



ISSAI 300

Vertaling



INHOUD

Inleiding	4
Doelstellingen en gezag van de fundamentele principes voor performantie-audit	4
Kader voor performantie-audit	5
Definitie van performantie-audit	5
Zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid	5
Doelstellingen van performantie-audit	6
Toepasselijkheid van ISSAI 300	6
Elementen van performantie-audit	7
De drie partijen bij performantie-audit	7
Het auditonderwerp en de auditnormen bij performantie-audit	7
Vertrouwen en zekerheid bij performantie-audit	8
Principes voor performantie-audit	8
Algemene Principes	8
Auditdoelstelling	9
Auditaanpak	9
Auditnormen	10
Auditrisico	11
Communicatie	11
Competenties	12
Professioneel oordeel en kritische ingesteldheid	13
Kwaliteitsbeheersing	13
Materialiteit	14
Documentatie	15
Principes met betrekking tot het auditproces	16
De voorbereiding	16
De selectie van de onderwerpen	16
Het auditplan opstellen	17
De uitvoering	18
Bewijsmateriaal, bevindingen en conclusies	18
De rapportering	19
Inhoud van het rapport	19
Aanbevelingen	20
Verspreiding van het rapport	20
De opvolging	20

ISSAI 300

De Internationale Standaarden voor Rekenkamers, ISSAI, worden uitgevaardigd door de Internationale Organisatie voor Rekenkamers, INTOSAI. Voor meer informatie, bezoek www.intosai.org

INTOSAI



Fundamentele Principes voor Performantie- Audit

Inleiding

1. Professionele standaarden en richtlijnen zijn essentieel voor de geloofwaardigheid, kwaliteit en professionaliteit van audits binnen de overheidssector. De Internationale Standaarden voor Rekenkamers (ISSAI) 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 de algemene fundamentele principes voor overheidsaudit en definieert de ISSAI-standaarden als dwingend. *ISSAI 300 – Fundamentele Principes voor Performantie-Audit* bouwt voort op de fundamentele principes uit ISSAI 100 en past ze toe op de specifieke context van de performantie-audit. ISSAI 300 moet gelezen en geïnterpreteerd worden in samenhang met ISSAI 100, die ook van toepassing is op performantie-audit.
3. ISSAI 300 – Fundamentele Principes voor Performantie-Audit omvat drie hoofdstukken.
 - Het eerste hoofdstuk bepaalt het kader voor performantie-audit en voor verwijzing naar de relevante ISSAI-standaarden.
 - Het tweede hoofdstuk zet de algemene principes voor performantie-auditopdrachten uiteen waarmee de auditeur rekening moet houden vóór en tijdens het auditproces.
 - Het derde hoofdstuk bevat principes die relevant zijn voor de hoofdfases van het auditproces zelf. Elk principe wordt kort verduidelijkt.

Doelstellingen en gezag van de fundamentele principes voor performantie-audit

4. Dit document streeft ernaar een algemeen inzicht te bewerkstelligen in de aard van performantie-audit, met inbegrip van de principes die moeten worden toegepast om een hoge auditstandaard te bereiken. De leden van INTOSAI worden aangespoord eigen dwingende standaarden te ontwikkelen of aan te nemen die overeenstemmen met ISSAI 100 en 300, en rekening te houden met de adviezen van INTOSAI voor performantie-audit. De reeks ISSAI 3000 zet het algemene kader voor performantie-audit uiteen, alsook algemene richtlijnen voor de uitvoering van audits, en legt zo de basis voor de ondersteuning van rekenkamers bij het ontwikkelen van hun eigen nationale standaarden.
5. Standaarden voor performantie-audit moeten weerspiegelen dat er nood is aan flexibiliteit bij de voorbereiding van individuele opdrachten, aan openheid en creativiteit bij de uitvoering van het auditwerk en aan een professioneel oordeel tijdens alle fasen van het auditproces.
6. INTOSAI ziet in dat rekenkamers onder verschillende mandaten en in verschillende omstandigheden werken. Door de verscheidene situaties en structurele inrichtingen van rekenkamers, kunnen niet alle auditstandaarden of -richtlijnen toegepast worden op alle aspecten van hun werk. Rekenkamers hebben dus de optie om hun eigen dwingende standaarden te ontwikkelen die gebaseerd zijn op of overeenstemmen met de Fundamentele Principes voor Performantie-Audit. Als een rekenkamer ervoor kiest zijn standaarden te baseren op de Fundamentele Principes, moeten die standaarden overeenstemmen met de Fundamentele principes in alle toepasselijke en relevante opzichten.

7. Als de auditstandaarden van een rekenkamer gebaseerd zijn op of overeenstemmen met de Fundamentele Principes voor Performantie-Audit, mag daarnaar verwezen worden in de volgende woorden:

We hebben onze audit(s) uitgevoerd in overeenstemming met [standaarden], die gebaseerd zijn op [of overeenstemmen met] de Fundamentele Principes voor Performantie-Audit van de Internationale Organisatie van Rekenkamers.

De rekenkamer kan die verwijzing toevoegen aan het auditrapport of in een algemener format kenbaar maken dat geldt voor een bepaalde reeks van opdrachten.

8. Rekenkamers kunnen ervoor kiezen de Richtlijnen voor Performantie-Audit (ISSAI 3000-3999) aan te nemen als de dwingende standaarden voor hun werk. Als ze dat doen, moeten ze in alle opzichten handelen in overeenstemming met die richtlijnen. Verwijzingen kunnen in dat geval in de volgende woorden:

We hebben onze [performantie-] audit(s) uitgevoerd in overeenstemming met de Internationale Standaarden voor Rekenkamers [voor performantie-audit].

Kader voor performantie-audit

Definitie van performantie-audit

9. Performantie-audits, zoals ze uitgevoerd worden door rekenkamers, zijn onafhankelijke, objectieve en betrouwbare onderzoeken naar de mate waarin overheidsbedrijven, systemen, werkzaamheden, programma's, activiteiten of organisaties van de overheid werken in overeenstemming met de principes van de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid en naar mogelijkheden tot verbetering.
10. Met een performantie-audit streeft men ernaar nieuwe informatie, analyses of inzichten te verstrekken en, indien gepast, aanbevelingen te formuleren. Performantie-audits leveren nieuwe informatie, kennis of toegevoegde waarde op door:
- nieuwe analytische inzichten aan te bieden (bredere of diepere analyses of nieuwe perspectieven);
 - bestaande informatie toegankelijker te maken voor belanghebbenden;
 - een onafhankelijk en gezaghebbend standpunt of conclusie te formuleren op basis van auditbewijsmateriaal;
 - aanbevelingen te doen op basis van een analyse van de auditbevindingen.

Zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid

11. De principes van de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid kunnen als volgt gedefinieerd worden:
- Het principe van de *zuinigheid* houdt in dat de kosten van de middelen geminimaliseerd worden. De gebruikte middelen moeten tijdig beschikbaar en van gepaste kwaliteit zijn. Ze moeten in de gepaste hoeveelheid voorhanden zijn en verworven worden aan de best mogelijke prijs.

- Het principe van de efficiëntie houdt in dat men zoveel mogelijk probeert te halen uit de beschikbare middelen. Het gaat hier om de verhouding tussen de gebruikte middelen en de geleverde prestaties wat betreft de kwaliteit, hoeveelheid en timing.
- Het principe van de *doeltreffendheid* verwijst naar het behalen van de vooropgestelde doelstellingen en verwachte resultaten.

Bij een performantie-audit hoort vaak een analyse van de elementen die nodig zijn om ervoor te zorgen dat de principes van de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid nageleefd kunnen worden. Voorbeelden daarvan zijn goede managementpraktijken en procedures die een correcte en stipte dienstverlening garanderen. Naargelang dat gepast is, moet er ook rekening gehouden worden met de impact van het reglementaire of institutionele kader op de performantie van de geauditeerde instelling.

Doelstellingen van performantie-audit

12. De hoofddoelstelling van performantie-audit is het aanmoedigen van zuinig, doeltreffend en efficiënt bestuur. Verder versterkt performantie-audit ook de rekenschap en transparantie.

Performantie-audits versterken de rekenschap door het bestuur of de toezichtinstantie te helpen om hun performantie te verhogen. Ze doen dat door te onderzoeken of beslissingen van het parlement of de regering efficiënt en doeltreffend gepland en uitgevoerd worden en of de belastingbetalers of burgers waar hebben gekregen voor hun geld. Performantie-audits stellen de bedoelingen en beslissingen van het parlement niet in vraag, maar onderzoeken of tekortkomingen in de wet- en regelgeving of moeilijkheden bij de uitvoering ervoor gezorgd hebben dat de specifieke doelstellingen niet behaald zijn. Performantie-audits spitsen zich toe op domeinen die de burger aanbelangen en de grootste marge voor verbetering hebben. Hierdoor worden de verantwoordelijke partijen er op een constructieve manier toe aangezet de noodzakelijke maatregelen te nemen.

Performantie-audits versterken de transparantie door inzicht in het management en de resultaten van verschillende overheidsactiviteiten te bewerkstelligen bij het parlement, de belastingbetaler en andere inkomstenbronnen, de personen of organisaties waarop het overheidsbeleid gericht is, en de media. Zo helpen performantie-audits rechtstreeks bij het rapporteren van nuttige informatie aan de burger, maar ze dienen ook als basis voor leereffecten en verbeteringen. Rekenkamers zijn vrij, naargelang hun mandaat, om bij performantie-audits te kiezen wat, wanneer en hoe er geauditeerd wordt en ze moeten vrij hun bevindingen kunnen publiceren.

Toepasselijkheid van ISSAI 300

13. De Fundamentele Principes voor Performantie-Audit vormen de basis voor het aannemen of ontwikkelen van standaarden door rekenkamers. Bij het formuleren ervan is rekening gehouden met de institutionele context van rekenkamers, met inbegrip van hun onafhankelijkheid, grondwettelijke mandaten, ethische verplichtingen en de voorschriften uit de Voorafgaande Voorwaarden voor de werking van Rekenkamers (ISSAI 10-99).
14. Als verschillende audittypes elkaar overlappen (of als het gaat om een gecombineerde audit), moet de auditeur rekening houden met het volgende:
 - Elementen van performantie-audit kunnen deel uitmaken van een bredere audit die ook elementen bevat van rechtmatigheids- en financiële audit.

- Bij overlapping moet aan alle relevante standaarden voldaan worden. Het is mogelijk dat dat niet in alle gevallen haalbaar is, aangezien de verschillende standaarden mogelijk verschillende prioriteiten vooropstellen.
- In dergelijke gevallen moet de auditeur uit de primaire auditdoelstelling afleiden welke standaarden moeten worden toegepast. Als de auditeur wil nagaan of overwegingen aangaande de performantie de primaire auditdoelstelling vormen, moet de auditeur onthouden dat performantie-audits zich eerder toespitsen op activiteiten en resultaten dan op rapporten en rekeningen, en als voornaamste doelstelling hebben eerder de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid te vergroten, dan te rapporteren over rechtmatigheid.

Elementen van performantie-audit

15. De elementen van een overheidsaudit (auditeur, verantwoordelijke partij, doelgroep, auditonderwerp en auditnormen) zijn gedefinieerd in ISSAI 100, maar kunnen typische eigenschappen aannemen bij performantie-audits. Auditoren moeten de elementen van elke audit expliciet bepalen en de gevolgen ervan begrijpen zodat ze er rekening mee kunnen houden bij de uitvoering van de audit.

De drie partijen bij performantie-audit

16. Auditoren hebben vaak de vrijheid om het auditonderwerp te kiezen en de auditnormen te bepalen. Dat beïnvloedt op zich weer de identiteit van de betrokken verantwoordelijke partijen en de doelgroep. Auditoren kunnen wel aanbevelingen formuleren, maar moeten ervoor opletten niet de taken van de verantwoordelijke partijen over te nemen. Auditoren werken bij performantie-audits doorgaans in teams die samen over verschillende en complementaire competenties beschikken.
17. De rol van verantwoordelijke partij kan verdeeld zijn over meerdere individuen of instanties, die elk de verantwoordelijkheid dragen voor een ander aspect van het auditonderwerp. Sommige partijen kunnen verantwoordelijk zijn voor acties die problemen veroorzaakt hebben, andere kunnen in staat zijn veranderingen door te voeren om in te spelen op aanbevelingen die uit een performantie-audit zijn voortgekomen. Nog andere partijen kunnen de taak hebben de auditeur informatie of bewijsmateriaal te verstrekken.
18. De doelgroep wordt gevormd door de personen voor wie de auditeur het performantie-auditrapport opstelt. Het parlement, overheidsagentschappen en de bevolking kunnen allen deel uitmaken van de doelgroep. Een verantwoordelijke partij kan ook deel uitmaken van de doelgroep, maar zal zelden alleen de doelgroep vormen.

Het auditonderwerp en de auditnormen bij performantie-audit

19. Het auditonderwerp van een performantie-audit hoeft niet beperkt te blijven tot specifieke programma's, instanties of financiën, maar kan ook activiteiten (en hun prestaties, effecten en impact) of bestaande situaties (met hun oorzaken en gevolgen) inhouden. Voorbeelden daarvan zijn de dienstverlening door de verantwoordelijke partijen of de gevolgen van overheidsbeleid en -regelgeving voor de administratie, belanghebbenden, bedrijven, burgers en de samenleving. Het auditonderwerp wordt bepaald door de auditdoelstelling en geformuleerd in auditvragen.

20. Bij performantie-audit is de auditeur soms betrokken bij de ontwikkeling of selectie van de auditnormen die relevant zijn voor de audit. Paragraaf 27 beschrijft welke specifieke voorschriften daarbij gelden voor de auditeur.

Vertrouwen en zekerheid bij performantie-audit

21. Zoals bij alle audits, wilt de doelgroep van performantie-auditverslagen er zeker van zijn dat ze kunnen vertrouwen op de informatie die zij gebruiken om beslissingen te nemen. Ze zullen dus betrouwbare rapporten verwachten waarin de rekenkamer haar standpunt over het auditonderwerp uiteenzet op basis van bewijzen. Performantie-auditeurs moeten dus bevindingen voorleggen op basis van voldoende bewijsmateriaal en actief aan risicomanagement doen om ongepaste rapporten te vermijden. Performantie-auditeurs hoeven doorgaans echter geen algemeen standpunt te formuleren over de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid van de geauditeerde instantie, zoals bij het standpunt over de jaarrekening. Dat is bijgevolg geen voorschrift binnen het ISSAI-kader.
22. Over het zekerheidsniveau bij een performantie-audit moet open gecommuniceerd worden. De mate van zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid kan op verschillende manieren kenbaar gemaakt worden in het performantie-auditrapport:
- door een algemene mening over de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid, als de auditdoelstelling, het auditonderwerp, de auditbewijzen en –bevindingen toelaten een dergelijke conclusie te trekken;
 - of door specifieke informatie te verstrekken over een aantal elementen, met inbegrip van de auditdoelstelling, de gestelde vragen, het verzamelde bewijsmateriaal, de gehanteerde auditnormen, de bevindingen en de specifieke conclusies.
23. Auditrapporten mogen enkel bevindingen bevatten die ondersteund worden door voldoende gepaste auditbewijzen. De beslissingen die genomen zijn bij het opstellen van een evenwichtig rapport, het trekken van conclusies en het formuleren van aanbevelingen, moeten regelmatig geduid worden zodat de doelgroep over voldoende informatie beschikt. Performantie-auditeurs moeten in het bijzonder uitleggen hoe hun bevindingen geleid hebben tot een reeks conclusies en – naargelang dat toepasselijk is – een enkele algemene conclusie. Dat houdt in dat het auditrapport moet verduidelijken welke auditnormen ontwikkeld en gebruikt werden en waarom, en moet vermelden dat alle relevante standpunten in overweging genomen werden, zodat een evenwichtig rapport kan voorgesteld worden. De principes voor rapportering geven meer duiding bij dit proces.

Principes voor performantie-audit

Algemene Principes

24. De algemene principes die hieronder uiteengezet worden, bieden adviezen voor aspecten van performantie-audit die relevant zijn tijdens het hele auditproces.
- Sommige elementen waarop deze principes betrekking hebben zijn niet besproken in ISSAI 100, namelijk de selectie van auditonderwerpen en het bepalen van auditdoelstellingen, de auditaanpak en de auditnormen.
 - Voor andere elementen, zoals auditrisico, communicatie, competenties, professioneel oordeel, kwaliteitsbeheersing, materialiteit en documentatie, baseren de algemene

principes in dit document zich op de principes in ISSAI 100, aangevuld met een uitleg over hun toepassing binnen het domein van de performantie-audit.

- Ten slotte worden sommige elementen, zoals ethiek en onafhankelijkheid, besproken in ISSAI 100 en de ISSAI-standaarden van de tweede niveau.

Auditdoelstelling

25. Auditeurs moeten een duidelijk afgelijnde auditdoelstelling formuleren die betrekking heeft op de principes van zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid.

De auditdoelstelling bepaalt de aanpak en het ontwerp van de opdracht. De doelstelling kan er eenvoudigweg uit bestaan dat de situatie beschreven moet worden, maar normatieve auditdoelstellingen (zijn de zaken zoals het hoort?) en analytische auditdoelstellingen (waarom zijn de zaken niet zoals het hoort?) zijn vaak waardevoller. In alle gevallen moet de auditeur nagaan waarop de audit betrekking heeft, welke organisaties en instanties betrokken zijn en voor wie de uiteindelijke aanbevelingen het meest relevant zijn. Goed afgelijnde auditdoelstellingen hebben betrekking op een enkele instantie of een identificeerbare groep van overheidsbedrijven, systemen, werkzaamheden, programma's, activiteiten of organisaties van de overheid.

Veel auditdoelstellingen kunnen in een algemene auditvraag gegoten worden, die dan onderverdeeld kan worden in deelvragen. Die moeten een thematische samenhang vertonen, complementair zijn, mogen elkaar niet overlappen en moeten samen een volledig antwoord bieden op de algemene auditvraag. Alle terminologie die gehanteerd wordt in de auditvraag moet duidelijk gedefinieerd worden. Het formuleren van de auditvragen is een terugkerend proces waarbij de vragen telkens specifieker en fijner worden, rekening houdend met de bekende relevante informatie over het onderwerp en de haalbaarheid.

In plaats van een enkele doelstelling of een algemene auditvraag, kunnen auditeurs ervoor kiezen verschillende auditdoelstellingen te ontwikkelen, die niet altijd hoeven te worden onderverdeeld in deelvragen.

Auditaanpak

26. Auditeurs moeten een resultaat-, probleem- of systeemgerichte aanpak kiezen, of een combinatie daarvan, om de degelijkheid van het auditontwerp te vergroten.

De algemene auditaanpak is een centraal element van elke audit. Hij bepaalt de aard van het uit te voeren onderzoek, alsook de noodzakelijke kennis, informatie en gegevens, en de procedures die nodig zijn om die te verzamelen en analyseren.

Performantie-audits volgen doorgaans een van de volgende drie aanpakken:

- een systeemgerichte aanpak, waarbij de goede werking van managementsystemen onderzocht wordt, vb. van financiële managementsystemen;
- een resultaatgerichte aanpak, waarbij nagegaan wordt of de vooropgestelde doelstellingen inzake prestaties en effecten gehaald zijn, of programma's en diensten werken zoals bedoeld;
- een probleemgerichte aanpak, waarbij de oorzaken van specifieke problemen of afwijkingen van de auditnormen onderzocht, gecontroleerd en geanalyseerd worden.

Alle drie types van aanpak kunnen zowel top-down als bottom-up uitgevoerd worden. Audits van het type *top-down* spitsen zich voornamelijk toe op de voorschriften, bedoelingen,

doelstellingen en verwachtingen van het parlement en de centrale overheid. Audits van het type *bottom-up* spitsen zich toe op problemen die betekenisvol zijn voor de bevolking en de samenleving.

Auditnormen

27. **Auditeurs moeten geschikte normen bepalen die overeenkomen met de auditvragen en betrekking hebben op de principes van zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid.**

Normen zijn de maatstaven die gebruikt worden om het auditonderwerp te evalueren. Performantie-auditnormen zijn redelijke prestatienormen die specifiek zijn voor een bepaalde audit en die gebruikt worden om de zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid van de werkzaamheden te evalueren en beoordelen.

De auditnormen fungeren als houvast bij het beoordelen van het bewijsmateriaal, het ontwikkelen van auditbevindingen en het trekken van conclusies bij de auditdoelstellingen. Ze vormen bovendien een belangrijk element in besprekingen met het auditteam en het management van de rekenkamer, alsook in de communicatie met de geauditeerde instantie.

De normen kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en moeten bepalen waaraan de geauditeerde instantie getoetst zal worden. Ze kunnen algemeen of specifiek zijn en zich toespitsen op *wat hoort* volgens de wet- en regelgeving of de doelstellingen; op *wat verwacht wordt* op basis van degelijke principes, wetenschappelijke kennis en beste praktijken; of op *wat zou kunnen zijn* (in betere omstandigheden).

De auditeur kan gebruik maken van verschillende bronnen om de normen te bepalen, inclusief prestatie-meetsystemen. Hij moet duidelijk aangeven welke bronnen hij gebruikt heeft en de normen moeten relevant en verstaanbaar zijn voor de doelgroep, alsook volledig, betrouwbaar en objectief binnen de context van het auditonderwerp en de auditdoelstellingen.

De auditeur moet de normen bespreken met de geauditeerde instanties, maar uiteindelijk is het zijn verantwoordelijkheid om geschikte normen te bepalen. Het kan helpen de normen tijdens de voorbereidingsfase te bepalen en erover te communiceren om zo de betrouwbaarheid en algemene aanvaarding ervan te bevorderen, maar het is niet altijd mogelijk om de normen op voorhand vast te leggen bij audits die betrekking hebben op ingewikkelde kwesties. Dan worden ze vastgelegd tijdens het auditproces.

Voor sommige audittypes bestaan er onweerlegbare, wettelijke normen, maar bij performantie-audits is dat doorgaans niet het geval. De auditdoelstellingen, -vraag en -aanpak bepalen de relevantie en het type van de geschikte normen. Het vertrouwen van de doelgroep in de bevindingen en conclusies van een performantie-audit hangt grotendeels af van de normen. Het is dus van essentieel belang om betrouwbare en objectieve normen te selecteren.

Bij een probleemgerichte performantie-audit vertrekt de auditeur van een bekende of vermoede afwijking van wat hoort te zijn. Het is dus niet de hoofddoelstelling om het probleem gewoonweg te bevestigen (de afwijking van de norm en de gevolgen daarvan) maar ook om de oorzaken ervan te achterhalen. Dat maakt het dus belangrijk om tijdens de ontwerpfasen te beslissen hoe de oorzaken zullen worden onderzocht en gecontroleerd. De auditeur moet zijn conclusies en aanbevelingen in de eerste plaats steunen op het proces waarbij de oorzaken worden geanalyseerd en bevestigd, ook al zijn ze steeds op normen van regelgeving gebaseerd.

Auditrisico

- 28. Auditeurs moeten ten aanzien van het auditrisico aan actief risicomanagement doen. Dat is het risico op onjuiste of onvolledige conclusies, onevenwichtige informatie of een gebrek aan toegevoegde waarde voor de doelgroep.**

Vele onderwerpen van performantie-audits zijn ingewikkeld en liggen politiek gevoelig. Zulke onderwerpen simpelweg vermijden kan helpen om het risico op onjuistheden of onvolledigheden te verminderen, maar kan ook de kans op een toegevoegde waarde voor de doelgroep verkleinen.

Het risico dat een audit geen toegevoegde waarde oplevert, kan verscheidene vormen aannemen, van het niet in staat zijn nieuwe informatie of perspectieven te bieden tot het risico om geen rekening te houden met belangrijke factoren, en bijgevolg niet in staat te zijn de doelgroep de kennis of aanbevelingen mee te geven, die zouden bijdragen aan een daadwerkelijk betere performantie.

Belangrijke risico-aspecten zijn een gebrek aan de competenties om een voldoende uitgebreide en grondige analyse uit te voeren, een gebrek aan toegang tot kwaliteitsvolle informatie, het verkrijgen van onjuiste informatie (vb. door fraude of onregelmatigheden), het niet in staat zijn om alle bevindingen in hun context te plaatsen en de meest relevante argumenten te bundelen en weer te geven.

Auditeurs moeten dus aan actief risicomanagement doen. Het omgaan met risico's maakt deel uit van het volledige proces en de hele methodologie van een performantie-audit. Voorbereidende auditdocumenten moeten de mogelijke of bekende risico's bij de werkzaamheden uiteenzetten en moeten aangeven hoe daarmee omgegaan zal worden.

Communicatie

- 29. Auditeurs moeten doeltreffend en gepast communiceren met de geauditeerde instanties en de relevante belanghebbenden doorheen het volledige auditproces, en de inhoud, procedures en de bestemmingen van die communicatie definiëren.**

De voorbereiding van de communicatie met de geauditeerde instanties en belanghebbenden is belangrijk in een performantie-audit om verscheidene redenen:

- Omdat performantie-audits doorgaans niet op regelmatige basis (vb. jaarlijks) uitgevoerd worden bij dezelfde instanties bestaan er mogelijk nog geen communicatiekanalen. Er kan wel al contact zijn met het parlement en overheidsinstanties, maar mogelijk nog niet met andere groepen (zoals academische en bedrijfskringen of maatschappelijke organisaties).
- Vaak is er geen sprake van vooraf bepaalde normen (zoals een financieel rapporteringskader) en is het dus nodig om intensief te overleggen met de geauditeerde instantie.
- Om een evenwichtig rapport te kunnen schrijven, moet de auditeur zich actief inspannen om inzicht te verwerven in de standpunten van de verschillende belanghebbenden.

De auditeur moet de verantwoordelijke partijen en andere belanghebbenden identificeren en het initiatief nemen voor een doeltreffende en wederkerige communicatie. Als de communicatie vlot verloopt, kan dat de toegang van de auditeur tot informatiebronnen, gegevens en standpunten van de geauditeerde instantie verbeteren. Als de auditeur via com-

municatiekanalen uitlegt aan de belanghebbenden wat het doel van de performantie-audit is, verhoogt dat ook de waarschijnlijkheid dat de auditaanbevelingen uitgevoerd zullen worden. Auditeurs moeten dus goede werkrelaties onderhouden met alle betrokken belanghebbenden, een vrije en oprechte informatieoverdracht aanmoedigen, in de mate dat de vertrouwelijkheidsregels dat toelaten, en besprekingen voeren met een wederzijds respect en begrip voor de rol en taken van elke belanghebbende. De auditeur moet er wel voor waken bij die communicatie zijn onafhankelijkheid en onpartijdigheid niet in het gedrang te laten komen.

De auditeur moet de geauditeerde instanties op de hoogte brengen van de kernaspecten van de audit, inclusief de auditdoelstelling, -vragen en -onderwerp. Dat gebeurt doorgaans via schriftelijke opdrachtbrieven en regelmatige contactmomenten tijdens de audit. De auditeur moet de communicatie met de geauditeerde instantie doorheen het volledige auditproces in stand houden door constructieve feedback te geven wanneer de verschillende bevindingen, argumenten en perspectieven onderzocht worden.

Geauditeerde instanties moeten de kans krijgen te reageren op de auditbevindingen, -conclusies en -aanbevelingen voor de rekenkamer het rapport publiceert. Alle meningsverschillen moeten geanalyseerd worden en alle feitelijke fouten moeten gecorrigeerd worden. Het onderzoek van de feedback van de instanties moet weergegeven worden in de werkdocumenten, zodat wijzigingen aan het ontwerpverslag, of de redenen om geen wijzigingen door te voeren, gedocumenteerd zijn.

Ook kan op het einde van het auditproces aan de belanghebbenden feedback worden gevraagd over de kwaliteit van de gepubliceerde auditrapporten. De auditeur kan ook de mening van de geauditeerde instantie over de kwaliteit van de audit vragen.

Competenties

30. **In zijn geheel moet het auditteam over de nodige professionele competenties beschikken om de audit uit te voeren, inclusief een goede kennis van audit in het algemeen, het onderzoeksontwerp, sociaalwetenschappelijke methodes, onderzoeks- en beoordelingstechnieken, en hun persoonlijke troeven, zoals analytische, schrijf- en communicatievaardigheden.**

Bij performantie-audit kunnen specifieke competenties vereist zijn, zoals een kennis van evaluatietechnieken en sociaalwetenschappelijke methodes, en persoonlijke troeven, zoals communicatie- en schrijfvaardigheid, een analytisch vermogen, creativiteit en een open geest. De auditeur moet een uitgebreide kennis hebben over overheidsinstanties, -programma's en -functies. Zo wordt gegarandeerd dat de juiste domeinen geselecteerd worden voor audits en dat de auditeurs de overheidsprogramma's en -activiteiten doeltreffend kunnen onderzoeken.

De nodige competenties kunnen bovendien soms op specifieke manieren vergaard worden. Auditeurs moeten voor elke performantie-audit over een grondig inzicht beschikken in de overheidsmaatregelen die het auditonderwerp vormen, alsook in de relevante achtergrond en mogelijke gevolgen daarvan. Die kennis moet specifiek voor de opdracht regelmatig vergaard en aangescherpt worden. Bij performantie-audits zijn het leerproces en de ontwikkeling van een methodologie vaak onderdeel van de audit zelf. Aan de auditeurs moeten dus praktijkopleidingen en on-the-job training aangeboden worden, zodat ze hun professionele competenties scherp kunnen houden door middel van een voortdurende professionele ontwikkeling. Een open houding ten opzichte van leren en een aanmoedigende managementcultuur zijn belangrijke voorwaarden om de professionele competenties van de individuele auditeurs te versterken.

Voor gespecialiseerde domeinen kunnen externe deskundigen ingeschakeld worden om de kennis van het auditteam aan te vullen. De auditoren moeten nagaan of, en zo ja waar, externe expertise noodzakelijk is en daartoe de nodige zaken regelen.

Professioneel oordeel en kritische ingesteldheid

31. Auditoren moeten een kritische ingesteldheid hanteren, maar ook open staan voor vernieuwing.

Het is van essentieel belang dat de auditor getuigt van een kritische ingesteldheid, een kritische aanpak hanteert en een objectieve afstand aanneemt ten opzichte van de aangeleverde informatie. Van auditoren wordt verwacht dat ze rationele beslissingen nemen en abstractie maken van hun persoonlijke voorkeuren en die van anderen.

Terzelfdertijd moeten ze openstaan voor standpunten en argumenten om te vermijden dat ze inschattingfouten maken of bevooroordeeld zijn. Respect, flexibiliteit, nieuwsgierigheid en de bereidheid om te vernieuwen zijn alle even belangrijk. Vernieuwing is relevant voor het auditproces zelf, maar ook voor de geauditteerde processen of activiteiten.

Van auditoren wordt verwacht dat ze kwesties vanuit verschillende perspectieven benaderen en met een objectieve houding openstaan voor verschillende standpunten en argumenten. Als ze dat niet doen, kan het dat ze belangrijke argumenten of cruciaal bewijsmateriaal niet opmerken. Omdat hun auditwerk erop gericht is nieuwe kennis te verwerven moeten zij ook creatief, bedachtzaam, flexibel, vindingrijk en praktisch zijn bij het verzamelen, interpreteren en analyseren van gegevens.

Het professioneel gedrag van de auditor moet tijdens het gehele auditproces van een hoog niveau zijn, vanaf de selectie van het onderwerp en de auditvoorbereiding, langsheen de eigenlijke audituitvoering tot aan de rapportering. Het is belangrijk dat auditoren systematisch werken, met de nodige voorzichtigheid en objectiviteit en onder het gepaste toezicht.

Kwaliteitsbeheersing

32. Auditoren moeten procedures doorlopen om de kwaliteit te waarborgen en ervoor zorgen dat de toepasselijke voorschriften gerespecteerd worden en dat de nadruk gelegd wordt op een gepaste, evenwichtige en eerlijke rapportering die waardevol is en een antwoord biedt op de auditvragen.

ISSAI 40 – Kwaliteitsbeheersing voor Rekenkamers biedt algemene richtlijnen omtrent het kwaliteitsbeheersingssysteem van een rekenkamer dat voor alle audits geldt. Bij performantie-audits moet de nodige aandacht besteed worden aan de volgende specifieke punten:

- Performantie-audits zijn processen waarbij het auditteam een grote hoeveelheid audit-specifieke informatie verzamelt en ten aanzien van de relevante kwesties een professioneel oordeel en een hoog niveau van discretie hanteert. In het kader van de kwaliteitsbeheersing moet hiermee rekening worden gehouden. Het creëren van een werksfeer van wederzijds vertrouwen en verantwoordelijkheid, met ondersteuning voor het auditteam, is een onderdeel van het kwaliteitsmanagement. Dat kan inhouden dat er procedures van kwaliteitsbeheersing opgezet moeten worden die relevant en makkelijk te beheren zijn, en dat ervoor gezorgd moet worden dat de auditoren openstaan voor feedback die ze krijgen vanuit die kwaliteitsbeheersing. Als er sprake is van een meningsverschil tussen de leidinggevenden en het auditteam, moeten de gepaste maatregelen genomen worden om ervoor te zorgen dat het standpunt van het

auditteam voldoende in overweging genomen wordt en dat het beleid van de rekenkamers consequent is.

- Bij performantie-audits kan het rapport ongepast of onvoldoende zijn (zelfs als het gebaseerd is op bewijzen, goed gedocumenteerd en nauwkeurig is) als het er niet in slaagt een evenwichtig en onbevooroordeeld beeld te scheppen, te weinig relevante standpunten bevat of de auditvragen onvoldoende beantwoordt. Die beschouwingen moeten dus centraal staan bij de maatregelen die genomen worden om de kwaliteit te waarborgen.
- Aangezien de auditdoelstellingen van verschillende opdrachten veel van elkaar verschillen, is het belangrijk te verduidelijken hoe een kwaliteitsvol rapport er binnen de specifieke context van de audit moet uitzien. De algemene procedures van kwaliteitsbeheersing moeten dus aangevuld worden met audit-specifieke maatregelen.

Geen enkele procedure van kwaliteitsbeheersing op auditniveau kan garanderen dat de rapportering bij een performantie-audit kwaliteitsvol zal zijn. Het is even belangrijk dat de auditeur bekwaam en gemotiveerd is en blijft. De beheersingsmechanismen moeten dus aangevuld worden met ondersteuning, zoals on-the-job-training en begeleiding voor het auditteam.

Materialiteit

33. **Auditeurs moeten rekening houden met materialiteit tijdens alle fasen van het auditproces. Ze moeten niet alleen aandacht besteden aan de financiële aspecten, maar ook aan de sociale en politieke aspecten van het auditonderwerp, zodat een zo waardevol mogelijk auditrapport kan worden afgeleverd.**

Materialiteit kan gedefinieerd worden als het relatieve belang van een kwestie binnen de context waarin ze behandeld wordt. De materialiteit van een auditonderwerp moet rekening houden met de grootte van de gevolgen ervan. Ze wordt bepaald door de vraag of de activiteit relatief weinig belang heeft en of de tekorten in dat domein de andere activiteiten van de geauditeerde instantie zouden kunnen beïnvloeden. Een kwestie wordt materieel genoemd als het onderwerp als bijzonder belangrijk ingeschat wordt en als verbeteringen eraan een aanzienlijke impact zouden hebben. Een kwestie is minder materieel als het gaat om een routineactiviteit en de impact van een slechte performantie beperkt zou blijven tot een minder omvangrijk domein of op een andere manier van minimaal belang zou zijn.

Bij performantie-audits kan materialiteit aan de hand van de geldwaarde centraal staan, maar dat hoeft niet het geval te zijn. Om de materialiteit te bepalen moet de auditeur ook stilstaan bij het sociale of politieke belang van de kwestie en er rekening mee houden dat dergelijke zaken veranderlijk zijn doorheen de tijd en afhangen van het perspectief van de relevante doelgroep en verantwoordelijke partijen. Aangezien de onderwerpen van performantie-audits zeer uiteenlopend kunnen zijn en de normen doorgaans niet verankerd zijn in de wetgeving, kan dat perspectief van audit tot audit variëren en moet de auditeur dus voorzichtig te werk gaan bij de beoordeling daarvan.

Materialiteit is relevant voor alle aspecten van performantie-audits, zoals de selectie van het onderwerp, het bepalen van de normen, de beoordeling van het bewijsmateriaal, de documentatie en het management van de risico's op ongepaste auditbevindingen of -rapporten of op bevindingen en rapporten met een minimale impact.

Documentatie

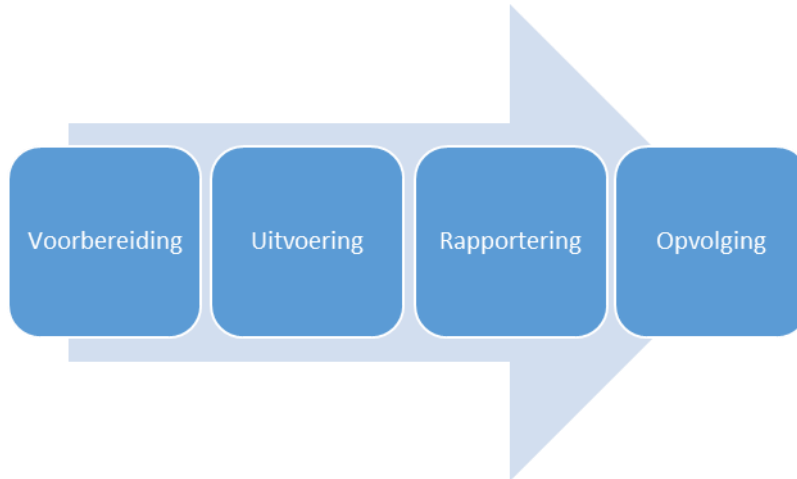
34. **Auditeurs moeten de audit documenteren in overeenstemming met de specifieke omstandigheden ervan. De informatie moet voldoende volledig en gedetailleerd zijn om een ervaren auditeur die niet eerder met de audit te maken heeft gehad, in staat te stellen om achtereenvolgens te bepalen welk werk uitgevoerd is om tot de auditbevindingen, -conclusies en -aanbevelingen te komen.**

Zoals bij alle audits, moeten performantie-auditeurs een toereikende documentatie bewaren van de voorbereiding, procedures en bevindingen van iedere audit. Het doel en de context van die documentatie zijn echter redelijk specifiek voor performantie-audits:

- De auditeur zal regelmatig gespecialiseerde kennis verwerven over het auditonderwerp die niet wijdverbreid is binnen de rekenkamer. Aangezien de auditmethodologie en -normen specifiek voor een bepaalde opdracht ontwikkeld kunnen zijn, is het de bijkomende plicht van de auditeur om zijn redenering op een transparante manier weer te geven.
- Bij performantie-audits moet het rapport niet alleen de bevindingen en aanbevelingen bevatten, maar ook het kader, het perspectief en de analytische structuur die zijn gehanteerd beschrijven en aangeven welke procedures gevolgd zijn om tot de conclusies te komen. Het rapport voert in zekere zin bepaalde functies uit die bij andere audits aan de algemene standaarden of auditdocumentatie toekomen.
- De documentatie moet niet alleen de juistheid van de feiten bevestigen, maar ook garanderen dat het rapport een evenwichtige, eerlijke en volledige beoordeling bevat van de geauditeerde kwestie of het auditonderwerp. Het kan dus bijvoorbeeld nodig zijn dat aan de documentatie verwijzingen toegevoegd worden naar argumenten die niet in het rapport zijn opgenomen, of dat in het rapport beschreven wordt hoe de verschillende standpunten behandeld zijn.
- Het doel van het auditrapport bij een performantie-audit is doorgaans om redelijke gebruikers te overtuigen door hen nieuwe inzichten aan te reiken, en niet zozeer aan de hand van een formele betrouwbaarheidsverklaring. Net zoals de auditdoelstellingen de aard van het nodige bewijsmateriaal bepalen, bepalen ze ook de aard van de documentatie.
- Toereikende documentatie is niet enkel een noodzakelijk element van kwaliteitsborging van een audit (bijvoorbeeld door er mede voor te zorgen dat gedelegeerd werk degelijk is uitgevoerd en dat de auditdoelstellingen bereikt zijn), maar draagt ook bij tot de professionele ontplooiing van de rekenkamer en de verschillende auditeurs, aangezien ze als voorbeeld van goede praktijken kan gelden voor toekomstige audits.

Principes met betrekking tot het auditproces

35. Performantie-audits bestaan uit de volgende hoofdfasen:



- De voorbereiding, d.w.z. de selectie van de onderwerpen, voorstudies en het auditplan;
- De uitvoering, d.w.z. het verzamelen en analyseren van gegevens en informatie;
- De rapportering, d.w.z. de voorstelling van de resultaten van de audit: antwoorden op de auditvragen, bevindingen, conclusies en aanbevelingen voor de doelgroep;
- De opvolging, d.w.z. nagaan of er maatregelen genomen zijn als reactie op de bevindingen en aanbevelingen en of die maatregelen de onderliggende problemen of tekortkomingen weggewerkt hebben.

Die fasen kunnen repetitief zijn. Zo kunnen nieuwe inzichten die de auditeur tijdens de uitvoeringsfase verwerft, het nodig maken dat hij het auditplan aanpast. Belangrijke elementen van de rapportering (het trekken van conclusies bijvoorbeeld) kunnen ook al voorbereid of zelfs afgewerkt zijn tijdens de uitvoeringsfase.

De voorbereiding

De selectie van de onderwerpen

36. **Auditeurs moeten de auditonderwerpen selecteren via het strategische voorbereidingsproces van de rekenkamer, door mogelijke onderwerpen te analyseren en onderzoek te voeren naar mogelijke risico's en problemen.**

Het bepalen van de uit te voeren audits behoort doorgaans tot het strategische voorbereidingsproces van een rekenkamer. In voorkomend geval moeten auditeurs bijdragen aan dat proces naargelang hun specifiek expertisedomein. Ze kunnen kennis uit vorige audits delen en informatie uit het strategische voorbereidingsproces kan ook relevant zijn voor het aansluitende auditwerk.

Tijdens dat proces moeten de auditeurs er rekening mee houden dat de auditonderwerpen voldoende significant moeten zijn, geauditeerd kunnen worden en overeenstemmen met

het mandaat van de rekenkamer. Het selectieproces voor auditonderwerpen moet gericht zijn op een zo groot mogelijke vooropgestelde auditimpact en tegelijkertijd rekening houden met de capaciteiten van het auditteam (bijvoorbeeld, het personeel en de professionele competenties).

Formele technieken, zoals risico- of probleemanalyses, kunnen als voorbereiding voor het strategische voorbereidingsproces helpen om structuur te bieden, maar moeten worden aangevuld met het professionele oordeel van de auditeur om eenzijdige beoordelingen te vermijden.

Het auditplan opstellen

37. **Bij de voorbereidingen moet de auditeur zich richten op een audit van hoge kwaliteit, die tijdig uitgevoerd zal worden op een zuinige, efficiënte en doeltreffende manier en in overeenstemming met de principes van goed projectmanagement.**

Bij de voorbereiding van een audit is het belangrijk rekening te houden met:

- de achtergrondkennis en informatie die de auditeur nodig heeft om inzicht te verwerven in de geauditeerde instantie, zodat hij in staat is een risico- en probleemanalyse uit te voeren, mogelijke bronnen van bewijsmateriaal te evalueren en te beoordelen of het voorgestelde domein geauditeerd kan worden en hoe belangrijk dat domein is;
- de auditdoelstellingen, -vragen, -normen, -onderwerp en -methodologie (inclusief de technieken die gebruikt zullen worden om bewijzen te verzamelen en de auditanalyse uit te voeren);
- de noodzakelijke activiteiten, het nodige personeel en de vereiste competenties (inclusief de onafhankelijkheid van het auditteam, het personeel en eventuele externe experts), de geschatte kosten van de audit, de doorlooptijden en mijlpalen van het project, en de belangrijkste elementen inzake de beheersing.

Om te garanderen dat de audit degelijk wordt voorbereid, moet de auditeur voldoende kennis verwerven over het auditonderwerp. Bij performantie-audits moet de auditeur doorgaans audit-specifieke, inhoudelijke en methodologische kennis verwerven nog voor de audit gestart wordt (“voorstudies”).

Bij de auditvoorbereiding moet de auditeur de procedures ontwikkelen die gebruikt zullen worden om voldoende gepaste auditbewijzen te verzamelen. Dat kan hij in verschillende stappen aanpakken: de besluitvorming omtrent het algemene auditplan (welk soort vragen worden er gesteld: toelichtend/beschrijvend/evaluerend); het niveau van waarneming bepalen (bijvoorbeeld een evaluatie van een proces of van individuele bestanden); de methodologie bepalen (bijvoorbeeld een volledige analyse of een steekproef); specifieke technieken voor gegevensverzameling kiezen (bijvoorbeeld, bevestigingen of focusgroepen). De auditeur moet voorzichtig zijn als hij de technieken voor gegevensverzameling of steekproeven selecteert. De voorbereidingsfase moet ook dienen om onderzoekswerk uit te voeren om kennis op te bouwen, verschillende auditplannen te testen en na te gaan of de nodige gegevens voorhanden zijn. Dat maakt het makkelijker om de meest gepaste auditmethodologie te selecteren.

Het hogere en operationele management en het auditteam moeten volledig op de hoogte zijn van het auditplan en wat dat inhoudt. Beslissingen over het algemene auditplan en zijn implicaties wat betreft de nodige middelen vallen doorgaans toe aan het hogere management van de rekenkamer, die ervoor kunnen zorgen dat het auditteam beschikt over de

nodige competenties, middelen en bekwaamheden om de auditdoelstellingen te vervullen en de auditvragen te beantwoorden.

De auditvoorbereiding moet een zekere flexibiliteit inhouden, zodat de auditeur ten volle gebruik kan maken van inzichten die verworven worden tijdens de audit. De auditeur moet auditmethodes selecteren die het beste toelaten om de auditgegevens efficiënt en doeltreffend te verzamelen. De auditeur moet ernaar streven beste praktijken te volgen, maar praktische bezwaren, zoals de beschikbaarheid van gegevens, kunnen de keuze van de methodes beperken. De auditeur dient in dat opzicht dus flexibel en pragmatisch te handelen. Daarom horen de procedures voor performantie-audits niet overmatig te worden gestandaardiseerd. Als er teveel voorschriften geformuleerd worden, kan dat de flexibiliteit en het professionele oordeel van de auditeur hinderen en de geavanceerde, analytische vaardigheden die nodig zijn voor een performantie-audit in de weg staan. In bepaalde gevallen, waarbij bijvoorbeeld de audit vereist dat de gegevens op veel verschillende locaties of in veel verschillende domeinen moeten worden verzameld, of waarbij de audit door een groot aantal auditers wordt uitgevoerd, kan het nodig zijn een gedetailleerder auditplan op te stellen, waarin de auditvragen en –procedures expliciet gedefinieerd worden.

Bij de voorbereiding moet de auditeur het risico op fraude zorgvuldig overwegen. Als dat risico significant is binnen de context van de auditdoelstellingen, moet de auditeur inzicht verwerven in de relevante interne beheersingssystemen en nagaan of er aanwijzingen zijn van afwijkingen die de performantie belemmeren. Verder moet de auditeur nagaan of de betrokken instanties de gepaste maatregelen genomen hebben om gevolg te geven aan alle aanbevelingen van eerdere audits of andere onderzoeken die relevant zijn voor de auditdoelstellingen. Tenslotte moet de auditeur contact opnemen met de belanghebbenden, inclusief wetenschappers of andere experts binnen het betrokken gebied, om een degelijke kennis op te bouwen met betrekking tot, bijvoorbeeld, goede of beste praktijken. Het algemene doel van de voorbereidingsfase is om te beslissen hoe de audit het beste kan worden uitgevoerd door kennis op te bouwen en verschillende strategieën te overwegen.

De uitvoering

Bewijsmateriaal, bevindingen en conclusies

- 38. De auditeur moet voldoende gepaste auditbewijzen verzamelen om tot bevindingen te komen en conclusies te trekken, zodat hij de auditdoelstellingen kan vervullen, de auditvragen kan beantwoorden en aanbevelingen kan formuleren.**

Alle auditbevindingen en –conclusies moeten gestaafd worden met voldoende gepaste auditbewijzen. Die bewijzen moeten binnen hun context beschouwd worden en alle relevante argumenten, met voor- en nadelen, en verschillende perspectieven moeten overwogen worden voor er een conclusie kan worden getrokken. Welke aard het auditbewijs moet hebben om de auditeur in staat te stellen conclusies te trekken bij een performantie-audit, wordt bepaald door het auditonderwerp, de auditdoelstellingen en de auditvragen.

De auditeur moet het bewijsmateriaal beoordelen op de mogelijkheid om er auditbevindingen mee te staven. Op basis van de bevindingen, hanteert de auditeur vervolgens zijn professionele oordeel om een conclusie te trekken. Bevindingen en conclusies zijn resultaten van analyses met betrekking tot de auditdoelstellingen en moeten antwoorden bieden op de auditvragen.

Conclusies kunnen gebaseerd worden op bewijzen van kwantitatieve aard, verzameld op wetenschappelijke manieren of via steekproeven. Om conclusies te formuleren, moet de

auditeur zich soms in grote mate van zijn professionele oordeel en interpretatievermogen bedienen om de auditvragen te beantwoorden, wanneer de auditbewijzen eerder overtuigend (“Alles wijst in de richting dat...”) dan sluitend (“juist/fout”) zijn. Hij moet een evenwicht vinden tussen precisie en redelijkheid, zuinigheid en relevantie (ten opzichte van de doelstellingen). Het verdient te voorkeur dat het hogere management daarbij betrokken wordt.

Performantie-audits omvatten een reeks analytische processen die gestaag evolueren door wederzijdse interactie, zodat de vragen die gesteld worden en de methoden die gebruikt worden, verdiept en aangescherpt kunnen worden. Dat kan inhouden dat de auditeur gegevens uit verschillende bronnen moet combineren en vergelijken, voorlopige conclusies moet trekken en bevindingen moet verzamelen om hypothesen te formuleren die getest kunnen worden aan de hand van bijkomende gegevens, naargelang dat nodig is. Dat hele proces is nauw verbonden met het opstellen van het auditrapport, dat kan gezien worden als een onontbeerlijk onderdeel van het analytische proces dat resulteert in antwoorden op de auditvragen. Het is belangrijk dat de auditeur doelgericht en systematisch te werk gaat, met de nodige zorgvuldigheid en objectiviteit.

De rapportering

Inhoud van het rapport

39. De auditeur moet ernaar streven tijdig een allesomvattend, overtuigend, leesbaar en evenwichtig rapport te schrijven.

Een rapport is allesomvattend als het alle informatie bevat die nodig is om de auditdoelstellingen te vervullen en de auditvragen te beantwoorden en voldoende gedetailleerd is om inzicht te verstrekken in het auditonderwerp en de bevindingen en conclusies. Een rapport is overtuigend als het een logische structuur heeft en duidelijk de verhouding weergeeft tussen de auditdoelstellingen, -normen, -bevindingen, -conclusies en -aanbevelingen. Alle relevante argumenten moeten behandeld worden.

Bij een performantie-audit, rapporteren auditeurs hun bevindingen over de zuinigheid en efficiëntie waarmee middelen verworven en gebruikt worden, alsook de doeltreffendheid waarmee doelstellingen gehaald worden. De draagwijdte en aard van de rapporten kan beduidend variëren, vb. nagaan of middelen op een goede manier gebruikt zijn, opmerkingen formuleren bij de impact van beleidslijnen en programma's, en wijzigingen aanbevelen die in staat zijn om de performantie te verhogen.

Het rapport moet informatie bevatten over de auditdoelstellingen, -vragen (en de antwoorden op die vragen), -onderwerp, -normen, -methodologie, de bronnen van gegevens, eventuele beperkingen bij de gebruikte gegevens en de auditbevindingen. Het moet de auditvragen duidelijk beantwoorden of uitleggen waarom het onmogelijk was ze te beantwoorden. De auditeurs kunnen ook overwegen de auditvragen aan te passen aan het bewijsmateriaal dat ze verzameld hebben, zodat ze in staat zijn de auditvragen te beantwoorden. De auditeurs moeten hun bevindingen in hun context plaatsen en ervoor zorgen dat er samenhang is tussen de auditdoelstellingen, -vragen, bevindingen en -conclusies. Het rapport moet uitleggen waarom en hoe de ontdekte problemen de performantie hinderen, zodat de geauditte instantie of doelgroep aangemoedigd wordt bij te sturen. Indien dit nodig is moet het rapport ook aanbevelingen bevatten voor de verbetering van de performantie.

Het rapport moet zo duidelijk en kernachtig mogelijk zijn als het auditonderwerp toelaat, en ondubbelzinnig geformuleerd zijn. In zijn geheel moet het constructief zijn, de kennis vergroten en aangeven waar er eventueel verbeteringen nodig zijn.

Aanbevelingen

40. **Als dit relevant is en overeenstemt met het mandaat van de rekenkamer, moeten auditeurs ernaar streven constructieve aanbevelingen te formuleren, waarvan het waarschijnlijk is dat ze de geauditeerde instantie zullen helpen de tekortkomingen of problemen op te lossen die door de audit onthuld zijn.**

De aanbevelingen moeten goed gestaafd en een toegevoegde waarde bieden. Ze moeten betrekking hebben op de oorzaken van de problemen en/of tekortkomingen. Bij de formulering moet de auditeur er wel voor opletten geen gemeenplaatsen te gebruiken of de conclusies simpelweg om te keren, en geen afbreuk te doen aan de verantwoordelijkheden van het management. Het moet duidelijk zijn aan wie elke aanbeveling gericht is en waarover ze gaat, wie de taak heeft het initiatief te nemen en wat de aanbevelingen inhouden – d.w.z. hoe zij de performantie kunnen helpen verhogen. De aanbevelingen moeten praktisch zijn en gericht aan de instanties die de verantwoordelijkheid en bevoegdheid hebben om ze toe te passen.

De aanbevelingen moeten duidelijk geformuleerd en op een logische, geargumenteerde wijze voorgesteld worden. Ze moeten verbonden worden aan de auditdoelstellingen, -bevindingen en -conclusies. Ze moeten de lezer ervan overtuigen dat de aanbevelingen in combinatie met de volledige tekst van het rapport de uitvoering van de overheidsactiviteiten en -programma's aanzienlijk kunnen verbeteren, bijvoorbeeld door de kosten te verlagen en de administratie te vereenvoudigen, de kwaliteit van de diensten en de hoeveelheid diensten te vergroten, of door de doeltreffendheid, impact of voordelen voor de samenleving te verhogen.

Verspreiding van het rapport

41. **Auditeurs moeten ernaar streven hun rapporten breed toegankelijk te maken, in overeenstemming met het mandaat van de rekenkamer.**

Auditeurs moeten onthouden dat een brede verspreiding van auditrapporten de geloofwaardigheid van het auditberoep kan vergroten. Daarom moeten de rapporten beschikbaar gemaakt worden voor de geauditeerde instanties, de regering en/of het parlement en, wanneer dat relevant is, voor de bevolking en voor andere belanghebbenden (rechtstreeks of via de media).

De opvolging

42. **Auditeurs moeten eerdere auditbevindingen en -aanbevelingen opvolgen wanneer dat gepast is. Die opvolging moet, indien mogelijk samen met de conclusies en gevolgen van alle relevante bijsturingen gerapporteerd worden, zodat het parlement over feedback beschikt.**

Opvolging verwijst naar de beoordeling door de auditeur van de bijsturingen die de geauditeerde instantie, of een andere verantwoordelijke partij, genomen heeft op basis van de resultaten van een performantie-audit. De opvolging is een onafhankelijke activiteit die de waarde van het auditproces verhoogt door de impact van audits te versterken en het grondwerk te leggen voor verbeteringen van toekomstige audits. Opvolging moedigt de

geauditeerde instanties en andere gebruikers van de auditrapporten aan om die rapporten serieus te nemen en biedt de auditeurs nuttige lessen en performantie-indicatoren. De opvolging blijft niet beperkt tot de toepassing van de aanbevelingen, maar spitst zich toe op de vraag of de geauditeerde instantie de problemen goed aangepakt heeft en de onderliggende oorzaken weggewerkt heeft na een redelijke periode.

Bij de opvolging van een auditrapport moet de auditeur zich concentreren op bevindingen en conclusies die nog steeds relevant zijn op het moment van de opvolging en een onbevooroordeelde en onafhankelijke aanpak hanteren.

De resultaten van de opvolging kunnen afzonderlijk gerapporteerd worden of als onderdeel van een geconsolideerd rapport, dat op zijn beurt een analyse kan bevatten van verschillende audits en eventueel gemeenschappelijke trends en thema's kan blootleggen binnen een aantal rapporteringsdomeinen. De opvolging kan helpen ervoor te zorgen dat er meer begrip is voor de toegevoegde waarde van performantie-audits binnen een bepaalde periode of domein.