



ISSAI 400

Vertaling



INHOUD

Inleiding	4
Doelstellingen en gezag van de Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit	4
Kader voor rechtmatigheidsaudit	6
De doelstellingen van rechtmatigheidsaudit	6
Eigenschappen van rechtmatigheidsaudit	6
De verschillende perspectieven van rechtmatigheidsaudit	7
Rechtmatigheidsaudit in combinatie met financiële audit	7
Afzonderlijke rechtmatigheidsaudit	8
Rechtmatigheidsaudit in combinatie met performantie-audit	8
Elementen van rechtmatigheidsaudit	8
Regelgeving en normen	9
Het auditonderwerp	9
De drie partijen bij rechtmatigheidsaudit	10
Zekerheid bij rechtmatigheidsaudit	10
Principes van rechtmatigheidsaudit	11
De algemene principes	11
Kwaliteitsbeheersing	12
Management en vaardigheden van het auditteam	12
Het auditrisico	12
Materialiteit	13
Documentatie	13
Communicatie	13
Principes met betrekking tot het auditproces	14
De voorbereiding en het ontwerp van een rechtmatigheidsaudit	14
Auditbewijsmateriaal	16
Het auditbewijsmateriaal evalueren en conclusies trekken	17
De rapportering	17
De opvolging	18

ISSAI 400

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

INTOSAI



Fundamentele Principes voor Rechtmatig- heidsaudit

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 400 – Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit* bouwt voort op de fundamentele principes uit ISSAI 100 en past ze toe op de specifieke context van de rechtmatigheidsaudit. ISSAI 400 moet gelezen en geïnterpreteerd worden in samenhang met ISSAI 100, die ook van toepassing is op rechtmatigheidsaudits.
3. ISSAI 400 vormt dus de basis voor standaarden voor rechtmatigheidsaudit, in overeenstemming met de ISSAI-standaarden. Dit document bevat gedetailleerde informatie over het volgende:
 - Het doel en gezag van de ISSAI-standaarden voor rechtmatigheidsaudit
 - Het kader voor rechtmatigheidsaudit en de verschillende manieren waarop audits uitgevoerd worden
 - De elementen van rechtmatigheidsaudit
 - De principes van rechtmatigheidsaudit

Doelstellingen en gezag van de Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit

4. De ISSAI-standaarden voor rechtmatigheidsaudit¹ streven naar een allesomvattende reeks principes, standaarden en richtlijnen voor rechtmatigheidsaudit van auditonderwerpen, zowel kwalitatief als kwantitatief, met sterk uiteenlopende draagwijdtes die kunnen behandeld worden aan de hand van een spectrum aan auditaanpakken en rapporteringsformats.
5. ISSAI 400 voorziet voor rekenkamers een basis om standaarden en richtlijnen voor rechtmatigheidsaudit aan te nemen of te ontwikkelen. De principes in ISSAI 400 kunnen op drie manieren gebruikt worden:
 - als basis voor het ontwikkelen van eigen standaarden;
 - als basis voor het aannemen van nationale standaarden die overeenstemmen met de ISSAI-standaarden;
 - als basis voor het aannemen van de Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit als dwingende standaarden.

¹ ISSAI 400 en ISSAI 4000-4999.

6. Rekenkamers mogen alleen verwijzen naar de Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit in hun auditrapporten, of andere rapporteringsinstrumenten, indien de standaarden die zij ontwikkeld of aangenomen hebben volledig overeenstemt met alle relevante principes van ISSAI 400. De principes kunnen geenszins de nationale wet- of regelgeving of mandaten overschrijden.
7. Vermits de Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit (ISSAI 4000-4999) ontwikkeld zijn om de beste praktijken weer te geven, worden rekenkamers aangemoedigd ze integraal aan te nemen als hun dwingende standaarden. INTOSAI begrijpt dat dat in sommige omgevingen niet mogelijk is omdat het hen ontbreekt aan de fundamentele administratieve structuren of omdat de wet- of regelgeving niet de principes definieert die nodig zijn om audits uit te voeren in overeenstemming met de Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit. Waar dat het geval is, hebben rekenkamers de optie hun eigen standaarden te ontwikkelen of aan te nemen op basis van of in overeenstemming met de Fundamentele Principes voor Rechtmatigheidsaudit.
8. Als de auditstandaarden van een rekenkamer gebaseerd zijn op of overeenstemmen met de Fundamentele Auditprincipes van INTOSAI, mag ze daarnaar verwijzen in haar auditrapporten met de volgende woorden:

We hebben onze audit(s) uitgevoerd in overeenstemming met [standaarden], die gebaseerd zijn op [of overeenstemmen met] de Fundamentele Auditprincipes (ISSAI 100-999) van de Internationale Organisatie van Rekenkamers.

9. In sommige landen kunnen rekenkamers ervoor kiezen voor hun werkzaamheden de Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit aan te nemen als dwingende standaarden. In dat geval mogen ze daarnaar verwijzen met de volgende woorden:

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

De verwijzing mag toegevoegd worden aan het auditrapport of kenbaar gemaakt worden door de rekenkamer in een algemener document dat een bepaalde reeks opdrachten omvat.

Naargelang hun mandaat kunnen rekenkamers gecombineerde audits uitvoeren, waarin aspecten van financiële, rechtmatigheids- en performantie-audit voorkomen. In dergelijke gevallen moeten de standaarden die relevant zijn voor elk audittype, nageleefd worden. De bovenstaande tekst kan dan gecombineerd worden met de gelijkaardige verwijzingen in ISSAI 200 en 300, respectievelijk voor financiële en performantie-audit.

10. *ISSAI 100 – De Fundamentele Principes voor Overheidsaudit* biedt bijkomende informatie over het gezag dat verbonden wordt aan de Fundamentele Principes van INTOSAI.
11. Als de Algemene Auditrichtlijnen (ISSAI 1000-4999) gebruikt worden als de dwingende standaarden voor een rechtmatigheidsaudit die uitgevoerd wordt in combinatie met een financiële audit, moet de overheidsauditeur zowel het gezag van de Richtlijnen voor Rechtmatigheidsaudit (ISSAI 4000-4999) als de Richtlijnen voor Financiële Audit (ISSAI 1000-2999)² naleven.

² Voorlopig ISSAI 1000-1810.

Kader voor rechtmatigheidsaudit

De doelstellingen van rechtmatigheidsaudit

12. Rechtmatigheidsaudit houdt in dat de auditeur onafhankelijk onderzoekt of een bepaald auditonderwerp overeenstemt met de toepasselijke regelgeving³ die als norm dient. Rechtmatigheidsaudits worden uitgevoerd door na te gaan of activiteiten, financiële transacties en informatie in alle materiële opzichten overeenstemmen met de regelgeving waaraan de geauditeerde instantie onderhevig is.
13. De doelstelling van rechtmatigheidsaudits binnen de overheidssector is dus de rekenkamer toe te laten te onderzoeken of de activiteiten van overheidsinstanties overeenstemmen met de regelgeving waaraan de instanties onderhevig zijn. Dat houdt in dat rekenkamers rapporteren over de mate waarin de geauditeerde instantie voldoet aan de vooropgestelde normen. De rapportering kan variëren van korte gestandaardiseerde oordelen tot verschillende vormen van conclusies, in korte of lange vorm weergegeven. Bij rechtmatigheidsaudit kan er onderzoek gevoerd worden naar de *rechtmatigheid* (het naleven van formele normen, zoals de wet- en regelgeving en overeenkomsten) of het *behoorlijk bestuur* (het naleven van de algemene principes die een goed financieel management en het gedrag van ambtenaren regelen). Rechtmatigheidsaudits spitsen zich voornamelijk toe op het aspect van de rechtmatigheid, maar het behoorlijk bestuur kan eveneens relevant zijn binnen de overheidssector, die bepaalde verwachtingen koestert ten aanzien van het financieel management en het gedrag van ambtenaren. Afhankelijk van het mandaat van de rekenkamer, kunnen er aspecten van behoorlijk bestuur binnen de draagwijdte van de audit vallen⁴.
14. Rechtmatigheidsaudits kunnen er ook toe leiden dat rekenkamers met rechterlijke bevoegdheden vonnissen uitspreken *over* en sancties opleggen *aan* de personen die instaan voor het management van overheidsmiddelen. Sommige rekenkamers zijn verplicht om feiten die strafrechtelijk kunnen worden vervolgd, door te geven aan de gerechtelijke instanties. Binnen een dergelijke context kan de auditdoelstelling van de rechtmatigheidsaudit uitgebreid worden en moet de auditeur rekening houden met de relevante, specifieke voorschriften bij het ontwerpen van de auditstrategie en het auditplan, alsook tijdens het volledige auditproces.

Eigenschappen van rechtmatigheidsaudit

15. Rechtmatigheidsaudits kunnen een breed spectrum aan onderwerpen omvatten, en kunnen uitgevoerd worden met als doel een redelijke of beperkte mate van zekerheid te voorzien, aan de hand van verscheidene types van normen, procedures voor bewijsverzameling en rapporteringsformats. Ze kunnen zowel attesteringsopdrachten dan wel directe beoordelingsopdrachten omvatten, of beide tegelijkertijd. Het auditrapport kan in lange of in korte vorm geschreven worden en de conclusies mogen op verschillende manieren geformuleerd worden: als één enkel, duidelijk verwoord oordeel over de rechtmatigheid of als een uitgebreider antwoord op specifieke auditvragen.
16. Rechtmatigheidsaudit is doorgaans een integraal onderdeel van het auditmandaat van een rekenkamer binnen de overheidssector. Dat komt omdat de wetgeving en andere regelgeving voor het parlement het middel bij uitstek zijn om controle uit te oefenen op de inkomsten en uitgaven, het management en het recht van de burgers op de bij wet bepaalde

³ Zie paragrafen 28-29 over het concept van regelgeving.

⁴ Zie paragraaf 32.

waarborgen in hun omgang met de overheid. Het goed management van overheidsmiddelen wordt toevertrouwd aan overheidsinstanties en het is hun verantwoordelijkheid, en die van de ambtenaren die zij benoemen, om **transparant** te zijn over hun activiteiten en **rekenschap** af te leggen aan de burgers over de middelen die hen zijn toevertrouwd, alsook om een **goed management** van die middelen uit te oefenen.

17. Rechtmatigheidsaudits bevorderen de **transparantie** met betrouwbare rapporten die aangeven of de middelen besteed zijn, het management gevoerd is en de burgerrechten op de bij wet bepaalde waarborgen geëerbiedigd zijn zoals dat voorgeschreven is door de toepasselijke regelgeving. Ze bevorderen de **rekenschap** door te rapporteren over afwijkingen en schendingen van de regelgeving, zodat er kan worden bijgestuurd en de verantwoordelijken rekenschap kunnen afleggen voor hun daden. Ze bevorderen het **goed management** door enerzijds tekortkomingen en afwijkingen van de wet -en regelgeving te onthullen en anderzijds door het deugdelijke bestuur te onderzoeken, als de wet- en regelgeving tekortschiet of ongeschikt is. Fraude en corruptie verminderen door hun aard de transparantie, de rekenschap en een goed management. Rechtmatigheidsaudits bevorderen dus het goed management binnen de overheidssector, door het risico op fraude te onderzoeken met betrekking tot de rechtmatigheid.
18. Afhankelijk van de organisatorische structuur van de overheidssector en het mandaat van de rekenkamer, kunnen rechtmatigheidsaudits gevoerd worden op alle overheidsniveaus: centraal, regionaal en lokaal. Rechtmatigheidsaudits van privébedrijven zijn ook mogelijk als hun voornaamste bron van inkomsten de belastingbetaler vormt en hun voornaamste uitgaven naar managers van overheidsmiddelen of -diensten gaan, bijvoorbeeld via partnerovereenkomsten of als bestemmingen van overheidssubsidies.
19. In bepaalde landen is de rekenkamer een rechtbank, bestaande uit rechters, die gezag heeft over de rekenplichtigen van de overheid en andere ambtenaren die rekenschap aan haar moeten afleggen. Die rechterlijke functie vereist dat de rekenkamer garandeert dat diegenen die belast zijn met het beheer van overheidsmiddelen rekenschap moeten afleggen over die middelen en, in dit geval, onderhevig zijn aan haar rechtspraak. Er is sprake van een belangrijke aanvullende relatie tussen die rechterlijke bevoegdheid en de eigenschappen van rechtmatigheidsaudit. Dat kan inhouden dat de auditeurs bijkomende voorschriften moeten naleven binnen een rekenkamer met een dergelijke rechterlijke rol.

De verschillende perspectieven van rechtmatigheidsaudit

20. Rechtmatigheidsaudit kan een onderdeel zijn van een gecombineerde audit die ook andere aspecten kan bevatten. Er bestaan nog andere mogelijkheden, maar rechtmatigheidsaudits worden doorgaans:
 - uitgevoerd in combinatie met de audit van de jaarrekening (zie ISSAI 4200 voor bijkomende adviezen daaromtrent); of
 - uitgevoerd afzonderlijk van de audit van de jaarrekening (zie ISSAI 4100); of
 - uitgevoerd in combinatie met performantie-audit.

Rechtmatigheidsaudit in combinatie met financiële audit

21. Het parlement bepaalt, als element van het democratische proces, de prioriteiten voor de inkomsten en uitgaven binnen de overheidssector en voor de berekening en toewijzing van uitgaven en inkomsten. De onderliggende bedoelingen van het parlement, en de beslissingen die zij nemen, zijn de bron van de regelgeving met betrekking tot de kasstroom binnen

de overheidssector. De naleving van die regels vormt een breder perspectief bij een audit van de jaarrekening in het kader van de uitvoering van de begroting.

22. Rechtmatigheidsaudit van toepasselijke regelgeving vormt vaak een belangrijk onderdeel van het mandaat van een rekenkamer, als aanvulling bij de audit van de jaarrekening in het kader van de uitvoering van de begroting.
23. De wet- en regelgeving zijn belangrijk, zowel voor rechtmatigheidsaudit als voor de audit van de jaarrekening. De toepasselijke wet- en regelgeving voor elk domein hangt af van de auditdoelstelling. Rechtmatigheidsaudit is het onafhankelijke onderzoek naar de vraag of een bepaald auditonderwerp voldoet aan de toepasselijke regels die als normen zijn vastgesteld. Daarbij streeft de auditeur ernaar voldoende en gepaste bewijzen te verzamelen over de mate waarin die normen nageleefd worden. Bij de audit van de jaarrekening streeft de auditeur ernaar zekerheid te verwerven over de vraag of de jaarrekeningen van de betrokken instantie opgesteld zijn in overeenstemming met een aanvaardbaar financieel rapporteringskader, en om voldoende gepaste bewijzen te verzamelen met betrekking tot de wet- en regelgeving die een rechtstreeks en materieel effect heeft op de jaarrekeningen⁵. Bij de audit van de jaarrekening is dus enkel de wet- en regelgeving die een rechtstreeks en materieel effect heeft op de jaarrekeningen, relevant, terwijl bij rechtmatigheidsaudit elke wet- en regelgeving die relevant is voor het auditonderwerp relevant kan zijn voor de audit.
24. **ISSAI 4200** biedt adviezen voor de combinatie van rechtmatigheidsaudit met de audit van de jaarrekening. Die richtlijnen moeten gelezen worden in samenhang met de Financiële Auditrichtlijnen (ISSAI 1000-2999).

Afzonderlijke rechtmatigheidsaudit

25. Rechtmatigheidsaudits kunnen ook afzonderlijk van een audit van de jaarrekening of performantie-audits voorbereid, uitgevoerd en gerapporteerd worden. **ISSAI 4100** biedt adviezen daaromtrent. Rechtmatigheidsaudits kunnen afzonderlijk uitgevoerd worden op een regelmatige basis of een ad hoc basis, als het gaat om onderscheiden en duidelijk bepaalde audits die elk betrekking hebben op een specifiek auditonderwerp.

Rechtmatigheidsaudit in combinatie met performantie-audit

26. Als rechtmatigheidsaudit deel uitmaakt van een performantie-audit, wordt de rechtmatigheid gezien als een van de aspecten van zuinigheid, efficiëntie en doeltreffendheid. Wanneer de regelgeving niet wordt nageleefd, kan dat de oorzaak van, een verklaring voor of een gevolg zijn van de toestand van de activiteiten die onderzocht worden in de performantie-audit. Bij gecombineerde audits van dit type, moeten auditeurs zich bedienen van hun professionele oordeel om te beslissen of het zwaartepunt van de audit bij het performantie- of het rechtmatigheidsaspect ligt, en of ze de ISSAI-standaarden voor performantie-audit moeten toepassen, dan wel die voor rechtmatigheidsaudit, of beide.

Elementen van rechtmatigheidsaudit

27. De elementen van overheidsaudit zijn uiteengezet in ISSAI 100. Dit hoofdstuk beschrijft bijkomende aspecten van de elementen die relevant zijn voor rechtmatigheidsaudit en die vóór de audit geïdentificeerd moeten worden door de auditeur.

⁵ Zie ISSAI 1250.

Regelgeving en normen

28. Regelgeving is het meest fundamentele element van rechtmatigheidsaudit, aangezien de structuur en inhoud van de regelgeving de auditnormen bepalen en als dusdanig de basis leggen voor het verdere verloop van de audit binnen een specifiek constitutioneel systeem.
29. Met regelgeving kunnen regels bedoeld worden, alsook de wet- en regelgeving, begrotingsbesluiten, beleidslijnen, vastgestelde codes, overeengekomen voorwaarden of de algemene principes die een goed financieel management binnen de overheidssector en het gedrag van ambtenaren regelen. De grootste deel van de regelgeving komt voort uit de basisprincipes en -besluiten van het nationale parlement, maar ze kan ook uitgevaardigd worden op een lager niveau binnen de organisatorische structuur van de overheidssector.
30. Er is zo'n grote diversiteit aan mogelijke regelgeving, dat ze onderlinge tegenstrijdigheden kunnen bevatten en op verschillende manieren kunnen worden geïnterpreteerd. Bovendien kan ondergeschikte regelgeving niet overeenstemmen met de vereisten of beperkingen van de machtigingswetgeving en kunnen er lacunes in de wetgeving zitten. Om de naleving van regelgeving te onderzoeken binnen de overheidssector, is het dus nodig dat de auditeur over een voldoende kennis beschikt van de structuur en de inhoud van de regelgeving zelf. Dat is des te meer belangrijk wanneer de auditeur de auditnormen moet bepalen, aangezien de bronnen van die normen zelf in de audit kunnen voorkomen, zowel bij het bepalen van de auditdraagwijdte als bij het opmaken van de auditbevindingen.
31. Normen zijn de maatstaven die gebruikt worden om het auditonderwerp op een consistente en redelijke manier te evalueren en meten. De auditeur bepaalt de normen op basis van de relevante regelgeving. Auditnormen bij rechtmatigheidsaudits zijn geschikt als ze relevant, betrouwbaar, volledig, objectief, verstaanbaar, vergelijkbaar, aanvaardbaar en beschikbaar zijn. Zonder het referentiekader vastgesteld door geschikte normen, kan iedere conclusie vrij geïnterpreteerd en verkeerd begrepen worden.
32. Rechtmatigheidsaudit houdt doorgaans een onderzoek in naar de naleving van formele normen, zoals basiswetgeving, regelgeving uitgevaardigd binnen kaderwetgeving en andere relevante wet-of regelgeving en overeenkomsten, inclusief begrotingswetten (*rechtmatigheid*). Als het audits ontbreekt aan formele normen of als er duidelijke tekortkomingen zijn in de wetgeving over de toepassing van die formele normen, kan de auditeur ook de naleving onderzoeken van de algemene principes die een goed financieel management en het gedrag van ambtenaren regelen (*behoorlijk bestuur*). Geschikte normen zijn nodig voor zowel audits die zich toespitsen op het rechtmatigheidsaspect als op het aspect van behoorlijk bestuur. Voor een audit die het behoorlijk bestuur onderzoekt bestaan geschikte normen ofwel uit algemeen aanvaarde principes of nationale of internationale beste praktijken. In sommige gevallen mogen die ongecodificeerd, impliciet of gebaseerd op hogere rechtsbeginselen zijn.

Het auditonderwerp

33. Het auditonderwerp van een rechtmatigheidsaudit wordt bepaald door de auditdraagwijdte. Het kan gaan om activiteiten, financiële transacties of informatie. Voor rechtmatigheidsaudits die een attesteringsopdracht vormen is het relevanter om de auditinformatie vast te stellen, wat de vorm kan aannemen van een conformiteitsverklaring, opgesteld in overeenstemming met een welbepaald en gestandaardiseerd rapporteringskader.
34. Het auditonderwerp hangt af van het mandaat van de rekenkamer, de relevante regelgeving en de draagwijdte van de audit. Daardoor kan de inhoud en de draagwijdte van het auditonderwerp sterk variëren bij rechtmatigheidsaudits. Het auditonderwerp kan

ofwel algemeen, ofwel specifiek zijn. Sommige soorten auditonderwerpen zijn kwantitatief en kunnen vaak makkelijk gemeten worden (bijvoorbeeld betalingen die niet voldoen aan bepaalde voorwaarden), terwijl andere kwalitatief en subjectiever van aard zijn (bijvoorbeeld gedrag of de naleving van voorgeschreven procedures).

De drie partijen bij rechtmatigheidsaudit

35. Rechtmatigheidsaudit is gebaseerd op een verhouding tussen drie partijen, waarbij **de auditeur** ernaar streeft voldoende gepaste auditbewijzen te verzamelen om een conclusie uit te drukken, die bedoeld is om het vertrouwen van **de doelgroep**, andere dan **de verantwoordelijke partij**, te verhogen met betrekking tot de meting of beoordeling van het auditonderwerp aan de hand van auditnormen.
36. Bij rechtmatigheidsaudit is het de taak van de *auditeur* om de elementen van de audit te identificeren, te beoordelen of een bepaald auditonderwerp voldoet aan de vooropgestelde normen, en een auditrapport te publiceren.
37. De *verantwoordelijke partij* is de uitvoerende macht van de overheid en/of de onderliggende hiërarchie van ambtenaren en instanties die instaan voor het management van overheidsmiddelen en het uitoefenen van macht onder het toezicht van het parlement. De verantwoordelijke partij bij rechtmatigheidsaudit is verantwoordelijk voor het auditonderwerp.
38. De doelgroep verwijst naar de individuen, organisaties of categorieën daarvan, waarvoor de auditeur het auditrapport opstelt. Bij rechtmatigheidsaudit behoort het parlement als vertegenwoordiger van de bevolking doorgaans tot de doelgroep, aangezien de bevolking de uiteindelijke doelgroep is van de rapporten van rechtmatigheidsaudit. Het parlement vaardigt besluiten uit en stelt prioriteiten voor de berekening en het beoogde resultaat van de uitgaven en inkomsten binnen de overheidssector. De voornaamste doelgroep van rechtmatigheidsaudits is vaak de instantie die de regelgeving heeft uitgevaardigd die als auditnormen is bepaald.
39. De verhouding tussen de drie partijen moet bekeken worden binnen de context van elke individuele audit en kan anders zijn bij directe beoordelingsopdrachten dan bij attesteringsoopdrachten. De definitie van de drie partijen kan ook verschillen afhankelijk van de overheidsinstanties die betrokken zijn.

Zekerheid bij rechtmatigheidsaudit

40. Een auditeur volgt procedures om het risico dat hij foutieve conclusies formuleert te verkleinen of te beheersen. Tegelijkertijd erkent hij dat de inherente beperkingen van alle audits ervoor zorgen dat geen enkele audit ooit absolute zekerheid kan verschaffen over de toestand van het auditonderwerp. Dat moet op een transparante manier meegedeeld worden. In de meest gevallen zal een rechtmatigheidsaudit niet ingaan op alle elementen van het auditonderwerp, maar in zeker mate vertrouwen op kwalitatieve of kwantitatieve steekproeven.
41. Als rechtmatigheidsaudits uitgevoerd worden door zekerheid te verwerven, vergroot dat het vertrouwen van de doelgroep in de informatie die de auditeur of een andere partij verschaffen. Bij rechtmatigheidsaudit bestaan er **twee zekerheidsniveaus**: *redelijke zekerheid* geeft aan dat het auditonderwerp in alle materiële opzichten, volgens de auditeur, al dan niet voldoet aan de vooropgestelde normen; *beperkte mate van zekerheid* geeft aan dat de auditeur geen kennis heeft van enig element dat hem ertoe brengt te denken dat het audit-

onderwerp niet voldoet aan de normen. Bij rechtmatigheidsaudits zijn zowel redelijke als een beperkte mate van zekerheid mogelijk, zowel bij directe beoordelingsopdrachten als bij attesteringsopdrachten.

Principes van rechtmatigheidsaudit

42. Een rechtmatigheidsaudit is een systematisch proces waarbij op objectieve wijze bewijsmateriaal verzameld en beoordeeld wordt, om te onderzoeken of een bepaald auditonderwerp voldoet aan de toepasselijke, als normen geldende, regelgeving. De principes hieronder zijn fundamenteel voor de uitvoering van een rechtmatigheidsaudit. De aard van de audit is repetitief en cumulatief, maar om de voorstelling duidelijker te maken, wordt hij in dit hoofdstuk ingedeeld in de principes waarmee de auditeur rekening moet houden voor hij de audit begint, alsook op verschillende momenten tijdens de audit (de algemene principes), en de principes die betrekking hebben op het auditproces zelf.

De algemene principes

43. **De auditeur moet de audit voorbereiden en uitvoeren met een kritische ingesteldheid en doorheen het volledige auditproces gebruik maken van zijn professionele oordeel.**

De termen “kritische ingesteldheid” en “professionele oordeel” zijn relevant bij het formuleren van vereisten met betrekking tot de beslissing van de auditeur over de gepaste handelswijze. Ze verwijzen naar de houding van de auditeur, die zaken in vraag moet durven stellen.

De auditeur moet zich bedienen van zijn professionele oordeel tijdens alle fasen van de audit. Het concept verwijst naar de toepassing van de relevante opleiding, kennis en ervaring van de auditeur, binnen de context van de auditstandaarden, zodat hij geïnformeerde beslissingen kan nemen over de handelswijze die gepast is binnen de omstandigheden van de audit.

De notie van kritische ingesteldheid is onontbeerlijk voor alle audits. De auditeur moet de audit voorbereiden en uitvoeren met een kritische ingesteldheid, en erkennen dat bepaalde omstandigheden ervoor kunnen zorgen dat het auditonderwerp afwijkt van de normen. Een kritische ingesteldheid houdt in dat de auditeur kritisch onderzoekt of het bewijsmateriaal, dat tijdens de audit verzameld is, voldoende en gepast is en durft die bewijzen in vraag te stellen.

De auditeur moet gebruik maken van zijn professionele oordeel en een kritische ingesteldheid hanteren tijdens het volledige rechtmatigheidsauditproces, bij zijn beoordeling van de elementen van de audit, het auditonderwerp, geschikte normen, de auditdraagwijdte, het auditrisico, de materialiteit en de auditprocedures, die gebruikt zullen worden om de vooropgestelde risico's te beheersen. De twee concepten zijn ook relevant bij de evaluatie van het bewijsmateriaal en in gevallen waarbij het auditonderwerp niet voldoet aan de regelgeving, alsook bij de rapportering en bij het bepalen van de vorm, inhoud en frequentie van de communicatie doorheen de audit. Er zijn specifieke vereisten voor de auditeur om zijn professionele oordeel en kritische ingesteldheid te waarborgen doorheen de rechtmatigheidsaudit: hij moet in staat zijn de structuur en inhoud van de regelgeving te analyseren om geschikte auditnormen of lacunes in de wetgeving te kunnen bepalen, mochten de wet- en regelgeving totaal of gedeeltelijk tekortschieten; en hij moet in staat zijn de professionele auditconcepten toe te passen in zijn aanpak van bekende en onbekende auditonderwerpen. De auditeur moet een breed spectrum aan types auditbewijsmateriaal kunnen evalue-

ren op hun afkomst en relevantie voor de auditdraagwijdte en het auditonderwerp en moet ook kunnen inschatten of er voldoende gepaste bewijzen verzameld zijn tijdens de audit.

Kwaliteitsbeheersing

- 44. De auditeur moet de verantwoordelijkheid nemen voor de algemene kwaliteit van de audit.**

De auditeur is verantwoordelijk voor de uitvoering van de audit en moet kwaliteitsbeheersingsprocedures doorheen het volledige auditproces invoeren. Die procedures zijn erop gericht te verzekeren dat de audit voldoet aan de toepasselijke standaarden en dat het auditrapport, de auditconclusie en het auditoordeel gepast zijn binnen de omstandigheden.

Management en vaardigheden van het auditteam

- 45. Het auditteam moet beschikken over de nodige vaardigheden.**

De leden van het auditteam moeten samen beschikken over de kennis, vaardigheden en expertise die noodzakelijk zijn om de audit tot een goed einde te brengen. Dat houdt in dat ze inzicht en praktische ervaring moeten hebben in het type audit dat wordt uitgevoerd, dat ze vertrouwd moeten zijn met de toepasselijke standaarden en regelgeving, inzicht moeten hebben in de activiteiten van de geauditte instantie en capabel en ervaren genoeg moeten zijn om een professioneel oordeel uit te oefenen. Voor alle audits geldt dat er personeel met geschikte kwalificaties aangeworven moet worden, dat aan het personeel opleiding en training moet aangeboden worden, dat er handleidingen en andere geschreven adviezen en instructies over de uitvoering van audits moeten worden opgesteld en dat hen voldoende auditmiddelen moeten worden toegewezen. Het auditteam moet zijn professionele bekwaamheid behouden door zich constant professioneel bij te scholen.

Voor sommige audits kunnen gespecialiseerde technieken, methoden of vaardigheden nodig zijn uit disciplines die niet beschikbaar zijn binnen de rekenkamer. In dergelijke gevallen kan er op verschillende manieren een beroep gedaan worden op externe experts, bijvoorbeeld om kennis te verschaffen aan het auditteam of om specifiek werk uit te voeren. Het auditteam moet inschatten of de experts over de nodige bekwaamheden, vaardigheden en objectiviteit beschikken en bepalen of hun werk geschikt is voor de audit.

Het auditrisico

- 46. De auditeur moet rekening houden met het auditrisico tijdens alle fasen van de audit.**

De audit moet uitgevoerd worden op een manier waardoor het auditrisico verlaagd wordt tot een aanvaardbaar niveau. Het auditrisico is het risico dat het auditrapport – en specifiek de conclusie of het oordeel van de auditeur – ongepast is binnen de omstandigheden van de audit. Het is belangrijk dat de auditeur rekening houdt met het auditrisico voor zowel attesterings- als directe beoordelingsopdrachten. De auditeur moet drie verschillende dimensies van het auditrisico in overweging nemen – het inherente risico, het beheersingsrisico en het detectierisico – met betrekking tot het auditonderwerp en het rapporteringsformat, wat wil zeggen dat hij moet onderzoeken of het auditonderwerp van kwalitatieve of kwantitatieve aard is, en of het auditrapport een oordeel of conclusie moet bevatten. Het relatieve belang van die risicodimensies hangt af van de aard van het auditonderwerp, namelijk of de audit streeft naar redelijke of beperkte zekerheid en of het gaat om een attesterings- dan wel een directe beoordelingsopdracht.

*Materialiteit***47. De auditeur moet de materialiteit inschatten tijdens alle fasen van de audit.**

Om de materialiteit te bepalen, moet de auditeur zich bedienen van zijn professionele oordeel en de behoeften van de doelgroep interpreteren. Een kwestie kan als materieel beschouwd worden als ze naar alle waarschijnlijkheid de beslissingen van de doelgroep zou beïnvloeden. Materialiteit kan toegewezen worden aan zowel individuele items of aan een combinatie van items. Vaak denkt men bij materialiteit aan (geld)waarde, maar de term omvat ook andere kwantitatieve en kwalitatieve aspecten. De inherente eigenschappen van een item – of een combinatie van items – kunnen een kwestie door haar aard materieel maken. Een kwestie kan verder ook materieel zijn door de context waarin ze voorkomt.

Zoals hierboven vermeld, omvat materialiteit bij rechtmatigheidsaudit zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten, hoewel de kwantitatieve aspecten doorgaans zwaarder doorwegen binnen de overheidssector. De auditeur moet rekening houden met de materialiteit bij de voorbereiding van de audit, het beoordelen van het verzamelde bewijsmateriaal en de rapportering. Om de materialiteit te bepalen, is het van essentieel belang dat de auditeur nagaat of er een redelijke kans bestaat dat bepaalde gerapporteerde gevallen, waarbij er al dan niet sprake is van conformiteit (potentiële of bevestigde), de beslissingen van de doelgroep zullen beïnvloeden. Daarbij moet hij rekening houden met factoren, zoals de vereisten opgenomen in het mandaat, het algemene belang of de verwachtingen van de burgers, specifieke domeinen die de belangstelling wegdragen van de wetgevende macht, vraagstellingen en significante financiering. Kwesties met een lagere waarde of frequentie dan algemeen nodig is voor materialiteit, zoals fraude, kunnen toch ook als materieel worden beschouwd. Om de materialiteit te bepalen, moet de auditeur zich bedienen van zijn uitgebreide professionele oordeel en rekening houden met de draagwijdte van de audit.

*Documentatie***48. De auditeur moet voldoende auditdocumentatie opstellen.**

De documentatie moet stipt opgesteld worden en inzicht verschaffen in de gebruikte auditnormen, de draagwijdte van de audit, de uitgeoefende beoordelingen, het verzamelde bewijsmateriaal en de conclusies die zijn getrokken. De documentatie moet voldoende gedetailleerd zijn zodat een ervaren auditeur zonder voorkennis over de audit het volgende kan begrijpen: de verhouding tussen het auditonderwerp, de normen, de draagwijdte, de risicoanalyse, de auditstrategie en het auditplan, en de aard, timing, reikwijdte en resultaten van de uitgevoerde procedures, alsook het verzamelde bewijsmateriaal dat het auditoordeel of de conclusie staft, de onderliggende redenering bij alle significante kwesties die van de auditeur vereisten dat hij zich van zijn professionele oordeel bediende en de conclusies daaromtrent. De auditeur moet de relevante auditdocumentatie opstellen alvorens het auditrapport te publiceren en de documentatie een gepaste tijd bewaren.

*Communicatie***49. De auditeur moet doeltreffend communiceren tijdens alle fasen van de audit.**

Er moet communicatie plaatsvinden tijdens alle fasen van de audit: voor de audit start, tijdens de voorbereiding, tijdens de audit zelf en in de rapporteringsfase. Alle significante moeilijkheden die de auditeur ondervindt tijdens de audit en alle belangrijke gevallen van niet-conformiteit moet hij doorgeven aan het gepaste managementniveau of aan het bestuur. De auditeur moet de verantwoordelijke partij ook inlichten over de auditnormen.

Principes met betrekking tot het auditproces

De voorbereiding en het ontwerp van een rechtmatigheidsaudit

De draagwijdte van de audit

50. De auditeur moet de draagwijdte van de audit bepalen.

Als het mandaat van een rekenkamer of de toepasselijke wetgeving niet voorschrijft wat de draagwijdte van de audit is, moet de auditeur die zelf bepalen. De auditdraagwijdte bestaat uit een duidelijke verklaring over de nadruk, de reikwijdte en grenzen van de audit, vanuit de invalshoek van de conformiteit van het auditonderwerp met de auditcriteria. Om de draagwijdte te bepalen, moet de auditeur rekening houden met de materialiteit en het auditrisico. De auditdraagwijdte bepaalt verder welke regelgeving en onderdelen daarvan behandeld zullen worden. Het auditproces als geheel moet zo gepland worden dat het de volledige auditdraagwijdte omvat.

Auditonderwerp en auditnormen

51. De auditeur moet het auditonderwerp en de auditnormen identificeren.

Het bepalen van het auditonderwerp en de auditnormen is een van de eerste fasen van een rechtmatigheidsaudit. Beide kunnen vastgelegd zijn in de wetgeving of in het mandaat van de rekenkamer. Indien dat niet het geval is, mag de auditeur ze zelf bepalen. Bij attesteringsoopdrachten kan het ook nuttig zijn als de auditeur de auditinformatie identificeert, zoals ze door de verantwoordelijke partij aangeboden wordt inzake de naleving door die informatie van bepaalde normen.

Het auditonderwerp kan vele vormen aannemen en een breed spectrum aan eigenschappen vertonen. Bij het bepalen ervan, moet de auditeur zich bedienen van zijn professionele oordeel en een kritische ingesteldheid aannemen om de geauditeerde instantie te evalueren en de materialiteit en het auditrisico in te schatten.

Het auditonderwerp moet identificeerbaar zijn en moet getoetst kunnen worden aan de hand van geschikte auditnormen. De aard van het auditonderwerp moet toelaten dat voldoende gepaste auditbewijzen verzameld kunnen worden ter ondersteuning van het auditrapport, de conclusie en het auditoordeel.

De auditeur moet geschikte auditnormen bepalen om de auditbewijzen te beoordelen en de auditbevindingen en –conclusies mee te ontwikkelen. De normen moeten beschikbaar gesteld worden voor de doelgroep en anderen, naargelang dat gepast is, en de auditeur moet de verantwoordelijke partij er duidelijk over informeren.

Inzicht in de geauditeerde instantie

52. De auditeur moet inzicht hebben in de geauditeerde instantie wat betreft de relevante regelgeving.

Rechtmatigheidsaudits kunnen gevoerd worden op alle niveaus van de uitvoerende macht, en kunnen betrekking hebben op verschillende niveaus van administraties en op verschillende types en groepen van instanties. De auditeur moet daarom vertrouwd zijn met de structuur en werkzaamheden van de geauditeerde instantie en de procedures die ze inzet om de naleving van de regelgeving te verzekeren. De auditeur moet die kennis aanwenden

om de materialiteit te bepalen, alsook het risico dat de instantie niet voldoet aan de regelgeving.

Inzicht in de interne beheersingsmaatregelen en de beheersingsomgeving

53. **De auditeur moet inzicht hebben in de beheersingsomgeving en de relevante interne beheersingsmaatregelen en nagaan of ze zullen helpen ervoor te zorgen dat de instantie voldoet aan de regelgeving.**

Het inzicht van de auditeur in de geauditeerde instantie en/of het auditonderwerp met betrekking tot de auditdraagwijdte, hangt af van zijn kennis van de beheersingsomgeving ervan. De beheersingsomgeving is de bedrijfscultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag, die de basis vormen van het interne beheersingssysteem dat ervoor zorgt dat de instantie voldoet aan de regelgeving. Bij rechtmatigheidsaudit is een beheersingsomgeving die zich toespitst op deze conformiteit bijzonder belangrijk.

Om inzicht te verwerven in de geauditeerde instantie of in het auditonderwerp, moet de auditeur ook het beheersingssysteem begrijpen. Het specifieke type van beheersingsmaatregelen waarop de auditeur zich toespitst, hangt af van het auditonderwerp en de specifieke aard en draagwijdte van de audit. Vermits het auditonderwerp kwalitatief of kwantitatief kan zijn, zal de auditeur zich vooral richten op kwantitatieve of kwalitatieve interne beheersingsmaatregelen, of een combinatie daarvan, naargelang de draagwijdte van de audit. Bij de beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen gaat de auditeur na hoe groot het risico is dat zij belangrijke gevallen van niet-conformiteit niet kunnen voorkomen of detecteren. De auditeur moet onderzoeken of de interne beheersingsmaatregelen afgestemd zijn op de beheersingsomgeving, zodat verzekerd kan worden dat de instantie in alle materiële opzichten voldoet aan de regelgeving.

Risicoanalyse

54. **De auditeur moet een risicoanalyse uitvoeren om na te gaan of het risico bestaat dat de instantie niet voldoet aan de regelgeving.**

Binnen de context van de auditnormen, -draagwijdte en de eigenschappen van de geauditeerde instantie, moet de auditeur een risicoanalyse uitvoeren om de aard, timing en reikwijdte van de uit te voeren auditprocedures te bepalen. Daarbij moet de auditeur nagaan of het risico bestaat dat de instantie niet voldoet aan de regelgeving. Dat kan het resultaat zijn van fraude, vergissingen, de inherente aard van het auditonderwerp en/of de omstandigheden van de audit. De auditeur moet tijdens alle fasen van de audit alert zijn voor dergelijke risico's en hun mogelijke gevolgen voor de auditprocedures. Bovendien moet de auditeur bij de risicoanalyse ook de gevallen waarbij de niet-conformiteit werd vastgesteld evalueren om te bepalen of die materieel zijn.

Het risico op fraude

55. **De auditeur moet rekening houden met het risico op fraude.**

Als de auditeur gevallen bemerkt waarbij de instantie niet voldoet aan de regelgeving en waarvan fraude de oorzaak zou kunnen zijn, moet hij een houding van professionele omzichtigheid aannemen zodat hij de mogelijke toekomstige rechtsgang of gerechtelijke onderzoeken niet schaadt.

Bij rechtmatigheidsaudits verwijst fraude voornamelijk naar machtsmisbruik, maar ook naar frauduleuze rapportering in verband met de naleving van regelgeving. Het kan dat instanties niet voldoen aan de regelgeving doordat ze hun openbare bevoegdheden opzettelijk misbruiken voor onverdiend gewin. Het uitoefenen van openbare bevoegdheden houdt in dat men beslissingen neemt of nalaat, voorbereidend werk levert, advies geeft, omgaat met informatie of andere taken uitoefent binnen de overheidssector. Onverdiend gewin verwijst naar voordelen van geldelijke of niet-geldelijke aard die verkregen werden door een moedwillige daad van een of meer individuen binnen het management, bestuur, personeel, of van derden.

Fraudedetectie is niet de voornaamste doelstelling van rechtmatigheidsaudit, maar de auditoren moeten wel risicofactoren voor fraude toevoegen aan hun risicoanalyses en alert blijven voor mogelijke aanwijzingen van fraude tijdens de audit.

De auditstrategie en het auditplan

56. De auditeur moet een auditstrategie en auditplan ontwikkelen.

Bij de auditvoorbereiding moeten de leden van het auditteam overleggen over de ontwikkeling van een algemene auditstrategie en een auditplan. De auditstrategie dient als hulpmiddel om doeltreffend te kunnen reageren op het risico dat de instantie niet voldoet aan de regelgeving. Bij het ontwikkelen van de strategie moet het auditteam proberen te plannen hoe ze zullen reageren op specifieke risico's door een auditplan op te stellen. Voor zowel de auditstrategie als het auditplan moet er schriftelijke documentatie aangelegd worden. De voorbereiding is geen afzonderlijke fase van de audit, maar een constant en repetitief proces.

Auditbewijsmateriaal

57. De auditeur moet voldoende gepaste bewijzen verzamelen om de draagwijdte van de audit volledig te behandelen.

De auditeur moet voldoende gepaste bewijzen verzamelen als basis voor de conclusie of het oordeel. **Voldoende** verwijst naar de hoeveelheid bewijsmateriaal, terwijl **gepaste** verwijst naar de kwaliteit van het bewijsmateriaal – de relevantie, geldigheid en betrouwbaarheid ervan. De hoeveelheid bewijsmateriaal die nodig is hangt af van het auditrisico (hoe groter het risico, hoe meer bewijsmateriaal er waarschijnlijk nodig zal zijn) en van de kwaliteit van die bewijzen (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder bewijsmateriaal er mogelijk nodig is). De hoeveelheid bewijsmateriaal en de kwaliteit ervan zijn dus onderling verweven. Toch volstaat het niet om simpelweg meer bewijzen te verzamelen als de kwaliteit ervan laag is. De betrouwbaarheid van bewijzen wordt beïnvloed door hun herkomst en aard en hangt af van de specifieke omstandigheden waarin ze verzameld zijn. De auditeur moet zowel de relevantie als de betrouwbaarheid van de te gebruiken auditbewijzen verifiëren en moet de betrouwbaarheid van alle auditbewijzen en –informatie die hij verkrijgt, respecteren.

De auditprocedures moeten gepast zijn binnen de omstandigheden van de audit en geschikt zijn om voldoende en gepaste auditbewijzen te verzamelen. De aard en herkomst van het noodzakelijke bewijsmateriaal worden bepaald door de auditnormen, het auditonderwerp en de draagwijdte van de audit. Aangezien het auditonderwerp kwalitatief of kwantitatief kan zijn, moet de auditeur zich toespitsen op kwalitatieve of kwantitatieve auditbewijzen, of een combinatie van beide, naargelang de draagwijdte van de audit. Rechtmatigheidsaudit houdt dus een breed spectrum aan procedures in voor het verzamelen van zowel kwantitatieve als kwalitatieve bewijzen.

De rechtmatigheidsauditeur kan zich vaak verplicht zien bewijzen uit verschillende bronnen te combineren en vergelijken om te voldoen aan de regelgeving wat betreft de hoeveelheid en kwaliteit van het bewijsmateriaal.

Het auditbewijsmateriaal evalueren en conclusies trekken

58. De auditeur moet inschatten of er voldoende en gepaste bewijzen verzameld zijn en relevante conclusies trekken.

Nadat de auditeur de audit zelf uitgevoerd heeft, moet hij het auditbewijsmateriaal herbekeken om een conclusie te trekken of een oordeel te formuleren. De auditeur moet inschatten of er voldoende en gepaste auditbewijzen verzameld zijn om het auditrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te dringen. Dat houdt in dat hij rekening moet houden met bewijzen die het auditrapport, de auditconclusie of het auditoordeel over de naleving bevestigen, maar ook met bewijzen die het lijken tegen te spreken. Verder moet hij ook stilstaan bij de materialiteit. Nadat hij ingeschat heeft of er voldoende en gepaste auditbewijzen zijn, naargelang het zekerheidsniveau van de audit, moet de auditeur zich afvragen welke conclusies hij het beste kan trekken uit dat bewijsmateriaal.

Als auditbewijzen uit een bepaalde bron bewijzen uit een andere bron tegenspreken, of als er twijfel heerst over de betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal gebruikt wordt, moet de auditeur bepalen welke wijzigingen of toevoegingen aangebracht moeten worden op de auditprocedures om het probleem op te lossen en zich afvragen welke eventuele gevolgen dat kan hebben voor andere aspecten van de audit.

Nadat de audit afgelopen is, moet de auditeur de auditdocumentatie opnieuw doornemen om na te gaan of het auditonderwerp voldoende en gepast onderzocht is. De auditeur moet ook controleren of de risicoanalyse en de eerste inschatting van de materialiteit gepast waren, op basis van de intussen verzamelde auditbewijzen, en of die moeten worden herzien.

De rapportering

59. De auditeur moet een rapport opmaken op basis van de principes van de volledigheid, objectiviteit, stiptheid en op basis van tegensprekelijke procedures.

Volgens het principe van de volledigheid moet de auditeur alle relevante auditbewijzen in overweging nemen alvorens een rapport te publiceren. Volgens het principe van de objectiviteit moet de auditeur een professioneel oordeel en een kritische ingesteldheid hanteren om ervoor te zorgen dat alle rapporten vrij zijn van feitelijke onjuistheden en dat alle bevindingen en conclusies op een relevante en evenwichtige manier voorgesteld worden. Het principe van de stiptheid houdt in dat de auditeur het rapport tijdig moet opmaken. Het principe van de tegensprekelijke procedures houdt in dat de auditeur samen met de geauditeerde instantie de juistheid van alle feiten controleert en, zo nodig, de replieken van de verantwoordelijke ambtenaren toevoegt aan het rapport. Het auditrapport van een rechtmatigheidsaudit moet al die principes volgen, zowel qua vorm als qua inhoud.

De vorm van de rapportering kan vastgelegd zijn in de wetgeving of het mandaat van de rekenkamer. Toch bevat het auditrapport doorgaans een conclusie op basis van het uitgevoerde auditwerk. Het rapport kan ook, zo nodig, constructieve en praktische aanbevelingen bevatten. Bij een attesteringsopdracht wordt het rapport doorgaans “het rapport van de auditeur” genoemd.

De rapportering kan variëren tussen korte gestandaardiseerde oordelen en verscheidene formaten van conclusies, in korte of in lange vorm. Welke vorm het rapport ook aanneemt, het moet volledig, nauwkeurig, objectief, overtuigend en zo duidelijk en beknopt zijn als het auditonderwerp toelaat. Eventuele beperkingen van de auditdraagwijdte moeten vermeld worden. Het rapport moet ook duidelijk de relevantie van de auditnormen en het zekerheidsniveau van de audit aangeven.

De conclusie kan geformuleerd worden als een duidelijk geschreven oordeel over de naleving van de regelgeving, vaak als aanvulling bij het oordeel over de jaarrekeningen. Ze kan ook uitgedrukt worden als een uitgebreider antwoord op specifieke auditvragen. Oordelen zijn gebruikelijk zijn voor attesteringsopdrachten en antwoorden op specifieke auditvragen worden het vaakst gebruikt voor directe beoordelingsopdrachten. Als de auditeur een oordeel formuleert, moet hij vermelden of het ongewijzigd, dan wel gewijzigd werd op basis van zijn beoordeling van de materialiteit en hoe algemeen verspreid de gevolgen van de niet-conformiteit zijn. Normaliter vergt het een uitgebreidere auditstrategie- en aanpak om een oordeel te formuleren.

Rapporten van rechtmatigheidsaudits moet de volgende elementen bevatten (maar dat hoeft niet noodzakelijk in deze volgorde):

- 1 Titel
- 2 Geadresseerde
- 3 Draagwijdte van de audit, inclusief de onderzochte periode
- 4 Identificatie of beschrijving van het auditonderwerp
- 5 De gedefinieerde auditnormen
- 6 Identificatie van de auditstandaarden die zijn toegepast bij het auditwerk
- 7 Een samenvatting van het uitgevoerde werk
- 8 De bevindingen
- 9 Een conclusie/oordeel
- 10 Replieken van de geauditeerde instantie (zo nodig)
- 11 De datum van het rapport
- 12 De handtekening

De opvolging

60. De auditeur moet gevallen, waarin de instantie niet voldoet aan de regelgeving, opvolgen, naargelang dat gepast is.

Opvolging maakt het de geauditeerde instantie makkelijker om doeltreffend corrigerende maatregelen te treffen en biedt haar nuttige feedback, alsook aan de doelgroep en de auditeur zelf (voor de voorbereiding van toekomstige audits). Afhankelijk van de aard van het auditonderwerp, de vastgestelde niet-conformiteit en de specifieke omstandigheden van de audit, kan het meer of minder nodig zijn om een eerder gerapporteerde kwestie van niet-conformiteit op te volgen. Bij sommige rekenkamers, met inbegrip van diegene die een rechtsprekende bevoegdheid hebben, kan de opvolging de uitvaardiging van wettelijk bindende rapporten of gerechtelijke uitspraken inhouden. Bij audits die op regelmatige basis worden uitgevoerd, mag de opvolging deel uitmaken van de risicoanalyse van het volgende jaar.