



EUROPESE  
REKENKAMER

# ISSAI 400

Beginselen voor compliance audit

Vertaling



*Rekenhof, december 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>DOEL EN REIKWIJDTE VAN DE BEGINSELEN VOOR COMPLIANCE AUDIT</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>KADER VOOR COMPLIANCE AUDIT</b>	<b>7</b>
	DOELSTELLING VAN COMPLIANCE AUDIT	7
	KENMERKEN VAN COMPLIANCE AUDIT	7
	VERSCHILLENDE PERSPECTIEVEN OP COMPLIANCE AUDIT	8
<b>4</b>	<b>ELEMENTEN VAN COMPLIANCE AUDIT</b>	<b>10</b>
	REGELGEVING EN NORMEN	10
	AUDITONDERWERP	11
	DE DRIE PARTIJEN BIJ COMPLIANCE AUDIT	11
	ZEKERHEID BIJ COMPLIANCE AUDIT	11
<b>5</b>	<b>BEGINSELEN VAN COMPLIANCE AUDIT</b>	<b>12</b>
	ALGEMENE BEGINSELEN	12
	BEGINSELEN VOOR HET AUDITPROCES	15

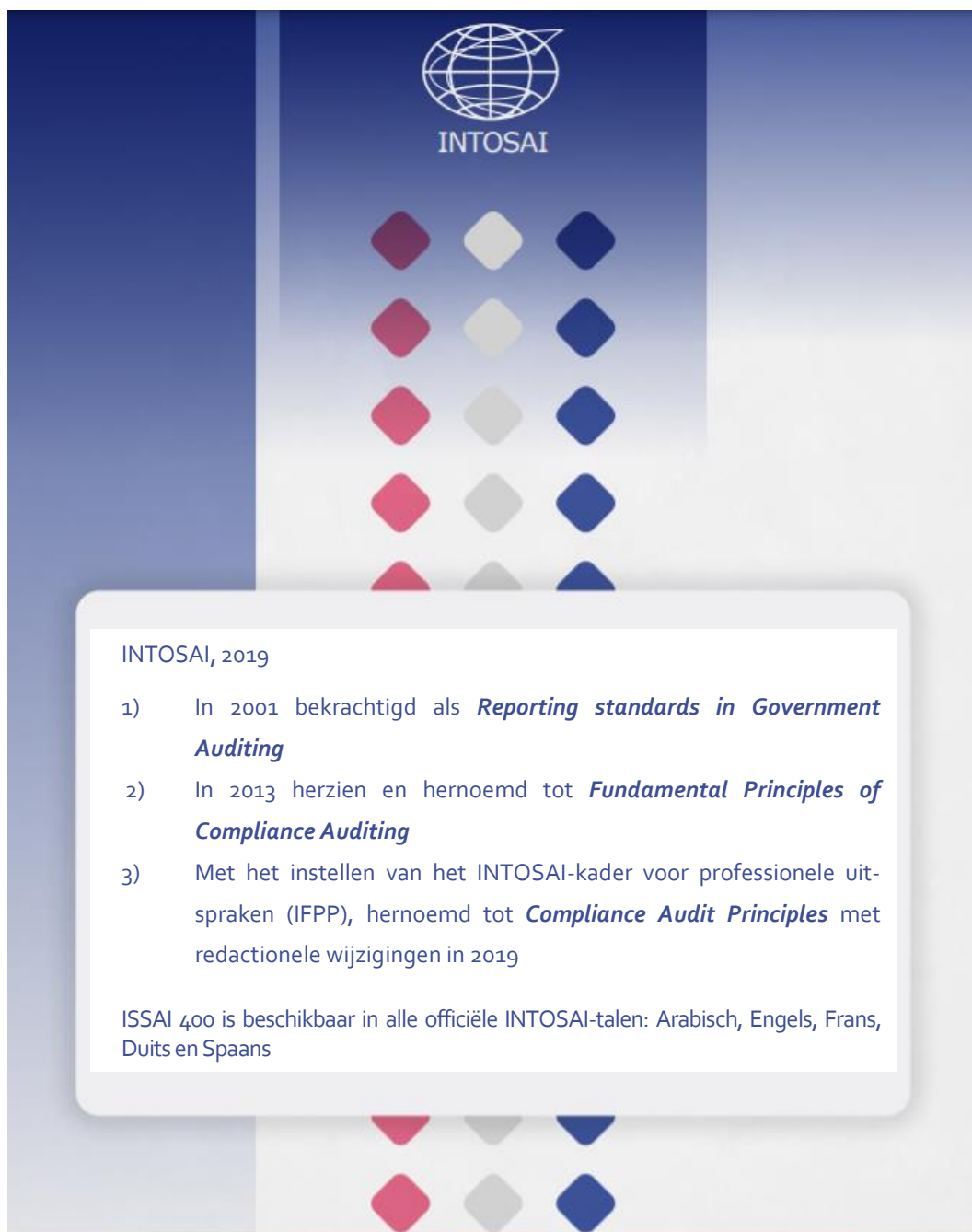
# ISSAI 400

Beginnelsen voor compliance  
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)



The image features the INTOSAI logo at the top center, which consists of a globe icon and the word "INTOSAI" below it. Below the logo is a decorative pattern of diamond shapes in red, grey, and blue. A white rounded rectangle is overlaid on the bottom half of the image, containing text and a list.

INTOSAI, 2019

- 1) In 2001 bekrachtigd als *Reporting standards in Government Auditing*
- 2) In 2013 herzien en hernoemd tot *Fundamental Principles of Compliance Auditing*
- 3) Met het instellen van het INTOSAI-kader voor professionele uitspraken (IFPP), hernoemd tot *Compliance Audit Principles* met redactionele wijzigingen in 2019

ISSAI 400 is beschikbaar in alle officiële INTOSAI-talen: Arabisch, Engels, Frans, Duits en Spaans

## 1 INLEIDING

1. Professionele standaarden en richtlijnen zijn essentieel voor de geloofwaardigheid, kwaliteit en professionaliteit van audits van de publieke sector. De Internationale standaarden voor hoge controle instanties (ISSAI) zijn ontwikkeld door de Internationale organisatie van hoge controle instanties (INTOSAI) om de onafhankelijkheid en doeltreffendheid van audits te bevorderen en om de leden van INTOSAI te ondersteunen bij het ontwikkelen van hun eigen professionele aanpak in overeenstemming met hun mandaten en de nationale wet- en regelgeving.
2. *ISSAI 100 – Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector* bevat de algemene fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector en definieert de reikwijdte van de ISSAI-standaarden. *ISSAI 400 – Beginselen voor compliance audit* bouwt voort op de fundamentele beginselen uit ISSAI 100 en geeft hier invulling aan in de specifieke context van compliance audit. ISSAI 400 moet worden gelezen en geïnterpreteerd in samenhang met ISSAI 100, die ook van toepassing is op compliance audits.
3. ISSAI 400 vormt dan ook de basis voor standaarden voor compliance audit, in overeenstemming met de ISSAI's. Dit document bevat gedetailleerde informatie over het volgende:
  - het doel en de reikwijdte van de ISSAI's voor compliance audit;
  - het kader voor compliance audit en de verschillende manieren waarop audits worden verricht;
  - de elementen van compliance audit;
  - de beginselen van compliance audit.

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

4. Met de ISSAI's voor compliance audit<sup>1</sup> wordt ernaar gestreefd een alomvattende reeks beginselen, voorschriften en toepassingsmateriaal voor compliance audit van auditonderwerpen te bieden, zowel kwalitatief als kwantitatief, met sterk uiteenlopende reikwijdtes en een verscheidenheid aan auditbenaderingen en rapportagevormen.
5. ISSAI 400 verschaft HCI's een basis om standaarden voor compliance audit vast te stellen of te ontwikkelen. De beginselen in ISSAI 400 kunnen op drie manieren worden gebruikt:
  - als basis voor het ontwikkelen van eigen standaarden;
  - als basis voor het aannemen van daarmee verenigbare nationale standaarden;
  - als basis voor het aannemen van de ISSAI's als gezaghebbende standaarden voor compliance audit.
6. HCI's mogen in auditrapporten alleen verwijzen naar de beginselen voor compliance audit in hun controleverklaringen of andere rapportagevormen, indien met de standaarden die zij hebben ontwikkeld of aangenomen alle relevante beginselen van ISSAI 400 volledig worden toegepast. De beginselen hebben in geen geval voorrang op nationale wetten, regelgeving of mandaten.

---

<sup>1</sup> ISSAI 400 en ISSAI's 4000-4899.

7. Aangezien de standaarden voor compliance audit (ISSAI's 4000-4899) zijn ontwikkeld om de beste praktijken weer te geven, worden HCI's aangemoedigd deze integraal aan te nemen als hun gezaghebbende standaarden. INTOSAI begrijpt dat dat in sommige omgevingen niet mogelijk is omdat het kan ontbreken aan de fundamentele administratieve structuren of omdat de wet- of regelgeving niet de voorwaarden bepaalt om audits uit te voeren in overeenstemming met de standaarden voor compliance audit. Waar dat het geval is, hebben HCI's de optie hun eigen standaarden te ontwikkelen of aan te nemen op basis van of in overeenstemming met de beginselen voor compliance audit.

8. Als de auditstandaarden van een HCI zijn gebaseerd op of in overeenstemming zijn met de beginselen voor compliance audit, mag daarnaar worden verwezen in de volgende woorden:

*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 400 - Beginselen voor compliance audit van de Internationale standaarden voor hoge controle instanties.*

9. In sommige rechtsgebieden kunnen HCI's ervoor kiezen voor hun werkzaamheden de standaarden voor compliance audit aan te nemen als gezaghebbende standaarden. Verwijzingen kunnen in dat geval als volgt worden geformuleerd:

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

De verwijzing mag worden toegevoegd aan het auditrapport of vermeld door de HCI in een meer algemeen document dat een bepaalde reeks opdrachten omvat.

Naargelang hun mandaat kunnen HCI's gecombineerde audits verrichten, waarin aspecten van financial, compliance en performance audit voorkomen. In dergelijke gevallen moeten de standaarden worden nageleefd die relevant zijn voor elk audittype. De verklaring in verband met de bij de audit toegepaste standaarden (paragraaf 8 of 9 hierboven) moet dan mogelijk worden aangepast in overeenstemming met ISSAI 100, paragraaf 9 of 10.

10. *ISSAI 100 – Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector* biedt bijkomende informatie over de reikwijdte van de fundamentele beginselen van INTOSAI.
11. Als de ISSAI's worden gebruikt als de gezaghebbende standaarden voor een compliance audit die samen met een audit van financiële overzichten wordt verricht, moeten de auditoren van de publieke sector zowel de reikwijdte van de standaarden voor compliance audit (ISSAI's 4000-4899) als de standaarden voor financial audit (ISSAI's 2000-2899) in acht nemen.

### 3 KADER VOOR COMPLIANCE AUDIT

#### DOELSTELLING VAN COMPLIANCE AUDIT

12. Compliance audit houdt in dat de auditor onafhankelijk onderzoekt of een bepaald auditonderwerp overeenstemt met de toepasselijke regelgeving<sup>2</sup> die als norm dient. Compliance audits worden uitgevoerd door na te gaan of activiteiten, financiële verrichtingen en informatie in alle materiële opzichten stroken met de regelgeving die op de gecontroleerde entiteit van toepassing is.
13. De doelstelling van compliance audits binnen de publieke sector is dus de HCI in staat te stellen te onderzoeken of de activiteiten van overheidsentiteiten overeenstemmen met de regelgeving waaraan de entiteiten zijn onderworpen. Dat houdt in dat wordt gerapporteerd over de mate waarin de gecontroleerde entiteit voldoet aan de vastgestelde normen. De rapportage kan variëren van korte gestandaardiseerde oordelen tot verschillende vormen van conclusies, in korte of lange vorm. Bij compliance audit kan er onderzoek worden uitgevoerd naar de *rechtmatigheid* (het naleven van formele normen, zoals de toepasselijke wet- en regelgeving en overeenkomsten) of *behoorlijk bestuur* (het naleven van de algemene beginselen die een goed financieel management en het gedrag van ambtenaren regelen). Compliance audits spitsen zich voornamelijk toe op het aspect van de rechtmatigheid, maar behoorlijk bestuur kan eveneens relevant zijn binnen de publieke sector, ten aanzien waarvan bepaalde verwachtingen leven wat betreft het financieel management en het gedrag van ambtenaren. Afhankelijk van het mandaat van de HCI kunnen er aspecten van behoorlijk bestuur binnen de reikwijdte van de audit vallen<sup>3</sup>.
14. Compliance audits kunnen er ook toe leiden dat HCI's met rechterlijke bevoegdheden vonnissen uitspreken *over* en sancties opleggen *aan* de personen die verantwoordelijk zijn voor het beheer van publieke middelen. Sommige HCI's zijn verplicht om feiten die strafrechtelijk kunnen worden vervolgd, door te geven aan de gerechtelijke instanties. Binnen een dergelijke context kan de auditdoelstelling van de compliance audit worden uitgebreid en moet de auditor rekening houden met de relevante, specifieke voorschriften bij het ontwerpen van de controleaanpak en het controleplan, alsook gedurende het auditproces.

#### KENMERKEN VAN COMPLIANCE AUDIT

15. Compliance audits kunnen een breed spectrum aan onderwerpen betreffen, en kunnen worden uitgevoerd met als doel een redelijke of beperkte mate van zekerheid te verstrekken, aan de hand van verscheidene types van normen, werkzaamheden voor het verzamelen van bewijsmateriaal en rapportagevormen. Ze kunnen zowel attestopdrachten als directe beoordelingsopdrachten omvatten, of beide tegelijkertijd. Het auditrapport kan in lange of in korte vorm worden geschreven en de conclusies mogen op verschillende manieren worden geformuleerd: als één enkel, duidelijk verwoord oordeel over de compliance of als een uitgebreider antwoord op specifieke auditvragen.
16. Compliance audit is doorgaans een integraal onderdeel van het HCI-mandaat voor audit van entiteiten van de publieke sector. Dat komt omdat de wetgeving en andere regelgeving voor het parlement het middel bij uitstek zijn om controle uit te oefenen op de inkomsten en uitgaven, het management en de rechten van burgers op een behoorlijke rechtsgang in hun omgang met de overheid. Het deugdelijk beheer van publieke middelen wordt toever-

<sup>2</sup> Zie paragrafen 28-29 over het concept van regelgeving.

<sup>3</sup> Zie paragraaf 32.

trouwd aan overheidsentiteiten en het is hun verantwoordelijkheid, en die van de ambtenaren die zij benoemen, om **transparant** te zijn over hun activiteiten en **verantwoording** af te leggen aan de burgers over de middelen die hun zijn toevertrouwd, alsook om in te staan voor het behoorlijk bestuur met betrekking tot die middelen.

17. Compliance audits bevorderen de **transparantie** doordat ze betrouwbare rapporten opleveren die aangeven of de middelen zijn besteed, het beheer is gevoerd en de rechten van burgers met betrekking tot de rechtsgang zijn geëerbiedigd, zoals dat is voorgeschreven door de toepasselijke regelgeving. Ze bevorderen de **verantwoordingsplicht** door te rapporteren over afwijkingen en schendingen van de regelgeving, zodat er corrigerende maatregelen kunnen worden genomen en de verantwoordelijken ter verantwoording worden geroepen voor hun handelen. Ze bevorderen het **behoorlijk bestuur** door enerzijds tekortkomingen en afwijkingen van de wet -en regelgeving aan het licht te brengen en anderzijds te beoordelen op welke punten wet- en regelgeving tekortschiet of ongeschikt is. Fraude en corruptie doen door hun aard afbreuk aan de transparantie, de verantwoordingsplicht en een goed beheer. Compliance audits bevorderen dus het behoorlijk bestuur binnen de publieke sector, door het risico op fraude in overweging te nemen met betrekking tot de naleving van wet- en regelgeving.
18. Afhankelijk van de organisatorische structuur van de publieke sector en het mandaat van de HCI kunnen compliance audits alle overheidsniveaus behandelen: centraal, regionaal en lokaal. Compliance audits van entiteiten buiten de publieke sector zijn ook mogelijk wanneer hun voornaamste bron van inkomsten de belastingbetaler vormt en hun voornaamste uitgaven naar beheerders van publieke middelen of diensten gaan, bijvoorbeeld via partnerovereenkomsten of als ontvangers van overheids subsidies.
19. In sommige landen is de HCI een rechtscollege, samengesteld uit rechters, dat bevoegd is inzake overheidsaccountants en andere overheidsfunctionarissen die verantwoording verschuldigd zijn aan de HCI. Die rechterlijke functie vereist dat de HCI waarborgt dat wie belast is met governance van publieke middelen, verantwoording aflegt over die middelen en, in dit opzicht, onderworpen is aan haar jurisdictie. Er bestaat een belangrijke complementaire relatie tussen die rechterlijke bevoegdheid en de kenmerken van compliance audit. Dat kan inhouden dat auditors die werkzaam zijn in een omgeving met een rechterlijke rol, zoals een rekenhof, bijkomende voorschriften moeten naleven.

#### VERSCHILLENDE PERSPECTIEVEN OP COMPLIANCE AUDIT

20. Compliance audit kan een onderdeel zijn van een gecombineerde audit die ook andere aspecten kan bevatten. Er bestaan nog andere mogelijkheden, maar compliance audits worden doorgaans:
  - verricht in combinatie met de audit van financiële overzichten, of
  - afzonderlijk uitgevoerd, of
  - uitgevoerd in combinatie met performance audits.

#### COMPLIANCE AUDIT IN COMBINATIE MET AUDIT VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

21. Het parlement bepaalt, als element van het publiek democratisch proces, de prioriteiten voor de inkomsten en uitgaven binnen de publieke sector en voor de berekening en toewijzing van uitgaven en inkomsten. De onderliggende bedoelingen van de wetgevende organen, en de beslissingen die zij nemen, zijn de bron van de regelgeving met betrekking tot



de kasstroom binnen de publieke sector. De naleving van die regels vormt een breder perspectief bij een audit van financiële overzichten in het kader van de uitvoering van de begroting.

22. Compliance audits omtrent naleving van toepasselijke regelgeving vormen vaak een belangrijk onderdeel van het mandaat van een HCI, in combinatie met de audit van financiële overzichten in het kader van de uitvoering van de overheidsbegroting.
23. De wet- en regelgeving zijn belangrijk, zowel voor compliance audits als voor audits van financiële overzichten. Welke wet- en regelgeving op elk gebied van toepassing is, hangt af van de auditdoelstelling. Compliance audit is de onafhankelijke beoordeling van de vraag of een bepaald auditonderwerp voldoet aan de toepasselijke regels die als normen zijn vastgesteld. Daarbij streeft de auditor ernaar voldoende en geschikt bewijsmateriaal te verzamelen over de mate waarin die normen worden nageleefd. Bij de audit van financiële overzichten wordt ernaar gestreefd zekerheid te krijgen over de vraag of de financiële overzichten van de betrokken entiteit zijn opgesteld in overeenstemming met een aanvaardbaar stelsel voor financiële verslaglegging, en om voldoende en geschikt auditbewijs te verzamelen met betrekking tot de wet- en regelgeving die een rechtstreeks en materieel effect heeft op de financiële overzichten<sup>4</sup>. Bij de audit van financiële overzichten is dus enkel de wet- en regelgeving relevant die een rechtstreeks en materieel effect heeft op de financiële overzichten, terwijl bij compliance audit alle wet- en regelgeving die relevant is voor het auditonderwerp, relevant kan zijn voor de audit.
24. *(Deze paragraaf is geschrapt.)*

#### **AFZONDERLIJK VERRICHTE COMPLIANCE AUDIT**

25. Compliance audits kunnen ook afzonderlijk van een audit van financiële overzichten of performance audits worden voorbereid, uitgevoerd en gerapporteerd. Compliance audits kunnen afzonderlijk en regelmatig of ad hoc worden verricht, als het gaat om afzonderlijke en duidelijk omschreven audits die elk betrekking hebben op een specifiek auditonderwerp.

#### **COMPLIANCE AUDIT IN COMBINATIE MET PERFORMANCE AUDIT**

26. Als compliance audit deel uitmaakt van een performance audit, wordt compliance gezien als een van de aspecten van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid. Wanneer sprake is van niet-naleving, kan dat de oorzaak van, een verklaring voor of een gevolg zijn van de toestand van de activiteiten die worden onderzocht in de performance audit. Bij gecombineerde audits van dit type moeten auditors gebruikmaken van hun professionele oordeel om te beslissen of het zwaartepunt van de audit bij het performance- of het compliance-aspect ligt, en of ze de ISSAI-standaarden voor performance audit moeten toepassen, dan wel die voor compliance audit, of beide.

---

<sup>4</sup> Zie ISSAI 2250.

## 4 ELEMENTEN VAN COMPLIANCE AUDIT

27. De elementen van audit van de publieke sector zijn uiteengezet in ISSAI 100. Dit hoofdstuk beschrijft bijkomende aspecten van de elementen die relevant zijn voor compliance audit en die vóór de audit moeten worden geïdentificeerd door de auditor.

### REGELGEVING EN NORMEN

28. Regelgeving is het meest fundamentele element van compliance audit, aangezien de structuur en inhoud van de regelgeving de auditnormen bepalen en als zodanig de basis vormen voor het verdere verloop van de audit binnen een specifieke constitutionele regeling.
29. Met regelgeving kunnen voorschriften worden bedoeld, alsook de wet- en regelgeving, begrotingsbesluiten, beleidsmaatregelen, vastgestelde codes, overeengekomen voorwaarden of de algemene beginselen die een goed financieel beheer binnen de publieke sector en het gedrag van ambtenaren regelen. Het grootste deel van de regelgeving komt voort uit de basisbeginselen en -besluiten van het nationale parlement, maar ze kan ook worden uitgevaardigd op een lager niveau binnen de organisatorische structuur van de publieke sector.
30. Er is zo'n grote diversiteit aan mogelijke regelgeving dat daarbinnen tegenstrijdigheden kunnen bestaan en ze op verschillende manieren kunnen worden geïnterpreteerd. Bovendien kan het zijn dat lagere wet- en regelgeving niet overeenstemt met de voorschriften of beperkingen uit hogere wet- en regelgeving en kunnen er lacunes in de wetgeving voorkomen. Om de naleving van regelgeving te beoordelen binnen de publieke sector, is het dus nodig dat de auditor over voldoende kennis beschikt van de structuur en de inhoud van de regelgeving zelf. Dat is des te belangrijker wanneer de auditnormen moeten worden bepaald, aangezien de bronnen van die normen zelf in de audit kunnen voorkomen, zowel bij het bepalen van de reikwijdte van de audit als bij het opstellen van de auditbevindingen.
31. Normen zijn de maatstaven die worden gebruikt om het auditonderwerp op een consistente en redelijke manier te evalueren en meten. De auditor bepaalt de normen op basis van de relevante regelgeving. Auditnormen bij compliance audits zijn geschikt als ze relevant, betrouwbaar, volledig, objectief, begrijpelijk, vergelijkbaar, aanvaardbaar en beschikbaar zijn. Zonder het referentiekader vastgesteld door geschikte normen, kan iedere conclusie door eenieder vrij worden geïnterpreteerd en verkeerd worden begrepen.
32. Compliance audit houdt doorgaans een beoordeling in van de naleving van formele normen, zoals basiswetgeving, regelgeving uitgevaardigd binnen kaderwetgeving en andere relevante wet- of regelgeving en overeenkomsten, inclusief begrotingswetten (*rechtmatigheid*). Als het bij audits ontbreekt aan formele normen of als er duidelijke tekortkomingen zijn in de wetgeving met betrekking tot de toepassing van die formele normen, kan bij de audit ook de naleving worden onderzocht van de algemene beginselen die een goed financieel management en het gedrag van ambtenaren regelen (*behoorlijk bestuur*). Zowel audits die zich toespitsen op het rechtmatigheidsaspect als audits die vooral gericht zijn op behoorlijk bestuur vereisen geschikte normen. Voor een compliance audit die behoorlijk bestuur onderzoekt, bestaan geschikte normen ofwel uit algemeen aanvaarde beginselen, ofwel uit nationale of internationale beste praktijken. In sommige gevallen kan het zijn dat die niet zijn vastgelegd, impliciet zijn of gebaseerd zijn op hogere rechtsbeginselen.

## AUDITONDERWERP

33. Het auditonderwerp van een compliance audit wordt bepaald door de reikwijdte van de audit. Het kan gaan om activiteiten, financiële verrichtingen of informatie. Voor compliance audits die een attestopdracht vormen is het relevanter om de informatie over het auditonderwerp vast te stellen, wat de vorm kan aannemen van een conformiteitsverklaring, opgesteld in overeenstemming met een vastgesteld en gestandaardiseerd rapportagekader.
34. Het auditonderwerp hangt af van het mandaat van de HCI, de relevante regelgeving en de reikwijdte van de audit. Daardoor kunnen de inhoud en de reikwijdte van het auditonderwerp sterk variëren bij compliance audits. Het auditonderwerp kan ofwel algemeen, ofwel specifiek zijn. Sommige soorten auditonderwerpen zijn kwantitatief en kunnen vaak makkelijk worden gemeten (bijvoorbeeld betalingen die niet voldoen aan bepaalde voorwaarden), terwijl andere kwalitatief en subjectiever van aard zijn (bijvoorbeeld gedrag of de naleving van voorgeschreven procedures).

## DE DRIE PARTIJEN BIJ COMPLIANCE AUDIT

35. Compliance audit is gebaseerd op betrekkingen tussen drie partijen, waarbij **de auditor** ernaar streeft voldoende en geschikt auditbewijs te verzamelen om een conclusie te formuleren die bedoeld is om het vertrouwen van **de beoogde gebruikers**, andere dan **de verantwoordelijke partij**, te versterken met betrekking tot de meting of beoordeling van het auditonderwerp aan de hand van auditnormen.
36. Bij compliance audit is het de taak van de *auditor* om de elementen van de audit te identificeren, te beoordelen of een bepaald auditonderwerp voldoet aan de vooropgestelde normen, en een compliance-auditrapport te publiceren.
37. De *verantwoordelijke partij* is de uitvoerende macht van de overheid en/of de onderliggende hiërarchie van ambtenaren en entiteiten die verantwoordelijk zijn voor het management van publieke middelen en het uitoefenen van macht onder het toezicht van het parlement. De verantwoordelijke partij bij compliance audit is verantwoordelijk voor het auditonderwerp.
38. *Beoogde gebruikers* verwijst naar de individuen, organisaties of categorieën daarvan, waarvoor de auditor het auditrapport opstelt. Bij compliance audit behoort het parlement als vertegenwoordiger van de bevolking doorgaans tot de gebruikers, aangezien de bevolking de uiteindelijke doelgroep is van de rapporten over compliance audits. Het parlement vaardigt besluiten uit en stelt prioriteiten voor de berekening en het beoogde resultaat van de uitgaven en inkomsten binnen de publieke sector. De voornaamste gebruiker van compliance audits is vaak de entiteit die de regelgeving heeft uitgevaardigd die geldt als auditnormen.
39. De verhouding tussen de drie partijen moet worden gezien binnen de context van elke individuele audit en kan anders zijn bij directe opdrachten dan bij attestopdrachten. De definitie van de drie partijen kan ook verschillen naargelang van de overheidsorganisaties die betrokken zijn.

## ZEKERHEID BIJ COMPLIANCE AUDIT

40. Een auditor voert werkzaamheden uit om het risico op het formuleren van foutieve conclusies te beperken of te beheersen. Tegelijkertijd erkent de auditor dat gezien de inherente beperkingen van alle audits geen enkele audit ooit absolute zekerheid kan verschaf-

fen over de toestand van het auditonderwerp. Dat moet op een transparante manier worden meegedeeld. In de meeste gevallen zullen bij een compliance audit niet alle elementen van het auditonderwerp aan bod komen, maar zal in zekere mate worden vertrouwd op kwalitatieve of kwantitatieve steekproeven.

41. Als compliance audits worden uitgevoerd door zekerheid te verkrijgen, vergroot dat het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie die de auditor of een andere partij verschaft.

Bij compliance audit bestaan er **twee zekerheidsniveaus**: *redelijke zekerheid* geeft aan dat het auditonderwerp volgens de auditor in alle materiële opzichten al dan niet voldoet aan de gestelde normen; *beperkte zekerheid* geeft aan dat de auditor geen kennis heeft van enig element dat hem of haar doet denken dat het auditonderwerp niet in overeenstemming is met de normen. Bij compliance audits is zowel redelijke als beperkte zekerheid mogelijk, zowel bij directe opdrachten als bij attestopdrachten.

## 5 BEGINSELEN VAN COMPLIANCE AUDIT

42. Een compliance audit is een systematisch proces waarbij op objectieve wijze bewijsmateriaal wordt verzameld en beoordeeld om te onderzoeken of een bepaald auditonderwerp voldoet aan de toepasselijke, als normen geldende, regelgeving. De beginselen hieronder zijn fundamenteel voor het verrichten van compliance audits. De aard van de audit is repetitief en cumulatief, maar om het duidelijker te presenteren, wordt dit hoofdstuk ingedeeld in beginselen waarmee de auditor rekening moet houden alvorens te beginnen met de audit, alsook op verschillende momenten tijdens de audit (de algemene beginselen), en de beginselen die betrekking hebben op het auditproces zelf.

### ALGEMENE BEGINSELEN

#### PROFESSIONELE OORDEELSVORMING EN PROFESSIONEEL-KRITISCHE INSTELLING

43. **Auditors moeten de audit plannen en uitvoeren met een professioneel-kritische instelling en gedurende het auditproces gebruikmaken van professionele oordeelsvorming.**

De termen “professioneel-kritische instelling” en “professionele oordeelsvorming” zijn relevant bij het formuleren van voorschriften met betrekking tot de beslissingen van de auditor over de gepaste handelwijze. Ze verwijzen naar de onderzoekende houding van de auditor, die kritische vragen moet durven te stellen

De auditor moet tijdens alle fasen van de audit gebruikmaken van zijn of haar professionele oordeelsvorming. Het concept verwijst naar de toepassing van de relevante opleiding, kennis en ervaring van de auditor, binnen de context van de auditstandaarden, zodat hij of zij met kennis van zaken beslissingen kan nemen over de handelwijze die gepast is gezien de omstandigheden van de audit.

De notie van professioneel-kritische instelling is essentieel voor alle audits. De auditor moet de audit voorbereiden en verrichten met een professioneel-kritische instelling en erkennen dat bepaalde omstandigheden ervoor kunnen zorgen dat het auditonderwerp afwijkt van de normen. Een professioneel-kritische instelling houdt in dat de auditor kri-

tisch beoordeelt of het bewijsmateriaal dat tijdens de audit is verzameld voldoende en geschikt is en die informatie ter discussie durft te stellen.

Professionele oordeelsvorming en een professioneel-kritische instelling worden tijdens het volledige compliance auditproces toegepast, evenals bij de beoordeling van de elementen van de audit, het auditonderwerp, geschikte normen, de reikwijdte van de audit, het controlerisico, de materialiteit en de auditwerkzaamheden, die zullen worden gebruikt om in te spelen op de onderkende risico's. Beide concepten worden ook gehanteerd bij de evaluatie van bewijsmateriaal en in gevallen waarbij het auditonderwerp niet voldoet aan de regelgeving, bij de rapportage en bij het bepalen van de vorm, inhoud en frequentie van de communicatie gedurende de audit. Er zijn specifieke voorschriften voor het waarborgen van de professionele oordeelsvorming en professioneel-kritische instelling van de auditor gedurende de compliance audit: het vermogen om de structuur en inhoud van de regelgeving te analyseren om op basis daarvan geschikte auditnormen of lacunes in de wetgeving te bepalen, mochten de wet- en regelgeving totaal of gedeeltelijk tekortschieten, en het vermogen om de professionele auditconcepten toe te passen in de aanpak van bekende en onbekende auditonderwerpen. De auditor moet allerlei soorten bewijsmateriaal kunnen evalueren op basis van hun herkomst en relevantie voor de auditreikwijdte en het auditonderwerp, en moet ook kunnen inschatten of er voldoende en geschikt auditbewijs is verzameld tijdens de audit.

### KWALITEITSBEHEERSING

#### 44. Auditors moeten de verantwoordelijkheid dragen voor de algemene kwaliteit van de audit.

De auditor is verantwoordelijk voor de uitvoering van de audit en moet gedurende het volledige auditproces kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden uitvoeren. Dergelijke werkzaamheden moeten waarborgen dat de audit voldoet aan de toepasselijke standaarden en dat het auditrapport, de auditconclusie of het controleoordeel passend zijn gezien de omstandigheden.

### MANAGEMENT EN VAARDIGHEDEN VAN HET AUDITTEAM

#### 45. Auditors moeten beschikken over noodzakelijke vaardigheden.

De leden van het auditteam moeten samen beschikken over de kennis, vaardigheden en expertise die noodzakelijk zijn om de audit tot een goed einde te brengen. Dat houdt in dat ze beschikken over inzicht in en praktische ervaring met het type audit dat wordt uitgevoerd, dat ze vertrouwd zijn met de toepasselijke standaarden en regelgeving, inzicht hebben in de activiteiten van de gecontroleerde entiteit en voldoende capabel en ervaren moeten zijn om een professioneel oordeel te kunnen geven. Voor alle audits geldt dat er personeel met geschikte kwalificaties moet worden aangeworven, dat het personeel opleiding en cursussen moet krijgen, dat er handleidingen en andere schriftelijke adviezen en instructies over de uitvoering van audits moeten worden opgesteld en dat voor de audit voldoende middelen moeten worden ingezet. De auditors moeten hun professionele bekwaamheid onderhouden door continue bijscholing.

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

## CONTROLLERISICO

### 46. Auditors moeten tijdens het auditproces rekening houden met het controlerisico.

De audit moet zodanig worden uitgevoerd dat het controlerisico wordt beheerst of wordt beperkt tot een aanvaardbaar niveau. Het controlerisico is het risico dat het auditrapport – of meer specifiek de conclusie of het oordeel van de auditor – onjuist is gezien de omstandigheden van de audit.

Het is van belang dat de auditor rekening houdt met het controlerisico voor zowel attest- als directe opdrachten. De auditor moet drie verschillende dimensies van het controlerisico in overweging nemen – het inherente risico, het interne beheersingsrisico en het ontdekkingsrisico – met betrekking tot het auditonderwerp en de rapportagevorm, wat wil zeggen dat hij moet onderzoeken of het auditonderwerp van kwalitatieve of kwantitatieve aard is, en of het auditrapport een oordeel of conclusie moet bevatten. Het relatieve belang van die risicodimensies hangt af van de aard van het auditonderwerp, van de vraag of de audit redelijke of beperkte zekerheid moet bieden en of het een attest- dan wel een directe opdracht betreft.

## MATERIALITEIT

### 47. Auditors moeten de materialiteit tijdens het auditproces in het oog houden.

Materialiteit wordt bepaald aan de hand van professionele oordeelsvorming door de auditor en de interpretatie van de behoeften van de gebruikers. Een kwestie kan als materieel worden beschouwd wanneer het aannemelijk is dat kennis ervan de beslissingen van de beoogde gebruikers zou beïnvloeden. Dit oordeel kan betrekking hebben op een afzonderlijk element of op een groep elementen die samen een geheel vormen. Materialiteit wordt vaak beschouwd uit een oogpunt van waarde, maar het begrip omvat ook andere kwantitatieve en kwalitatieve aspecten. Een aspect (of een geheel van aspecten) kan naar zijn aard van materieel belang zijn door zijn inherente kenmerken, maar ook door de context waarin het voorkomt.

Zoals hierboven vermeld, omvat materialiteit bij compliance audit zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten, hoewel de kwantitatieve aspecten doorgaans zwaarder wegen binnen de publieke sector. Er moet rekening worden gehouden met de materialiteit bij de planning van de audit, het beoordelen van het verzamelde bewijsmateriaal en de rapportage. Om de materialiteit te bepalen, is het van essentieel belang dat de auditor nagaat of er een redelijke kans bestaat dat gerapporteerde gevallen van conformiteit dan wel van (potentiële of bevestigde) niet-conformiteit de beslissingen van de beoogde gebruikers zullen beïnvloeden. Daarbij moet rekening worden gehouden met factoren zoals in regelgeving opgenomen voorschriften, het algemeen belang of verwachtingen van burgers, specifieke terreinen met betrekking tot wetgeving, verzoeken en significante financiering. Kwesties met een geringere waarde of frequentie dan in het algemeen nodig is voor het vaststellen van materialiteit, zoals fraude, kunnen toch ook als materieel worden beschouwd. Voor het bepalen van de materialiteit moet gebruik worden gemaakt van uitgebreide professionele oordeelsvorming en rekening worden gehouden met de reikwijdte van de audit.

## DOCUMENTATIE

### 48. Auditors moeten voldoende controledocumentatie vastleggen.

De documentatie moet op het juiste moment worden vastgelegd en moet inzicht verschaffen in de gehanteerde auditnormen, de reikwijdte van de audit, de verrichte beoordelingen,

het verzamelde bewijsmateriaal en de getrokken conclusies. De documentatie moet voldoende gedetailleerd zijn, zodat een ervaren auditor, zonder voorkennis over de audit, in staat is het volgende te begrijpen: de verhouding tussen het auditonderwerp, de normen, de reikwijdte van de audit, de risicobeoordeling, de controleaanpak en het controleplan, en de aard, timing, reikwijdte en resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden, alsook het verzamelde bewijsmateriaal ter onderbouwing van dat controleoordeel of de conclusie, de redenering achter alle significante aangelegenheden die professionele oordeelsvorming vergen en de conclusies die daarbij horen. De auditor moet de relevante controledocumentatie opstellen alvorens het auditrapport te publiceren en moet de documentatie gedurende zekere tijd bewaren.

## COMMUNICATIE

### 49. Auditors moeten doeltreffend blijven communiceren tijdens het hele auditproces.

Er moet communicatie plaatsvinden tijdens alle fasen van de audit: vóór de audit van start gaat, tijdens de initiële planning, tijdens de audit zelf en in de rapportagefase. Alle significante aangelegenheden die worden ondervonden tijdens de audit en alle belangrijke gevallen van niet-conformiteit moeten worden doorgegeven aan het juiste managementniveau of aan diegenen die zijn belast met governance. De auditor moet de verantwoordelijke partij ook inlichten over de auditnormen.

## BEGINSELEN VOOR HET AUDITPROCES

### PLANNING EN OPZET VAN EEN COMPLIANCE AUDIT

#### *REIKWIJDTE VAN DE AUDIT*

### 50. Auditors moeten de reikwijdte van de audit bepalen.

Als het mandaat van een HCI of de toepasselijke wetgeving niet voorschrijft wat de reikwijdte van de audit is, moet de auditor die zelf bepalen. De reikwijdte van de audit bestaat uit een duidelijke verklaring over de nadruk, reikwijdte en grenzen van de audit, uit het oogpunt van de conformiteit van het auditonderwerp met de normen. Om de reikwijdte van een audit te bepalen, moet rekening worden gehouden met de materialiteit en het controlerisico. De reikwijdte van de audit bepaalt verder welke regelgeving en onderdelen daarvan zullen worden behandeld. Het auditproces als geheel moet zo worden gepland dat het de volledige reikwijdte van de controle omvat.

#### *AUDITONDERWERP EN -NORMEN*

### 51. Auditors moeten het auditonderwerp en geschikte normen identificeren.

Het bepalen van het auditonderwerp en van de normen is een van de eerste fasen van een compliance audit. Beide kunnen zijn vastgelegd in de wetgeving of in het mandaat van de HCI. Indien dat niet het geval is, mag de auditor ze zelf vaststellen. Bij attestopdrachten kan het ook zinvol zijn dat de auditor de auditinformatie identificeert, zoals door de verantwoordelijke partij aangeboden in verband met de conformiteit van die informatie met bepaalde normen.

Het auditonderwerp kan vele vormen aannemen en een verscheidenheid aan kenmerken vertonen. Bij het bepalen ervan moet de auditor gebruikmaken van professionele oordeels-

vorming en een professioneel-kritische instelling aannemen om de gecontroleerde entiteit te evalueren en de materialiteit en het risico in te schatten.

Het auditonderwerp moet identificeerbaar zijn en moet kunnen worden getoetst aan de hand van geschikte normen. De aard van het auditonderwerp moet het mogelijk maken dat voldoende en geschikt auditbewijs kan worden verzameld ter ondersteuning van het auditrapport, de conclusie of het controleoordeel.

De auditor moet geschikte normen vaststellen om het auditbewijs te beoordelen en de auditbevindingen en –conclusies mee te ontwikkelen. De normen moeten beschikbaar worden gesteld voor de beoogde gebruikers en anderen, naargelang dat nodig is, en de auditor moet de verantwoordelijke partij erover informeren.

#### *INZICHT IN DE GECONTROLEERDE ENTITEIT*

#### **52. Auditors moeten inzicht hebben in de gecontroleerde entiteit wat de relevante regelgeving betreft.**

Compliance audits kunnen worden uitgevoerd op alle niveaus van de uitvoerende macht, en kunnen betrekking hebben op verschillende administratieve niveaus en op verschillende types en groepen van entiteiten. De auditor moet daarom vertrouwd zijn met de structuur en werkzaamheden van de gecontroleerde entiteit en de procedures die ze inzet om de naleving van de regelgeving te verzekeren. De auditor moet die kennis aanwenden om de materialiteit te bepalen, alsook het risico dat de entiteit niet voldoet aan de regelgeving.

#### *INZICHT IN DE INTERNEBEHEERSINGSMAATREGELEN EN DE BEHEERSINGSOMGEVING*

#### **53. Auditors moeten inzicht hebben in de beheersingsomgeving en de relevante internebeheersingsmaatregelen, en nagaan of het aannemelijk is dat ze naleving waarborgen.**

Het inzicht van de auditor in de gecontroleerde entiteit en/of het auditonderwerp dat binnen de reikwijdte valt, hangt af van zijn/haar kennis van de beheersingsomgeving. De beheersingsomgeving is de bedrijfscultuur van eerlijkheid en ethisch gedrag, die de basis vormen van het internebeheersingssysteem dat ervoor zorgt dat de entiteit de regelgeving naleeft. Bij compliance audit is een beheersingsomgeving die op die naleving gericht is bijzonder belangrijk.

Om inzicht te verwerven in de gecontroleerde entiteit of in het auditonderwerp, moet de auditor ook het internebeheersingssysteem begrijpen. Op welk specifieke type beheersingsmaatregelen de auditor zich richt, is afhankelijk van het auditonderwerp en de specifieke aard en reikwijdte van de audit. Aangezien het auditonderwerp kwalitatief of kwantitatief kan zijn, zal de auditor zich vooral richten op kwantitatieve of kwalitatieve internebeheersingsmaatregelen, of een combinatie daarvan, naargelang de reikwijdte van de audit. Bij de beoordeling van de internebeheersingsmaatregelen gaat de auditor na hoe groot het risico is dat materiële gevallen van niet-naleving hiermee niet kunnen worden voorkomen of ontdekt. De auditor moet onderzoeken of de internebeheersingsmaatregelen zijn afgestemd op de beheersingsomgeving, zodat kan worden verzekerd dat de entiteit in alle materiële opzichten voldoet aan de regelgeving.



*RISICOBEOORDELING***54. Auditors moeten een risicoanalyse uitvoeren om na te gaan of het risico bestaat dat de entiteit de regelgeving niet naleeft.**

Binnen de context van de auditnormen en -reikwijdte en de kenmerken van de gecontroleerde entiteit moet de auditor een risicobeoordeling uitvoeren om de aard, timing en reikwijdte van de uit te voeren auditwerkzaamheden te bepalen. Daarbij moet de auditor nagaan of het risico bestaat dat het auditonderwerp niet voldoet aan de normen. Dat kan het gevolg zijn van fraude, fouten, de inherente aard van het auditonderwerp en/of de omstandigheden van de audit. Gedurende het auditproces moet er aandacht zijn voor het identificeren van dergelijke risico's en de mogelijke gevolgen voor de auditwerkzaamheden. Bovendien moet de auditor bij de risicoanalyse ook de reeds bekende gevallen waarbij niet-naleving werd vastgesteld, evalueren om te bepalen of die van materieel belang zijn.

*RISICO OP FRAUDE***55. Auditors moeten rekening houden met het risico op fraude.**

Als de auditor gevallen opmerkt waarbij de entiteit de regelgeving niet naleeft en die kunnen wijzen op fraude, moet gepaste professionele zorgvuldigheid en omzichtigheid in acht worden genomen, zodat de mogelijke toekomstige rechtsgang of gerechtelijke onderzoeken niet worden geschaad.

Bij compliance audits verwijst fraude voornamelijk naar misbruik van openbaar gezag, maar ook naar frauduleuze rapportage in verband met de naleving van regelgeving. Het kan zijn dat entiteiten niet voldoen aan de regelgeving doordat ze hun openbare bevoegdheden opzettelijk misbruiken om onrechtmatige voordelen te behalen. Het uitoefenen van openbare bevoegdheden houdt in dat men beslissingen neemt of nalaat, voorbereidend werk verricht, advies geeft, informatie hanteert of andere taken uitoefent binnen de publieke sector. Onrechtmatige voordelen verwijzen naar voordelen van al dan niet geldelijke aard die werden verkregen door opzettelijk handelen van een of meer individuen bij het management, diegenen die zijn belast met governance, het personeel, of van derden.

Fraudedetectie is niet de voornaamste doelstelling van compliance audit, maar de auditors moeten wel risicofactoren voor fraude meenemen in hun risicobeoordelingen en alert blijven op mogelijke aanwijzingen van fraude bij het verrichten van hun werkzaamheden.

*CONTROLEAANPAK EN CONTROLEPLAN***56. Auditors moeten een controleaanpak en een controleplan ontwikkelen.**

Bij de auditplanning moeten de leden van het auditteam overleggen over de ontwikkeling van een algemene controleaanpak en een controleplan. De controleaanpak is erop gericht doeltreffend te kunnen reageren op het risico van niet-naleving. Bij het ontwikkelen van de aanpak moet worden nagedacht over de geplande reactie op specifieke risico's door het opstellen van een controleplan. Voor zowel de controleaanpak als het controleplan moet er schriftelijke documentatie worden aangelegd. De planning is geen afzonderlijke fase van de audit, maar een continu proces dat zich herhaalt.

## AUDITBEWIJS

### 57. **Auditors moeten voldoende en geschikt auditbewijs verzamelen om de reikwijdte van de audit volledig te behandelen.**

De auditor moet voldoende en geschikt auditbewijs verzamelen als grondslag voor de conclusie of het oordeel. ‘Voldoende’ is een maatstaf voor de hoeveelheid bewijsmateriaal, terwijl ‘geschikt’ verwijst naar de kwaliteit van de bewijsmateriaal – de relevantie, geldigheid en betrouwbaarheid ervan. De hoeveelheid bewijsmateriaal die nodig is, hangt af van het controlerisico (hoe groter het risico, hoe meer bewijsmateriaal er waarschijnlijk nodig zal zijn) en van de kwaliteit van die bewijsmateriaal (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder bewijsmateriaal er mogelijk nodig is). De hoeveelheid bewijsmateriaal en de kwaliteit ervan zijn dus onderling verweven. Toch volstaat het niet om simpelweg meer bewijsmateriaal te verzamelen als de kwaliteit ervan laag is. De betrouwbaarheid van bewijsmateriaal wordt beïnvloed door de herkomst en de aard ervan, en hangt af van de specifieke omstandigheden waarin ze is verzameld. De auditor moet zowel de relevantie als de betrouwbaarheid van de als auditbewijs te gebruiken gegevens verifiëren en moet de vertrouwelijke behandeling van alle auditbewijs en gegevens die hij verkrijgt, respecteren.

De auditwerkzaamheden moeten gepast zijn gezien de omstandigheden van de audit en geschikt zijn om voldoende en geschikt auditbewijs te verzamelen. De aard en herkomst van het noodzakelijke auditbewijs worden bepaald door de auditnormen, het auditonderwerp en de reikwijdte van de audit. Aangezien het auditonderwerp kwalitatief of kwantitatief kan zijn, moet de auditor zich toespitsen op kwalitatief of kwantitatief auditbewijs, of een combinatie van beide, naargelang de reikwijdte van de audit. Compliance audit houdt dus een breed spectrum aan werkzaamheden in voor het verzamelen van zowel kwantitatief als kwalitatief bewijsmateriaal.

De compliance auditor kan zich vaak verplicht zien auditbewijs uit verschillende bronnen te combineren en vergelijken om te voldoen aan de vereisten wat de hoeveelheid en kwaliteit van het auditbewijs betreft.

## AUDITBEWIJS EVALUEREN EN CONCLUSIES TREKKEN

### 58. **Auditors moeten inschatten of er voldoende en geschikt auditbewijs is verzameld en relevante conclusies trekken.**

Nadat de auditor de audit op passende wijze heeft uitgevoerd, zal hij of zij het auditbewijs evalueren om een conclusie te trekken of een oordeel te formuleren. De auditor moet nagaan of er voldoende en geschikt auditbewijs is verzameld om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Dat evaluatieproces houdt in dat er rekening moet worden gehouden met bewijsmateriaal dat het auditrapport, de auditconclusie of het controleoordeel over de naleving van de regelgeving al dan niet bevestigt. Verder houdt het in dat de materialiteit in overweging wordt genomen. Nadat is ingeschat of er voldoende en geschikt bewijsmateriaal is, naargelang het zekerheidsniveau van de audit, moet de auditor zich afvragen welke conclusie het best kan worden getrokken uit die informatie.

Als auditbewijs uit een bepaalde bron informatie uit een andere bron tegenspreekt, of als er twijfel bestaat over de betrouwbaarheid van de informatie die als bewijsmateriaal zal worden gebruikt, moet de auditor bepalen hoe de auditwerkzaamheden moeten worden gewijzigd of uitgebreid om het probleem op te lossen en zich afvragen welke gevolgen dat eventueel kan hebben voor andere aspecten van de audit.

Nadat de audit is afgerond, moet de auditor de auditdocumentatie doornemen om na te gaan of het auditonderwerp voldoende en gepast is onderzocht. De auditor moet ook controleren of de risicobeoordeling en de eerste inschatting van de materialiteit gepast waren in het licht van het intussen verzamelde bewijsmateriaal, en of die moeten worden herzien.

## RAPPORTAGE

### 59. **Auditors moeten een rapport opmaken op basis van de beginselen van volledigheid, objectiviteit, tijdigheid en op basis van een contradictoire procedure.**

Volgens het volledigheidsbeginsel moet de auditor al het relevante auditbewijs in overweging nemen alvorens een rapport te publiceren. Volgens het objectiviteitsbeginsel moet de auditor professionele oordeelsvorming en een professioneel-kritische instelling hanteren om ervoor te zorgen dat alle rapporten feitelijk juist zijn en dat de bevindingen en conclusies op relevante en evenwichtige wijze worden gepresenteerd. Het tijdigheidsbeginsel houdt in dat het rapport tijdig wordt opgesteld. Het beginsel van een contradictoire procedure houdt in dat de auditor met de gecontroleerde entiteit de juistheid van de feiten controleert en, zo nodig, de reacties van de verantwoordelijke functionarissen toevoegt aan het rapport. In een rapport van een compliance audit moeten al deze beginselen qua vorm en inhoud worden toegepast.

De vorm van de rapportage kan zijn vastgelegd in de wetgeving of het mandaat van de HCI. Toch bevat het auditrapport doorgaans een conclusie op basis van het uitgevoerde auditwerk. Het rapport kan in voorkomend geval ook constructieve en praktische aanbevelingen voor verbeteringen bevatten. Bij een attestopdracht wordt het rapport doorgaans controleverklaring genoemd.

De rapportage kan variëren tussen korte gestandaardiseerde oordelen en verscheidene vormen van conclusies, in korte of in lange vorm. Welke vorm het rapport ook aanneemt, het moet volledig, nauwkeurig, objectief, overtuigend en zo duidelijk en beknopt zijn als het auditonderwerp toelaat. Eventuele beperkingen van de auditreikwijdte moeten worden vermeld. Het rapport moet ook duidelijk de relevantie van de normen en de mate van gegeven zekerheid aangeven.

De conclusie kan worden geformuleerd als een duidelijk schriftelijk oordeel over de naleving van de regelgeving, vaak als aanvulling bij het oordeel over de financiële overzichten. Ze kan ook worden geformuleerd als een uitgebreider antwoord op specifieke auditvragen. Oordelen zijn gebruikelijk voor attestopdrachten; antwoorden op specifieke auditvragen worden het vaakst gebruikt voor directe opdrachten. Als de auditor een oordeel formuleert, moet deze vermelden of het niet-aangepast is, dan wel aangepast werd op basis van de beoordeling van materialiteit en diepgaande invloed. Normaliter vergt het een uitgebreidere controleaanpak en -benadering om een oordeel af te geven.

Rapporten van compliance audits moeten de volgende elementen bevatten (maar dat hoeft niet noodzakelijk in deze volgorde te zijn):

- 1 Titel
- 2 Geadresseerde
- 3 Reikwijdte van de audit, inclusief de onderzochte periode
- 4 Identificatie of beschrijving van het auditonderwerp
- 5 Vastgestelde normen
- 6 Identificatie van de auditstandaarden die zijn toegepast bij de uitvoering van de werkzaamheden

7	Samenvatting van het uitgevoerde werk
8	Bevindingen
9	Conclusie/oordeel
10	Reacties van de gecontroleerde entiteit (in voorkomend geval)
11	Aanbevelingen (in voorkomend geval)
12	Datum van het rapport
13	Handtekening

## **FOLLOW-UP**

### **60. Auditors moeten follow-up geven aan gevallen van niet-naleving waar dat aangewezen is.**

Follow-up bevordert de daadwerkelijke uitvoering van corrigerende maatregelen en biedt nuttige feedback aan de gecontroleerde entiteit, de gebruikers van het auditrapport en de auditor zelf (voor de planning van toekomstige audits). Afhankelijk van de aard van het auditonderwerp, de vastgestelde niet-naleving en de specifieke omstandigheden van de audit, kan het meer of minder noodzakelijk zijn om follow-up te geven aan een eerder gerapporteerd geval van niet-naleving. Bij sommige HCI's, onder meer rekenhoven, kan de follow-up het uitbrengen van wettelijk bindende rapporten of het doen van rechterlijke uitspraken inhouden. Bij audits die regelmatig worden uitgevoerd, kunnen de follow-upwerkzaamheden deel uitmaken van de risicobeoordeling van het volgende jaar.