



Rekenhof

# ISSAI 300

Vertaling



*Rekenhof, april 2022*

*Vertaling in samenwerking met de Algemene Rekenkamer en de Europese Rekenkamer*

## INHOUD

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Doelstellingen en reikwijdte van de beginselen voor performance audit</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>Kader voor performance audit</b>	<b>6</b>
	Definitie van performance audit	6
	Zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid	6
	Doelstellingen van performance audit	7
	Toepasselijkheid van ISSAI 300	7
<b>4</b>	<b>Elementen van performance audit</b>	<b>8</b>
	De drie partijen bij performance audit	8
	Auditonderwerp en normen bij performance audit	9
	Vertrouwen en zekerheid bij performance audit	9
<b>5</b>	<b>Beginselen voor performance audit</b>	<b>10</b>
	Algemene beginselen	10
	Beginselen met betrekking tot het auditproces	17
	Planning	17
	Uitvoering	19
	Rapportage	20
	Follow-up	21

# ISSAI 300

Beginnelsen voor  
performance audit



INTOSAI

INTOSAI-standaarden 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](http://www.issai.org)



INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Bekrachtigd als **Field standards in government auditing and standards with ethical significance** in 2001
- 2) Inhoud geherformuleerd en bekrachtigd als **Fundamental Principles of Financial Performance Audit** in 2013
- 3) Bij het instellen van het INTOSAI-kader voor professionele uitspraken (IFPP) hernoemd als **Performance Audit Principles** met redactionele wijzigingen in 2019

ISSAI 300 is beschikbaar in alle officiële INTOSAI-talen: Arabisch, Engels, Frans, Duits en Spaans



## 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 en om de INTOSAI-leden te ondersteunen bij de ontwikkeling van hun eigen professionele aanpak in overeenstemming met de nationale wet- en regelgeving en hun mandaten.
2. *ISSAI 100 – Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector* bevat de algemene fundamentele beginselen voor audits van de publieke sector en beschrijft de reikwijdte van de ISSAI-standaarden. *ISSAI 300 – Beginselen voor performance audit* bouwt voort op de fundamentele beginselen uit *ISSAI 100* en past ze toe op de specifieke context van performance audit. *ISSAI 300* moet worden gelezen en geïnterpreteerd in samenhang met *ISSAI 100*, die ook van toepassing is op performance audit.
3. *ISSAI 300 – Beginselen voor performance audit* omvat drie hoofdstukken.
  - a) In het eerste deel wordt het kader voor performance audit en voor verwijzing naar de relevante ISSAI-standaarden uiteengezet.
  - b) In het tweede deel worden de algemene beginselen voor performance auditopdrachten uiteengezet waarmee de auditor rekening moet houden voorafgaand aan en tijdens het auditproces.
  - c) Het derde deel bevat beginselen die relevant zijn voor de hoofdfasen van het auditproces zelf.

Elk beginsel wordt kort verduidelijkt.

## 2 DOEL EN REIKWIJDTE VAN DE BEGINSELEN VOOR PERFORMANCE AUDIT

4. Dit document is bedoeld om een algemeen inzicht te geven in wat performance audit inhoudt, met inbegrip van de beginselen die moeten worden toegepast om tot een hoge auditstandaard te komen. De INTOSAI-leden worden aangespoord eigen gezaghebbende standaarden te ontwikkelen of over te nemen die overeenstemmen met ISSAI's 100 en 300, en rekening te houden met de INTOSAI-standaarden en -richtlijnen voor performance audit in de ISSAI's 3000-3899 en de GUIDs 3900-3999. De ISSAI's 3000-3899 bieden standaarden voor performance audit voor HCI's die ervoor hebben gekozen de ISSAI's als hun gezaghebbende standaarden te hanteren.
5. In uitspraken inzake performance audit moet rekening worden gehouden met de noodzaak van flexibiliteit bij de vormgeving van individuele opdrachten, openheid en creativiteit bij de uitvoering van het auditwerk en professionele oordeelsvorming tijdens alle fasen van het auditproces.
6. INTOSAI erkent dat HCI's op basis van verschillende mandaten en in verschillende omstandigheden werken. Door de uiteenlopende omstandigheden en organisatorische structuren van HCI's kunnen niet alle auditstandaarden of -richtlijnen worden toegepast op alle aspecten van hun werk. HCI's hebben daarom de optie om hun eigen gezaghebbende standaarden te ontwikkelen die zijn berust op of stroken met de beginselen voor performance audit. Als een HCI ervoor kiest haar standaarden te baseren op deze beginselen,

moeten die standaarden in alle opzichten overeenstemmen met de beginselen, voor zover van toepassing en relevant.

7. Als de auditstandaarden van een HCI berusten op of stroken met de beginselen voor performance audit, mag daarnaar worden verwezen met de volgende bewoordingen:

*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 ISSAI 300 - Beginselen voor performance audit van de Internationale standaarden voor hoge controle-instanties.*

De HCI kan die verwijzing opnemen in het auditrapport of algemener formuleren voor een bepaalde reeks opdrachten.

8. HCI's kunnen ervoor kiezen de standaarden voor performance audit (ISSAI 3000-3899) te hanteren als de gezaghebbende standaarden voor hun werk. Als ze dat doen, moeten ze in alle opzichten, voor zover relevant, handelen in overeenstemming met die standaarden. Verwijzingen kunnen in dat geval als volgt worden verwoord:

*We hebben onze [performance] audit(s) uitgevoerd in overeenstemming met de Internationale standaarden voor hoge controle-instanties [voor performance audit].*

### **3 KADER VOOR PERFORMANCE AUDIT**

#### **DEFINITIE VAN PERFORMANCE AUDIT**

9. Performance audits die worden uitgevoerd door HCI's, zijn onafhankelijke, objectieve en betrouwbare onderzoeken naar de mate waarin bedrijven, systemen, werkzaamheden, programma's, activiteiten of organisaties van de overheid in overeenstemming met de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid functioneren, en naar de mate waarin er mogelijkheden zijn tot verbetering.
10. Bij een performance audit wordt ernaar gestreefd nieuwe informatie, analyses of inzichten te verstrekken en, indien van toepassing, aanbevelingen met het oog op verbetering te formuleren. Performance audits verschaffen nieuwe informatie, kennis of toegevoegde waarde door:
- nieuwe analytische inzichten te bieden (breder of dieper analyses of nieuwe perspectieven);
  - bestaande informatie toegankelijker te maken voor belanghebbenden;
  - een onafhankelijke en gezaghebbende zienswijze of conclusie te formuleren op basis van auditinformatie;
  - aanbevelingen te formuleren op basis van een analyse van de auditbevindingen.

#### **ZUINIGHEID, DOELMATIGHEID EN DOELTREFFENDHEID**

11. De beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid kunnen als volgt worden gedefinieerd:
- Het beginsel van zuinigheid houdt in dat de kosten van de middelen tot een minimum worden beperkt. De ingezette middelen moeten tijdig beschikbaar en van geschikte

kwaliteit zijn, in de juiste hoeveelheid voorhanden zijn en worden verworven tegen de best mogelijke prijs.

- Het beginsel van doelmatigheid houdt in dat de beschikbare middelen maximaal worden benut. Het gaat hier om de verhouding tussen de ingezette middelen en de geleverde prestaties wat de hoeveelheid, kwaliteit en timing betreft.
- Het beginsel van doeltreffendheid houdt in dat de vooropgestelde doelstellingen en de verwachte resultaten worden behaald.

Bij een performance audit hoort vaak een analyse van de elementen die nodig zijn om ervoor te zorgen dat de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid kunnen worden nageleefd. Voorbeelden daarvan zijn goede managementpraktijken en procedures die een correcte en stipte dienstverlening waarborgen. In voorkomend geval moet er ook rekening worden gehouden met het effect van de regelgeving of het institutionele kader op de prestaties van de gecontroleerde instelling.

### **DOELSTELLINGEN VAN PERFORMANCE AUDIT**

12. De hoofddoelstelling van performance audit is het constructief bevorderen van zuinig, doelmatig en doeltreffend bestuur. Verder draagt performance audit ook bij tot verantwoording en transparantie.

Performance audits versterken de verantwoordingsplicht door het bestuur of de toezichtinstantie te helpen om hun prestaties te verbeteren. Dit gebeurt door te onderzoeken of beslissingen van de wetgevende of de uitvoerende macht doelmatig en doeltreffend worden gepland en uitgevoerd, en of de belastingbetalers of burgers waar hebben gekregen voor hun geld. Bij performance audits worden de bedoelingen en beslissingen van de wetgevende macht niet ter discussie gesteld, maar wordt onderzocht of tekortkomingen in de wet- en regelgeving of moeilijkheden bij de uitvoering ervoor hebben gezorgd dat de specifieke doelstellingen niet zijn gehaald. Performance audits zijn gericht op gebieden waar ze toegevoegde waarde kunnen bieden aan de burger en die het grootste verbeterpotentieel hebben. Hierdoor worden de verantwoordelijke partijen op constructieve wijze gestimuleerd om passende maatregelen te nemen.

Performance audits bevorderen de transparantie door het parlement, de belastingbetaler en andere financieringsbronnen, de personen of organisaties waarop het overheidsbeleid gericht is, en de media inzicht te bieden in het management en de resultaten van verschillende overheidsactiviteiten. Op die manier wordt rechtstreeks bijgedragen aan het verstrekken van nuttige informatie aan de burger, en wordt tevens de basis gelegd voor leerprocessen en verbeteringen.' HCI's zijn binnen de grenzen van hun mandaat vrij om bij performance audits te kiezen wat, wanneer en hoe er wordt gecontroleerd en ze moeten hun bevindingen vrijelijk kunnen publiceren.

### **TOEPASSELIJKHEID VAN ISSAI 300**

13. De beginselen voor performance audit vormen de basis voor het aannemen of opstellen van standaarden door HCI's. Bij het formuleren ervan is rekening gehouden met de institutionele context van HCI's, met inbegrip van de voorwaarden voor de goede werking van HCI's op het gebied van onafhankelijkheid en grondwettelijke mandaten van de kernbeginselen van INTOSAI (INTOSAI-P 10-99) en ethische verplichtingen en verdere organisatorische vereisten van HCI's (ISSAI 130-199).

14. Wanneer verschillende audittypes elkaar overlappen (of als het gaat om een gecombineerde audit), moet de auditor rekening houden met het volgende:

- De vermelding van de bij de audit toegepaste normen (paragraaf 7 of 8 hierboven) dient eventueel in overeenstemming te worden gebracht met ISSAI 100, paragraaf 9 of 10.
- Elementen van performance audit kunnen deel uitmaken van een bredere audit die ook elementen bevat van compliance en financial audit.
- Bij overlapping moet aan alle relevante standaarden worden voldaan. Dit is mogelijk niet in alle gevallen haalbaar, aangezien in de verschillende standaarden mogelijk verschillende prioriteiten worden gesteld.

In dergelijke gevallen moet de auditor uit de primaire auditdoelstelling afleiden welke normen moeten worden toegepast. Bij het nagaan of overwegingen aangaande de prestaties de primaire doelstelling van de auditopdracht vormen, mag niet uit het oog worden verloren dat performance audits zich eerder toespitsen op activiteiten en resultaten dan op rapporten en rekeningen, en eerder als voornaamste doelstelling hebben zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid te bevorderen dan te rapporteren over compliance.

#### **4 ELEMENTEN VAN PERFORMANCE AUDIT**

15. De elementen van een audit van de publieke sector (auditor, verantwoordelijke partij, beoogde gebruikers, auditonderwerp en normen) zijn gedefinieerd in ISSAI 100, maar kunnen bij performance audits specifieke kenmerken krijgen. Auditors moeten de elementen van elke audit expliciet bepalen en de consequenties hiervan begrijpen zodat ze er rekening mee kunnen houden bij de uitvoering van de audit.

#### **DE DRIE PARTIJEN BIJ PERFORMANCE AUDIT**

16. Auditors hebben vaak veel vrijheid om het auditonderwerp te kiezen en de normen te bepalen. Die keuze beïnvloedt dan weer wie de betrokken verantwoordelijke partijen en de beoogde gebruikers zijn. Auditors kunnen wel aanbevelingen formuleren, maar moeten ervoor waken niet de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partijen over te nemen. Auditors werken bij performance audits doorgaans in teams die samen over verschillende en complementaire vaardigheden beschikken.

17. De rol van de verantwoordelijke partij kan verdeeld zijn over meerdere individuen of entiteiten, die elk de verantwoordelijkheid dragen voor een ander aspect van het auditonderwerp. Sommige partijen kunnen verantwoordelijk zijn voor acties die problemen hebben veroorzaakt, andere kunnen in staat zijn veranderingen door te voeren om in te spelen op aanbevelingen die uit een performance audit zijn voortgekomen. Nog andere partijen kunnen de taak hebben de auditor informatie of bewijsmateriaal te verstrekken.

18. De beoogde gebruikers zijn de personen voor wie de auditor het performance-auditrapport opstelt. Het parlement, overheidsinstanties en de bevolking kunnen allen deel uitmaken van de beoogde gebruikers. Een verantwoordelijke partij kan ook deel uitmaken van de beoogde gebruikers, maar zal zelden de enige beoogde gebruiker zijn.



## AUDITONDERWERP EN NORMEN BIJ PERFORMANCE AUDIT

19. Het auditonderwerp van een performance audit hoeft niet beperkt te blijven tot specifieke programma's, entiteiten of financiële middelen, maar kan ook activiteiten (en de prestaties, effecten en impact ervan) of bestaande situaties (met oorzaken en gevolgen ervan) inhouden. Voorbeelden daarvan zijn de dienstverlening door de verantwoordelijke partijen of de gevolgen van overheidsbeleid en -regelgeving voor de administratie, belanghebbenden, bedrijven, burgers en de samenleving. Het auditonderwerp wordt bepaald door de auditdoelstelling en geformuleerd in auditvragen.
20. Bij performance audit is de auditor soms betrokken bij de ontwikkeling of selectie van de normen die relevant zijn voor de audit. Paragraaf 27 beschrijft welke specifieke voorschriften daarbij gelden voor de auditor.

## VERTROUWEN EN ZEKERHEID BIJ PERFORMANCE AUDIT

21. Zoals bij alle audits, willen de gebruikers van performance-auditrapporten er zeker van zijn dat ze kunnen vertrouwen op de informatie die zij gebruiken om beslissingen te nemen. Ze zullen dus betrouwbare rapporten verwachten waarin de HCI haar op bewijs gebaseerde standpunt over het auditonderwerp uiteenzet.

Performance auditors moeten dus in alle gevallen bevindingen presenteren op basis van voldoende geschikt bewijsmateriaal en het risico op onjuiste rapporten actief beheersen. Performance auditors hoeven doorgaans echter geen algemeen oordeel te geven over de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van de gecontroleerde instantie, zoals bij het oordeel over financiële overzichten. Dat is dan ook geen voorschrift binnen het ISSAI-kader.

22. Over het zekerheidsniveau bij een performance audit moet transparant worden gecommuniceerd. De mate van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid kan op verschillende manieren kenbaar worden gemaakt in het performance-auditrapport:
  - door een algemeen standpunt over de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid, als de auditdoelstelling, het auditonderwerp, het verzamelde bewijsmateriaal en de bevindingen het toelaten een dergelijke conclusie te trekken;
  - of door specifieke informatie te verstrekken over een aantal elementen, met inbegrip van de auditdoelstelling, de auditvragen, het verzamelde bewijsmateriaal, de gehanteerde normen, de bevindingen en de specifieke conclusies.
23. Auditrapporten mogen uitsluitend bevindingen bevatten die worden ondersteund door voldoende geschikt bewijsmateriaal. De beslissingen die zijn genomen bij het opstellen van een evenwichtig rapport, het trekken van conclusies en het formuleren van aanbevelingen, moeten regelmatig worden toegelicht zodat de gebruikers over voldoende informatie beschikken. Performance auditors moeten in het bijzonder uitleggen hoe hun bevindingen hebben geleid tot een reeks conclusies en – indien van toepassing – tot één algemene conclusie. Dat houdt in dat verduidelijkt moet worden welke normen werden ontwikkeld en gebruikt en waarom, en dat vermeld wordt dat alle relevante gezichtspunten in overweging werden genomen, zodat een evenwichtig rapport kan worden gepresenteerd. De beginselen voor rapportage geven nadere richtsnoeren voor dit proces.

## 5 BEGINSELEN VOOR PERFORMANCE AUDIT

### ALGEMENE BEGINSELEN

24. De algemene beginselen die hieronder worden uiteengezet, bieden een leidraad voor aspecten van performance audit die relevant zijn tijdens het hele auditproces.

Sommige elementen waarop deze beginselen betrekking hebben, zijn niet besproken in ISSAI 100, namelijk de selectie van auditonderwerpen, het bepalen van auditdoelstellingen en de vaststelling van auditaanpak en normen.

Voor andere elementen, zoals auditrisico, communicatie, vaardigheden, professioneel oordeel, kwaliteitsbeheersing, materialiteit en documentatie, zijn de algemene beginselen in dit document op de beginselen in ISSAI 100 gebaseerd, aangevuld met een uitleg over hun specifieke toepassing op het gebied van de performance audit.

Ten slotte worden sommige elementen, zoals ethiek en onafhankelijkheid, besproken in ISSAI 100, in de kernbeginselen van INTOSAI (INTOSAI-P 10-99) en in de organisatorische vereisten van HCI's (ISSAI 130-199).

### AUDITDOELSTELLING

25. **Auditors moeten een duidelijk omschreven auditdoelstelling formuleren die betrekking heeft op de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid.**

De auditdoelstelling is bepalend voor de aanpak en het ontwerp van de opdracht. De doelstelling kan er eenvoudigweg uit bestaan dat de situatie moet worden beschreven, maar normatieve auditdoelstellingen (zijn de zaken zoals ze zouden moeten zijn?) en analytische auditdoelstellingen (waarom zijn de zaken niet zoals ze zouden moeten zijn?) zullen waarschijnlijk meer waarde toevoegen. In alle gevallen moet de auditor nagaan waarop de audit betrekking heeft, welke organisaties en entiteiten betrokken zijn en voor wie de uiteindelijke aanbevelingen het meest relevant zijn. Goed afgebakende auditdoelstellingen hebben betrekking op één enkele entiteit of een identificeerbare groep van bedrijven, systemen, werkzaamheden, programma's, activiteiten of organisaties van de overheid.

Veel auditdoelstellingen kunnen in de vorm van een algemene auditvraag worden geformuleerd, die dan onderverdeeld kan worden in specifiekere deelvragen. Die moeten een thematische samenhang vertonen, complementair zijn, mogen elkaar niet overlappen en moeten samen een volledig antwoord bieden op de algemene auditvraag. Alle terminologie die in de auditvraag wordt gehanteerd, moet duidelijk worden gedefinieerd. Het formuleren van de auditvragen is een zich herhalend proces waarbij de vragen telkens specifiek en verder verfijnd worden, rekening houdend met de beschikbare relevante informatie over het onderwerp en de uitvoerbaarheid van de audit.

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

## **AANPAK VAN DE AUDIT**

26. **Auditors moeten een resultaat-, probleem- of systeemgerichte aanpak kiezen, of een combinatie daarvan, om de deugdelijkheid van het auditontwerp te bevorderen.**

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

Performance audits volgen doorgaans een van de volgende drie soorten benaderingen:

- een systeemgerichte aanpak, waarbij wordt onderzocht of beheersystemen, bijv. systemen voor financieel beheer, adequaat werken;
- een resultaatgerichte aanpak, waarbij wordt nagegaan of de doelstellingen inzake prestaties en effecten zijn gehaald, en of programma's en diensten functioneren zoals bedoeld;
- een probleemgerichte aanpak, waarbij de oorzaken van specifieke problemen of afwijkingen van de normen worden onderzocht, gecontroleerd en geanalyseerd.

Alle drie de benaderingen kunnen zowel top-down als bottom-up worden uitgevoerd. Audits van het type top-down zijn voornamelijk gericht op de voorschriften, bedoelingen, doelstellingen en verwachtingen van het parlement en de centrale overheid. Audits van het type bottom-up spitsen zich toe op problemen die van belang zijn voor de burger en de samenleving.

## **NORMEN**

27. **Auditors moeten geschikte normen bepalen die aansluiten bij de auditvragen en betrekking hebben op de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid.**

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

De normen bieden een basis bij het beoordelen van het bewijsmateriaal, het vaststellen van auditbevindingen en het trekken van conclusies bij de auditdoelstellingen. Ze vormen bovendien een belangrijk element in besprekingen binnen het auditteam en met het management van de HCI, alsook in de communicatie met de gecontroleerde instantie.

De normen kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn en moeten bepalen waaraan de gecontroleerde entiteit wordt getoetst. Ze kunnen algemeen of specifiek zijn en zich toespitsen op wat zou moeten volgens de wet- en regelgeving of de doelstellingen, op hetgeen wordt verwacht op basis van deugdelijke beginselen, wetenschappelijke kennis en goede praktijken, of op wat zou kunnen zijn (in betere omstandigheden).

Er kan gebruik worden gemaakt van verschillende bronnen om de normen te bepalen, inclusief prestatie-meetsystemen. Het moet inzichtelijk zijn welke bronnen werden gebruikt en de normen moeten relevant en begrijpelijk zijn voor de gebruikers, alsook volledig, betrouwbaar en objectief binnen de context van het auditonderwerp en de auditdoelstellingen.

De normen moeten worden besproken met de gecontroleerde entiteiten, maar uiteindelijk is het de verantwoordelijkheid van de auditor om geschikte normen te bepalen. Het vaststellen van de normen en de communicatie daarover tijdens de planningsfase kunnen het vertrouwen in en de algemene aanvaarding van de normen bevorderen, maar het is niet altijd mogelijk om de normen vooraf vast te leggen bij audits die betrekking hebben op ingewikkelde kwesties. In die gevallen worden ze vastgesteld tijdens het auditproces.

Voor sommige soorten audits bestaan er onweerlegbare, wettelijke normen, maar bij performance audits is dat doorgaans niet het geval. De auditdoelstellingen, de auditvraag en de auditaanpak bepalen welk type normen geschikt en relevant is. Het vertrouwen van de gebruiker in de bevindingen en conclusies van een performance audit hangt grotendeels af van de normen. Het is dus van essentieel belang om betrouwbare en objectieve normen te selecteren.

Bij een probleemgerichte performance audit wordt uitgegaan van een bekende of vermoede afwijking van hetgeen zou moeten zijn of zou kunnen zijn. Het is dus niet de hoofddoelstelling om het probleem slechts vast te stellen (de afwijking van de norm en de gevolgen daarvan), maar ook om de oorzaken ervan te achterhalen. Dat maakt het dus belangrijk om tijdens de ontwerpfase te beslissen hoe de oorzaken zullen worden onderzocht en geanalyseerd. De conclusies en aanbevelingen moeten in de eerste plaats worden gebaseerd op het proces waarbij de oorzaken worden geanalyseerd en vastgesteld, ook al zijn ze steeds op richtinggevende normen gebaseerd.

## **AUDITRISICO**

- 28. Auditors moeten het auditrisico actief beheersen. Dat is het risico dat men tot onjuiste of onvolledige conclusies komt, onevenwichtige informatie verstrekt of de gebruikers geen toegevoegde waarde biedt.**

Veel onderwerpen van performance audits zijn ingewikkeld en liggen politiek gevoelig. Het simpelweg vermijden van dergelijke onderwerpen kan helpen om het risico op onjuistheden of onvolledigheden te verminderen, maar het kan ook de mogelijkheid beperken om waarde toe te voegen.

Het risico dat een audit geen toegevoegde waarde oplevert, kan variëren van het waarschijnlijk niet in staat zijn nieuwe informatie of perspectieven te bieden tot het risico dat men niet in staat is om de gebruikers van het auditrapport kennis of aanbevelingen mee te geven die zouden bijdragen tot daadwerkelijk betere prestaties, doordat er geen rekening wordt gehouden met belangrijke factoren.

Belangrijke risico-aspecten zijn onder meer een gebrek aan bekwaamheid om een voldoende uitgebreide of grondige analyse uit te voeren, een gebrek aan toegang tot kwalitatief goede informatie, het verkrijgen van onjuiste informatie (bijv. door fraude of onregelmatigheden), het niet in staat zijn om alle bevindingen in hun context te plaatsen en de meest relevante argumenten samen te voegen en te behandelen.

Auditors moeten dus actief risico's beheersen. Het omgaan met het auditrisico maakt deel uit van het volledige proces en de methodologie van een performance audit. Documenten inzake de auditplanning moeten de mogelijke of bekende risico's bij de beoogde werkzaamheden uiteenzetten en aangeven hoe daarmee zal worden omgegaan.

## COMMUNICATIE

### 29. **Auditors moeten doeltreffend en adequaat communiceren met de gecontroleerde entiteiten en relevante belanghebbenden gedurende het volledige auditproces, en voor elke audit de inhoud, procedures en de ontvangers van die communicatie definiëren.**

De planning van de communicatie met de gecontroleerde entiteiten en belanghebbenden is met name belangrijk bij een performance audit om verscheidene redenen:

- Omdat performance audits doorgaans niet regelmatig (bijv. jaarlijks) worden uitgevoerd bij dezelfde te controleren entiteiten, bestaan er mogelijk nog geen communicatiekanalen. Er kan wel al contact zijn met het parlement en overheidsinstanties, maar mogelijk nog niet met andere groepen (zoals de academische wereld en het bedrijfsleven of maatschappelijke organisaties).
- Vaak is er geen sprake van vooraf bepaalde normen (zoals een financieel rapportagekader) en is het dus nodig om intensief te overleggen met de gecontroleerde entiteit.
- Om een evenwichtig rapport te kunnen schrijven, moet de auditor zich actief inspannen om inzicht te verwerven in de standpunten van de verschillende belanghebbenden.

De auditor moet de verantwoordelijke partijen en andere belanghebbenden identificeren en het initiatief nemen tot doeltreffende en tweerichtingscommunicatie. Als de communicatie vlot verloopt, kan dat de auditor betere toegang bieden tot informatiebronnen, gegevens en standpunten van de gecontroleerde entiteit. Als de auditor met gebruikmaking van communicatiekanalen de belanghebbenden uitlegt wat het doel van de performance audit is, vergroot dat ook de kans dat de auditaanbevelingen zullen worden opgevolgd. Auditors moeten dus goede werkrelaties onderhouden met alle betrokken belanghebbenden, een vrije en open informatieoverdracht stimuleren, voor zover de vertrouwelijkheidsregels dat toelaten, en overleg voeren met wederzijds respect en begrip voor de rol en verantwoordelijkheden van iedere belanghebbende. De auditor moet er wel voor zorgen dat bij die communicatie de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de HCI in acht worden genomen.

De auditor moet de gecontroleerde entiteiten op de hoogte brengen van de kernaspecten van de audit, inclusief de auditdoelstelling de auditvragen en het auditonderwerp. Dat gebeurt doorgaans via schriftelijke opdrachtbrieven en regelmatige contactmomenten tijdens de audit. De auditor moet die communicatie met de gecontroleerde entiteit gedurende het volledige auditproces in stand houden door middel van constructieve interactie wanneer de verschillende bevindingen, argumenten en perspectieven worden onderzocht.

Gecontroleerde entiteiten moeten de kans krijgen te reageren op de auditbevindingen, -conclusies en -aanbevelingen voordat de HCI het auditrapport publiceert. Alle meningsverschillen moeten worden geanalyseerd en alle feitelijke fouten moeten worden gecorrigeerd. De evaluatie van de feedback van de entiteiten moet worden weergegeven in werkdocumenten, zodat wijzigingen van het ontwerprapport, of de redenen om geen wijzigingen door te voeren, zijn gedocumenteerd.

Ook kan de belanghebbenden aan het einde van het auditproces feedback worden gevraagd over de kwaliteit van de gepubliceerde auditrapporten. De auditor kan ook de mening van de gecontroleerde entiteit over de kwaliteit van de audit vragen.

## **VAARDIGHEDEN**

30. **Het auditteam als geheel moet over de nodige professionele bekwaamheid beschikken om de audit uit te voeren, inclusief een goede kennis van audit in het algemeen, het ontwerp van onderzoek, sociaalwetenschappelijke onderzoeksmethoden, onderzoeks- of beoordelingstechnieken, evenals persoonlijke sterke punten, zoals analytische, schrijf- en communicatievaardigheden.**

Bij performance audit kunnen specifieke vaardigheden vereist zijn, zoals kennis van evaluatietechnieken en sociaalwetenschappelijke onderzoeksmethoden, en persoonlijke competenties, zoals communicatie- en schrijfvaardigheid, analytisch vermogen, creativiteit en ontvankelijkheid. De auditor moet een uitgebreide kennis hebben over overheidsinstanties, -programma's en -functies. Zo wordt gegarandeerd dat de juiste gebieden voor audits worden geselecteerd en dat de auditors de overheidsprogramma's en -activiteiten doeltreffend kunnen onderzoeken.

De benodigde vaardigheden kunnen ook op specifieke manieren worden opgedaan. Auditors moeten voor elke performance audit beschikken over een grondig inzicht in de overheidsmaatregelen die het auditonderwerp vormen, alsmede in de relevante achterliggende redenen en de mogelijke gevolgen van deze maatregelen. Die kennis moet vaak specifiek voor de opdracht worden verworven of ontwikkeld. Bij performance audits zijn het leerproces en de ontwikkeling van een methodologie vaak onderdeel van de audit zelf. Aan de auditors moet dus "training & learning on the job" (opleiding op de werkplek en al werkend leren) worden aangeboden, zodat ze hun professionele vaardigheden op peil houden door voortdurende professionele ontwikkeling. Een open houding ten opzichte van leren en een stimulerende managementcultuur zijn belangrijke voorwaarden om de professionele vaardigheden van individuele auditors te versterken.

Op specifieke gebieden kunnen externe deskundigen worden ingeschakeld om de kennis van het auditteam aan te vullen. De auditors moeten nagaan of, en zo ja waar, externe expertise noodzakelijk is en moeten daartoe het nodige regelen.

## **PROFESSIONEEL OORDEEL EN KRITISCHE INSTELLING**

31. **Auditors moeten blijk geven van een professioneel-kritische instelling, maar ook openstaan voor en bereid zijn tot vernieuwing.**

Het is van essentieel belang dat de auditor blijk geeft van een professioneel-kritische instelling, een kritische benadering kiest en zich objectief opstelt ten opzichte van de aangeleverde informatie. Van auditors wordt verwacht dat ze rationele afwegingen maken en hun persoonlijke voorkeuren en die van anderen buiten beschouwing laten.

Tegelijkertijd moeten ze openstaan voor standpunten en argumenten van anderen; dit is nodig om te vermijden dat ze beoordelingsfouten maken of vooringenomen zijn. Respect, flexibiliteit, nieuwsgierigheid en de bereidheid om te innoveren zijn alle van even groot belang. Vernieuwing is relevant voor het auditproces zelf, maar ook voor de gecontroleerde processen of activiteiten.

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

Het professioneel gedrag van de auditor moet tijdens het hele auditproces aan hoge standaarden voldoen, vanaf de selectie van het onderwerp en de auditvoorbereiding, via de daadwerkelijke audit tot aan de rapportage. Het is belangrijk dat auditors systematisch te werk gaan, met gepaste zorgvuldigheid en objectiviteit en onder adequaat toezicht.

### **KWALITEITSBEHEERSING**

32. **Auditors moeten procedures toepassen om de kwaliteit te waarborgen en ervoor zorgen dat de van toepassing zijnde voorschriften worden nageleefd en dat de nadruk wordt gelegd op een adequate, evenwichtige en eerlijke rapportage die toegevoegde waarde biedt en antwoord geeft op de auditvragen.**

*ISSAI 140 – Kwaliteitsbeheersing voor HCI's* biedt algemene beginselen en toepassingen voor het kwaliteitsbeheersingssysteem op organisatorisch niveau dat voor alle audits geldt. Bij performance audits moet de nodige aandacht worden besteed aan de volgende specifieke punten:

- Performance audits zijn processen waarbij het auditteam een grote hoeveelheid audit-specifieke informatie verzamelt en ten aanzien van de relevante kwesties een hoogwaardige professionele oordeelsvorming en een hoge mate van discretie hanteert. Hiermee moet rekening worden gehouden in het kader van de kwaliteitsbeheersing. De noodzaak tot het creëren van een werksfeer van wederzijds vertrouwen en verantwoordelijkheid, en de ondersteuning voor het auditteam, moet worden gezien als een onderdeel van het kwaliteitsmanagement. Dat kan inhouden dat er kwaliteitsbeheersingsprocedures moeten worden opgezet die relevant en makkelijk te beheren zijn, en dat ervoor moet worden gezorgd dat de auditors openstaan voor feedback die ze krijgen vanuit die kwaliteitsbeheersing. Als er sprake is van een meningsverschil tussen de leidinggevenden en het auditteam, moeten gepaste maatregelen worden genomen om ervoor te zorgen dat het standpunt van het auditteam voldoende in overweging wordt genomen en dat het beleid van de HCI's consequent is.
- Bij performance audits kan het rapport ongeschikt of onvoldoende zijn, zelfs als het is gebaseerd op bewijs, goed gedocumenteerd en nauwkeurig is, als het niet lukt om daarmee een evenwichtig en onbevooroordeeld beeld te scheppen, als het te weinig relevante gezichtspunten bevat of de auditvragen onvoldoende beantwoordt. Die overwegingen moeten dus centraal staan bij de maatregelen die worden genomen om de kwaliteit te waarborgen.
- Aangezien de auditdoelstellingen van verschillende auditopdrachten veel van elkaar verschillen, is het belangrijk te verduidelijken wat een hoogwaardig rapport binnen de specifieke context van een auditopdracht inhoudt. De algemene kwaliteitsbeheersingmaatregelen moeten dus worden aangevuld met auditspecifieke maatregelen.

Geen enkele procedure voor kwaliteitsbeheersing op auditniveau kan garanderen dat een performance-auditrapport van hoge kwaliteit zal zijn. Het is net zo belangrijk dat de auditor bekwaam en gemotiveerd is en blijft. De beheersingsmechanismen moeten dus worden aangevuld met ondersteuning, zoals “training on the job” en begeleiding voor het auditteam.

### **MATERIALITEIT**

33. **Auditors moeten tijdens alle fasen van het auditproces rekening houden met de materialiteit. Ze moeten niet alleen aandacht besteden aan de financiële aspecten, maar ook aan de sociale en politieke aspecten van het auditonderwerp, zodat zoveel mogelijk meerwaarde kan worden geleverd.**

Materialiteit kan worden gedefinieerd als het relatieve belang van een kwestie binnen de context waarin ze wordt behandeld. Bij de materialiteit van een auditonderwerp moet rekening worden gehouden met de omvang van de gevolgen ervan. Hiervoor is bepalend of de activiteit relatief weinig belang heeft en of de tekortkomingen op dat gebied de andere activiteiten van de gecontroleerde entiteit zouden kunnen beïnvloeden. Een kwestie wordt als materieel beschouwd als het onderwerp van bijzonder belang wordt geacht en als verbeteringen een aanzienlijke impact zouden hebben. Een kwestie is minder materieel als het een routineactiviteit betreft en als de impact van slechte prestaties beperkt zou blijven tot een klein gebied of anderszins van minimaal belang zou zijn.

Bij performance audits kan materialiteit op basis van geldwaarde centraal staan, maar dat hoeft niet het geval te zijn. Om de materialiteit te bepalen moet de auditor ook stilstaan bij het maatschappelijke of politieke belang van de kwestie en er rekening mee houden dat dergelijke zaken veranderen in de loop der tijd en afhangen van het perspectief van de relevante gebruikers en verantwoordelijke partijen. Aangezien de onderwerpen van performance audits zeer uiteenlopend kunnen zijn en de normen vaak niet zijn verankerd in de wetgeving, kan dat perspectief van audit tot audit variëren en moet de auditor dus zorgvuldig te werk gaan bij de beoordeling daarvan.

Materialiteit is relevant voor alle aspecten van performance audits, zoals de selectie van het onderwerp, het bepalen van de normen, de beoordeling van het bewijsmateriaal en de documentatie alsmede de beheersing van de risico's op auditbevindingen of -rapporten die onjuist zijn of een minimale impact hebben.

## **DOCUMENTATIE**

34. **Auditors moeten de audit documenteren in overeenstemming met de specifieke omstandigheden ervan. De informatie moet voldoende volledig en gedetailleerd zijn om een ervaren auditor die niet eerder bij de audit betrokken is geweest, in staat te stellen te bepalen welke werkzaamheden zijn verricht om tot de auditbevindingen, -conclusies en -aanbevelingen te komen.**

Zoals bij alle audits, moeten performance auditors de voorbereiding, werkzaamheden en bevindingen van iedere audit adequaat documenteren. Het doel en de context van die documentatie zijn echter vrij specifiek voor performance audits:

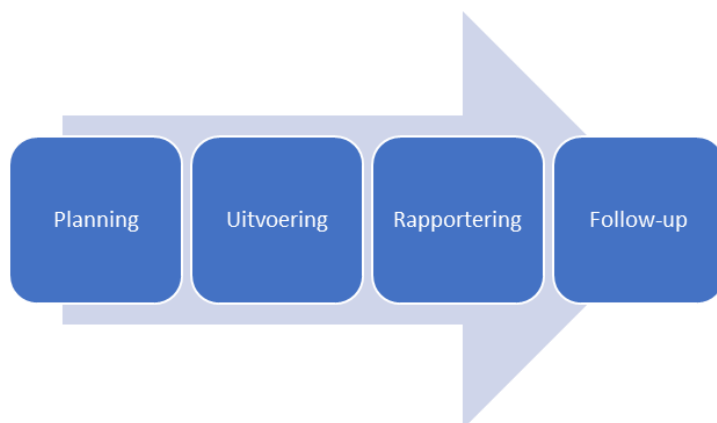
- Vaak is het zo dat de auditor gespecialiseerde kennis heeft verworven over het auditonderwerp die niet wijdverbreid is binnen de HCI. Aangezien de auditmethodologie en -normen specifiek voor een bepaalde opdracht kunnen zijn ontwikkeld, is het de bijzondere plicht van de auditor om zijn redenering op een transparante manier weer te geven.
- Bij performance audits bevat het rapport niet alleen de bevindingen en aanbevelingen, maar ook een beschrijving van het kader, het perspectief en de analytische structuur die zijn gehanteerd, en het proces dat is gevolgd om tot de conclusies te komen. Tot op zekere hoogte vervult het rapport functies die bij andere audits worden vervuld door algemene standaarden of auditdocumentatie.
- De documentatie moet niet alleen de juistheid van de feiten bevestigen, maar ook garanderen dat het rapport een evenwichtige, eerlijke en volledige beoordeling bevat van de gecontroleerde kwestie of het auditonderwerp. Zo kan het nodig zijn dat in de documentatie wordt verwezen naar argumenten die niet in het rapport zijn opgenomen, of dat wordt beschreven hoe de verschillende standpunten in het rapport zijn behandeld.



- Het doel van het auditrapport bij een performance audit is vaak om redelijke gebruikers te overtuigen door hen nieuwe inzichten aan te reiken, en niet zozeer aan de hand van een formele betrouwbaarheidsverklaring. De auditdoelstellingen zijn bepalend voor zowel de aard van het nodige bewijsmateriaal als de aard van de documentatie.
- Het bijhouden van toereikende documentatie maakt niet alleen deel uit van de kwaliteitsborging van een audit (bijv. door er mede voor te zorgen dat gedelegeerd werk naar tevredenheid is uitgevoerd en dat de auditdoelstellingen zijn bereikt), maar draagt ook bij aan de professionele ontplooiing van de HCI en de individuele auditors, aangezien het als voorbeeld van goede praktijken kan dienen voor soortgelijke toekomstige audits.

### BEGINSELEN MET BETREKKING TOT HET AUDITPROCES

35. Performance audits bestaan uit de volgende hoofdfasen:



- Planning, d.w.z. de selectie van de onderwerpen, het vooronderzoek en het ontwerp van de audit;
- Uitvoering, d.w.z. de verzameling en analyse van gegevens en informatie;
- Rapportering, d.w.z. de presentatie van de resultaten van de audit: antwoorden op de auditvragen, bevindingen, conclusies en aanbevelingen voor de gebruikers;
- Follow-up, d.w.z. nagaan of er maatregelen zijn genomen als reactie op de bevindingen en aanbevelingen en of die maatregelen de onderliggende problemen en/of tekortkomingen hebben weggenomen.

Die fasen kunnen zich herhalen. Zo kunnen nieuwe inzichten die de auditor tijdens de uitvoeringsfase opdoet, vereisen dat het auditplan wordt aangepast. Belangrijke elementen van de rapportage (zoals het trekken van conclusies) kunnen ook al zijn voorbereid of zelfs afgerond tijdens de uitvoeringsfase.

### PLANNING

#### SELECTIE VAN DE ONDERWERPEN

36. **Auditors moeten de auditonderwerpen selecteren door middel van het strategische planningsproces van de HCI, door mogelijke onderwerpen te analyseren en onderzoek te doen naar mogelijke risico's en problemen.**

Het bepalen welke audits worden uitgevoerd, behoort doorgaans tot het strategische planningsproces van een HCI. In voorkomend geval moeten auditors bijdragen aan dat proces binnen hun specifieke expertisegebied. Ze kunnen kennis uit eerdere audits delen en informatie uit het strategische planningsproces kan relevant zijn voor het aansluitende auditwerk.

Tijdens dat proces moeten de auditors er rekening mee houden dat de auditonderwerpen voldoende belangrijk moeten zijn, controleerbaar moeten zijn en moeten overeenstemmen met het mandaat van de HCI. Het proces voor de selectie van auditonderwerpen moet zijn gericht op een zo groot mogelijke verwachte impact van de audit, rekening houdend met de auditcapaciteit (bijvoorbeeld de personele middelen en de professionele vaardigheden).

Formele technieken, zoals risico- of probleemanalyses, ter voorbereiding op het strategische planningsproces, kunnen helpen het proces te structureren, maar moeten worden aangevuld met het professionele oordeel van de auditor om eenzijdige beoordelingen te vermijden.

### **VORMGEVEN VAN DE AUDIT**

37. **Auditors moeten de audit zodanig plannen dat deze van hoge kwaliteit is, tijdig zal worden uitgevoerd op een zuinige, doelmatige en doeltreffende manier en overeenstemt met de beginselen van goed projectbeheer.**

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

- de achtergrondkennis en informatie die de auditor nodig heeft om inzicht te verwerven in de gecontroleerde entiteiten, zodat het probleem en het risico, de mogelijke bronnen van bewijsmateriaal, de controleerbaarheid en het belang van het beoogde auditgebied kunnen worden beoordeeld;
- auditdoelstellingen, -vragen, -normen, -onderwerp en -methodologie (inclusief de technieken die zullen worden gebruikt om bewijsmateriaal te verzamelen en de auditanalyse uit te voeren);
- de noodzakelijke activiteiten, het nodige personeel en de vereiste vaardigheden (inclusief de onafhankelijkheid van het auditteam, personele middelen en eventuele externe experts), de geschatte kosten van de audit, de belangrijkste doorlooptijden en mijlpalen van het project, en de belangrijkste beheersingsaspecten.

Om te garanderen dat de audit degelijk wordt voorbereid, moet de auditor voldoende kennis verwerven over het auditonderwerp. Bij performance audits moet de auditor doorgaans auditspecifieke, inhoudelijke en methodologische kennis verwerven nog voor de audit van start gaat (“vooronderzoek”).

Bij de planning van de audit moet de auditor de procedures ontwikkelen die zullen worden gebruikt om voldoende geschikte auditinformatie te verzamelen. Dat kan in verschillende stappen worden gedaan: de algemene opzet van de audit kiezen (wat voor vragen worden er gesteld, bijvoorbeeld toelichtend/beschrijvend/evaluerend); het niveau van waarneming bepalen (bijvoorbeeld een evaluatie van een proces of van afzonderlijke bestanden); de methodologie bepalen (bijvoorbeeld een volledige analyse of een steekproef), en specifieke technieken voor gegevensverzameling kiezen (bijvoorbeeld vraaggesprekken of focusgroepen). Gegevensverzamelingsmethoden en steekproeftechnieken moeten zorgvuldig worden gekozen. De planningsfase moet ook dienen om onderzoekswerkzaamheden uit te voeren gericht op kennisverwerving, verschillende auditontwerpen te testen en na te gaan of de

nodige gegevens beschikbaar zijn. Dat maakt het makkelijker om de meest geschikte auditmethodologie te selecteren.

Het hogere en operationele management en het auditteam moeten volledig op de hoogte zijn van de algemene opzet van de audit en wat deze inhoudt. Beslissingen over de algemene opzet van de audit en de implicaties ervan voor de middelen zijn doorgaans aan het hogere management van de HCI, dat ervoor kan zorgen dat het auditteam beschikt over de nodige vaardigheden, middelen en bekwaamheden om de auditdoelstellingen te realiseren en de auditvragen te beantwoorden.

De planning moet een zekere mate van flexibiliteit bieden, zodat de auditor gebruik kan maken van inzichten die worden opgedaan tijdens de audit. Er moeten auditmethoden worden geselecteerd die het meest geschikt zijn om de auditgegevens doelmatig en doeltreffend te verzamelen. De auditor moet ernaar streven de beste praktijken te volgen, maar praktische overwegingen, zoals de beschikbaarheid van gegevens, kunnen de keuze van de methoden beperken. Het is dan ook raadzaam om in dat opzicht flexibel en pragmatisch te handelen. Om die reden dienen de procedures voor performance audits niet overmatig te worden gestandaardiseerd. Te veel voorschrijven kan een belemmering vormen voor de flexibiliteit, de professionele oordeelsvorming en de geavanceerde, analytische vaardigheden die nodig zijn voor een performance audit. In bepaalde gevallen, bijvoorbeeld wanneer de audit vereist dat de gegevens in veel verschillende regio's of op veel verschillende gebieden moeten worden verzameld, of de audit door een groot aantal auditors wordt uitgevoerd, kan het nodig zijn een gedetailleerder auditontwerp op te stellen waarin de auditvragen en -werkzaamheden expliciet worden omschreven.

Bij het plannen van de audit moet de auditor het risico op fraude inschatten. Als dat risico significant is binnen de context van de auditdoelstellingen, moet de auditor inzicht verwerven in de relevante internebeheersingssystemen en nagaan of er aanwijzingen zijn voor onregelmatigheden die de prestaties belemmeren. Verder moet de auditor nagaan of de betrokken entiteiten adequate maatregelen hebben genomen om opvolging te geven aan alle aanbevelingen van eerdere audits of andere onderzoeken die relevant zijn voor de auditdoelstellingen. Ten slotte moet de auditor contact opnemen met de belanghebbenden, inclusief wetenschappers of andere experts op het desbetreffende gebied om de nodige kennis op te bouwen over bijvoorbeeld goede of beste praktijken. Het algemene doel van de planningsfase is om te beslissen hoe de audit het beste kan worden uitgevoerd door kennis op te bouwen en verschillende strategieën te overwegen.

## **UITVOERING**

### ***BEWIJSMATERIAAL, BEVINDINGEN EN CONCLUSIES***

- 38. De auditor moet voldoende geschikte auditinformatie verzamelen om tot bevindingen te komen, conclusies te trekken als antwoord op de auditdoelstellingen en -vragen, en aanbevelingen te formuleren.**

Alle auditbevindingen en -conclusies moeten worden onderbouwd met voldoende geschikt bewijsmateriaal. Die informatie moet in de juiste context worden geplaatst en alle relevante argumenten, met voor- en nadelen, en verschillende perspectieven moeten worden overwogen voordat er een conclusie kan worden getrokken. De aard van de auditinformatie die nodig is om de auditor in staat te stellen conclusies te trekken bij een performance audit, wordt bepaald door het auditonderwerp, de auditdoelstelling en de auditvragen.

De auditor moet het bewijsmateriaal beoordelen op de mogelijkheid om er auditbevindingen mee te staven. Op basis van de bevindingen moet de auditor vervolgens aan de hand van professionele oordeelsvorming tot een conclusie komen. Bevindingen en conclusies zijn resultaten van analyses met betrekking tot de auditdoelstellingen en moeten antwoorden bieden op de auditvragen.

Conclusies kunnen steunen op bewijsmateriaal van kwantitatieve aard, verzameld aan de hand van wetenschappelijke methoden of steekproeftechnieken. Voor het formuleren van conclusies ter beantwoording van de auditvragen kan een aanzienlijke mate van professionele oordeelsvorming en interpretatievermogen vereist zijn, wanneer sprake is van auditinformatie die eerder overtuigend (“alles wijst in de richting van...”) dan sluitend (“juist/onjuist”) is. De auditor moet een evenwicht vinden tussen nauwkeurigheid en wat redelijk, zuinig en relevant is in het licht van de doelstellingen. Aanbevolen wordt dat het hogere management daarbij wordt betrokken.

Performance audits bestaan uit een reeks analytische processen die geleidelijk evolueren door wederzijdse interactie, zodat de vragen die worden gesteld en de methoden die worden gebruikt, kunnen worden verdiept en aangescherpt. Dat kan inhouden dat de auditor gegevens uit verschillende bronnen moet combineren en vergelijken, voorlopige conclusies moet trekken en bevindingen moet verzamelen om hypothesen te formuleren die kunnen worden getoetst aan de hand van aanvullende gegevens, voor zover dat nodig is. Dat hele proces is nauw verbonden met het opstellen van het auditrapport, dat kan worden gezien als een essentieel onderdeel van het analytische proces dat resulteert in antwoorden op de auditvragen. Het is belangrijk dat de auditor doelgericht en systematisch te werk gaat, met de gepaste zorgvuldigheid en objectiviteit.

## **RAPPORTAGE**

### ***INHOUD VAN HET RAPPORT***

#### **39. De auditor moet ernaar streven tijdig een alomvattend, overtuigend, lezersvriendelijk en evenwichtig rapport te schrijven.**

Een rapport is alomvattend als het alle informatie bevat die nodig is om de auditdoelstellingen te realiseren en de auditvragen te beantwoorden en voldoende gedetailleerd is om inzicht te bieden in het auditonderwerp en de bevindingen en conclusies. Een rapport is overtuigend als het een logische structuur heeft en duidelijk de verhouding weergeeft tussen de auditdoelstellingen, normen, bevindingen, conclusies en aanbevelingen. Op alle relevante argumenten moet worden ingegaan.

Bij een performance audit rapporteren auditors hun bevindingen over de zuinigheid en doelmatigheid waarmee middelen zijn verworven en gebruikt, alsook over de doeltreffendheid waarmee doelstellingen zijn bereikt. De reikwijdte en aard van de rapporten kan aanzienlijk variëren, van het beoordelen of middelen op een goede manier zijn gebruikt, tot het plaatsen van opmerkingen bij de impact van beleidslijnen en programma's, en het aanbevelen van wijzigingen die tot verbeteringen moeten leiden.

Het rapport moet informatie bevatten over de auditdoelstellingen, auditvragen en de antwoorden op die vragen, het onderwerp, de normen, de methodologie, de bronnen van gegevens, eventuele beperkingen bij de gebruikte gegevens en de auditbevindingen. Het moet de auditvragen duidelijk beantwoorden of uitleggen waarom het niet mogelijk was ze te beantwoorden. De auditors kunnen ook overwegen de auditvragen te herformuleren en aan te passen aan de auditinformatie die ze hebben verzameld, zodat ze in staat zijn de audit-

vragen te beantwoorden. De auditors moeten hun bevindingen in hun context plaatsen en ervoor zorgen dat er samenhang is tussen de auditdoelstellingen, auditvragen, bevindingen en conclusies. In het rapport moet worden uitgelegd waarom en hoe de in de bevindingen vermelde problemen de prestaties belemmeren, zodat de gecontroleerde entiteit of gebruiker wordt aangemoedigd bij te sturen. Waar nodig moet het rapport ook aanbevelingen bevatten om de prestaties te verbeteren.

Het rapport moet zo duidelijk en kernachtig mogelijk zijn als het auditonderwerp toelaat, en moet ondubbelzinnig zijn geformuleerd. In zijn geheel moet het constructief zijn, bijdragen tot een beter inzicht en duidelijk aangeven waar eventueel verbeteringen nodig zijn.

### **AANBEVELINGEN**

40. **Indien dit relevant is en overeenstemt met het mandaat van de HCI, moeten auditors ernaar streven constructieve aanbevelingen te formuleren waarvan het waarschijnlijk is dat ze in aanzienlijke mate zullen bijdragen tot het verhelpen van de tekortkomingen of problemen die de audit aan het licht heeft gebracht.**

De aanbevelingen moeten goed worden onderbouwd en toegevoegde waarde bieden. Ze moeten betrekking hebben op de oorzaken van de problemen en/of tekortkomingen. Bij de formulering moet de auditor er wel voor waken geen gemeenplaatsen te gebruiken of de conclusies simpelweg om te keren, en geen afbreuk te doen aan de verantwoordelijkheden van het management. Het moet duidelijk zijn aan wie welke aanbeveling is gericht en waarop deze betrekking heeft, wie de taak heeft het initiatief te nemen en wat de aanbevelingen inhouden - d.w.z. hoe zij zullen bijdragen tot betere prestaties. De aanbevelingen moeten praktisch zijn en gericht aan de entiteiten die de verantwoordelijkheid en bevoegdheid hebben om ze toe te passen.

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

### **VERSPREIDING VAN HET RAPPORT**

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

Auditors moeten zich ervan bewust zijn dat een brede verspreiding van auditrapporten de geloofwaardigheid van de auditfunctie ten goede kan komen. Daarom moeten de rapporten beschikbaar worden gemaakt voor de gecontroleerde entiteiten, de uitvoerende en/of wetgevende macht en, indien relevant, voor het publiek (rechtstreeks en via de media) en andere geïnteresseerde belanghebbenden.

### **FOLLOW-UP**

42. **Auditors dienen follow-up te geven aan eerdere auditbevindingen en aanbevelingen als dat gepast is. Die follow-up moet indien mogelijk samen met de conclusies**

**en impact van alle relevante corrigerende maatregelen naar behoren worden gerapporteerd, zodat het parlement over feedback beschikt.**

Follow-up verwijst naar de beoordeling door de auditor van de corrigerende maatregelen die de gecontroleerde entiteit of een andere verantwoordelijke partij heeft genomen op basis van de resultaten van een performance audit. Het betreft een onafhankelijke activiteit die een meerwaarde voor het auditproces biedt doordat de impact van audits wordt versterkt en de grondslag wordt gelegd voor verbeteringen van toekomstige auditwerkzaamheden. Door de follow-up worden de gecontroleerde entiteiten en andere gebruikers van de auditrapporten ook gestimuleerd om die rapporten serieus te nemen en worden de auditors nuttige lessen en prestatie-indicatoren aangereikt. De follow-up blijft niet beperkt tot de toepassing van de aanbevelingen, maar is gericht op de vraag of de gecontroleerde entiteit de problemen goed heeft aangepakt en de onderliggende oorzaken na een redelijke periode heeft weggewerkt.

Bij de follow-up van een auditrapport moet de auditor zich concentreren op bevindingen en aanbevelingen die nog steeds relevant zijn op het moment van de follow-up en een onbevooroordeelde en onafhankelijke aanpak volgen.

De resultaten van de follow-up kunnen afzonderlijk worden gerapporteerd of als onderdeel van een geconsolideerd rapport, dat op zijn beurt een analyse kan bevatten van verschillende audits en eventueel gemeenschappelijke trends en thema's kan blootleggen binnen een aantal rapportagegebieden. De follow-up kan bijdragen tot meer begrip voor de toegevoegde waarde van performance audits binnen een bepaalde periode of een bepaald gebied.