van een financieel rapporteringkader voor de erkenning, de meting, de presentatie en openbaarmaking (normen)

---

<sup>10</sup> ISSAI 100 – Fundamentele Principes van Overheidsaudit.

van de financiële gegevens van een overheidsinstantie (auditonderwerp). De term *auditinformatie* verwijst naar het resultaat van het onderzoek *naar* of meting *van* het auditonderwerp. Het is in die auditinformatie (d.w.z. de jaarrekeningen) dat de auditeur op zoek gaat naar afdoende gepaste bewijzen om, met een redelijke mate van zekerheid, een standpunt te kunnen formuleren in het auditrapport.

### **Opdrachten met een redelijke mate van zekerheid**

38. Financiële audits die uitgevoerd worden overeenkomstig de ISSAI-standaarden, zijn opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. Een redelijke mate van zekerheid komt neer op een hoge, maar niet absolute zekerheid, gelet op de inherente beperkingen van een audit. Het resultaat daarvan is dat de meeste verkregen auditbewijzen eerder overtuigend dan sluitend zullen zijn. Algemeen zijn audits met een redelijke mate van zekerheid bedoeld om tot een conclusie in positieve vorm te leiden, zoals “naar ons oordeel vormt de jaarrekening in alle materiële opzichten een getrouwe weergave (of biedt ze een getrouw beeld) van de financiële positie van ... en van haar resultatenrekening en cashflow”. Of in het geval van een rechtmatigheidskader: “Volgens ons is de jaarrekeningen in alle materiële opzichten, opgesteld in overeenstemming met ...”.
39. Opdrachten met een beperkte mate van zekerheid, zoals beoordelingsopdrachten, worden voorlopig nog niet behandeld in de ISSAI-standaarden over financiële audit. Dergelijke opdrachten bieden een lager zekerheidsniveau dan opdrachten met een redelijke mate van zekerheid en zijn bedoeld om tot een conclusie in negatieve vorm te leiden, zoals “niets is onder onze aandacht gekomen dat ons ertoe aanzet van mening te zijn dat de jaarrekening niet in alle materiële opzichten getrouw is opgesteld”. Auditeurs die dergelijke opdrachten uitvoeren kunnen zich beroepen op adviezen buiten de financiële auditstandaarden van ISSAI; de fundamentele auditprincipes in ISSAI 100 kunnen daarvoor nuttig zijn.

## **Principes van financiële audit**

### **Algemene principes**

#### **Eerste voorwaarden bij de uitvoering van financiële audits**

##### ***Ethiek en onafhankelijkheid***

40. De auditeur moet de relevante ethische voorschriften naleven, inclusief die voorschriften die te maken hebben met onafhankelijkheid, bij het uitvoeren van financiële audits.
41. Auditeurs die audits uitvoeren in overeenstemming met de ISSAI-standaarden zijn onderworpen aan ISSAI 30 – De Ethische Code, zoals die toegepast wordt binnen de nationale context. Auditeurs van rekenkamers die de ISSAI-standaarden van niveau 4 aangenomen hebben als dwingende standaarden, of die de ISA-standaarden toepassen, zijn verplicht hetzij de Code of Ethics for Professional Accountants na te leven van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (de IESBA-code), die fundamentele ethische principes uiteenzet voor professionele boekhouders, hetzij nationale voorschriften aan te nemen die minstens even veeleisend zijn. De Ethische Code van INTOSAI, zoals die toegepast wordt binnen de nationale context, kan hier relevant zijn. Rekenkamers moeten dus de ethische voorschriften van ISSAI 30 of the IESBA-code aannemen om in hun rappor-

ten te kunnen stellen dat de audit uitgevoerd is in overeenstemming met de ISSAI- of ISA-standaarden.

### ***Kwaliteitsbeheersing***

42. De auditeur moet kwaliteitsbeheersingsprocedures doorvoeren op het niveau van de opdracht die met een redelijke mate van zekerheid garanderen dat de audit voldoet aan professionele standaarden en de toepasselijke wettelijke voorschriften en dat het auditrapport passend is in de gegeven omstandigheden.
43. Zoals gezegd in ISSAI 100, moeten rekenkamers kwaliteitsbeheersingsprocedures aannemen in overeenstemming met ISSAI 40 – Kwaliteitsbeheersing voor Rekenkamers, die context biedt bij de Internationale Standaarden voor Kwaliteitsbeheersing van het IAASB (ISQC-1) binnen de overheidssector. ISQC-1 zet standaarden uiteen en biedt adviezen voor kwaliteitsbeheersingssystemen van organisaties. Hoewel het algemene doel en de kernprincipes van ISSAI 40 overeenkomen met ISQC-1, zijn de voorschriften in ISSAI 40 aangepast zodat ze relevant zijn voor rekenkamers.
44. Het hoofd van de rekenkamer of het equivalente orgaan heeft de algemene verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures in te voeren en in stand te houden in de rekenkamer, hoewel de dagelijkse operationele verantwoordelijkheid gedelegeerd mag worden aan anderen. Bijvoorbeeld, elke leidende auditeur die verantwoordelijkheid draagt voor een auditopdracht, moet uiteindelijk rapporteren aan het hoofd van de rekenkamer.
45. Auditeurs binnen de overheidssector die ingezet worden voor financiële audits overeenkomstig standaarden die gebaseerd zijn op of overeenstemmen met de principes in ISSAI 200, zijn onderhevig aan kwaliteitsbeheersingsvoorschriften op het niveau van de opdracht. Bij de ontwikkeling of het aannemen van standaarden die gebaseerd zijn op of overeenstemmen met ISSAI 200, moeten rekenkamers in overweging nemen voorschriften te formuleren met betrekking tot:
  - de verantwoordelijkheid die de leidende auditeur moet dragen voor de algemene kwaliteit van elke auditopdracht;
  - de garantie die de leidende auditeur moet bieden dat de leden van het auditteam de relevante ethische voorschriften naleven;
  - de conclusie die de leidende auditeur moet vormen met betrekking tot de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften die toepasselijk zijn voor de auditopdracht en de acties die de leidende auditeur moet ondernemen om bedreigingen voor die onafhankelijkheid weg te werken;
  - de zekerheid die de leidende auditeur moet hebben dat het auditteam en eventuele externe experts samen over de gepaste deskundigheid en bekwaamheid beschikken;
  - de verantwoordelijkheid die de leidende auditeur moet dragen voor de performantie van de audit, en specifiek:
    - de leiding, toezicht en uitvoering van de audit;
    - ervoor zorgen dat de beoordelingen uitgevoerd worden in overeenstemming met de overeenstemmende beleidslijnen en procedures van de rekenkamer.

### *Management en vaardigheden van het opdrachtteam*

46. **De auditeur moet er zeker van zijn dat het volledige auditteam, en eventuele externe experts, samen over de deskundigheid en bekwaamheid beschikken om:**
- a) **De audit uit te voeren in overeenstemming met de relevante standaarden en de toepasselijke wettelijke voorschriften; en**
  - b) **De auditeur in staat te stellen een rapport te publiceren dat passend is in de gegeven omstandigheden.**
47. Bij zijn inschatting van de deskundigheid en bekwaamheid van het volledige auditteam, kan de auditeur in overweging nemen:
- Hoe diepgaand het inzicht van het team is door gepaste opleidingen en praktische ervaring uit auditopdrachten van een soortgelijke aard en complexiteit;
  - Hoe diepgaand het inzicht van het team is in de professionele standaarden en de toepasselijke wettelijke en regelgevende voorschriften;
  - Wat de technische expertise van het team is, inclusief de relevante computervaardigheden en kennis van gespecialiseerde domeinen binnen het boekhouden of audit;
  - Hoeveel kennis het team heeft over relevante sectoren waarbinnen de geauditeerde instantie werkzaam is;
  - Of het team in staat is een professioneel oordeel te vellen;
  - Hoe diepgaand het inzicht van het team is in de kwaliteitsbeheersingsbeleidslijnen en -procedures van de rekenkamer;
  - Of het team in staat is de voorschriften van het auditmandaat uit te voeren binnen de relevante context, en de toepasselijke rapporteringsregelgeving begrijpt, en te rapporteren aan het parlement of een ander regeerorgaan of in het algemeen belang;
  - Of het team beschikt over vaardigheden binnen het domein van de performantie- of rechtmatigheidsaudit, naargelang dat relevant is.

### **Principes met betrekking tot fundamentele auditprincipes**

48. ISSAI-standaarden 1000-2999 zetten de beste praktijken uiteen voor de toepassing van de Fundamentele Principes voor Financiële Audit. Als een rekenkamer er echter voor kiest eigen standaarden te ontwikkelen op basis van de fundamentele principes, of nationale standaarden aan te nemen die overeenstemmen met de fundamentele principes, moet ze rekening houden met de kwesties die besproken worden in deze en de daaropvolgende paragrafen.

### *Auditrisico*

49. **De auditeur moet het auditrisico terugbrengen tot een aanvaardbaar laag niveau binnen de context van de audit, zodat hij een redelijke mate van zekerheid verkrijgt om zijn oordeel in een positieve vorm te formuleren.**
50. Het auditrisico bij een audit van een jaarrekening is het risico dat de auditeur een on gepaste conclusie formuleert als het auditonderwerp materiële afwijkingen bevat. De auditeur moet dat risico terugbrengen tot een aanvaardbaar laag niveau binnen de context van de audit, zodat hij een redelijke mate van zekerheid verkrijgt om zijn oordeel in een positieve vorm te formuleren. Om zinvol te zijn, moet het zekerheidsniveau dat de audi-

teur bereikt het vertrouwen van de doelgroep in de auditinformatie verhogen tot een significant niveau.

51. Algemeen hangt het auditrisico af van de volgende componenten:
- Het risico op materiële afwijkingen bestaat uit een inherent risico en een controlerisico:
    - a) Inherent risico – de vatbaarheid van de auditinformatie voor een materiële afwijking, in de veronderstelling dat er geen daarmee verband houdende interne beheersing is;
    - b) Controlerisico – het risico dat een materiële afwijking kan ontstaan en dat die niet voorkomen, bemerkt en rechtgezet wordt door de interne beheersing op gepaste momenten. Er zal altijd een zeker mate van controlerisico bestaan wanneer het relevant is voor het auditonderwerp, door de beperkingen die inherent zijn aan de organisatie en werking van de interne beheersing.
  - Het auditrisico is een functie van de risico's op een materiële afwijking en van het detectierisico:
    - c) Detectierisico – het risico dat de auditeur een materiële afwijking niet detecteert.
52. Het inschatten van risico's is gebaseerd op auditprocedures die de noodzakelijke informatie daarvoor verzamelen, en op bewijzen die tijdens de audit verzameld zijn. Die inschatting vergt een professioneel oordeel en kan niet precies worden berekend. De mate waarin de auditeur aandacht besteedt aan elke risicocomponent hangt af van de context van de audit.

### *Professioneel oordeel en scepticisme*

53. **De auditeur moet de audit voorbereiden en uitvoeren met een kritische ingesteldheid, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de jaarrekeningen een materiële afwijking bevatten. Bij de voorbereiding, uitvoering, afwerking en rapportering van de audit van een jaarrekening moet de auditeur zich bedienen van zijn professioneel oordeel.**
54. De termen “kritische ingesteldheid” en “professioneel oordeel” zijn relevant bij het formuleren van voorschriften voor auditoren die beslissen welke reactie gepast is voor de auditkwesties. Ze drukken de houding van de auditeur uit, wat erop neerkomt zaken in vraag te stellen. Die concepten zijn uiteengezet in de ISSAI-standaarden voor financiële audit.
55. Het concept “professioneel oordeel” moet door de auditeur tijdens alle stappen van de audit toegepast worden. Het houdt de toepassing in van relevante training, kennis en ervaring binnen de context van audit, boekhouding en ethische standaarden, wanneer hij geïnformeerde beslissingen neemt over welke handwijze gepast is binnen de omstandigheden van de auditopdracht<sup>11</sup>.
56. Professioneel oordeel is nodig bij specifieke beslissingen omtrent:
- Materialiteit en auditrisico;

---

<sup>11</sup> ISSAI 1200, paragraaf 13.



- De aard, timing en draagwijdte van de auditprocedures die gebruikt worden om te voldoen aan de voorschriften in de ISSAI- en ISA-standaarden en auditbewijzen te verzamelen;
  - De afweging of er voldoende gepaste auditbewijzen verzameld zijn, en of er nog meer inspanningen moeten worden geleverd om de algemene auditdoelstellingen te behalen;
  - De evaluatie van het oordeel van het management bij de toepassing van het financiële rapporteringskader dat toepasselijk is voor de geauditeerde instantie;
  - De conclusies die getrokken moeten worden – bijvoorbeeld, nagaan hoe redelijk de schattingen van het management waren tijdens het opstellen van hun jaarrekeningen.
57. Een kritische ingesteldheid is fundamenteel voor alle auditopdrachten. De auditeur neemt een houding van kritische ingesteldheid aan bij de voorbereiding en uitvoering van een assurance-opdracht, in de erkenning dat er sprake kan zijn van omstandigheden die ertoe leiden dat de auditinformatie materiële afwijkingen bevat. Met een houding van kritische ingesteldheid wordt bedoeld dat de auditeur door het stellen van vragen kritisch onderzoekt of de verzamelde bewijzen geldig zijn, en op zijn hoede is voor bewijsmateriaal dat de betrouwbaarheid van de documenten en verklaringen van de verantwoordelijke partij tegensprekt of in twijfel trekt. Een dergelijke houding is onontbeerlijk doorheen het hele auditproces om het risico te verlagen dat verdachte omstandigheden onopgemerkt blijven, de conclusies bij waarnemingen te veralgemenend worden en er foute veronderstellingen gehanteerd worden om de aard, timing en draagwijdte te bepalen van de procedures voor bewijsverzameling en de bevindingen daarbij te beoordelen.

### *Materialiteit*

58. **De auditeur moet het concept materialiteit op gepaste wijze toepassen bij de voorbereiding en uitvoering van de audit.**
59. Afwijkingen zijn materieel, individueel of in combinatie met andere afwijkingen, als daarvan met een redelijke mate van zekerheid verwacht kan worden dat ze een invloed zullen hebben op de beslissingen die door de doelgroep zouden worden genomen op basis van de jaarrekeningen. Materialiteit omvat zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten. In de overheidssector blijft het niet beperkt tot economische beslissingen van de doelgroep, aangezien de jaarrekeningen als basis kunnen dienen voor de beslissing een bepaald overheidsprogramma voort te zetten of subsidies toe te kennen. Het kwalitatieve aspect van materialiteit speelt in de overheidssector doorgaans een belangrijkere rol dan voor andere types organisaties. De inschatting van materieel belang en de inachtneming van de gevoeligheid en andere kwalitatieve factoren bij een bepaalde audit gebeuren naar het oordeel van de auditeur.
60. Bij het bepalen van de auditstrategie, moet de auditeur inschatten of afwijkingen materieel zijn voor de jaarrekening als geheel. Als voor één of meerdere bijzondere transactiestromen, rekeningensaldi of opgenomen toelichtingen redelijkerwijs kan worden aangenomen dat afwijkingen die niet materieel zijn, maar voor de jaarrekening als geheel invloed hebben op de economische beslissingen die door de doelgroep op basis van de jaarrekening worden genomen, moet de auditeur het materialiteitsniveau dat toegepast moet worden voor de bijzondere transactiestromen, rekeningensaldi of opgenomen toelichtingen, bepalen.
61. De auditeur moet ook de uitvoeringsmaterialiteit bepalen om het risico op materiële afwijkingen in te schatten, en de aard, timing en draagwijdte van verdere auditprocedures te bepalen. Als bij de voorbereiding van de audit enkel gelet wordt op individuele materiële afwijkingen, gaat men voorbij aan het feit dat de combinatie van individuele afwijkingen

die niet materieel zijn de jaarrekening als geheel tot een materiële afwijking kan maken en laat men geen ruimte over voor mogelijk onopgemerkte materiële afwijkingen. De uitvoeringsmaterialiteit moet zo ingesteld worden dat de waarschijnlijkheid dat de combinatie van onverbeterde en onopgemerkte afwijkingen voor de jaarrekening als geheel toch materieel is, zo laag mogelijk is. Voor de inschatting van de uitvoeringsmaterialiteit vertrouwt de auditeur op zijn professioneel oordeel, dat gevormd wordt op basis van zijn kennis van de instantie, geüpdatet moet worden tijdens de risicobeoordelingsprocedures en dat afhangt van de aard en draagwijdte van vastgestelde afwijkingen uit eerdere audits, en dus ook van de verwachtingen van de auditeur over afwijkingen op het moment zelf.

62. Het concept materialiteit wordt door de auditeur toegepast zowel bij de voorbereiding en uitvoering van de audit, als bij de evaluatie van de invloed van geïdentificeerde afwijkingen tijdens de audit en onverbeterde afwijkingen, inclusief weglatingen, op de jaarrekeningen. Het standpunt van de auditeur betreft de jaarrekeningen als geheel. Hij is dus niet verantwoordelijk voor de detectie van afwijkingen die in hun geheel niet als materieel worden beschouwd. De auditeur moet wel nog steeds alle kwantitatieve, niet-materiële afwijkingen opsporen en documenteren, aangezien ze materieel kunnen worden door hun aard of in samenhang met andere afwijkingen. Afwijkingen die niet significant zijn, hoeven niet in overweging genomen te worden.
63. De materialiteit die bepaald wordt tijdens de voorbereiding van de audit stelt niet noodzakelijk de waarde vast waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk dan wel gezamenlijk, altijd als niet-materieel worden geëvalueerd. De omstandigheden die verband houden met sommige afwijkingen, kunnen de auditeur ertoe aanzetten om deze afwijkingen als materieel te beschouwen, zelfs als zij op zich niet materieel zijn. Het is onhaalbaar om auditprocedures te ontwikkelen die afwijkingen kunnen opsporen die materieel zouden kunnen zijn simpelweg door hun aard. Toch onderzoekt de auditeur niet enkel de grootte van de onverbeterde afwijkingen, maar ook hun aard en de specifieke omstandigheden bij de inschatting van hun effect op de jaarrekeningen. De auditeur houdt o.a. rekening met de gevoelige aard van bepaalde transacties of programma's, het algemeen belang, de nood aan doeltreffend wettelijk toezicht en regelgeving en de aard van de afwijking (bijvoorbeeld ten gevolge van fraude of corruptie).

### *Communicatie*

64. **De auditeur moet de geschikte contactpersonen vaststellen binnen het bestuur van de geauditeerde instantie en met die persoon communiceren over de geplande draagwijdte en timing van de audit, alsook alle significante bevindingen.**
65. De auditeur moet communiceren met zowel het management als met het bestuur. Communiceren houdt in dat de auditeur voor de audit relevante informatie moet verzamelen en het bestuur tijdig op de hoogte moet brengen van bevindingen die significant en relevant zijn voor hun overzicht van het financiële rapporteringsproces. Het is belangrijk om doeltreffende wederzijdse communicatie met het bestuur te bevorderen.
66. Binnen de overheidssector kan het moeilijk zijn het bestuur te identificeren. De geauditeerde instantie kan onderdeel uitmaken van een grotere of bredere structuur met bestuursorganen op verschillende organisatorische niveaus en verdeeld over verschillende functies (verticaal en horizontaal). Daarom kunnen soms verschillende aparte groepen geïdentificeerd worden als het bestuur van de instantie. Bovendien kan een audit in de overheidssector zowel financiële als rechtmatigheidsdoelstellingen omvatten en dus betrekking hebben op verschillende bestuursorganen.

67. De communicatie moet schriftelijk verlopen als de auditeur vindt dat mondelinge communicatie onvoldoende is. Het kan ook dat de auditeur contact moet opnemen met partijen buiten de organisatie, zoals het parlement, regelgevers of financieringsagentschappen.
68. Er hoeft niet schriftelijk gecommuniceerd te worden over alle aangelegenheden die tijdens de audit aan de orde zijn gekomen. Wel is schriftelijke communicatie essentieel voor significante auditbevindingen, waarvan de auditers verplicht zijn die mee te delen aan het bestuur.
69. Auditers binnen de overheidssector zijn doorgaans volgens hun mandaat auditor van de volledige of grote delen van de overheid en haar administratie. In dat geval kunnen auditers toegang hebben tot informatie van andere geauditeerde instanties en in dat verband uitgevoerde audits, die relevant kunnen zijn voor het bestuur. Voorbeelden daarvan kunnen materiële fouten zijn bij transacties met de geauditeerde instantie die ook invloed hebben op andere geauditeerde instanties, of relevante beheersingsmaatregelen die de efficiëntie in andere geauditeerde instanties bevorderen. Het kan bijdragen aan de audit om dergelijke informatie te delen met het bestuur als de omstandigheden dat toelaten. Het kan echter dat de wet- of regelgeving of ethische voorschriften dergelijke communicatie verbieden.

### *Documentatie*

70. **De auditeur moet voldoende auditdocumentatie opbouwen zodat een ervaren auditeur zonder voorkennis over de audit in staat is de aard, timing en draagwijdte te begrijpen van de auditprocedures die zijn uitgevoerd ter naleving van de relevante standaarden en de toepasselijke wet- en regelgeving, alsook de resultaten van die procedures, het verzamelde bewijsmateriaal, significante aangelegenheden die tijdens de audit aan de orde zijn gekomen, de conclusies die eruit getrokken zijn en het significante professionele oordeel van de auditeur om die conclusies te trekken. De documentatie moet bovendien tijdig opgebouwd worden.**
71. Een adequate auditdocumentatie is belangrijk om verschillende redenen. Ze:
- bevestigt en ondersteunt het oordeel en de verslagen van de auditeur;
  - dient als informatiebron, wanneer de rapporten opgemaakt worden of als er vragen moeten worden beantwoord van de geauditeerde instantie of enige andere partij;
  - dient als bewijs dat de auditeur zich aan de auditstandaarden heeft gehouden;
  - vereenvoudigt de voorbereiding, het toezicht en het nazicht;
  - helpt de auditeur met zijn professionele ontwikkeling;
  - helpt ervoor te zorgen dat gedelegeerd werk naar behoren uitgevoerd is; en
  - levert het bewijs van het uitgevoerde werk voor de toekomst.
72. Auditstandaarden die gebaseerd zijn op de fundamentele principes moeten bijkomende documentatievoorschriften bevatten op de volgende vlakken:
- de tijdige opbouw van documentatie;
  - de vorm, inhoud en draagwijdte van de documentatie;
  - documentatievoorschriften waarbij de auditeur van mening is dat het nodig is af te wijken van een relevant voorschrift uit de toegepaste auditstandaarden;

- documentatievoorschriften waarbij de auditeur nieuwe of bijkomende auditprocedures uitvoert of nieuwe conclusies trekt na de datum van het auditrapport;
- de samenstelling van het definitieve auditbestand.

De ISSAI-standaarden van niveau 4 bieden bijkomende adviezen voor het aannemen van voorschriften en auditdocumentatie.

73. Voor auditeurs met een gerechtelijke rol, zoals een Rekenhof, maakt de documentatie deel uit van de basis voor officiële uitspraken. In een dergelijke omgeving kunnen de gerechtelijke procedures bepalen dat aan specifieke en strenge voorschriften moet worden voldaan met betrekking tot de betrouwbaarheid van documentatie om een eerlijk proces te garanderen. Wanneer beslissingen kunnen leiden tot wettelijk bindende publieke verbintenissen, kunnen auditeurs binnen de overheidssector onderhevig zijn aan bijkomende voorschriften voor het bewaren van hun documentatie.

### **Principes met betrekking tot het auditproces**

#### ***De auditvoorwaarden overeenkomen***

74. **De auditeur moet de voorwaarden van de auditopdracht overeenkomen met, of, als ze al duidelijk in het mandaat vervat zijn, een algemeen begrip ervan bewerkstelligen bij het management en bestuur van de geauditeerde instantie.**
75. De voorwaarden van een auditopdracht binnen de overheidssector zitten meestal vervat in mandaten en staan dus niet open voor verzoeken van en overeenkomsten met het management of het bestuur. Auditeurs binnen de overheidssector kunnen ervoor kiezen om, in plaats van een formele overeenkomst over de auditvoorwaarden, een algemeen formeel begrip te bewerkstelligen van de respectieve rollen en verantwoordelijkheden van het management en de auditeur. Aangezien auditeurs binnen de overheidssector doorgaans werken voor en rapporteren aan het parlement, kan het nodig zijn overeenkomsten te sluiten met zowel het parlement als het bestuur.
76. De auditeur moet zijn verantwoordelijkheden duidelijk maken aan de juiste vertegenwoordigers van het bestuur, inclusief zijn verantwoordelijkheid om een oordeel te vormen en te formuleren over de jaarrekeningen die het management opgesteld heeft onder toezicht van het bestuur.
77. Als de voorwaarden afdoende gedetailleerd zijn afgebakend in de wet- of regelgeving, is het mogelijk niet nodig om ze neer te schrijven in een opdrachtbevestiging van de audit of een andere geschikte formele of geschreven overeenkomst. Eén uitzondering kan de verklaring zijn van het management, en indien gepast het bestuur, dat zij de verantwoordelijkheden die in de specifieke auditstandaarden (zoals de ISSAI- en ISA-standaarden) beschreven staan erkennen en begrijpen. Aangezien dergelijke opdrachten vaak voorkomen in de overheidssector, hoeven er geen schriftelijke overeenkomsten over de voorwaarden afgesloten te worden, hoewel ze wel kunnen helpen om duidelijkheid te scheppen over de verantwoordelijkheden van de betrokken partijen.
78. Het bestuur moet ook een overzicht ontvangen van de geplande draagwijdte en timing van de audit. De auditeur voegt ook zijn standpunt toe over belangrijke kwalitatieve aspecten van de boekhoudpraktijken van de geauditeerde instantie, inclusief hun boekhoudkundige beleidslijnen, schattingen en toelichtingen over de jaarrekeningen.

79. Rekenkamers moeten audits doorgaans volgens hun mandaat uitvoeren. Normaliter hebben ze niet de keuzevrijheid om een opdracht af te wijzen, zelfs als aan de voorwaarden niet voldaan is. Standaarden die ontwikkeld zijn op basis van de fundamentele principes moeten adviezen aanreiken over gepaste handelwijzen in dergelijke omstandigheden. ISSAI 1210<sup>12</sup> bevat dergelijke adviezen.

### *Planning*

80. **Auditeurs moeten een algemene auditstrategie ontwikkelen die de draagwijdte, timing en richting van de audit omvat, alsook een auditplan.**
81. Een algemene auditstrategie zal de auditeur helpen bij de ontwikkeling van het auditplan. Bij de ontwikkeling van de auditstrategie, moet de auditeur:
- De eigenschappen van de opdracht die zijn draagwijdte bepalen, identificeren;
  - De rapporteringsdoelstellingen van de opdracht bepalen, zodat hij de timing van de audit en de aard van de nodige communicatie kan plannen;
  - Rekening houden met factoren die, naar zijn professioneel oordeel, belangrijk zijn om de richting van de inspanningen van het opdrachtteam uit te stippelen;
  - Rekening houden met bevindingen uit voorbereidende activiteiten en de eventueel relevante kennis die is opgedaan tijdens andere opdrachten die hij voor de geauditteerde instantie heeft uitgevoerd;
  - De aard, timing en draagwijdte bepalen van de middelen die nodig zijn om de opdracht uit te voeren;
  - Rekening houden met de bevindingen en kennis die vergaard zijn in performantie-audits en andere auditactiviteiten die relevant zijn voor de geauditteerde instantie, inclusief de implicaties van eerdere aanbevelingen;
  - Rekening houden met de verwachtingen van het parlement en andere relevante gebruikers van het auditrapport, en deze evalueren.
82. **Auditeurs moeten hun audit grondig plannen, zodat hij op een doeltreffende en efficiënte manier kan worden uitgevoerd.**
83. De auditeur moet een auditplan maken, waarin een beschrijving vervat moet zijn van:
- De aard, timing en draagwijdte van de geplande risicobeoordelingsprocedures;
  - De aard, timing en draagwijdte van de geplande bijkomende auditprocedures op het niveau van de beweringen;
  - Andere geplande auditprocedures die nodig zijn opdat de opdracht voldoet aan de toepasselijke standaarden. Voorbeelden van dergelijke procedures kunnen de volgende zijn: een nazicht van het wettelijke kader voor de audit; een korte beschrijving van de activiteit, het programma of de instantie die geauditteerd wordt; de redenen voor de audit; de beïnvloedende factoren, inclusief de factoren waarmee rekening is gehouden om te bepalen of er sprake is van materiële afwijkingen; de auditdoelstellingen en –draagwijdte; de aanpak van de audit; de eigenschappen van het te verzamelen auditbewijsmateriaal en de procedures die nodig zijn om het te verzamelen en te analyseren; de nodige middelen; een looptijd voor de audit; de vorm, inhoud en doelgroep van het auditrapport en de management letter.

---

<sup>12</sup> ISSAI 1210 – De Auditvoorwaarden Overeenkomen.

84. Zowel de algemene auditstrategie als het auditplan moeten gedocumenteerd zijn. Ze moeten ook waar nodig geüpdatet worden tijdens de audit.

***Inzicht in de geauditeerde instantie***

85. **De auditeur moet over inzicht beschikken in de geauditeerde instantie en haar omgeving, inclusief interne beheersingsprocedures die relevant zijn voor de audit.**
86. Inzicht in de verschillende aspecten van de instantie en haar omgeving laat de auditeur toe de audit doeltreffend te plannen en uit te voeren. Inzicht is nodig in onder andere:
- De relevante omgeving, regelgeving en andere externe factoren, inclusief het toepasselijke financiële rapporteringskader;
  - De aard van de geauditeerde instantie, inclusief haar modus operandi, bestuursstructuur, financiering (om de auditeur in staat te stellen inzicht te krijgen in de bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of opgenomen toelichtingen, die verwacht worden in de jaarrekeningen), en de selectie en toepassing van boekhoudkundige beleidslijnen, inclusief de redenen voor wijzigingen daarvan;
  - De meting van en het nazicht op de financiële performantie van de geauditeerde instelling;
  - Beslissingen die genomen zijn buiten de geauditeerde instantie om, ten gevolge van politieke processen zoals nieuwe programma's of begrotingsbeperkingen;
  - Specifieke wet- en regelgeving waaraan de geauditeerde instantie onderhevig is en de mogelijke impact als ze die niet naleeft;
  - Programmadoelstellingen en -strategieën, die mogelijk elementen van politieke beleidslijnen omvatten en dus gevolgen kunnen hebben voor de risicobeoordeling;
  - Bestuursstructuren die beïnvloed zijn door de rechtsstructuur van de geauditeerde instantie, bijvoorbeeld de vraag of het gaat om een ministerie, departement, agent-schap of ander soort overheidsinstantie.
87. Om inzicht te verwerven in de auditomgeving kan het relevant zijn voor de auditeur om aandacht te besteden aan de communicatie van de geauditeerde instantie, haar handhaving van integriteit en ethische waarden, haar toewijding tot bekwaamheid, de betrokkenheid van het bestuur, de filosofie van het management en zijn werkwijze, haar organisatiestructuur, het bestaan en de mate van interne auditactiviteiten, de toewijzing van gezag en verantwoordelijkheden en haar personeelsbeleid en -gebruiken.
88. Relevante auditbewijzen kunnen verzameld worden met een combinatie van onderzoeken en andere risicobeoordelingsprocedures, zoals het staven van onderzoeken door observatie of inzage van documenten. Bijvoorbeeld, de auditeur kan inzicht verwerven in de manier waarop het management zijn filosofie wat betreft bedrijfspraktijken en ethisch gedrag met het personeel deelt door het management en het personeel te bevragen. De auditeur kan dan bepalen of er relevante beheersingsmaatregelen ingevoerd zijn door bijvoorbeeld na te gaan of het management over een schriftelijke gedragscode beschikt en zelf handelt in overeenstemming met die code.
89. Om inzicht te verwerven moet de auditeur ook nagaan of de geauditeerde instantie over een procedure beschikt om bedrijfsrisico's te identificeren die relevant zijn voor de doelstellingen van financiële rapportering, en of het vervolgens het belang van die risico's kan inschatten door de waarschijnlijkheid te berekenen dat ze zich zullen voordoen. Als een dergelijke procedure bestaat, moet de auditeur inzicht verwerven in de procedure en haar resultaten.

90. Het inzicht van de auditeur in de interne beheersing wat betreft de financiële rapportering houdt onder andere de volgende domeinen in:

- De transactiestromen van de activiteiten van de geauditeerde instantie die significant zijn voor de jaarrekeningen;
- De procedures, zowel manueel als via IT, waarmee die transacties worden opgestart, opgeslagen, uitgevoerd, verbeterd waar nodig, geregistreerd worden in het algemene grootboek en weergegeven in de jaarrekeningen;
- De boekhouding, ondersteunende informatie en specifieke rekeningen binnen de jaarrekeningen die gebruikt worden om transacties op te starten, op te slaan, uit te voeren en om erover te rapporteren, inclusief de procedures om onjuiste informatie te verbeteren en informatie te registreren in het algemene grootboek;
- De manier waarop het informatiesysteem naast transacties ook andere gebeurtenissen en toestanden registreert, die significant zijn voor de jaarrekeningen;
- Het financiële rapporteringsproces dat gebruikt wordt om de jaarrekeningen van de geauditeerde instantie op te maken, inclusief significante boekhoudkundige schattingen en toelichtingen;
- Beheersingsmaatregelen voor boekingen, inclusief bijzondere boekingen die gebruikt worden om ongebruikelijke, eenmalige transacties of aanpassingen te registreren;
- Relevante beheersingsmaatregelen voor de naleving van overheidsbepalingen;
- Beheersingsmaatregelen met betrekking tot het toezicht op de uitvoering van de begroting;
- Beheersingsmaatregelen met betrekking tot de overschrijving van begrotingsmiddelen naar andere geauditeerde instanties;
- Beheersingsmaatregelen voor vertrouwelijke staatsveiligheidsgegevens en gevoelige persoonlijke gegevens, zoals belasting- en gezondheidsinformatie; en
- Toezicht en andere beheersingsmaatregelen buiten de geauditeerde instantie, in onder andere de volgende domeinen:
  - Naleving van de wet- en regelgeving, zoals voor aanbestedingen;
  - Uitvoering van de begroting;
  - Andere domeinen zoals die gedefinieerd zijn door de wetgeving of het auditmandaat; en
  - De rekenschap van het management.

91. De auditeur hoeft geen inzicht te hebben in alle beheersingsmaatregelen die gebruikt worden voor alle significante transactiestromen, rekeningensaldi en de in de jaarrekeningen opgenomen toelichtingen, of voor de daarvoor relevante beweringen. Als de auditeur echter enkel inzicht heeft in de interne beheersing van de geauditeerde instantie en, waar relevant, van de hele overheid, volstaat dat niet om de effectieve werking ervan te testen, tenzij een mate van automatisering zorgt voor de verdere toepassing van de controles.

### ***Risicobeoordeling***

92. De auditeur moet het risico op een materiële afwijking beoordelen op het niveau van de jaarrekening en op het niveau van de beweringen voor de transactiestromen, rekeningensaldi en de opgenomen toelichtingen, om zo de basis te leggen voor verdere auditprocedures.

93. Risicobeoordelingen kunnen het volgende inhouden:
- Het bevragen van het management en het personeel van de geauditeerde instantie, die volgens de auditeur over informatie zouden kunnen beschikken die kan helpen om risico's op materiële afwijkingen te identificeren ten gevolge van fraude of fouten;
  - Analytische procedures;
  - Waarneming en inspecties.
94. Risico's op materiële afwijkingen moeten geïdentificeerd en beoordeeld worden zowel op het niveau van de jaarrekening als op het niveau van de beweringen voor de transactiestromen, rekeningensaldi en de in de jaarrekening opgenomen toelichtingen, zodat ze een basis kunnen vormen voor de opzet en uitvoering van verdere controlewerkzaamheden. Daartoe moet de auditeur:
- Risico's identificeren terwijl hij inzicht verwerft in de geauditeerde instantie en haar omgeving door de relevante beheersingsmaatregelen met betrekking tot de risico's te onderzoeken en transactiestromen, rekeningensaldi en de in de jaarrekening opgenomen toelichtingen in acht te nemen;
  - de geïdentificeerde risico's inschatten en evalueren of ze een diepgaande invloed op de jaarrekening als geheel hebben en of ze mogelijk van invloed zijn op een groot aantal beweringen.
  - De geïdentificeerde risico's in verband brengen met wat mogelijk fout kan lopen op het niveau van de beweringen en daarbij rekening houden met de relevante beheersingsmaatregelen die hij wenst te toetsen; en
  - Rekening houden met de waarschijnlijkheid dat afwijkingen zich manifesteren, inclusief de kans dat er zich meerdere afwijkingen voordoen, en nagaan of het risico op afwijkingen materieel is.
95. Als onderdeel van de risicobeoordeling dient de auditeur te bepalen of er geïdentificeerde risico's zijn die op grond van zijn oordeelsvorming significante risico's vormen. Bij het toepassen van deze oordeelsvorming dient de auditeur de effecten van interne beheersingsmaatregelen die op het risico betrekking hebben, buiten beschouwing te laten. Verder moet hij minstens het volgende in overweging nemen:
- of het gaat om een risico op fraude;
  - de vraag of het risico verband houdt met recente significante ontwikkelingen op vlak van besparingen, boekhouding of andere ontwikkelingen en daarom specifieke aandacht vereist ;
  - de complexiteit van transacties;
  - de vraag of het risico verband houdt met significante transacties met verbonden partijen;
  - de mate van subjectiviteit bij het waarderen van financiële informatie met betrekking tot het risico, vooral als de waardering veel onzekerheid inhoudt;
  - de vraag of het risico verband houdt met significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken; en
  - de vraag of het risico impact heeft op de naleving van wet- en regelgeving .



96. De identificatie en inschatting van risico's op een materiële afwijking op zowel het niveau van de jaarrekening als op het niveau van de beweringen, en de bijhorende mechanismen waarin de auditeur inzicht heeft verworven, moeten voldoende gedocumenteerd zijn.

***Reactie op de beoordeelde risico's***

97. **De auditeur moet gepast reageren om in te spelen op de risico's op een materiële afwijking in de jaarrekeningen.**
98. Inspelen op ingeschatte risico's kan met auditprocedures, zoals gegevensgerichte procedures en detailcontroles. Gegevensgerichte procedures houden zowel detailcontroles in als gegevensgerichte analyses van transactiestromen, rekeningensaldi en de opgenomen toelichtingen.
99. De aard, timing en draagwijdte van auditprocedures zijn gebaseerd op en beantwoorden aan de ingeschatte risico's op een materiële afwijking op het niveau van de beweringen. Bij het opzetten van de noodzakelijke auditprocedures moet de auditeur de oorzaken voor de ingeschatte risico's op een materiële afwijking voor elk van de transactiestromen, rekeningensaldi en de opgenomen toelichtingen in acht nemen. Mogelijke oorzaken zijn het inherente risico van transacties (de waarschijnlijkheid dat er zich een materiële afwijking voordoet door de specifieke kenmerken van de relevante transactiestromen, rekeningensaldi en de opgenomen toelichtingen) en het controlerisico (m.a.w. of er bij de risicobeoordeling rekening gehouden wordt met de relevante beheersingsmaatregelen).
100. Om het controlerisico te onderzoeken, moet de auditeur bewijzen vinden van de doeltreffende werking van de beheersingsmaatregelen (d.w.z. de auditeur wil kunnen vertrouwen op de doeltreffende werking van de beheersingsmaatregelen wanneer hij de aard, timing en draagwijdte van de gegevensgerichte procedures bepaalt).
101. Bij het opzetten en uitvoeren van testen om voldoende en geschikte bewijzen van de doeltreffende werking van de relevante beheersingsmaatregelen te vinden, moet de auditeur onthouden dat hoe meer hij vertrouwt op de doeltreffendheid van een beheersingsmaatregel, hoe overtuigender het auditbewijs moet zijn.
102. **De auditeur moet gegevensgerichte procedures opzetten en uitvoeren voor elke materiële transactiestroom, rekeningensaldi en de opgenomen toelichting, ongeacht de risicobeoordeling op een materiële afwijking.**
103. De auditeur moet altijd gegevensgerichte testen uitvoeren, zelfs als de beheersingsmaatregelen al getest zijn. Als de auditeur bepaald heeft dat een ingeschat risico op een materiële afwijking op het niveau van beweringen significant is, dient hij gegevensgerichte controles uit te voeren die specifiek op dat risico inspelen. Wanneer de aanpak van een significant risico slechts uit gegevensgerichte controles bestaat, dienen de werkzaamheden onder meer te bestaan uit detailcontroles.

***Overwegingen met betrekking tot fraude bij een financiële audit***

104. **De auditeur moet de risico's op een materiële afwijking in de jaarrekeningen door fraude identificeren en inschatten, er voldoende gepaste auditbewijzen van verzamelen en gepast reageren op fraude of het vermoeden van fraude gedurende de audit.**
105. Het management en bestuur van de geauditeerde instantie dragen de hoofdverantwoordelijkheid voor de preventie en detectie van fraude. Het is belangrijk dat het management,

- onder toezicht van het bestuur, sterk inzet op fraudepreventie (de mogelijkheden tot fraude beperken) en fraudeafschrikking (individuen ontmoedigen fraude te plegen door de grote kans dat ze betrapt worden). De auditeur moet een redelijke mate van zekerheid verkrijgen dat de jaarrekening als geheel geen materiële afwijkingen bevat die het gevolg zijn van fraude of fouten.
106. Afwijkingen in jaarrekeningen kunnen het gevolg zijn van fraude of fouten. De onderscheidende factor tussen fraude en fouten is het al dan niet opzettelijke karakter van de handeling die aan de afwijking in de jaarrekening ten grondslag ligt. Hoewel fraude juridisch gezien een breed concept is, houdt de auditeur enkel rekening met fraude die een materiële afwijking in de jaarrekeningen veroorzaakt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de auditeur van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa.
107. De auditeur dient tijdens de audit een kritische ingesteldheid te handhaven, rekening houdend met de mogelijkheid van een materiële afwijking van transactiestromen, rekeningsaldi en de opgenomen toelichtingen die het gevolg is van fraude, zowel op het niveau van de jaarrekening als op het niveau van de beweringen, ook als hij in het verleden heeft ervaren dat het management en het bestuur eerlijk en integer waren. Bij de uitvoering van risicobeoordelingsprocedures en daarmee verband houdende werkzaamheden om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, moet de auditeur trachten informatie te bemachtigen die kan worden gebruikt om risico's op een materiële afwijking ten gevolge van fraude te identificeren.
108. Auditeurs moeten alert blijven voor frauderisico's die tot materiële afwijkingen leiden binnen de volgende domeinen: aanbesteding, subsidies, privatisering, opzettelijke onjuiste voorstelling van resultaten of informatie en machtsmisbruik. Bij de ontwikkeling van eigen standaarden op basis van deze fundamentele principes, kunnen de adviezen omtrent frauderisicodomeinen uit ISSAI 1240 ondersteuning bieden.
109. Voorschriften voor de rapportering van fraude binnen de overheidssector kunnen onderhevig zijn aan specifieke bepalingen in het auditmandaat of de wet- en regelgeving, en het kan dat de auditeur verplicht is over dergelijke kwesties te communiceren met partijen buiten de geauditeerde instantie, zoals regelgevende en handhavingsautoriteiten. Sommige rekenkamers kunnen specifiek verplicht zijn vermoedens van fraude over te brengen aan onderzoeksinstanties en zelfs daarmee samen te werken om te bepalen of er sprake is van fraude of misbruik. Andere rekenkamers kunnen dan weer auditeurs ertoe verplichten omstandigheden, die een aanwijzing kunnen vormen van de mogelijkheid tot fraude of misbruik, te rapporteren aan de bevoegde gerechtelijke instantie of bij de gepaste instantie van de overheid of het parlement, zoals openbare aanklagers, de politie of (naar gelang de wetgeving dat voorschrijft) betrokken derde partijen. Auditeurs moeten zich ervan bewust zijn dat het gebruik van publieke middelen het fraudeprofiel neigt te verhogen. Bijgevolg kan het nodig zijn dat auditeurs voldoen aan bepaalde verwachtingen van de bevolking voldoen wat betreft fraudedetectie. ISSAI 1240 vermeldt de mogelijkheid om rapporteringsverplichtingen binnen de overheidssector uit te breiden om tegemoet te komen aan de bezorgdheden over openbare rekenschap.

### *Continuïteitsbeschouwingen*

110. De auditeur moet nagaan of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel oproepen over de vraag of de geauditeerde instantie haar continuïteit kan handhaven.

111. Jaarrekeningen worden doorgaans opgesteld in de veronderstelling dat de geauditeerde instelling haar continuïteit kan handhaven en haar statutaire verplichtingen zal nakomen in de nabije toekomst. Om na te gaan of die continuïteitsveronderstelling gepast is, wordt bij het opstellen van de jaarrekening rekening gehouden met alle beschikbare informatie over de nabije toekomst. Jaarrekeningen voor algemene doeleinden worden opgesteld op basis van het continuïteitsbeginsel tenzij het parlement beslist om de geauditeerde instantie in vereffening te stellen of om haar de werkzaamheden te laten staken.
112. Het continuïteitsbeginsel is mogelijk weinig tot niet relevant voor “doorsnee” overheidsinstanties, zoals instanties die gefinancierd worden door begrotingstoewijzingen. Als dergelijke instanties afgeschaft of gefuseerd worden met andere instanties, worden hun activa en passiva doorgaans overgenomen door andere overheidsinstanties. Voor sommige types instanties, zoals overheidsbedrijven en joint ventures met andere uitgangspunten (inclusief privébedrijven die werken volgens bepaalde juridische structuren van beperkte aansprakelijkheid) kan dat niet het geval zijn. De uitvoering van overheidsprogramma's kan uitbesteed worden aan organisaties binnen de privésector, zoals ngo's en privébedrijven, maar rekenkamers kunnen dergelijke programma's nog steeds auditeren. Er is een trend naar meer uitbesteding en dat maakt het continuïteitsbeginsel en het oordeel van de auditeur daarover steeds belangrijker voor audits binnen de overheidssector.
113. Sommige financiële rapporteringskaders bevatten expliciete voorschriften voor het management om een verplichte inschatting te maken van de continuïteit van de geauditeerde instantie, en de standaarden met betrekking tot aangelegenheden die in overweging moeten worden genomen en toelichtingen die moeten worden gedaan in dit verband. Het continuïteitsbeginsel is een fundamenteel principe bij het opstellen van jaarrekeningen, het management moet dus de mogelijkheid van de geauditeerde entiteit om haar continuïteit te handhaven beoordelen, zelfs als dat niet expliciet verwacht wordt in het financiële rapporteringskader.
114. De auditeur moet voldoende gepaste bewijzen verzamelen die aantonen dat de continuïteitsveronderstelling van het management bij het opstellen en voorstellen van de jaarrekeningen gepast is en moet nagaan of er sprake is van een materiële onzekerheid over de mogelijkheid van de geauditeerde entiteit om haar continuïteit te handhaven. Als de jaarrekeningen opgesteld zijn op basis van een continuïteitsveronderstelling maar die volgens de auditeur ongepast is, moet hij een afkeurend oordeel formuleren. Als de auditeur vaststelt dat de continuïteitsveronderstelling binnen de omstandigheden gepast is en er sprake is van voldoende toelichting in de jaarrekening, maar dat een onzekerheid van materieel belang blijft bestaan, moet de auditeur een goedkeurend oordeel met toelichtende paragraaf tot uitdrukking brengen. Als er onvoldoende toelichting in de jaarrekening is, moet de auditeur een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengen, naargelang gepast, overeenkomstig ISSAI 1705<sup>13</sup>.
115. De mate waarin hieraan aandacht moet worden besteed, hangt af van het specifieke geval. Inschattingen van de continuïteit worden niet voorspeld door de solvabiliteitstest die gewoonlijk toegepast wordt voor bedrijven. In sommige omstandigheden kunnen de gebruikelijke liquiditeits- en solvabiliteitstesten een negatief beeld schetsen, maar is er sprake van andere factoren die suggereren dat de geauditeerde instantie desondanks in staat is haar continuïteit te bewaren. Bijvoorbeeld:
- Bij een beoordeling van de continuïteit van een overheid, kan de macht om belastingen te heffen sommige geauditeerde instanties in staat stellen hun continuïteit te bewaren, ondanks lange periodes met negatieve netto-activa/eigen vermogen; en

---

<sup>13</sup> ISSAI 1705 – Aanpassingen van het Oordeel in een Onafhankelijk Auditrapport.

- Een beoordeling van de balans van een individuele geauditeerde instantie op balansdatum kan suggereren dat de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekeningen ongepast is. Meerjarige financieringsovereenkomsten of andere overeenkomsten kunnen de blijvende werking echter verzekeren.
116. Doorgaans heeft het meer zin om de continuïteitsveronderstelling te beoordelen voor individuele geauditeerde instanties dan voor de overheid als geheel. Alvorens een conclusie te trekken over de gepastheid van de continuïteitsveronderstelling kan het bij de eerstgenoemde nuttig zijn, voor wie verantwoordelijk is voor het opstellen van de jaarrekeningen, om een breed scala aan factoren in overweging te nemen die te maken hebben met de huidige en verwachte performantie, het potentieel of aangekondigde herstructureringen van organisatorische eenheden, de geraamde inkomsten of de waarschijnlijkheid dat de overheidsfinanciering voortgezet wordt, en mogelijke alternatieve financieringsbronnen.
117. Bij de uitvoering van risicobeoordelingsprocedures moet de auditeur nagaan of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Om zich daarover een beeld te vormen, moet de auditeur twee verschillende maar soms overlappende factoren onderzoeken:
- Grote risico's waarbij er sprake is van een wijziging in de beleidslijnen (bijvoorbeeld, bij verandering van een regering); en
  - Zeldzamere werkings- of bedrijfsrisico's (bijvoorbeeld, als een geauditeerde instantie onvoldoende werkkapitaal heeft om haar werkzaamheden aan het huidige niveau voort te zetten).

### *Beschouwingen omtrent de wet- en regelgeving in een financiële audit*

118. **De auditeur moet de risico's op materiële afwijkingen identificeren, die ontstaan doordat de geauditeerde instantie de wet- en regelgeving op rechtstreekse en materiële wijze niet naleeft. Identificatie van risico's dient gebaseerd te zijn op een algemeen begrip van het wettelijk en regelgevend kader dat toepasselijk is voor de specifieke omgeving waarin de geauditeerde instantie werkzaam is, alsook de manier waarop de geauditeerde entiteit hieraan voldoet.**

**De auditeur moet voldoende gepaste auditbewijzen verzamelen met betrekking tot de naleving van de wet- en regelgeving waarvan algemeen aanvaard wordt dat ze een rechtstreekse en materiële invloed hebben op de bepaling van materiële bedragen en toelichtingen in jaarrekeningen.**

119. De auditeur moet met een redelijke mate van zekerheid kunnen zeggen of de jaarrekeningen als geheel geen materiële afwijkingen bevatten, veroorzaakt door fraude of fouten. Het is echter niet de verantwoordelijkheid van de auditeur om de niet-naleving van wetgeving te voorkomen en er kan van de auditeur niet verwacht worden dat hij elke schending van de wet- of regelgeving aan het licht te brengt.
120. Bij de uitvoering van een audit van een jaarrekening in overeenstemming met standaarden die berusten op of overeenstemmen met ISSAI 200, moet de auditeur inzicht hebben in het wet- en regelgevende kader dat van toepassing is op de geauditeerde instantie.
121. De invloed van wet- en regelgeving op de jaarrekening verschilt aanzienlijk. De wet- en regelgeving waaraan een geauditeerde instantie onderhevig is vormen samen het toepasselijke wet- en regelgevende kader. De bepalingen in sommige wet- en regelgeving hebben een directe invloed op de jaarrekening, aangezien ze de aard bepalen van de gerapporteer-

de bedragen en toelichtingen. Terwijl andere wet- of regelgeving nageleefd moet worden door het management of de voorwaarden bepaalt waaronder de geauditeerde instantie zijn werkzaamheden mag uitvoeren, hebben ze geen directe invloed op de jaarrekening van de entiteit.

122. De niet-naleving van wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, vervolging of andere gevolgen voor de geauditeerde instantie die een materiële impact kunnen hebben op de jaarrekeningen.
123. Binnen de overheidssector kan de verdeling van subsidies door een agentschap onderhevig zijn aan specifieke wet- en regelgeving die een rechtstreekse impact hebben op de jaarrekeningen. Vaak omvat het financiële rapporteringskader ook informatie, zoals een begrotings-, toewijzings- of prestatierapport. Als dat het geval is, kan het nodig zijn dat de auditeur rekening houdt met een specifieke wet- of regelgeving die daar rechtstreeks of onrechtstreeks invloed op heeft.
124. Als de auditeur tijdens de audit vaststelt dat de wet- en regelgeving niet nageleefd wordt, moet hij dat melden aan het bestuur, tenzij de kwestie duidelijk onbelangrijk is. Het auditmandaat, of verplichtingen voor overheidsinstanties die voortkomen uit de wetgeving, regelgeving, ministeriële besluiten, beleidsvoorschriften van de overheid of parlementaire resoluties kunnen wel leiden tot bijkomende doelstellingen, zoals de taak om elk geval waarbij het recht niet nageleefd wordt, te melden, zelfs als het onbeduidend is.
125. Een dergelijke uitgebreide rapporteringstaak kan bijvoorbeeld inhouden dat de auditeur verplicht is een afzonderlijk standpunt te formuleren over de naleving van wet- en regelgeving door de geauditeerde instantie, of om gevallen van niet-naleving te vermelden. Die bijkomende doelstellingen worden behandeld in ISSAI 400 – De Fundamentele Principes van Rechtmatigheidsaudit en de aanverwante richtlijnen<sup>14</sup>. Zelfs als er geen sprake is van dergelijke bijkomende doelstellingen, kunnen er vanuit de bevolking toch verwachtingen zijn omtrent de rapportering door auditeurs van de niet-naleving van het recht. De auditeurs moeten dus rekening houden met dergelijke verwachtingen en waakzaam zijn voor gevallen van niet-naleving.

### *Auditbewijsmateriaal*

126. **De auditeur moet de auditprocedures zo uitvoeren dat hij voldoende gepaste auditbewijzen kan verzamelen en dus conclusies kan trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.**
127. Auditprocedures moeten gepast zijn om naargelang de omstandigheden voldoende gepaste auditbewijzen te verzamelen. Auditbewijsmateriaal omvat informatie uit de boekhoudkundige gegevens die de basis voor de jaarrekeningen vormen en uit andere bronnen. De auditeur moet nagaan hoe relevant en betrouwbaar de informatie is als auditbewijs. Bij een audit van een jaarrekening hoort geen echtverklaring van de documentatie, evenmin is de auditeur opgeleid of wordt hij verwacht een expert te zijn in dergelijke echtverklaring. Wel moet de auditeur inschatten hoe betrouwbaar de informatie als bewijs is, zoals bijvoorbeeld kopieën, duplicaten, gefilmde, gedigitaliseerde of andere elektronische documenten. Verder moet de auditeur ook nagaan welke beheersingsmaatregelen betrokken zijn bij het opstellen en beheer van dergelijke informatie, naargelang dat relevant is.

---

<sup>14</sup> ISSAI 400 – Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit – Algemene Inleiding en ISSAI 4200 – Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit met betrekking tot Audit van Jaarrekeningen.

128. Er moeten voldoende gepaste auditbewijzen zijn. Voldoende verwijst naar de hoeveelheid bewijsstukken, terwijl gepaste verwijst naar de kwaliteit van de bewijzen, d.w.z. hun relevantie en betrouwbaarheid. Hoeveel bewijsstukken nodig zijn, hangt af van het risico op materiële afwijkingen in de auditinformatie (hoe hoger het risico, hoe meer bewijzen waarschijnlijk nodig zullen zijn) en van de kwaliteit van de bewijsstukken (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder bewijzen nodig zullen zijn). De hoeveelheid en gepastheid van de bewijsstukken zijn dus onderling verweven, hoewel een grote hoeveelheid bewijzen hun lage kwaliteit niet compenseert.
129. De betrouwbaarheid van bewijsstukken hangt af van hun bron, aard en de specifieke omstandigheden waarin ze verkregen zijn. Er kunnen algemene stellingen over de betrouwbaarheid van verscheidene soorten bewijzen geformuleerd worden, maar wel met belangrijke uitzonderingen. Zelfs als bewijzen verkregen zijn uit bronnen buiten de geauditeerde instantie, zoals externe bevestigingen, kunnen er zich omstandigheden voordoen die de betrouwbaarheid van de informatie beïnvloeden. Er bestaan natuurlijk uitzonderingen, maar de volgende algemene stellingen over de betrouwbaarheid van bewijsmateriaal kunnen nuttig zijn:
- Bewijsmateriaal is betrouwbaarder als het verkregen is uit onafhankelijke bronnen buiten de geauditeerde instantie;
  - Bewijsmateriaal dat intern verkregen is, is betrouwbaarder als de betrokken beheersingsmaatregelen doeltreffend zijn;
  - Bewijsmateriaal dat rechtstreeks door de auditeur verzameld is (bijvoorbeeld door observatie van de toepassing van beheersingsmaatregelen) is betrouwbaarder dan bewijzen die onrechtstreeks of via gevolgtrekking verkregen zijn (bijvoorbeeld door navraag te doen naar de toepassing van beheersingsmaatregelen).
  - Bewijsmateriaal is betrouwbaarder als het in documentvorm bestaat, hetzij op papier, hetzij elektronisch, hetzij via andere media (een simultaan geschreven verslag van een vergadering is bijvoorbeeld betrouwbaarder dan een mondeling verslag achteraf).
  - Bewijsmateriaal dat verkregen is in de originele documenten is betrouwbaarder dan informatie uit kopieën of duplicaten.
130. Consistente bewijzen die uit verschillende bronnen verkregen zijn of verschillend van aard zijn, zijn doorgaans betrouwbaarder dan individueel onderzochte bewijsstukken. Bovendien kan het via de eerstgenoemde werkwijze mogelijk zijn om individuele bewijsstukken die onbetrouwbaar zijn, te identificeren.
131. Auditbewijsmateriaal kan verkregen worden door de boekhoudkundige gegevens na te kijken. De auditeur moet niet enkel rekening houden met informatie die de beweringen van het management ondersteunt en bevestigt, maar ook alle informatie die de beweringen tegensprekt. Voor jaarrekeningen binnen de overheidssector kan het management vaak beweren dat de transacties en gebeurtenissen verlopen zijn in overeenstemming met de wetgeving of het toepasselijke recht, en dergelijke beweringen vallen zeker binnen de draagwijdte van een financiële audit. Het kan ook nodig zijn voor auditoren binnen de overheidssector om rekening te houden met de voorschriften en adviezen in de Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit en de aanverwante richtlijnen<sup>15</sup> bij het ontwikkelen of aannemen van standaarden in zulke gevallen.

---

<sup>15</sup> ISSAI 400, 4000 en 4200

132. Bij het ontwikkelen en aannemen van auditstandaarden, moeten rekenkamers er rekening mee houden dat er voorschriften nodig zijn voor het verzamelen van voldoende gepaste auditbewijzen met betrekking tot:

- Het gebruik van externe bevestigingen als auditbewijsmateriaal;
- Auditbewijsmateriaal uit analytische procedures en verschillende auditsteekproef-technieken;
- Auditbewijsmateriaal via reële waardebeoordeling, indien dat relevant is;
- Auditbewijsmateriaal als er derde partijen betrokken zijn bij de geauditeerde instantie;
- Auditbewijsmateriaal uit het gebruik door de geauditeerde instantie van dienstverleningsorganisaties;
- Auditbewijsmateriaal uit de bevindingen van interne auditfuncties of, naargelang de wet- en regelgeving dit toestaat en dit relevant is, via rechtstreekse ondersteuning door interne auditeurs;
- Auditbewijsmateriaal via externe experts;
- Het gebruik van schriftelijke verklaringen om het auditbewijsmateriaal te ondersteunen.

Verdere adviezen bij zulke procedures en voorschriften worden behandeld in de ISSAI-standaarden van het vierde niveau, die nuttig kunnen zijn voor rekenkamers die hun voorschriften in die domeinen verder willen ontwikkelen.

133. Auditeurs binnen bepaalde omgevingen, zoals een Rekenhof, kunnen onderhevig zijn aan wet- en regelgeving die van hen verwachten dat ze inzicht hebben in precieze procedures omtrent bewijsregels en die procedures ook volgen. Auditeurs binnen de overheidssector moeten zich vertrouwd maken met alle beleidslijnen en procedures die bijkomende bepalingen voorschrijven met betrekking tot de auditbewijzen en die ontwikkeld zijn om te garanderen dat de toepasselijke regels nageleefd worden.

#### *De overweging van gebeurtenissen na de auditwerkzaamheden*

134. **De auditeur moet voldoende gepaste auditbewijzen verzamelen dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de datum van de jaarrekeningen en de datum van het auditrapport die een aanpassing vergen van of moeten worden toegelicht in de jaarrekeningen, geïdentificeerd zijn. De auditeur moet op passende wijze inspelen op feiten die bekend worden na de datum van het auditrapport en die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in het auditrapport hadden kunnen leiden.**

135. Procedures moeten zo goed mogelijk de volledige periode tussen de datum van de jaarrekening en de datum van het auditrapport bestrijken. De auditeur hoeft echter geen bijkomende procedures uit te voeren voor zaken waarvoor eerdere auditprocedures al een bevredigende conclusie geformuleerd hebben. De jaarrekeningen kunnen beïnvloed worden door verscheidene soorten latere gebeurtenissen (d.w.z. gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de jaarrekening). Veel financiële rapporteringskaders verwijzen specifiek naar zulke gebeurtenissen. Gewoonlijk worden er twee types onderscheiden:

- a) Gebeurtenissen die bewijzen leveren van omstandigheden waarvan al sprake was op de datum van de jaarrekeningen; en
- b) Gebeurtenissen die bewijzen leveren van omstandigheden die pas ontstaan zijn na de datum van de jaarrekeningen.

136. Voorbeelden van procedures om voldoende gepaste bewijzen te verzamelen zijn:
- stappen om inzicht te verwerven in procedures die door het management uitgevoerd worden om ervoor te zorgen dat latere gebeurtenissen geïdentificeerd worden;
  - navraag doen bij het management;
  - de notulen onderzoeken;
  - de meest recente voorlopige jaarrekeningen van de instantie onderzoeken, als die er zijn.

Wanneer auditeurs navraag doen bij het management, kan het nodig zijn dat ze aandacht moeten besteden aan latere gebeurtenissen die gevolgen kunnen hebben voor de mate waarin de overheidsinstantie in staat is haar programmadoelstellingen te verwezenlijken en dus mogelijk ook voor de informatie met betrekking tot de performantie in de jaarrekeningen.

137. De auditeur is niet verplicht auditprocedures uit te voeren op de jaarrekening na de datum van het auditrapport. Als er na die datum, maar vóór de datum waarop de jaarrekening wordt gepubliceerd, echter een feit onder de aandacht van de auditeur komt dat een aanpassing van het auditrapport zou hebben veroorzaakt als ze vóór de datum van het auditrapport bekend was geweest, dan moet de auditeur gepast reageren. Voorbeelden van gepaste reacties zijn:
- de aangelegenheid bespreken met het management en, in voorkomend geval, met het bestuur;
  - bepalen of de jaarrekeningen moeten worden aangepast en, zo ja,
  - inlichtingen in te winnen over de manier waarop het management van plan is deze aangelegenheid in de jaarrekening te behandelen.
138. Als het management niet de nodige stappen onderneemt om ervoor te zorgen dat wie al een publicatie van de jaarrekening ontvangen had, geïnformeerd wordt over de situatie, en de jaarrekening niet wijzigt in omstandigheden waarin de auditeur van mening is dat ze gewijzigd moeten worden, moet de auditeur het management en het bestuur verwittigen dat de auditeur stappen zal ondernemen om te voorkomen dat men in de toekomst vertrouwt op het auditrapport. Dat kan inhouden dat er juridisch advies ingewonnen wordt en dat er gerapporteerd wordt aan de gepaste wettelijke instantie. Verdere adviezen zitten vervat in ISSAI 1560<sup>16</sup>.

### *Evaluatie van de afwijkingen*

139. **De auditeur moet een volledig overzicht van de geïdentificeerde afwijkingen gedurende de audit bijhouden, en moet het management en diegene die met het bestuur zijn belast, er gepast en tijdig van op de hoogte brengen.**
140. Onverbeterde afwijkingen moeten geëvalueerd worden op hun materialiteit, afzonderlijk of gezamenlijk, om de invloed te bepalen op het oordeel in het controleverslag.
141. De auditeur moet het management verzoeken de afwijkingen te verbeteren en als het management weigert dat te doen voor alle of sommige afwijkingen, moet de auditeur vragen naar de redenen daarvoor. Wanneer de auditeur nagaat of de jaarrekeningen als geheel

---

<sup>16</sup> ISSAI 1560 – Aansluitende Gebeurtenissen



een afwijking bevatten, moet hij rekening houden met redenen die het management heeft gegeven om geen correcties aan te brengen. De auditeur moet het bestuur op de hoogte brengen van onverbeterde afwijkingen en het effect dat ze afzonderlijk of gezamenlijk kunnen hebben op het oordeel in het auditrapport. De auditeur moet hierbij de afzonderlijk geïdentificeerde onverbeterde afwijkingen in transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen vermelden.

142. Afwijkingen die duidelijk als triviaal worden beschouwd moeten doorgaans niet gemeld worden, behalve als het mandaat van de auditeur hem daartoe verplicht. De auditeur moet bepalen of onverbeterde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. Daartoe moet de auditeur rekening houden met:

- de omvang en de aard van de afwijkingen, zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de jaarrekening als geheel, als in relatie tot de specifieke omstandigheden waarin zij voorkomen; en
- de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperiodes, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel.

Verdere adviezen bij de evaluatie van afwijkingen, zitten vervat in ISSAI 1450<sup>17</sup>.

#### ***Een oordeel formuleren en rapporteren over de jaarrekeningen***

143. **De auditeur moet op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken uit het auditbewijsmateriaal een oordeel formuleren over de vraag of de jaarrekeningen als geheel zijn opgesteld in overeenstemming met het toepasselijke financieel rapporteringskader. Het oordeel moet duidelijk geformuleerd zijn in een geschreven rapport waarin ook de argumenten ervoor worden uiteengezet.**

144. De doelstellingen van een financiële audit in de overheidssector zijn vaak ruimer dan het formuleren van een oordeel over de vraag of de jaarrekening in alle materiële opzichten is opgesteld in overeenstemming met een toepasselijk financieel rapporteringskadermateriële. Het auditmandaat, de wet- en regelgeving, ministeriële besluiten, beleidsvoorschriften van de overheid en parlementaire resoluties kunnen bijkomende doelstellingen toevoegen die even belangrijk zijn als het oordeel over de jaarrekening. Voorbeelden van zulke bijkomende doelstellingen zijn audit- en rapporteringstaken met betrekking tot bijvoorbeeld een bevinding van niet-naleving van het recht. Zelfs als er geen bijkomende doelstellingen zijn, kunnen er vanuit de bevolking toch verwachtingen zijn omtrent de rapportering van de niet-naleving van het recht of de effectieve werking van de interne beheersing.

145. Auditeurs met verantwoordelijkheden die te maken hebben met de rapportering over de naleving of niet-naleving van het recht kunnen de Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit en de aanverwante richtlijnen erop nakijken<sup>18</sup>.

146. Om een oordeel te formuleren, moet de auditeur eerst concluderen of met een redelijke mate van zekerheid kan worden vastgesteld of de jaarrekeningen als geheel geen materiële afwijkingen bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten. Bij die conclusie moet hij rekening houden met de volgende factoren:

---

<sup>17</sup> ISSAI 1450 – Beoordeling van Onjuistheden, Vastgesteld tijdens de Audit.

<sup>18</sup> ISSAI 400, 4000 en 4200.

- a) In hoeverre er voldoende gepaste auditbewijzen verzameld zijn;
- b) In hoeverre de niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang zijn, afzonderlijk of gezamenlijk; en
- c) Zijn beoordeling van de volgende punten, waar hij aandacht aan besteed bij het formuleren van het oordeel:
  - In hoeverre de jaarrekeningen, in alle materiële opzichten, opgesteld zijn in overeenstemming met de voorschriften van het toepasselijke financieel rapporteringskader, rekening houdend met de kwalitatieve aspecten van de boekhoudkundige praktijken van de instantie, zoals mogelijke vooroordelen in het oordeel van het management;
  - In hoeverre de jaarrekeningen voldoende weergeven welke significant boekhoudkundig beleid gekozen en toegepast is;
  - In hoeverre de gekozen en toegepaste boekhoudkundige beleidslijnen overeenstemmen met het toepasselijke rapporteringskader en gepast zijn;
  - In hoeverre de boekhoudkundige schattingen van het management redelijk zijn;
  - In hoeverre de voorgestelde informatie in de jaarrekeningen relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is;
  - In hoeverre de jaarrekeningen voldoende informatie weergeven om de doelgroep in staat te stellen de impact te begrijpen van materiële transacties en gebeurtenissen op de informatie in de jaarrekeningen;
  - In hoeverre de gebruikte terminologie in de jaarrekeningen, inclusief de titel van elke jaarrekening, gepast is;
  - In hoeverre de jaarrekeningen voldoende verwijzen naar het toepasselijke financiële rapporteringskader.
- d) Als de jaarrekeningen opgesteld worden in overeenstemming met een getrouwbeeldstelsel, moet de auditeur voor zijn conclusie ook nagaan of de jaarrekeningen getrouw zijn voorgesteld:
  - Wat betreft de algemene voorstelling, structuur en inhoud;
  - In hoeverre de jaarrekeningen en de bijbehorende toelichtingen een getrouwe weergave vormen van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

### ***Vorm van het oordeel***

147. De auditeur moet een goedkeurend oordeel formuleren als hij vaststelt dat de jaarrekeningen in alle materiële opzichten opgesteld is in overeenstemming met het toepasselijke financieel rapporteringskader.

Als de auditeur op basis van het auditbewijsmateriaal vaststelt dat de jaarrekening als geheel materiële afwijkingen bevat, of onvoldoende gepaste bewijzen kan verzamelen om te concluderen dat de jaarrekening als geheel geen materiële afwijkingen bevat, moet hij zijn oordeel aanpassen in het auditrapport in overeenstemming met het hoofdstuk “Het bepalen van het soort van aanpassing aan het oordeel van de auditeur”.

148. Als de jaarrekeningen zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten van een getrouwbeeldstelsel, maar geen getrouw beeld bereiken, moet de auditeur de aangelegenheid bespreken met het management en, naargelang de voorschriften van het toepasselijke financieel rapporteringskader en de oplossing voor de kwestie, bepalen of het nodig is om het auditoordeel aan te passen.

### ***Vereiste elementen van het auditrapport***

149. Het auditrapport moet schriftelijk zijn en de volgende elementen bevatten:

- Een titel die duidelijk weergeeft dat het gaat om het rapport van een onafhankelijke auditeur.
- Een geadresseerde, naargelang de omstandigheden van de opdracht.
- Een inleidende paragraaf die (1) aangeeft wiens jaarrekeningen geauditeerd zijn, (2) stelt dat de jaarrekeningen geauditeerd zijn, (3) de titel van elke financieel overzicht binnen de jaarrekening aangeeft, (4) verwijst naar de samenvatting van de significante boekhoudkundige beleidslijnen en andere verklarende informatie, en (5) de datum of periode die bestreken wordt door elk financieel overzicht binnen de jaarrekening.
- Een hoofdstuk met de titel “taken van het management voor de jaarrekeningen”, dat stelt dat het management verantwoordelijk is voor de jaarrekeningen in overeenstemming met het toepasselijke financiële rapporteringskader en voor de interne beheersing die ervoor moet zorgen dat de jaarrekeningen opgesteld worden zonder materiële afwijkingen, ten gevolge van fraude of fouten.
- Een hoofdstuk met de titel “verantwoordelijkheid van de auditeur”, dat stelt dat het de verantwoordelijkheid is van de auditeur om een standpunt te formuleren op basis van de jaarrekening en dat een audit beschrijft als een reeks procedures waarmee auditbewijzen verzameld worden over de bedragen en toelichtingen in de jaarrekeningen. Het moet vermelden dat die procedures geselecteerd worden op basis van het professionele oordeel van de auditeur over o.a. de risico’s op materiële afwijkingen in de jaarrekening, ten gevolge van fraude of fouten. Om de risico’s in te schatten, moet de auditeur rekening houden met de interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor het opstellen van de jaarrekening door de instantie. Verder moet hij auditprocedures ontwikkelen die gepast zijn in de omstandigheden. Dat hoofdstuk moet ook verwijzen naar zijn beoordeling van de geschiktheid van het toegepaste boekhoudkundige beleid en de redelijkheid van de boekhoudkundige schattingen die het management gedaan heeft, alsook van de algemene voorstelling van de jaarrekening. Ten slotte moet er vermeld worden of de auditeur van mening is dat er voldoende gepaste auditbewijzen verzameld zijn om als basis te fungeren voor het auditoordeel.
- Een hoofdstuk met de titel “oordeel”, dat een van de volgende zinnen moet gebruiken om een goedkeurend oordeel te formuleren voor de jaarrekening die opgesteld is in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel:
  - *De jaarrekening vormt in alle materiële opzichten een getrouwe weergave, .... in overeenstemming met [het toepasselijke rapporteringskader]; of*
  - *De jaarrekening vormt in alle materiële opzichten een getrouw beeld, .... in overeenstemming met [het toepasselijke rapporteringskader].*

Als de auditeur een goedkeurend oordeel formuleert voor jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met een rechtmatigheidskader, moet zijn standpunt weergeven dat de jaarrekening, in alle materiële opzichten, opgesteld is in overeenstemming met [het toepasselijke rapporteringskader].

Als de auditeur niet verwijst naar IPSAS- of IFRS-standaarden als het toepasselijke financiële rapporteringskader, moet zijn oordeel het rechtsgebied waarvan het gebruikte kader afkomstig is, aangeven.

- Indien nodig of indien gekozen door de auditeur, kan een hoofdstuk toegevoegd worden met de titel “Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten”, of met een andere titel die past bij de inhoud van het hoofdstuk, waarin de

andere rapporteringsverantwoordelijkheden in het auditrapport, naast zijn verantwoordelijkheid om te rapporteren over de jaarrekening, uiteengezet worden.

- De handtekening van de auditeur.
  - De datum waarop de auditeur voldoende gepaste bewijzen verzameld heeft, die als basis fungeren voor het oordeel over de jaarrekening, inclusief bewijzen dat:
    - Alle overzichten, inclusief de jaarrekeningen, zijn opgesteld met de bijhorende toelichtingen; en
    - De bevoegde instanties bevestigen dat zij de verantwoordelijkheid nemen voor de jaarrekening.
  - De locatie binnen het rechtsgebied waar de auditeur werkzaam is.
150. Naast het oordeel, kan de auditeur ook volgens de wet- en regelgeving verplicht zijn om waarnemingen en bevindingen te rapporteren die geen invloed hebben op het oordeel, alsook elke aanbeveling die daaruit voortkomt. Die elementen moeten duidelijk gescheiden zijn van het oordeel.

#### ***Aanpassingen aan het oordeel in het auditrapport***

151. De auditeur moet zijn oordeel aanpassen als hij op basis van het verzamelde auditbewijsmateriaal vaststelt dat de jaarrekening als geheel materiële afwijkingen bevat of als hij onvoldoende gepaste bewijzen gevonden heeft om te concluderen dat de jaarrekening in zijn geheel geen materiële afwijkingen bevat. Auditeurs kunnen drie soorten aangepaste oordelen formuleren: een oordeel met voorbehoud, een afkeurend oordeel, en een oordeelonthouding.

#### ***Het bepalen van het soort van aanpassing aan het oordeel van de auditeur***

152. De beslissing over de vraag welke soort van aangepast oordeel passend is, hangt af van:
- De aard van de aangelegenheid die tot de aanpassing leidt, dat wil zeggen de vraag of de jaarrekening een materiële afwijking bevat of, als het onmogelijk is om voldoende en geschikte auditbewijzen te verkrijgen, mogelijk een materiële afwijking bevat; en
  - In hoeverre de auditeur de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid voor de jaarrekeningen inschat als diepgaand.
153. De auditeur moet een oordeel met voorbehoud formuleren als: (1) hij, nadat hij voldoende gepaste auditbewijzen verzameld heeft, tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk en gezamenlijk van materieel belang zijn maar geen diepgaande invloed hebben op de jaarrekeningen; of (2) hij onvoldoende gepaste auditbewijzen heeft kunnen verzamelen om daarop zijn oordeel te baseren, maar tot de conclusie komt dat de gevolgen voor de jaarrekening van mogelijke onopgemerkte afwijkingen materieel kunnen zijn maar geen diepgaande invloed hebben.
154. De auditeur moet een afkeurend oordeel formuleren als hij op basis van voldoende gepaste auditbewijzen tot de conclusie komt dat afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk zowel van materieel belang zijn als een diepgaande invloed hebben op de jaarrekening.
155. De auditeur dient een oordeelonthouding te formuleren als hij onvoldoende gepaste auditbewijzen heeft kunnen verzamelen om daarop zijn oordeel te baseren en tot de conclusie komt dat de gevolgen van mogelijke onopgemerkte afwijkingen voor de jaarrekening zowel van materieel belang kunnen zijn als een diepgaande invloed kunnen hebben. Als de auditeur er zich na het aanvaarden van de opdracht van bewust wordt dat het management

een beperking in de reikwijdte van de audit heeft opgelegd, waarvan hij denkt dat dit er waarschijnlijk toe zal leiden dat hij een oordeel met voorbehoud of een oordeelonthouding over de jaarrekening zal moeten formuleren, dient de auditeur het management te verzoeken de beperking op te heffen.

156. Als de auditeur een aangepast auditoordeel formuleert, moet hij ook de titel aanpassen zodat die overeenkomt met het geformuleerde type oordeel. ISSAI 1705<sup>19</sup> biedt bijkomende adviezen voor het specifieke taalgebruik dat gebruikt moet worden om een aanpassing van het oordeel te formuleren en de verantwoordelijkheden van de auditeur te beschrijven. Die standaard bevat ook duidende voorbeeldrapporten.

***Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden in het auditrapport***

157. Als de auditeur het nodig vindt om de aandacht van de doelgroep te vestigen op een in de jaarrekening gepresenteerde of toegelichte aangelegenheid die dermate belangrijk is voor de doelgroep om de jaarrekening te begrijpen, dient hij een toelichtende paragraaf toe te voegen in het auditrapport, mits hij voldoende geschikte bewijzen heeft verkregen waaruit blijkt dat de aangelegenheid geen materiële afwijking vormt in de jaarrekening. Toelichtende paragrafen mogen alleen verwijzen naar de informatie die weergegeven of toegelicht is in de jaarrekeningen.
158. Een toelichtende paragraaf moet:
- na de oordeelsparagraaf opgenomen worden;
  - de titel “toelichtende paragraaf” of een andere gepaste titel dragen;
  - duidelijk verwijzen naar de benadrukte aangelegenheid en aangeven waar de relevante toelichting die de aangelegenheid volledig beschrijft, kan worden teruggevonden in de jaarrekening; en
  - aangeven dat het oordeel van de auditeur niet aangepast is met betrekking tot de benadrukte aangelegenheid.
159. Indien de auditeur het nodig vindt een aangelegenheid mee te delen die niet in de jaarrekening gepresenteerd of toegelicht werd, en die volgens zijn oordeel relevant is voor de doelgroep om de audit, de verantwoordelijkheden van de auditeur of het auditrapport te begrijpen, en als dat niet op grond van wet- of regelgeving verboden is, moet de auditeur dat doen in een paragraaf met de titel “Overige aangelegenheden” of een andere geschikte titel. De auditeur moet die paragraaf meteen na het oordeel en een eventuele toelichtende paragraaf toevoegen.
160. Indien de auditeur één of beide van die paragrafen in het auditrapport wenst op te nemen, moet hij die verwachting en de voorgestelde formulering van die paragraaf of paragrafen doorgeven aan het bestuur. Het kan ook vereist zijn – of de auditeur kan ook zelf beslissen – om andere partijen dan het bestuur, zoals het parlement, in te lichten, naast het bestuur.
161. Auditmandaten en verwachtingen binnen de overheidssector kunnen bijkomende omstandigheden creëren waarin het relevant is om een toelichtende paragraaf (voor een aangelegenheid die correct is toegelicht in de jaarrekening) of een paragraaf getiteld “Overige aangelegenheden” (met betrekking tot informatie die niet werd toegelicht in de jaarrekening) toe te voegen.

---

<sup>19</sup> ISSAI 1705 – Aanpassingen aan het Standpunt in een Onafhankelijk Auditrapport.

***Ter vergelijking opgenomen informatie – overeenkomstige bedragen en vergelijkende jaarrekeningen***

162. “Ter vergelijking opgenomen informatie” verwijst naar bedragen en toelichtingen opgenomen in de jaarrekening met betrekking tot één of meer voorgaande periodes. De auditeur moet bepalen of de jaarrekening de ter vergelijking opgenomen informatie bevat die het toepasselijke financiële rapporteringskader vereist, en of die informatie correct werd geclassificeerd. Daartoe moet de auditeur nagaan of:
- De ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande periode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en
  - Het boekhoudkundig beleid dat in de ter vergelijking opgenomen informatie is weerspiegeld, consistent is met het beleid dat in de lopende periode is toegepast, of, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in het boekhoudkundig beleid, of die veranderingen naar behoren zijn verwerkt in de boekhouding en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.
163. Als de auditeur zich tijdens de lopende periode bewust wordt van een mogelijke materiële afwijking in de ter vergelijking opgenomen informatie, moet hij de bijkomende auditprocedures uitvoeren die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk zijn om voldoende gepaste auditbewijzen te verkrijgen om te kunnen bepalen of er sprake is van een materiële afwijking.
164. Ter vergelijking opgenomen informatie kan voorkomen onder de vorm van overeenkomstige cijfers die toegevoegd zijn als integraal onderdeel van de jaarrekeningen voor de lopende periode, met de bedoeling dat ze enkel gelezen worden in verhouding tot de bedragen en andere toelichtingen voor de lopende periode. Als er zulke overeenkomstige cijfers voorgelegd worden, mag het auditoordeel er niet naar verwijzen, behalve in de volgende omstandigheden:
- Als het auditrapport over de voorgaande periode een oordeel met voorbehoud, een oordeelonthouding of een afkeurend oordeel bevatte en als de aangelegenheid die aanleiding gaf tot die oordeelaanpassing niet is opgelost, moet de auditeur nu ook een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel in het auditrapport formuleren voor de jaarrekening van de lopende periode, aangepast met de overeenkomstige cijfers daarin.
  - Als de auditeur auditbewijzen verkrijgt die aangeven dat er in de jaarrekening over de voorgaande periode sprake is van een materiële afwijking, waarover een goedkeurend oordeel werd uitgebracht, en als de overeenkomstige cijfers niet naar behoren zijn aangepast of er geen passende toelichtingen zijn gegeven, moet de auditeur nu ook een oordeel met voorbehoud of een afkeurend oordeel in het auditrapport formuleren voor de jaarrekening van de lopende periode.
  - Als de jaarrekening over de voorgaande periode niet geauditeerd is, moet de auditeur in een paragraaf inzake overige aangelegenheden vermelden dat de overeenkomstige cijfers niet geauditeerd zijn.

De auditeur moet rekening houden met de omstandigheden en het lopende jaar gebruiken om te vergelijken, alsook met overwegingen inzake materialiteit voor het lopende jaar. Als er vergelijkende jaarrekeningen worden gepresenteerd moet het oordeel van de auditeur verwijzen naar elke periode waarover jaarrekeningen zijn gepresenteerd en een auditoordeel tot uitdrukking is gebracht.

165. Als de auditeur rapporteert over een jaarrekening over een voorgaande periode in samenhang met de audit van de lopende periode en zijn oordeel over de jaarrekening over de voorgaande periode afwijkt van het oordeel dat hij eerder tot uitdrukking bracht, moet hij de essentiële redenen voor het afwijkend oordeel toelichten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.
166. Als de jaarrekening over de voorgaande periode geauditeerd is door een voorganger van de auditeur, moet de auditeur, naast het oordeel over de jaarrekening over de lopende periode, in een paragraaf inzake overige aangelegenheden vermelden:
- dat de jaarrekening over de voorgaande periode geauditeerd is door zijn voorganger;
  - het soort van oordeel dat zijn voorganger had geformuleerd, en als dat oordeel aangepast is, de redenen daarvoor; en
  - de datum van het voorgaande rapport (tenzij het auditrapport van de voorganger van de auditeur over de jaarrekening over de voorgaande periode opnieuw wordt uitgebracht samen met de huidige jaarrekening).
167. Als de auditeur vaststelt dat er in de jaarrekening over de voorgaande periode waarover zijn voorganger eerder een goedkeurend oordeel heeft uitgebracht sprake is van een materiële afwijking die invloed heeft op die jaarrekening, moet de auditeur het management en het bestuur daarvan op de hoogte stellen en verzoeken dat zijn voorganger eveneens ingelicht wordt. Als de jaarrekening over de voorgaande periode gewijzigd wordt en zijn voorganger akkoord gaat met de publicatie van een nieuw auditrapport over de gewijzigde jaarrekening, moet de auditeur zijn rapport beperken tot de lopende periode.
168. Als de jaarrekening over de voorgaande periode niet geauditeerd is, moet de auditeur in een paragraaf inzake overige aangelegenheden vermelden dat de ter vergelijking opgenomen jaarrekening niet geauditeerd is. Een dergelijke vermelding ontslaat de auditeur echter niet van de vereiste om voldoende geschikte auditbewijzen te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die de jaarrekening over de lopende periode beïnvloeden op materiële wijze. Verdere adviezen over vergelijkende informatie kan teruggevonden worden in ISSAI 1710<sup>20</sup>.

***De verantwoordelijkheden van de auditeur met betrekking tot andere informatie in documenten waarin geauditeerde jaarrekeningen zijn opgenomen.***

169. De auditeur moet de andere informatie lezen om eventuele materiële inconsistenties of afwijkingen met de geauditeerde jaarrekening te identificeren. Indien hij bij het lezen van de andere informatie een materiële inconsistentie of afwijking identificeert, moet hij bepalen of het nodig is de geauditeerde jaarrekening of de andere informatie te herzien. Wat mogelijke maatregelen betreft, kan de auditeur o.a. het auditoordeel aanpassen, het auditrapport inhouden, zijn opdracht teruggeven (in de zeldzame gevallen waarin dat mogelijk is binnen de overheidssector), het bestuur inlichten of een paragraaf getiteld “Overige aangelegenheden” toevoegen aan het auditrapport.
170. Als de auditeur een materiële inconsistentie of materiële afwijking opmerkt en het management weigert die te corrigeren, moet de auditeur het bestuur daarvan op de hoogte brengen. Het kan ook dat auditoren verplicht zijn of zelf beslissen nog andere partijen te

---

<sup>20</sup> ISSAI 1710 – Vergelijkende Informatie – Overeenkomstige Bedragen en Vergelijkende Jaarrekeningen.

verwittigen, zoals het parlement. Verdere adviezen over de taken van de auditeur met betrekking tot andere documenten zitten vervat in ISSAI 1720<sup>21</sup>.

***Speciale overwegingen – audits van jaarrekeningen die opgesteld zijn  
jaarrekeningen opgesteld volgens financiële kaders voor specifieke doeleinden***

171. De auditeur is verplicht te bepalen of het financiële rapporteringskader dat gebruikt is bij het opstellen van de jaarrekeningen aanvaardbaar is. Voor audits van jaarrekeningen voor specifieke doeleinden moet de auditeur inzicht verwerven in:
- Het doel waarvoor de jaarrekening is opgesteld;
  - De doelgroep; en
  - De stappen die het management ondernomen heeft om te bepalen of het toegepaste financiële rapporteringskader aanvaardbaar is in de omstandigheden.
172. Bij de voorbereiding en uitvoering van een audit van een jaarrekening voor specifieke doeleinden moet de auditeur bepalen of de toepassing van de ISSAI-standaarden speciale overweging verdient binnen de omstandigheden van de opdracht.
173. Bij het formuleren van een oordeel en het rapporteren over een jaarrekening voor specifieke doeleinden moet de auditeur voldoen aan dezelfde voorschriften als voor een jaarrekening voor algemene doeleinden. Het auditrapport over een jaarrekening voor specifieke doeleinden moet:
- Het doel waarvoor de jaarrekening is opgesteld beschrijven, en
  - Verwijzen naar de verantwoordelijkheid van het management om te bepalen of het toegepaste financiële rapporteringskader aanvaardbaar is in de omstandigheden, als het de keuze heeft tussen verscheidene bruikbare kaders voor het opstellen van de jaarrekeningen.
174. De auditeur moet een toelichtende paragraaf toevoegen om de doelgroep erop te wijzen dat de jaarrekeningen opgesteld zijn in overeenstemming met een kader voor specifieke doeleinden en dat ze bijgevolg mogelijk niet geschikt zijn voor andere doeleinden.
175. Verdere adviezen over de speciale overwegingen met betrekking tot financiële audits, die opgesteld zijn overeenkomstig een kader voor specifieke doeleinden, zitten vervat in ISSAI 1800<sup>22</sup>.

***Speciale overwegingen – Audits van een enkelvoudige jaarrekening en specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een jaarrekening***

176. Bij een audit van een enkelvoudige jaarrekening, of van een specifiek element van een jaarrekening, moet de auditeur eerst nagaan of de audit uitvoerbaar is. De fundamentele principes zijn toepasselijk op audits van een enkelvoudige jaarrekening, of van een specifiek element van een jaarrekening, ongeacht of de auditeur tevens de opdracht heeft om de volledige set van de jaarrekening van de entiteit te controleren. Indien de auditeur niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van de jaarrekening van de entiteit te contro-

<sup>21</sup> ISSAI 1720 – Taken van de Auditeur met betrekking tot Andere Informatie in Documenten waarin Geauditeerde Jaarrekeningen vervat zitten.

<sup>22</sup> ISSAI 1800 – Speciale Overwegingen – Audits van Jaarrekeningen die opgesteld zijn overeenkomstig stelsels voor bijzondere doeleinden.



leren, moet hij bepalen of de audit van een enkelvoudige jaarrekening of van een specifiek element van die jaarrekening in overeenstemming is met de fundamentele principes die uiteengezet zijn in de relevante auditstandaarden.

177. De auditeur moet ook nagaan of de toepassing van het financiële rapporteringskader een presentatie zal opleveren die de doelgroep adequate toelichtingen aanbiedt, zodat die in staat zijn om de informatie te begrijpen die bekendgemaakt wordt in de jaarrekening of in het element daarvan, alsook het effect van transacties van materieel belang en gebeurtenissen.
178. De auditeur moet zich ook afvragen of de verwachte vorm van het oordeel binnen de omstandigheden gepast is en de rapporteringsvereisten aanpassen waar nodig.
179. Als de auditeur moet rapporteren over een enkelvoudige jaarrekening, of een specifiek element ervan, in samenhang met de opdracht om de volledige set van de jaarrekening te auditeren, moet hij een afzonderlijk oordeel formuleren voor beide opdrachten.
180. Als het oordeel in het auditrapport over de volledige set van de jaarrekening van een instantie aangepast is, of als het rapport een toelichtende paragraaf of een paragraaf getiteld “Overige aangelegenheden” bevat, moet de auditeur het effect vaststellen dat dat kan hebben op het auditrapport over een enkelvoudige jaarrekening of over een specifiek element ervan. Naargelang dat gepast is, zal de auditeur het oordeel moeten aanpassen of een toelichtende paragraaf of een paragraaf getiteld “Overige aangelegenheden” toevoegen in het auditrapport over de enkelvoudige jaarrekening of een specifiek element ervan.
181. Indien de auditeur concludeert dat het nodig is een afkeurend oordeel of een oordeelonthouding te formuleren over de volledige set van de jaarrekening van de instantie, mag hij geen goedkeurend oordeel formuleren over een enkelvoudige jaarrekening of over een specifiek element ervan. Een goedkeurend oordeel zou namelijk het afkeurend oordeel of de oordeelonthouding over de volledige set van de jaarrekening tegenspreken. Bijkomende voorschriften en adviezen hieromtrent zitten vervat in ISSAI 1805<sup>23</sup>.

***Overwegingen die relevant zijn voor audits van geconsolideerde jaarrekeningen (inclusief jaarrekeningen van de volledige overheid)***

182. Auditeurs die de opdracht hebben geconsolideerde jaarrekeningen te auditeren, moeten voldoende gepaste auditbewijzen verzamelen met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel te formuleren over de vraag of de jaarrekening van de overheid als geheel in alle materiële opzichten is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving.
183. De principes in ISSAI 200 zijn toepasselijk voor alle financiële audits binnen de overheidssector, hetzij voor onderdelen van de overheid, hetzij voor de overheid als geheel. Als de auditeur de opdracht heeft geconsolideerde jaarrekeningen te auditeren, zoals rekeningen van de overheid als geheel, kan er sprake zijn van specifieke voorschriften en overwegingen. De auditeur die geconsolideerde jaarrekeningen auditeert, wordt de groepsauditeur genoemd. De groepsauditeur moet een geconsolideerde auditstrategie en een geconsolideerd auditplan ontwikkelen. De principes voor het verwerven van inzicht in de geauditeerde instantie houden hierin dat de auditeur inzicht moet verwerven in de overheid als geheel, haar onderdelen en hun omgevingen, inclusief interne beheersingsmaatregelen die

---

<sup>23</sup> ISSAI 1805 – Speciale overwegingen – Audits van Enkelvoudige Jaarrekeningen en Specifieke Elementen, Rekeningen of Onderdelen van een Jaarrekening.

- voor de volledige groep gelden, en het consolidatieproces. Met het inzicht dat de auditeur zo verwerft moet hij in staat zijn om de initiële aanwijzing van de groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn voor de geconsolideerde jaarrekening te bevestigen of te herzien, en om het risico in te schatten op een materiële afwijking in de geconsolideerde jaarrekeningen door fraude of fouten.
184. Voorbeelden van onderdelen van geconsolideerde jaarrekeningen kunnen agentschappen, departementen, diensten, bedrijven, fondsen, eenheden, districten, joint ventures en niet-gouvernementele organisaties zijn. Onderdelen kunnen als significant worden beschouwd:
- Wegens hun individuele financiële significantie;
  - Als ze door hun bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's op een materiële afwijking in de geconsolideerde jaarrekening met zich meebrengen.
  - Als ze betrekking hebben op aangelegenheden met een hoge publieke gevoeligheid, zoals aangelegenheden van staatsveiligheid, door donoren gefinancierde projecten of de rapportering over belastinginkomsten.
185. Binnen de overheidssector kan het moeilijk zijn om te beslissen welke onderdelen betrokken moeten worden in de geconsolideerde jaarrekeningen. Door het financiële rapporteringskader toe te passen kan een bepaalde soort van agentschap, departement, dienst, bedrijf, fonds, district, joint venture of niet-gouvernementele organisatie uitgesloten worden. Als de groepsauditeur in dergelijke gevallen denkt dat de uitkomst daardoor een vertekend beeld zou scheppen van de geconsolideerde jaarrekeningen, kan hij overwegen niet alleen aandacht te besteden aan de impact van het auditrapport, maar ook het parlement of een ander gepast regulerend overheidsorgaan op de hoogte te brengen van de kwestie.
186. In bepaalde situaties kan het financiële rapporteringskader geen voldoende specifieke adviezen bieden voor de uitsluiting of opname van een bepaalde soort van agentschap, departement, dienst, bedrijf, fonds, district, joint venture of niet-gouvernementele organisatie in de geconsolideerde jaarrekeningen. De groepsauditeur kan in dergelijke gevallen deelnemen aan besprekingen tussen het management van de groep en dat van haar onderdelen om na te gaan of de behandeling van een onderdeel in de geconsolideerde jaarrekeningen voor een getrouw beeld zorgt. Die moeilijkheid kan ook gevolgen hebben, wanneer de groepsauditeur het werk van auditoren van de groepsonderdelen wilt gebruiken. Het is ook mogelijk dat het management van de groep niet akkoord gaat met de beslissing om een bepaald onderdeel toe te voegen aan de geconsolideerde jaarrekeningen. Dat kan opnieuw de taak van de groepsauditeur om te communiceren met auditoren van een groepsonderdeel en hun werk te gebruiken, bemoeilijken.
187. Als een groepsonderdeel als significant beschouwd wordt wegens zijn individuele financiële significantie binnen de geconsolideerde jaarrekening, moet het team van de groepsauditeur, of een auditeur van een groepsonderdeel in naam van de groepsauditeur, de financiële informatie van dat onderdeel auditeren aan de hand van een materialiteitswaarde voor dat onderdeel, zoals vastgesteld is door de groepsauditeur. Als een groepsonderdeel significant is door zijn specifieke aard of omstandigheden en omdat hij naar alle waarschijnlijkheid risico's op materiële afwijkingen in de geconsolideerde jaarrekeningen zal veroorzaken, hoeft het auditteam, of een auditeur van dat groepsonderdeel in naam van het auditteam, wellicht niet de financiële informatie van dat groepsonderdeel te auditeren, maar kan het specifieke auditprocedures toepassen met betrekking tot de significante risico's die werden vastgesteld. Als een groepsonderdeel niet als significant beschouwd wordt, moet het team van de groepsauditeur analytische procedures uitvoeren op het niveau van de groep.
188. Bij het ontwikkelen of aannemen van auditstandaarden op basis van, of in overeenstemming met, de Fundamentele Principes voor Financiële Audit, kan het nuttig zijn om de

gedetailleerde adviezen in ISSAI 1600<sup>24</sup> voor audits van geconsolideerde jaarrekeningen te raadplegen.

---

<sup>24</sup> ISSAI 1600 – Speciale Overwegingen – Audits van Geconsolideerde Jaarrekeningen (Inclusief de werkzaamheden van Auditeurs van Groepsonderdelen).