



EUROPESE
REKENKAMER

ISSAI 100

Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector

Vertaling



Rekenhof, maart 2021

Vertaling in samenwerking met de Algemene Rekenkamer en de Europese Rekenkamer

INHOUD

1	INLEIDING	3
2	DOEL EN REIKWIJDTE VAN DE ISSAI-STANDAARDEN	4
3	KADER VOOR AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR	6
	MANDAAT	6
	AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR EN DE DOELSTELLINGEN ERVAN	6
	TYPES AUDITS VAN DE PUBLIEKE SECTOR	7
4	ELEMENTEN VAN AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR	8
	DRIE PARTIJEN	8
	AUDITONDERWERP, -NORMEN EN -INFORMATIE	9
	TYPES OPDRACHTEN	9
	BETROUWBAARHEID EN ZEKERHEID BIJ AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR	10
5	BEGINSELEN VAN AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR	11
	ORGANISATORISCHE VEREISTEN	12
	ALGEMENE BEGINSELEN	13
	BEGINSELEN VOOR HET AUDITPROCES	16

ISSAI 100

Fundamentele beginselen
voor audit van de
publieke sector



INTOSAI

De Internationale standaarden
voor hoge controle instanties (ISSAI's)
worden uitgevaardigd door de
Internationale organisatie van
hoge controle instanties (INTOSAI)
als onderdeel van het INTOSAI-kader
voor professionele uitspraken.

Voor meer informatie,
bezoek www.issai.org

1 INLEIDING

1. Professionele standaarden en richtlijnen zijn onontbeerlijk voor de geloofwaardigheid, kwaliteit en professionaliteit van audits van de publieke sector. De Internationale organisatie van hoge controle-instanties (INTOSAI) heeft de Internationale standaarden voor hoge controle-instanties (ISSAI's) ontwikkeld om hoge controle-instanties (HCI's) beter in staat te stellen tot onafhankelijke en doeltreffende audits.
2. De ISSAI's ondersteunen de leden van INTOSAI bij de ontwikkeling van hun eigen professionele aanpak in overeenstemming met hun nationale wet- en regelgeving en hun mandaten.
3. De ISSAI's maken deel uit van het INTOSAI-kader voor professionele uitspraken (IFPP, *INTOSAI Framework for Professional Pronouncements*). Binnen dat kader omvatten de INTOSAI-beginselen (INTOSAI-P) de grondslagen en kernbeginselen die de voorwaarden vastleggen voor een goede werking van de HCI's. De Internationale standaarden voor hoge controle-instanties (ISSAI's) hebben betrekking op de uitvoering van audits en omvatten algemeen erkende professionele beginselen ter onderbouwing van het doeltreffend en onafhankelijk controleren van entiteiten van de publieke sector.
4. De INTOSAI-richtlijnen (*INTOSAI Guidance of GUIDs*) zijn ook een onderdeel van het IFPP. Ze fungeren als leidraad voor HCI's en voor individuele auditors bij het versterken van het presteren van de organisatie en bij de implementatie en praktische toepassing van de ISSAI's.
5. De 'Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector' van ISSAI 100 steunen op INTOSAI-P 1 'Verklaring van Lima' en werken deze verder uit; ze verschaffen een gezaghebbend internationaal referentiekader dat audit van de publieke sector definieert. Alle ISSAI's zijn op die beginselen gestoeld.
6. ISSAI 100 – 'Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector' biedt gedetailleerde informatie over:
 - het doel en de reikwijdte van de ISSAI's;
 - het kader voor de audit van de publieke sector;
 - de elementen van de audit van de publieke sector;
 - de bij de audit van de publieke sector toe te passen beginselen.

2 DOEL EN REIKWIJDTE VAN DE ISSAI-STANDAARDEN

7. In ISSAI 100 'Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector' worden fundamentele beginselen uiteengezet die toepasselijk zijn voor alle auditopdrachten in de publieke sector, ongeacht hun vorm of context. ISSAI 200 'Beginselen voor *financial audit*', ISSAI 300 'Beginselen voor *performance audit*' en ISSAI 400 'Beginselen voor *compliance audit*' bouwen de beginselen verder uit voor toepassing binnen de context van respectievelijk *financial*, *performance* en *compliance audits*. Die standaarden moeten worden toegepast in combinatie met de beginselen in ISSAI 100. Die beginselen hebben geenszins voorrang op nationale wetten, regelgeving of mandaten en mogen HCI's niet verhinderen onderzoeken, beoordelingen of andere opdrachten uit te voeren die niet specifiek in de bestaande ISSAI's behandeld zijn.

8. De 'Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector' (ISSAI 100) en de beginselen voor *financial*, *performance* en *compliance audit*¹ die eruit voortvloeien kunnen worden gebruikt om gezaghebbende standaarden in te stellen op drie manieren:

- ze kunnen dienen als basis voor HCI's om hun eigen standaarden op te stellen;
- ze kunnen dienen als basis voor het aannemen van ermee verenigbare nationale standaarden;
- ze kunnen dienen als basis om de ISSAI's als standaarden aan te nemen.

HCI's kunnen ervoor kiezen om een of meer standaarddocumenten te hanteren, alsook een combinatie van standaard- en andere gezaghebbende documenten.

HCI's moeten bekendmaken welke standaarden zij hanteren bij het verrichten van audits en de gebruikers van hun rapporten moeten toegang hebben tot die officiële verklaring. Als de gehanteerde standaarden gebaseerd zijn op een combinatie van bronnen, moet dat vermeld worden. HCI's worden aangemoedigd om dergelijke verklaringen als een vast onderdeel in hun auditrapporten op te nemen, maar een algemenere vorm van communicatie kan ook.

9. Een HCI mag pas verklaren dat de standaarden, die ze ontwikkeld of aangenomen heeft, gebaseerd zijn op of overeenstemmen met de ISSAI-beginselen als de standaarden integraal overeenstemmen met alle relevante beginselen in ISSAI's 100, 200, 300 en 400.

Auditrapporten mogen een verwijzing bevatten naar het feit dat de gehanteerde standaarden gebaseerd waren op of overeenstemden met de ISSAI('s) die relevant waren voor de uitgevoerde audit. Dergelijke verwijzingen mogen als volgt geformuleerd worden:

... We hebben onze audit(s) uitgevoerd in overeenstemming met [standaarden], die berusten op [of die stroken met] ISSAI 100 – Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector [en de beginselen van ISSAI 200 – Beginselen voor financial audit / ISSAI 300 – Beginselen voor performance audit / ISSAI 400 – Beginselen voor compliance audit] van de internationale standaarden voor hoge controle-instanties (ISSAI, International Standards of Supreme Audit Institutions).

Om auditstandaarden op basis van deze auditbeginselen op correcte wijze te kunnen aannemen of ontwikkelen, is een goed begrip van de volledige tekst van de beginselen nodig. Daartoe kan het nuttig zijn de relevante standaarden voor *financial audit* (ISSAI's 2000-2899), voor *performance audit* (ISSAI's 3000-3899) en voor *compliance audit* (ISSAI's 4000-4899) te raadplegen.

10. HCI's kunnen ervoor kiezen om de ISSAI's aan te nemen als hun gezaghebbende standaarden. In dergelijke gevallen moeten hun auditors alle ISSAI's naleven die betrekking hebben op de audit. Er mag naar de toegepaste ISSAI's verwezen worden als volgt:

We hebben onze audit(s) uitgevoerd in overeenstemming met de internationale standaarden voor hoge controle-instanties (ISSAI's).

Ter bevordering van de transparantie kan in die verklaring specifiek worden vermeld welke auditstandaarden binnen de ISSAI's 2000-4899 de auditor relevant achtte en dus heeft toegepast. Hiertoe kan de volgende zin worden toegevoegd:

¹ ISSAI's 200, 300 en 400.

De audit[s] is [zijn] gebaseerd op ISSAI('s) xxx [nummer en naam van de ISSAI('s)].

11. De Internationale Auditstandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's), uitgebracht door de *International Federation of Accountants* (IFAC), zijn geïntegreerd in de *financial* auditstandaarden van INTOSAI (ISSAI's 1000-2899). Bij *financial* audits mag dus zowel naar de ISSAI's als naar de ISA's verwezen worden. De ISSAI's kunnen bijkomende elementen voor toepassing in de publieke sector aanreiken, maar de voorschriften voor auditors bij *financial* audits zijn dezelfde. De ISA's vormen een ondeelbare verzameling standaarden en de ISSAI's waarin ze geïntegreerd zijn, mogen niet afzonderlijk geciteerd worden. Wanneer de ISSAI's of ISA's aangenomen zijn door een HCI als haar standaarden voor *financial audits*, moet het auditverslag verwijzen naar die standaarden. Dat geldt evenzeer voor *financial audits* die uitgevoerd worden in combinatie met andere audittypes.
12. Audits mogen uitgevoerd worden in overeenstemming met zowel de ISSAI's als met standaarden uit andere bronnen, mits er geen tegenstrijdigheden bestaan. In dergelijke gevallen moet er verwezen worden naar zowel de ISSAI's als de andere betrokken standaarden.

3 KADER VOOR AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR

MANDAAT

13. HCI's voeren hun auditfunctie voor de publieke sector uit binnen een specifiek constitutioneel kader en op basis van hun ambt en mandaat. Dit alles garandeert dat zij over voldoende onafhankelijkheid en discretionaire bevoegdheid beschikken om hun taken uit te voeren. Het mandaat van een HCI kan haar algemene verantwoordelijkheden bepalen wat audits van de publieke sector betreft, alsook verdere voorschriften voor audits en andere opdrachten die moeten worden uitgevoerd.
14. Krachtens haar mandaat kan een HCI bevoegd zijn vele soorten opdrachten te vervullen met betrekking tot elk willekeurig onderwerp dat relevant is voor de verantwoordelijkheden van het management en van diegenen die belast zijn met governance en het juiste gebruik van overheidsmiddelen en -activa. De omvang of vorm van die opdrachten, en de rapportering daarover, kan variëren naargelang het wettelijk mandaat van de betrokken HCI.
15. In sommige landen is de HCI een rechtcollege, samengesteld uit rechters, dat bevoegd is voor overheidsaccountants en andere overheidsfunctionarissen die verantwoording verschuldigd zijn aan de HCI. Er bestaat een belangrijke relatie tussen die jurisdictionele bevoegdheid en de kenmerken van audits van de publieke sector. De HCI moet vanuit haar rechterlijke functie waarborgen dat wie belast is met het beheer van publieke middelen, verantwoording aflegt en, in dit opzicht, onderworpen is aan haar jurisdictie.
16. HCI's kunnen strategische beslissingen nemen om de voorschriften in hun mandaat en andere wettelijke voorschriften na te leven. Dergelijke beslissingen kunnen betrekking hebben op het vaststellen van de toepasselijke auditstandaarden, de uit te voeren opdrachten en welke opdrachten prioriteit krijgen.

AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR EN DE DOELSTELLINGEN ERVAN

17. De auditomgeving in de publieke sector is de omgeving waarin regeringen en andere entiteiten van de publieke sector verantwoordelijkheid dragen voor hun gebruik van middelen, afkomstig uit belastingen en andere inkomstenbronnen, bij de dienstverlening

aan burgers en andere doelgroepen. Die instanties zijn verantwoording verschuldigd over hun beheer en resultaten en over hun gebruik van middelen, zowel aan diegenen die hen die middelen verstrekken, als aan diegenen die afhankelijk zijn van de diensten die kunnen worden verleend dankzij die middelen, inclusief burgers. Audits van de publieke sector helpen bij het creëren van geschikte voorwaarden en het versterken van de verwachting dat entiteiten van de publieke sector en ambtenaren hun taken doeltreffend, doelmatig, ethisch en in overeenstemming met de toepasselijke wet- en regelgeving uitvoeren.

18. In het algemeen kan een audit van de publieke sector beschreven worden als het systematische proces van het objectief verkrijgen en beoordelen van bewijsmateriaal om vast te stellen of de informatie, of de werkelijke omstandigheden, overeenstemmen met vastgestelde normen. Audits van de publieke sector zijn essentieel omdat ze informatie en onafhankelijke en objectieve beoordelingen verschaffen over het goed beheer en de resultaten van beleidslijnen, programma's of activiteiten van de overheid aan wetgevende organen, toezichtinstanties, diegenen belast met governance en de burger.
19. HCI's dienen dit doel als essentiële pijlers van hun nationale democratische systemen en overheidsmechanismen en spelen een belangrijke rol in de verbetering van het openbaar bestuur door de beginselen van transparantie, verantwoordingsplicht, governance en prestaties te benadrukken. INTOSAI-P 20 – 'Beginselen van transparantie en verantwoordingsplicht' bevat de kernbeginselen van INTOSAI daaromtrent.
20. Hoewel bij alle audits van de publieke sector wordt uitgegaan van doelstellingen die kunnen variëren naargelang het type uit te voeren audit, dragen alle audits van de publieke sector bij aan behoorlijk bestuur door:
 - de beoogde gebruikers onafhankelijke, objectieve en betrouwbare informatie te bieden, alsook conclusies of oordelen die gebaseerd zijn op voldoende en geschikte controle-informatie over overheidsorganisaties;
 - verantwoording en transparantie te versterken, aan te moedigen tot voortdurende verbetering van en aanhoudend vertrouwen in het passende gebruik van overheidsmiddelen en -activa en in de prestaties van het openbaar bestuur;
 - de doeltreffendheid te verhogen van de instanties die, binnen het constitutionele kader, een algemene monitoringfunctie vervullen en corrigerende maatregelen kunnen opleggen aan de overheid, en van de instanties die verantwoordelijk zijn voor het beheer van met publieke middelen uitgevoerde activiteiten;
 - te zorgen voor prikkels voor verandering door kennis, uitgebreide analyses en goed onderbouwde aanbevelingen voor verbetering aan te reiken.
21. In het algemeen kunnen audits van de publieke sector gecategoriseerd worden als een of meer van de volgende drie types: audits van financiële overzichten ("*audits of financial statements*"), nalevingsgerichte audits ("*audits of compliance with authorities*") en "*performance audits*". De doelstellingen van elke audit bepalen welke standaarden van toepassing zijn.

TYPES AUDITS VAN DE PUBLIEKE SECTOR

22. De drie voornaamste types audits van de publieke sector worden als volgt gedefinieerd:

Bij "*financial audits*" wordt nagegaan of de financiële informatie van een entiteit voorgelegd is in overeenstemming met het toepasselijke financiële verslaggevingskader en de regelgeving. Daartoe wordt voldoende en geschikte controle-informatie verzameld, zodat de

auditor in staat is een oordeel te formuleren over de vraag of er in de financiële informatie geen sprake is van afwijkingen van materieel belang door fraude of fouten.

Bij “performance audits” wordt nagegaan of interventies en programma’s uitgevoerd worden en instanties *werken* in overeenstemming met de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid, en of er ruimte voor verbetering is. De ‘performance’ wordt beoordeeld aan de hand van geschikte normen en de oorzaken van afwijkingen van die normen, of andere problemen, worden geanalyseerd. Het doel is om de voornaamste auditvragen te beantwoorden en aanbevelingen voor verbetering te formuleren.

Bij “compliance audits” wordt nagegaan of een bepaald auditonderwerp in overeenstemming is met de regelgeving die als norm vastgesteld is. Dat gebeurt door in te schatten of activiteiten, financiële transacties en informatie in alle materiële opzichten in overeenstemming zijn met de regelgeving die van toepassing is op de geauditeerde entiteit. Voorbeelden van dergelijke regelgeving zijn regels, wetten en besluiten, begrotingsresoluties, beleidslijnen, vastgelegde codes, overeengekomen voorwaarden of de algemene beginselen voor een gezond financieel overheidsmanagement en het gedrag van ambtenaren.

23. HCI’s kunnen ook audits of andere opdrachten uitvoeren over elk willekeurig onderwerp dat betrekking heeft op de verantwoordelijkheden van het management en diegenen die met governance en het correcte gebruik van publieke middelen zijn belast. Voorbeelden van dergelijke opdrachten zijn: rapportering over de kwantitatieve output en resultaten van de dienstverleningsactiviteiten van de entiteit, duurzaamheidsrapporten, toekomstramingen van benodigde middelen, de naleving van interne beheersingsstandaarden, audits van lopende projecten of overige aangelegenheden. HCI’s kunnen ook audits uitvoeren die de *financial-, performance- en/of compliance-*aspecten combineren.

4 ELEMENTEN VAN AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR

24. Audits van de publieke sector zijn onmisbaar voor het openbaar bestuur, want het beheer van publieke middelen is een kwestie van vertrouwen. De verantwoordelijkheid voor het beheer van publieke middelen, overeenkomstig de beoogde doelen, wordt toevertrouwd aan een entiteit of persoon die in naam van de burger handelt. Audits van de publieke sector vergroten het vertrouwen van de beoogde gebruikers door informatie en onafhankelijke, objectieve beoordelingen te bieden over afwijkingen van aanvaarde standaarden of beginselen van behoorlijk bestuur.

Alle audits van de publieke sector omvatten dezelfde basiselementen: de auditor, de verantwoordelijke partij, de beoogde gebruikers (de drie partijen van de audit), normen voor de beoordeling van het auditonderwerp en de resulterende informatie over het auditonderwerp. Ze kunnen onderverdeeld worden in twee types van auditopdrachten: attestopdrachten en directe opdrachten.

DRIE PARTIJEN

25. Minstens drie partijen zijn betrokken bij audits van de publieke sector: de auditor, de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers. De verhouding tussen de partijen moet gezien worden binnen de context van het specifieke constitutionele kader voor elk audittype.
- De auditor: Bij audits van de publieke sector wordt de rol van auditor vervuld door het hoofd van de HCI en door personen aan wie de taak is gedelegeerd om de audits uit te

voeren. De algemene verantwoordelijkheid voor audits van de publieke sector wordt bepaald door het mandaat van elke HCI.

- De verantwoordelijke partij: Bij audits van de publieke sector bepaalt het grondwettelijke of wettelijke kader de relevante verantwoordelijkheden. De verantwoordelijke partijen kunnen verantwoordelijk zijn voor de informatie over het auditonderwerp, het beheer van het auditonderwerp of de opvolging van aanbevelingen. Het kan gaan om individuen of organisaties.
- De beoogde gebruikers: De individuen, organisaties of groeperingen daarvan voor wie de auditor het auditrapport opstelt. Het kan gaan om wetgevende organen of toezichtinstanties, diegenen die met governance zijn belast of de burger.

AUDITONDERWERP, -NORMEN EN -INFORMATIE

26. *Auditonderwerp* verwijst naar de informatie, toestand of activiteit die getoetst of geëvalueerd wordt aan de hand van bepaalde normen. Afhankelijk van de auditdoelstelling kan het verschillende vormen aannemen en verschillende kenmerken hebben. Een auditonderwerp is geschikt als het identificeerbaar is en consistent geëvalueerd of getoetst kan worden aan de hand van de normen, zodat via controlewerkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verzameld ter staving van het controleoordeel of de conclusie van de audit.
27. De *normen* zijn de maatstaven waaraan het auditonderwerp geëvalueerd wordt. Voor elke audit moeten er normen bestaan die geschikt zijn voor de auditomstandigheden. Om de geschiktheid van normen te bepalen, moet de auditor overwegen of ze relevant en begrijpelijk zijn voor de beoogde gebruikers, en of ze volledig, betrouwbaar en objectief (neutraal, algemeen aanvaard en vergelijkbaar met normen uit vergelijkbare audits) zijn. De keuze van de normen kan afhangen van tal van factoren, o.a. de auditdoelstellingen en het audittype. Normen kunnen specifiek of algemener zijn en kunnen gebaseerd zijn op verscheidene bronnen, zoals wetten, regelgeving, standaarden, deugdelijke beginselen en beste praktijken. De normen moeten aan de beoogde gebruikers ter beschikking worden gesteld zodat zij er kennis van kunnen nemen en in staat zijn te begrijpen hoe het auditonderwerp geëvalueerd of gemeten is.
28. *Informatie over het auditonderwerp* verwijst naar het resultaat van de aan de hand van auditnormen uitgevoerde beoordeling of toetsing van het auditonderwerp. Deze informatie kan vele verschillende vormen en kenmerken hebben, afhankelijk van de doelstelling en de reikwijdte van de audit.

TYPES OPDRACHTEN

29. Er bestaan twee types opdrachten:
- Bij attestopdrachten toetst de verantwoordelijke partij het auditonderwerp aan de normen en presenteert ze informatie over het auditonderwerp. Op basis daarvan verzamelt de auditor vervolgens voldoende en geschikte controle-informatie om een redelijke basis te vormen voor het formuleren van een conclusie.
 - Bij directe opdrachten toetst of evalueert de auditor zelf het onderwerp aan de hand van de normen. De auditor selecteert het onderwerp en de normen en neemt daarbij de risico's en de materialiteit in overweging. De resultaten van het toetsen van het auditonderwerp aan de normen worden in het rapport voorgesteld als bevindingen, conclusies, aanbevelingen of een oordeel. De audit van het onderwerp kan ook nieuwe informatie, analyses of inzichten opleveren.

30. *Financial audits* zijn altijd attestopdrachten, aangezien ze gebaseerd zijn op financiële informatie die aangeboden wordt door de verantwoordelijke partij. *Performance audits* zijn doorgaans directe opdrachten. *Compliance audits* kunnen zowel attest- als directe opdrachten zijn, of beide. Hierna volgt een overzicht van de auditonderwerpen of -informatie, binnen de drie audittypes die behandeld worden in de ISSAI's:
- a. *Financial audits*: Het onderwerp van een *financial audit* is de financiële positie, de financiële prestaties, de kasstroom of andere elementen die opgenomen, getoetst en voorgesteld zijn in financiële overzichten. De informatie over het auditonderwerp betreft de financiële overzichten.
 - b. *Performance audits*: Het onderwerp van een *performance audit* wordt bepaald door de auditdoelstellingen en -vragen. Het kan gaan om specifieke programma's, entiteiten, fondsen of bepaalde activiteiten (met inbegrip van output, resultaat en impact ervan), bestaande situaties (met inbegrip van de oorzaken en gevolgen), alsook financiële of niet-financiële informatie over al het voorgaande. De auditor toetst of evalueert het onderwerp om in te schatten in welke mate er aan de vastgestelde normen is voldaan.
 - c. *Compliance audits*: Het onderwerp van een *compliance audit* wordt bepaald door de reikwijdte van de audit. Het kan gaan om activiteiten, financiële transacties of informatie. Bij attestopdrachten inzake *compliance* is het belangrijker om de nadruk te leggen op de informatie over het auditonderwerp, die kan bestaan uit een conformiteitsverklaring met een vastgesteld en gestandaardiseerd rapporteringskader.

BETROUWBAARHEID EN ZEKERHEID BIJ AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR

Behoefte aan betrouwbaarheid en zekerheid

31. De beoogde gebruikers willen worden verzekerd van de betrouwbaarheid en relevantie van de informatie op basis waarvan zij beslissingen nemen. Audits moeten bijgevolg informatie verschaffen die gebaseerd is op voldoende en geschikte controle-informatie en auditoren moeten werkzaamheden uitvoeren waarmee het risico op onjuiste conclusies wordt beperkt of beheerst. Over de mate van zekerheid die de beoogde gebruikers kan worden geboden, moet op een duidelijke manier gecommuniceerd worden. Door inherente beperkingen kunnen audits echter nooit absolute zekerheid bieden.

Manieren om zekerheid te bieden

32. Afhankelijk van de audit en de behoeften van de gebruikers kan op de volgende twee manieren zekerheid worden geboden:
- Door middel van oordelen en conclusies waarin de mate van zekerheid expliciet wordt genoemd. Dat geldt voor alle attestopdrachten en sommige directe opdrachten.
 - In een andere vorm. Bij sommige directe opdrachten geeft de auditor geen expliciete betrouwbaarheidsverklaring af over het auditonderwerp. In dergelijke gevallen biedt de auditor de gebruikers de nodige mate van betrouwbaarheid door expliciet uit te leggen hoe de bevindingen, normen en conclusies op een evenwichtige en beargumenteerde manier tot stand zijn gekomen, en waarom de combinatie van bevindingen en normen heeft geleid tot een bepaalde algemene conclusie of aanbeveling.

Mate van zekerheid

33. Zekerheid kan in redelijke of beperkte mate worden verschaft.

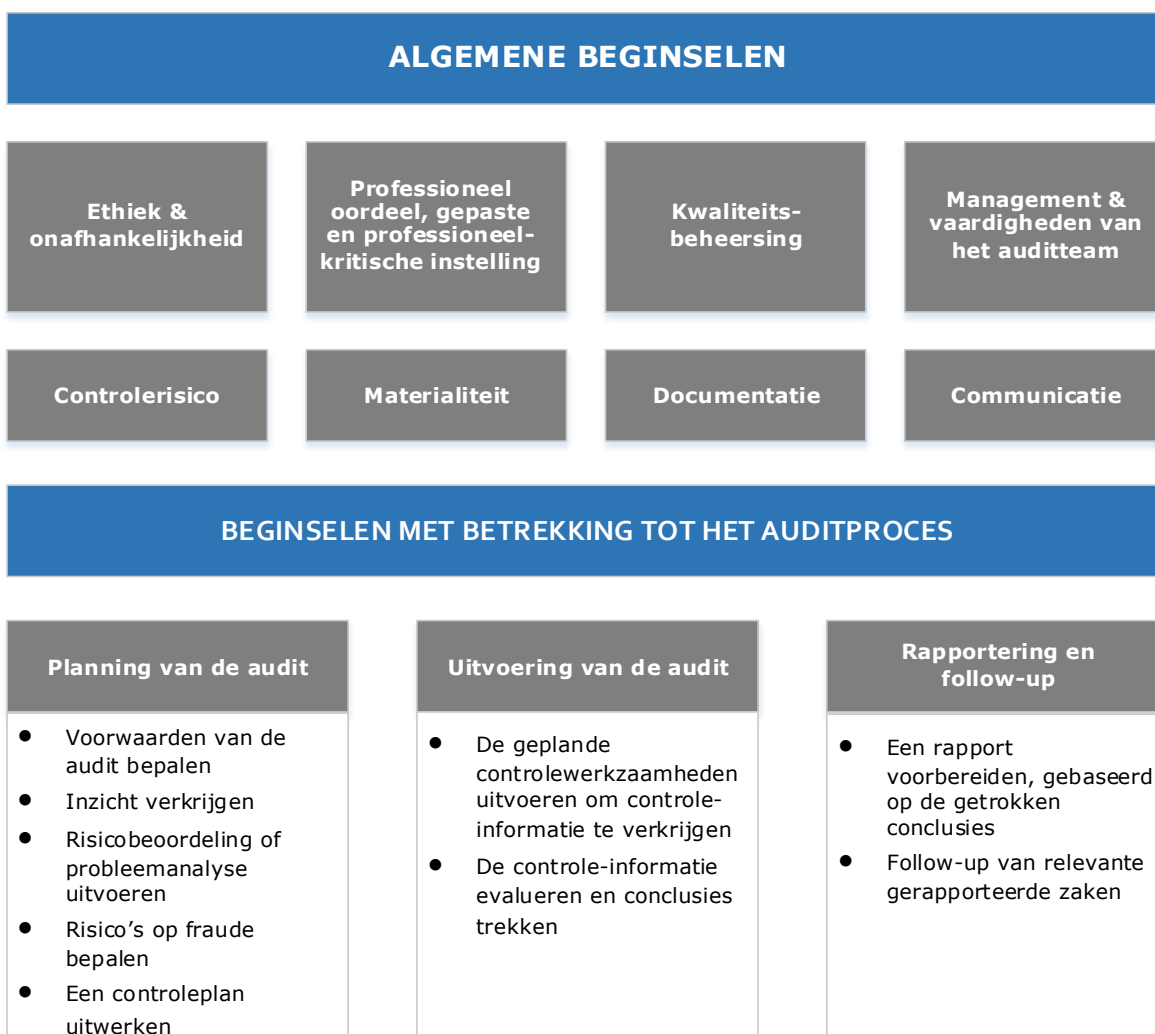
Een redelijke mate van zekerheid houdt een hoge mate van zekerheid in, maar geen absolute zekerheid. De auditconclusie wordt positief geformuleerd en geeft aan of het auditonderwerp, naar het oordeel van de auditor, al dan niet voldoet aan de normen in alle van materieel belang zijnde opzichten, of, in voorkomend geval, dat de informatie over het auditonderwerp een getrouw beeld weergeeft, in overeenstemming met de toepasselijke normen.

Wanneer zekerheid in beperkte mate wordt verschaft, geeft de auditconclusie aan dat er via de uitgevoerde werkzaamheden niets aan het licht gekomen is dat de auditor doet denken dat het auditonderwerp niet in overeenstemming is met de toepasselijke normen. De werkzaamheden die uitgevoerd worden binnen een audit met zekerheid in beperkte mate, zijn beperkt in vergelijking met wat nodig is om een redelijke mate van zekerheid te verwerven. Wel wordt verwacht dat die mate van zekerheid naar het professionele oordeel van de auditor zinvol is voor de beoogde gebruikers. Een rapport met zekerheid in beperkte mate geeft de beperkte aard van de verschaftte zekerheid weer.

5 BEGINSELEN VAN AUDIT VAN DE PUBLIEKE SECTOR

34. De beginselen die hieronder uiteengezet worden, vormen de basis voor de uitvoering van audits. Een audit is een cumulatief en iteratief proces. Om het geheel overzichtelijk te presenteren, worden de beginselen hier als volgt gegroepeerd: beginselen met betrekking tot de organisatorische vereisten voor HCI's, algemene beginselen die de auditor in overweging moet nemen vóór en meermaals tijdens de audit, en beginselen met betrekking tot de specifieke stappen van het auditproces.

De beginselen van audit van de publieke sector



ORGANISATORISCHE VEREISTEN

35. **HCI's moeten passende procedures op het gebied van ethiek en met het oog op kwaliteitsbeheersing opzetten en in stand houden.**

Elke HCI moet op het niveau van de organisatie procedures op het gebied van ethiek en met het oog op kwaliteitsbeheersing opzetten en in stand houden, die met een redelijke mate van zekerheid garanderen dat de HCI en haar personeel voldoen aan de professionele standaarden en de toepasselijke ethische, wettelijke en regelgevende voorschriften. *ISSAI 130 – Ethische code* en *ISSAI 140 – Kwaliteitsbeheersing voor HCI's* bieden hiervoor beginselen, voorschriften en toepassingsmateriaal. Het bestaan van dergelijke procedures op het niveau van de HCI is een absolute voorwaarde voor de toepassing of ontwikkeling van nationale standaarden op basis van de Fundamentele auditbeginselen.

ALGEMENE BEGINSELEN

Ethiek en onafhankelijkheid

36. **Auditors moeten voldoen aan de relevante ethische vereisten en onafhankelijk handelen.**

Ethische beginselen moeten ten grondslag liggen aan het professionele gedrag van auditors. De HCI's moeten beleidslijnen opstellen die betrekking hebben op de ethische vereisten en benadrukken dat elke auditor eraan moet voldoen. Auditors moeten onafhankelijk blijven, zodat hun rapporten onpartijdig zijn en als dusdanig worden gezien door de beoogde gebruikers.

Auditors kunnen de INTOSAI-basisbeginselen over onafhankelijkheid terugvinden in *INTOSAI P-10 – Verklaring van Mexico over de onafhankelijkheid van HCI's*. De ethische kernbeginselen inzake integriteit, onafhankelijkheid en objectiviteit, bekwaamheid, professioneel gedrag en betrouwbaarheid en transparantie zijn vastgelegd in *ISSAI 130 – Ethische code*, samen met verwante vereisten en toepassingsmateriaal.

Professionele oordeelsvorming, gepaste zorgvuldigheid en professioneel-kritische instelling

37. **Auditors moeten tijdens audits een gepast professioneel gedrag aan de dag leggen door middel van een professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en gepaste zorgvuldigheid.**

De houding van de auditor moet gekenmerkt worden door een professioneel-kritische instelling en een professionele oordeelsvorming. De auditor moet zich bij beslissingen welke acties ondernomen moeten worden, laten leiden door die kenmerken. Auditors moeten met gepaste zorgvuldigheid te werk gaan en er aldus voor zorgen dat hun professioneel gedrag gepast is.

Een professioneel-kritische instelling betekent dat de auditor een professionele afstand houdt en een alerte en onderzoekende houding aanneemt wanneer deze nagaat of er voldoende en geschikte controle-informatie is verzameld tijdens de audit. Het betekent bovendien dat de auditor ruimdenkend is en openstaat voor alle standpunten en argumenten.

Professionele oordeelsvorming houdt in dat tijdens het auditproces collectieve kennis, vaardigheden en ervaring worden ingezet. Gepaste zorgvuldigheid betekent dat de auditor zorgvuldig te werk moet gaan bij de planning en uitvoering van audits. Auditors moeten elke gedraging vermijden die hun werk in diskrediet zou kunnen brengen.

Kwaliteitsbeheersing

38. **Auditors moeten de audit uitvoeren in overeenstemming met de professionele standaarden voor kwaliteitsbeheersing.**

Het beleid en de procedures voor kwaliteitsbeheersing van een HCI moeten voldoen aan de professionele standaarden, om te verzekeren dat de audits een consistent hoog kwaliteitsniveau bereiken. Procedures voor kwaliteitsbeheersing moeten o.a. de leiding en beoordeling van en het toezicht op het auditproces omvatten, en er eveneens voor zorgen dat er overleg wordt gepleegd voordat beslissingen worden genomen over moeilijke of

omstreden kwesties. Auditors kunnen aanvullende informatie vinden in *ISSAI 140 – Kwaliteitsbeheersing voor HCI's*.

Management en vaardigheden van het auditteam

39. Auditors moeten beschikken over of toegang hebben tot de noodzakelijke vaardigheden.

Het auditteam moet collectief beschikken over de kennis, vaardigheden en expertise die nodig zijn om de audit tot een goed einde te brengen. Dat houdt in dat het team het uit te voeren audittype moet kennen en er praktijkervaring mee moet hebben, vertrouwd moet zijn met de toepasselijke standaarden en wetgeving, inzicht moet hebben in de activiteiten van de gecontroleerde entiteit en de nodige bekwaamheid en ervaring moet bezitten om een professioneel oordeel te kunnen geven. Voor alle audits is het noodzakelijk dat daarvoor personeel met geschikte kwalificaties wordt geselecteerd, dat er stafopleidingen en cursussen worden aangeboden, handleidingen en andere schriftelijke richtsnoeren en instructies over de uitvoering van audits worden opgesteld en voldoende middelen worden toegewezen. Auditors moeten hun professionele bekwaamheid onderhouden door zich voortdurend bij te scholen.

Als dit relevant of nodig is, en als dit overeenstemt met het mandaat van de HCI en de toepasselijke wetgeving, kunnen auditors een beroep doen op het werk van interne auditors, andere auditors of experts. De werkzaamheden van de auditor moeten voldoende basis bieden voor het gebruik van het werk van anderen en de auditor moet zich in alle gevallen vergewissen van de bekwaamheid en onafhankelijkheid van de andere auditors of experts en van de kwaliteit van hun uitgevoerde werk. Wel draagt de HCI als enige de verantwoordelijkheid voor alle controle-oordelen die ze velt en rapporten die ze uitbrengt over het auditonderwerp, en die verantwoordelijkheid vermindert niet doordat ze gebruikmaakt van het werk van derden.

De doelstellingen van interne audits verschillen van die van externe controle. Toch bevorderen zowel interne als externe controle behoorlijk bestuur, doordat ze bijdragen aan de transparantie en verantwoordingsplicht bij het gebruik van publieke middelen, alsook aan de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van het openbaar bestuur. Dat biedt mogelijkheden tot coördinatie en samenwerking en om dubbel werk te vermijden.

Sommige HCI's gebruiken het werk van andere auditors van het landelijke, provinciale, regionale, districts- of lokale niveau, of van openbare accountantskantoren die al auditwerkzaamheden met betrekking tot de doelstellingen van de audit afgerond hebben. Er moeten maatregelen genomen worden die garanderen dat dergelijke auditwerkzaamheden werden uitgevoerd in overeenstemming met de standaarden voor audits van de publieke sector.

Voor sommige audits kunnen gespecialiseerde technieken, methoden of vaardigheden nodig zijn die niet beschikbaar zijn binnen de HCI zelf. In dergelijke gevallen kan een beroep worden gedaan op experts om kennis ter beschikking te stellen, specifieke taken uit te voeren of voor andere doeleinden.

Controlerisico

- 40. Auditors moeten de risico's beheersen dat ze een rapport voorleggen dat onjuist is gezien de omstandigheden van de audit.**

Het *controlerisico* verwijst naar het risico dat een auditrapport onjuist is. Auditors voeren werkzaamheden uit om het risico op onjuiste conclusies te beperken of te beheersen in het besef dat de beperkingen die inherent zijn aan alle audits maken dat een audit nooit absolute zekerheid kan bieden over de toestand van het auditonderwerp.

Als de audit een redelijke mate van zekerheid moet bieden, moet deze het controlerisico terugbrengen tot een aanvaardbaar laag niveau, naargelang de omstandigheden van de audit. Als de audit erop gericht is een beperkte mate van zekerheid te bieden, is het aanvaardbare risico dat aan bepaalde normen niet is voldaan, groter dan bij een audit met een redelijke mate van zekerheid. Een audit met een beperkte mate van zekerheid biedt een niveau van zekerheid dat volgens de professionele oordeelsvorming van de auditor nuttig is voor de beoogde gebruikers.

Materialiteit

- 41. Auditors moeten de materialiteit tijdens het auditproces in het oog houden.**

Materialiteit is relevant voor alle audits. Een kwestie wordt als van materieel belang beschouwd als het aannemelijk is dat kennis ervan de beslissingen van de beoogde gebruikers zou beïnvloeden. Materialiteit wordt bepaald op basis van het professionele oordeel van de auditor en de beoordeling van de behoeften van de gebruikers. De auditor kan van een afzonderlijk element ofwel van een groep elementen die samen een geheel vormen, de materialiteit bepalen. Materialiteit wordt vaak beschouwd in termen van waarde, maar het begrip omvat ook andere kwantitatieve en kwalitatieve aspecten. Een aspect (of een geheel van aspecten) kan naar de aard van materieel belang zijn door zijn inherente kenmerken, maar kan ook van materieel belang zijn door de context waarin het voorkomt.

Het bepalen van de materialiteit beïnvloedt de beslissingen over de aard, tijdsfasering en omvang van de controlewerkzaamheden en de beoordeling van de auditresultaten. Voorbeelden van bepalende factoren zijn o.a. de belangen van betrokken partijen of het publiek belang, regelgevende voorschriften en gevolgen voor de maatschappij.

Documentatie

- 42. Auditors moeten een voldoende gedetailleerde controledocumentatie aanleggen, zodat er duidelijk inzicht wordt geboden in het uitgevoerde werk, de verzamelde controle-informatie en de geformuleerde conclusies.**

De controledocumentatie moet een controleaanpak en -plan omvatten. In de controledocumentatie moeten de uitgevoerde werkzaamheden en de verzamelde controle-informatie zijn vastgelegd en de gerapporteerde auditresultaten zijn onderbouwd. Verder moet de documentatie voldoende gedetailleerd zijn, zodat een ervaren auditor, zonder voorkennis over die audit, in staat is om het volgende te begrijpen: de aard, tijdsfasering, reikwijdte en resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden, de controle-informatie ter onderbouwing van de auditconclusies en -aanbevelingen, de redenering achter alle significante aangelegenheden waar een professioneel oordeel aan te pas kwam en de conclusies die daarbij horen.

Communicatie

43. **Auditors moeten doeltreffend communiceren tijdens het hele auditproces.**

Het is van het grootste belang dat de gecontroleerde entiteit op de hoogte wordt gehouden van alles wat betrekking heeft op de audit. Dit is essentieel voor het opbouwen van een constructieve werkrelatie. Dat houdt in dat informatie wordt verkregen die relevant is voor de audit, en dat opmerkingen en auditbevindingen tijdig aan het management en diegenen die belast zijn met governance bezorgd moeten worden gedurende de hele opdracht. De auditor kan bovendien de verantwoordelijkheid hebben om auditgerelateerde aangelegenheden door te geven aan andere belanghebbenden, zoals wetgevende organen of toezichtinstanties.

BEGINSELEN VOOR HET AUDITPROCES

Planning van de audit

44. **Auditors moeten ervoor zorgen dat de modaliteiten van de audit duidelijk vastgesteld zijn.**

Audits kunnen wettelijk voorgeschreven zijn, er kan om worden verzocht door een wetgevend orgaan of toezichtinstantie, op initiatief van de HCI worden begonnen of uitgevoerd worden op basis van een overeenkomst met de geauditeerde entiteit. In elk van die gevallen moeten de auditor, het management van de geauditeerde entiteit, diegenen die belast zijn met governance en eventuele anderen formele overeenstemming bereiken over de modaliteiten van de audit en hun respectieve rol en verantwoordelijkheid. Voorbeelden van belangrijke informatie daarbij zijn het onderwerp, de reikwijdte en doelstellingen van de audit, de toegang tot gegevens, het rapport dat uit de audit zal voortvloeien, het auditproces, de contactpersonen en de rol en verantwoordelijkheden van de verschillende partijen bij de audit.

45. **Auditors moeten de aard van de te controleren entiteiten of programma's begrijpen.**

Dat houdt in dat auditors inzicht moeten krijgen in de relevante doelstellingen, activiteiten, het regelgevend kader, interne beheersingsmaatregelen, financiële en andere systemen, en organisatieprocessen. Bovendien moeten ze de mogelijke bronnen van controle-informatie onderzoeken. Die kennis kunnen ze verwerven door regelmatige contacten met het management, diegenen die belast zijn met governance en andere belanghebbenden. Het kan nodig zijn om experts te raadplegen en documenten te bestuderen (inclusief eerdere onderzoeken en andere bronnen) om een breed begrip te krijgen van het auditonderwerp en zijn context.

46. **Auditors moeten een risicobeoordeling of probleemanalyse uitvoeren en die aanpassen als dat nodig blijkt gezien de auditbevindingen.**

De aard van de vastgestelde risico's kan variëren naargelang de auditdoelstellingen. Auditors moeten het risico op verschillende soorten tekortkomingen, afwijkingen of fouten met betrekking tot het auditonderwerp in overweging nemen en beoordelen. Ze moeten zowel algemene als specifieke risico's in overweging nemen. Hiertoe kunnen zij werkzaamheden volgen waarmee inzicht wordt verkregen in de geauditeerde entiteit of het geauditeerde programma en de omgeving ervan, inclusief de relevante interne beheersingsmaatregelen. Auditors moeten de reactie van het management op de vastgestelde risico's inschatten, met inbegrip van de toepassing en de opzet van hun interne beheersingsmaatregelen. Bij

problemanalyses moet de auditor concrete aanwijzingen in overweging nemen die wijzen op problemen of afwijkingen van wat verplicht is of verwacht wordt. Dat houdt in dat de auditor verschillende probleemindicatoren moet onderzoeken om de auditdoelstellingen te definiëren. Bovendien moet hij tijdens het hele auditproces de vastgestelde risico's en de impact ervan op de audit in overweging nemen.

47. Auditors moeten de voor de auditdoelstellingen relevante risico's op fraude bepalen en inschatten.

Auditors moeten informatie inwinnen over de voor de auditdoelstellingen relevante risico's op fraude en werkzaamheden uitvoeren om die te identificeren en erop te reageren. Ze moeten een professioneel-kritische instelling houden en bedacht zijn op mogelijke fraude tijdens het auditproces.

48. Auditors moeten hun werk plannen om ervoor te zorgen dat de audit op een doeltreffende en doelmatige manier wordt uitgevoerd.

Bij de planning van een specifieke audit moet er rekening worden gehouden met strategische en operationele aspecten.

Vanuit strategisch oogpunt moeten tijdens de planning de reikwijdte, de doelstellingen en de aanpak van de audit bepaald worden. De doelstellingen verwijzen naar wat men wil bereiken met de audit. De reikwijdte houdt verband met het auditonderwerp en de normen die de auditors zullen gebruiken om dat onderwerp te beoordelen en om erover te rapporteren, en houdt rechtstreeks verband met de auditdoelstellingen. Onder aanpak worden de aard en de omvang van de werkzaamheden voor het verzamelen van controle-informatie verstaan. De audit moet worden gepland om het controlerisico te beperken tot een aanvaardbaar niveau.

Operationeel gezien houdt de planning in dat het tijdschema van de audit vastgesteld wordt en dat de aard, tijdsfasering en omvang van de controlewerkzaamheden vastgelegd worden. Tijdens de planningsfase moeten de auditors op passende wijze taken toewijzen aan teamleden alsook andere middelen identificeren die mogelijk noodzakelijk zijn, zoals experts.

De auditplanning moet kunnen worden aangepast aan significante veranderingen in de omstandigheden en de voorwaarden. Het is een zich herhalend proces dat de hele audit doorgaat.

Uitvoering van de audit

49. Auditors moeten controlewerkzaamheden uitvoeren die voldoende geschikte controle-informatie opleveren ter onderbouwing van het auditrapport.

De beslissingen van de auditor over de aard, tijdsfasering en omvang van de controlewerkzaamheden zijn van invloed op de te verzamelen controle-informatie. Welke werkzaamheden worden uitgevoerd, hangt af van de risicobeoordeling of probleemanalyse.

Controle-informatie heeft betrekking op alle informatie die gebruikt wordt door de auditor om te bepalen of het auditonderwerp voldoet aan de toepasselijke normen. Die informatie kan vele vormen aannemen, zoals elektronische en papieren documenten waarin transacties zijn geregistreerd, geschreven en elektronische communicatie met derden, waarnemingen van de auditor en mondelinge of schriftelijke verklaringen van de gecontroleerde entiteit. Voorbeelden van methoden om controle-informatie te verzamelen zijn inspectie,

waarneming, verzoek om inlichtingen, bevestiging, herberekening, herhaling van de uitvoering, cijferanalyse en/of andere onderzoekstechnieken. Controle-informatie moet zowel voldoende zijn (kwantiteit) om een goed geïnformeerde persoon te overtuigen van de redelijkheid van de bevindingen, als geschikt zijn (kwaliteit), dat wil zeggen relevant, geldig en betrouwbaar. De auditor moet de controle-informatie objectief, redelijk en evenwichtig beoordelen en voorlopige bevindingen delen en bespreken met de geauditeerde entiteit om de geldigheid ervan te bevestigen.

De auditor moet alle voorschriften inzake de vertrouwelijkheid in acht nemen.

50. Auditors moeten de controle-informatie evalueren en conclusies trekken.

Als de controlewerkzaamheden zijn afgerond, moet de auditor de controledocumentatie beoordelen om te bepalen of het auditonderwerp voldoende en gepast onderzocht is. Voordat de auditor conclusies trekt, moet deze de oorspronkelijke beoordeling van het risico en de materialiteit heroverwegen tegen de achtergrond van de verzamelde controle-informatie en beslissen of er nog aanvullende controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd.

De auditor moet de controle-informatie evalueren om tot auditbevindingen te komen. Bij de beoordeling van de controle-informatie en de inschatting van de materialiteit van de bevindingen moeten auditors zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten in overweging nemen.

Op basis van de bevindingen en zijn professionele oordeel moet de auditor een conclusie formuleren over het auditonderwerp of de informatie hierover.

Rapportage en follow-up

51. Auditors moeten een rapport opstellen op basis van de getrokken conclusies

Bij het auditproces hoort het opstellen van een rapport waarin de auditresultaten worden bekendgemaakt aan de belanghebbenden, andere bestuursverantwoordelijken en de burger. Het doel hiervan is ook om de follow-up en corrigerende maatregelen te bevorderen. Voor sommige HCI's, zoals rekenhoven met jurisdictionele bevoegdheid, kan dat betekenen dat juridisch bindende rapporten of gerechtelijke beslissingen uitgevaardigd worden.

Rapporten moeten eenvoudig te begrijpen, duidelijk, eenduidig en volledig zijn. Verder moeten ze objectief en redelijk zijn en enkel informatie bevatten die onderbouwd is met voldoende en geschikte controle-informatie en ervoor zorgen dat de bevindingen weergegeven worden binnen hun context.

De vorm en inhoud van een rapport is afhankelijk van de aard van de audit, de beoogde gebruikers, de toepasselijke standaarden en wettelijke vereisten. Het mandaat van de HCI en andere relevante wet- of regelgeving kunnen de lay-out of verwoording van de rapporten bepalen. Rapporten kunnen in lange of korte vorm gepubliceerd worden.

Rapporten in *lange vorm* geven doorgaans gedetailleerde beschrijvingen van de reikwijdte van de audit, de auditbevindingen en conclusies, alsook mogelijke gevolgen en opbouwende aanbevelingen om corrigerende maatregelen mogelijk te maken.

Rapporten in *korte vorm* zijn compacter en nemen doorgaans een meer gestandaardiseerde vorm aan.

Attestopdrachten

Bij attestopdrachten kan het auditrapport in een oordeel weergeven of de informatie met betrekking tot het onderwerp geen afwijkingen van materieel belang bevat en/of in alle van materieel belang zijnde opzichten voldoet aan de vastgestelde normen. Bij een attestopdracht wordt het rapport doorgaans controleverklaring genoemd.

Directe opdrachten

Bij directe opdrachten moet het auditrapport de auditdoelstellingen bevatten alsook de manier waarop deze tijdens de audit zijn nagestreefd. Het rapport bevat de bevindingen en conclusies over het onderwerp en kan ook aanbevelingen bevatten. Verder kan ook bijkomende informatie worden verstrekt over de normen, methodologie en gegevensbronnen. Ook moeten eventuele beperkingen van de reikwijdte van de audit worden vermeld.

In het auditrapport moet worden toegelicht hoe de verzamelde controle-informatie gebruikt is en waarom de daaruit resulterende conclusies getrokken zijn. Op die manier kan het rapport de nodige mate van betrouwbaarheid bieden aan de beoogde gebruikers.

Oordeel

Wanneer een controle-oordeel wordt gegeven om de mate van zekerheid te verduidelijken, moet dat gebeuren in een gestandaardiseerde vorm. Het oordeel kan niet-aangepast of aangepast zijn. Een niet-aangepast oordeel wordt gebruikt wanneer een beperkte of redelijke mate van zekerheid is verkregen. Een aangepast oordeel kan inhouden:

- *oordeel met beperking (met uitzondering van)* – als de auditor het oneens is met of niet voldoende of geschikte controle-informatie kan vinden over bepaalde elementen van te controleren objecten die van materieel belang zijn of kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed;
- *afkeurend oordeel* – als de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verzameld en concludeert dat afwijkingen of fouten afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn en van diepgaande invloed zijn;
- *oordeelonthouding* – als de auditor niet voldoende en geschikte controle-informatie kan verzamelen door een onzekerheid of door een beperking van de reikwijdte die zowel van materieel belang als van diepgaande invloed is.

Als het auditoordeel wordt aangepast, moeten de redenen daarvoor in hun context geplaatst worden door te verwijzen naar de toepasselijke normen en door de aard en omvang van de aanpassing te verduidelijken. Afhankelijk van het audittype kan daarnaast in het auditrapport melding worden gemaakt van aanbevelingen voor corrigerende maatregelen en elk gebrek in de interne beheersing dat hiertoe aanleiding geeft.

Follow-up

HCI's spelen een rol bij het monitoren van de maatregelen die de verantwoordelijke partij neemt als reactie op de in de auditrapporten aan de orde gestelde kwesties. Bij de follow-up wordt met name nagegaan of de gecontroleerde entiteit adequaat heeft gereageerd op de aan de orde gestelde kwesties, met inbegrip van mogelijke bredere consequenties. Als de maatregelen van de geauditeerde entiteit niet volstaan of onbevredigend zijn, kan dit leiden tot een nieuw rapport van de HCI.