

WOORD VOORAF

Deze “Europese richtlijnen ter uitvoering van de INTOSAI-controlenormen” zijn in opdracht van het Contactcomité van de Presidenten van de Hoge Controle-instanties (HCI’s) van de Europese Unie opgesteld door een werkgroep, waaraan onder voorzitterschap van een vertegenwoordiger van de Europese Rekenkamer personeelsleden van de volgende zes nationale controle-instanties hebben deelgenomen:

Rigsrevisionen/Denemarken
Tribunal de Cuentas/Spanje
Corte dei Conti/Italië
Algemene Rekenkamer/Nederland
Riksrevisionsverket/Zweden
National Audit Office/Verenigd Koninkrijk

De thans uitgebrachte 15 richtlijnen zijn een uitstekend voorbeeld van de steeds intensiever wordende samenwerking tussen de HCI’s van de Europese Unie bij thema’s die van gemeenschappelijk belang zijn. Ik wil de Presidenten van de betrokken HCI’s daarvoor hartelijk danken.

Mijn bijzondere dank gaat uit naar de leden van de werkgroep, die zeer deskundig en met grote inzet een handleiding hebben opgesteld die hopelijk een toenemend aantal controleurs binnen en buiten de Europese Unie van nut zal zijn.

Prof. Dr. Bernhard Friedmann
President
Europese Rekenkamer
Luxemburg, 1998

**Contactcomité van de Presidenten van de
HCI's van de Europese Unie**

Ad-hocwerkgroep controlenormen

**Europese Richtlijnen ter uitvoering
van de INTOSAI-controlenormen**

Inhoud

TECHNISCHE INLEIDING	3
EUROPESE UITVOERINGSRICHTLIJNEN	
<i>GROEP 1 CONTROLEVOORBEREIDING</i>	8
Nr. 11 CONTROLEPLANNING	8
Nr. 12 MATERIEEL BELANG EN ACCOUNTANTSCONTROLE- RISICO	17
Nr. 13 CONTROLE-INFORMATIE EN AANPAK VAN DE CONTROLE	26
<i>GROEP 2 VERZAMELING CONTROLE-INFORMATIE</i>	35
Nr. 21 BEOORDELING VAN DE INTERNE CONTROLE EN SYSTEEMTESTS	35
Nr. 22 CONTROLE VAN INFORMATIESYSTEMEN	45
Nr. 23 STEEKPROEFONDERZOEK	73
Nr. 24 CIJFERANALYSE	79
Nr. 25 BENUTTING VAN HET WERK VAN ANDERE ACCOUNTANTS EN DESKUNDIGEN	91
Nr. 26 DOCUMENTATIE	99
<i>GROEP 3 AFRONDING CONTROLE</i>	103
Nr. 31 VERSLAGLEGGING	103
Nr. 32 ANDERE GEGEVENS IN STUKKEN WAARIN DE GECONTROLEERDE JAARREKENING IS OPGENOMEN ..	107
<i>GROEP 4 DOELMATIGHEIDSCONTROLE</i>	112
Nr. 41 DOELMATIGHEIDSCONTROLE	112
<i>GROEP 5 ANDERE ONDERWERPEN</i>	133
Nr. 51 KWALITEITSBEWAKING	133
Nr. 52 ONRECHTMATIGHEID	136
Nr. 53 BEVORDERING VAN GOEDE ADMINISTRATIE EN VERSLAGLEGGING	156
VERKLARENDE WOORDENLIJST VAN DE INTOSAI- CONTROLENORMEN	173

TECHNISCHE INLEIDING

Achtergrond van het werk van de ad-hocwerkgroep

1. De ad-hocwerkgroep controlenormen werd door het Contactcomité van de Presidenten van de Hoge Controle-instanties van de Europese Unie opgericht op de vergadering van 24 en 25 september 1991 te Madrid. De groep bestond aanvankelijk uit vertegenwoordigers van de HCI's van Denemarken, Spanje, Italië en Nederland. De HCI van het Verenigd Koninkrijk kwam in 1994 en die van Zweden in 1996 bij de groep. De ad-hocgroep werd voorgezeten door de Europese Rekenkamer ⁽¹⁾.
2. Het werk van de ad-hocwerkgroep was toegespitst op de methodologische aspecten van de uitvoering van controles op activiteiten waarbij de HCI's van de betrokken landen van de Europese Unie een gezamenlijk of gemeenschappelijk belang hebben. De controlenormen van INTOSAI vormen een gemeenschappelijke methodologische draad die loopt door de rijke verscheidenheid aan tradities van de openbare controle in de lidstaten van de EU en de ad-hocgroep heeft getracht deze gemeenschappelijke draad door te trekken door een reeks van 15 richtlijnen op te stellen. Hierin wordt beschreven hoe de controlenormen van INTOSAI kunnen worden toegepast bij controles van activiteiten van de Europese Unie. De groep streefde ernaar, op alle grote terreinen van het controleproces richtlijnen vast te stellen. Zo is de INTOSAI-controlenorm betreffende "controle-informatie" verder uitgebouwd door middel van vier richtlijnen, respectievelijk inzake "controle-informatie en aanpak van de controle", "steekproefonderzoek", "benutting van het werk van andere accountants en deskundigen" en "andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde jaarrekening is opgenomen". Voorts heeft de groep bij de vaststelling van de richtlijnen kennis genomen van de International Standards on Auditing van de International Federation of Accountants (IFAC).
3. Terwijl de groep eerst als taak had, voor een gemeenschappelijke methodologie voor gezamenlijke of gecoördineerde controles ⁽²⁾ door de HCI's te zorgen, stelt de groep met genoegen vast dat van haar ontwerp-richtlijnen ook gebruik is gemaakt binnen sommige HCI's, met name wanneer zij hun werkmethoden aan een fundamenteel oordeel

⁽¹⁾ De volgende personen namen deel aan de vergaderingen van de ad-hocgroep:

DK: De heren H. Otbo en M. Levysohn
ES: De heer J. Corral, mevrouw M-L. Martin Sanz en de heer V. Manteca Valdelande
IT: De heren G. Clemente, E. Colasanti, C. Costanza en B. Manna
NL: Mevrouw M-L. Bemelmans-Videc
UK: De heren S. Ardron en J. Thorpe
S: De heer F. Cassel
ERK: De heren N. Schmidt-Gerritzen (voorzitter), T.M. James, B. Albugues, J. Eilbeck en N. Usher

⁽²⁾ In een gezamenlijke controle hebben de deelnemende HCI's dezelfde controledoelstellingen wanneer zij, binnen hun verantwoordelijkheidsbereik, hetzelfde onderwerp onderzoeken. In een gecoördineerde controle onderzoekt elke deelnemende HCI een gemeenschappelijk onderwerp en is er, hoewel de doelstellingen van de controle van elke HCI kunnen verschillen, nauwe samenwerking tussen de betrokken HCI's, waardoor gegevens kunnen worden uitgewisseld zodat de afzonderlijke controles van elke deelnemende HCI worden verrijkt.

onderwerpen - bijvoorbeeld naar aanleiding van nieuwe nationale wetgeving. In paragraaf 10 van deze inleiding wordt nader ingegaan op het potentiële gebruik van de richtlijnen op deze wijze.

4. De volledige set van 15 “Europese uitvoeringsrichtlijnen” en het verband daarvan met de controlenormen van INTOSAI is weergegeven in het schema aan het eind van deze inleiding. De richtlijnen zijn in vijf groepen verdeeld:

Groep 1 - drie richtlijnen over de voorbereiding van de controle;
Groep 2 - zes richtlijnen over het verkrijgen van bewijsmateriaal;
Groep 3 - twee richtlijnen over de afronding van de controle;
Groep 4 - een richtlijn over doelmatigheidscontrole;
Groep 5 - drie richtlijnen betreffende andere onderwerpen.

Bij de uitvoering van haar werk heeft de ad-hocgroep commentaar en steun gekregen van de Presidenten en Contactambtenaren van de HCI's van de EU en van controleurs bij vele van deze organisaties (en met name van personeelsleden van de HCI's die in de ad-hocgroep zijn vertegenwoordigd). De groep wil deze gelegenheid te baat nemen om haar dankbaarheid voor deze steun tot uitdrukking te brengen. Wij hopen dat wij al deze collega's iets hebben teruggegeven voor hun inspanningen in de vorm van richtlijnen die voor hun werk van nut zullen blijken.

5. De groep wil ook haar waardering uitspreken voor het moeilijke vertaalwerk van de richtlijnen en andere documenten uit haar werktal (Engels) in de 10 andere officiële EU-talen. Een groot deel van deze taak werd verricht door de vertaaldienst van de Europese Rekenkamer, maar de groep wil ook de talrijke deskundigen in de HCI's van de lidstaten en in de Europese Kamer die daarbij assisteerden, dank zeggen.

Een gemeenschappelijke methodologische basis

6. Hoewel deze richtlijnen gedetailleerder zijn dan de controlenormen van INTOSAI, zijn het toch nog geen gedetailleerde werkprocedures voor individuele controleurs omdat de ad-hocgroep van mening is dat elke HCI moet beslissen over haar eigen gedetailleerde procedures, met inachtneming van nationale omstandigheden, tradities en wetgeving. De richtlijnen vormen echter wel een gemeenschappelijke basis waarnaar kan worden verwezen en die door alle HCI's van de EU binnen het kader van de bestaande controlemethoden op facultatieve wijze kunnen worden overgenomen voor alle controles van activiteiten van de EU - ongeacht of deze alleen op nationaal niveau, dan wel gezamenlijk of gecoördineerd met andere HCI's op internationaal niveau worden verricht. Het gebruik van deze richtlijnen zou de HCI's moeten helpen om hun verantwoordelijkheden economisch, efficiënt en effectief te verrichten.
7. Een aantal HCI's van de lidstaten van de EU heeft een controle-aanpak gekozen die directer of explicieter op nationale controlenormen dan op die van de INTOSAI is gebaseerd. Deze nationale controlenormen zijn op hun beurt vaak nauw verwant met de International Standards on Auditing, die door de International Federation of Accountants (IFAC) zijn uitgegeven. Tijdens haar werkzaamheden heeft de ad-hocgroep nota genomen van een vergelijking die binnen de Europese Rekenkamer van de INTOSAI- en de IFAC-normen is gemaakt. Uit deze vergelijking is gebleken dat, hoewel de twee sets normen verschillen wat

de gedetailleerdheid en de terminologie ervan betreft, deze verschillen geen materieel effect hebben op de onderliggende controlemethodieken. De ad-hocgroep meent dan ook dat de Europese uitvoeringsrichtlijnen geschikt zijn voor gebruik door alle HCI's van de Europese Unie.

8. In twee richtlijnen zijn woordenlijsten ter verklaring van specifieke termen opgenomen. Voor termen die meer algemeen in de richtlijnen worden gebruikt kan de lezer de woordenlijst uit de INTOSAI-controlenormen raadplegen, die aan het eind van de richtlijnen is opgenomen ⁽³⁾.

Het aspect "Europese Unie"

9. De ad-hocgroep heeft er bij de voorbereiding van deze richtlijnen met name naar gestreefd, een "Europese Unie"-aspect naar voren te brengen. Ingeval een bijzonder Europees aspect van invloed zou kunnen zijn op de wijze waarop een controleur zijn of haar werk verricht, wordt dit in de tekst van de richtlijn genoemd - bijvoorbeeld richtlijn # 52 over "onrechtmatigheid" bevat een samenvatting van relevante EU-wetgeving.
10. De groep is echter van mening dat het voornaamste Europese aspect van de richtlijnen is dat zij een gemeenschappelijke technische grondslag bieden die door alle HCI's van de EU facultatief kan worden overgenomen binnen het kader van de bestaande controlemethoden van elke HCI. Met andere woorden, de ad-hocgroep is van mening dat het belangrijkste Europese aspect voortvloeit uit het feit dat de richtlijnen algemeen aanvaardbaar zijn voor alle zeven HCI's die aan het werk van de groep hebben deelgenomen en die globaal de hoofdkenmerken van alle tradities van openbare controle en alle organisatiestructuren bij de HCI's van de EU vertegenwoordigen.

Een grotere rol voor de richtlijnen?

11. De opstelling van de 15 richtlijnen nam jaren in beslag, waarbij nog een jaar kwam om de laatste redactionele wijzigingen aan te brengen en de volledige set persklaar te maken. Europa (en uiteraard de wereld) hebben in die periode niet stilgestaan en er zijn vele ontwikkelingen gaande die de openbare controle en de omgeving waarin die wordt verricht in de Europese Unie zullen beïnvloeden. De belangrijkste gebeurtenissen zijn misschien wel de stappen naar uitbreiding van de EU en met name de voorbereidingen in de landen van Midden- en Oost-Europa en in de Nieuwe Onafhankelijke Staten. De ad-hocgroep heeft met genoegen vernomen dat haar richtlijnen, zij het nog in de ontwerpfase, ter beschikking van de HCI's van die landen zijn gesteld en is zeer verheugd, van sommige van die instanties positieve feed-back te ontvangen. De groep meent dat de richtlijnen een - in 1991 bij de aanvang van haar taak nog onvoorziene - nuttige aanvullende rol zouden kunnen spelen doordat zij de HCI's van die landen helpen zich voor te bereiden op de toetreding tot de Unie en hoopt dat haar werk een nuttige bijdrage op dit gebied zal zijn.

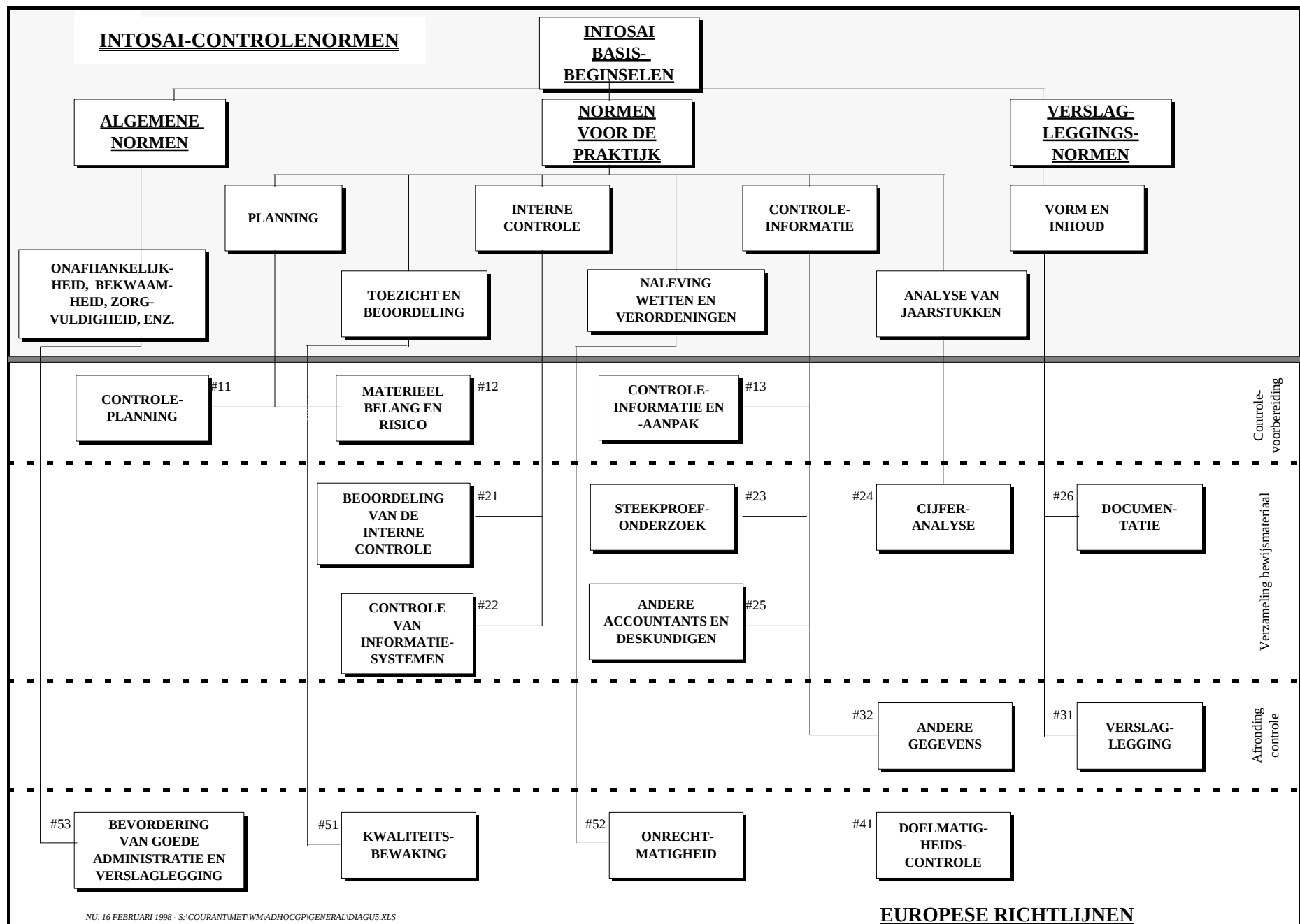
⁽³⁾ Wanneer er officiële vertalingen van de INTOSAI-controlenormen bestaan is de INTOSAI-woordenlijst telkens in de passende taalversie opgenomen. Voor andere talen is hier de Engelse versie bijgevoegd.

De adviserende aard van de richtlijnen

12. Deze richtlijnen zijn bedoeld als een leidraad die de HCI's op facultatieve wijze kunnen benutten. In de originele Engelse versie van de richtlijnen is echter vaak het woord "should" gebruikt. In dergelijke gevallen heeft de groep de term gehanteerd om te wijzen op een gebruik of procedure die zij ten zeerste aanbeveelt.

Commentaar

13. De groep ontvangt gaarne feedback van de gebruikers zodat de richtlijnen kunnen worden bijgewerkt en verbeterd. Opmerkingen moeten worden gezonden naar "Working methods team", Directoraat ADAR, Europese Rekenkamer, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxemburg.



GROEP 1 CONTROLEVOORBEREIDING

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 11

CONTROLEPLANNING

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
De voordelen en doelstellingen van controleplanning	2
Verschillende planningsniveaus	3
Planning van een controletaak	4

Planning van een controletaak	Bijlage 1
- Werkzaamheden in de fase vóór de planning	Aanhangsel 1
- Gebruikelijke inhoud van een plan voor een controletaak	Aanhangsel 2

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. Paragraaf 132 van de controlenormen van INTOSAI bepaalt:

“De controleur moet de controle zodanig plannen dat is verzekerd dat een controle van hoge kwaliteit op een economische, doelmatige en doeltreffende wijze en tijdig wordt verricht”.

2. De voordelen en doelstellingen van controleplanning

2.1. Planning heeft drie kenmerken die van nut zijn voor de Hoge Controle-instanties (HCI):

- (a) Rationaliteit: het proces en de resultaten van planning bevorderen een logische beoordeling van taken van de HCI en het stellen van duidelijke doelen;

- (b) Gerichtheid op de toekomst: de taken worden in een tijds kader geplaatst zodat een duidelijker beeld kan worden gekregen van de prioriteiten;
- (c) Coördinatie: de coördinatie van het controlebeleid en het eigenlijke controlewerk van de HCI's.

2.2. De doelstellingen van controleplanning zijn:

- (a) uiteen te zetten hoe wettelijke verplichtingen zullen worden nageleefd en hoe andere controleprioriteiten zullen worden bereikt;
- (b) reikwijdte, doelstellingen en verwachte resultaten van controles vast te stellen;
- (c) te omschrijven hoe het voor het bereiken van de doelstellingen noodzakelijke bewijsmateriaal zal worden verkregen en geanalyseerd;
- (d) de middelen die nodig zullen zijn en daadwerkelijk zullen worden gebruikt bij de controles vast te stellen en ramingen betreffende kosten en tijdsduur te maken;
- (e) het management de mogelijkheid te bieden, toezicht en controle op afzonderlijke controles uit te oefenen, en op de HCI in het algemeen.

3. Verschillende planningsniveaus

3.1. Gewoonlijk wordt er meer geëist en verwacht van de HCI's dan de beschikbare middelen toelaten. Daarom hebben vele HCI's hiërarchische planningsstructuren opgezet, waarbij plannen voor individuele controletaken na verloop van tijd worden samengevoegd om een globaal beeld op lange termijn te leveren. In deze richtlijn gaat het voornamelijk om de planning van de controletaken. Het is evenwel van belang dat de individuele controleur zich ervan bewust is dat, wanneer hij zich niet houdt aan de ramingen en de doelstellingen op het niveau van zijn taak, dit niet alleen op die taak maar ook op de andere activiteiten van de HCI van invloed is. Wanneer omgekeerd controletaken op het gewenste niveau kunnen worden voltooid beneden de geraamde prijs of vóór de streefdatum (b.v. door verbeteringen in de doelmatigheid) verhoogt dit het vermogen van de HCI om tegemoet te komen aan de andere eisen en verwachtingen die er jegens haar bestaan.

4. Planning van een controletaak

4.1. Een controletaak wordt omschreven als een afzonderlijk, identificeerbaar stuk controlewerk dat normaal gesproken uitmondt in een advies, verklaring, verslag of afzonderlijke bijdrage van de HCI aan het jaarverslag van de HCI. Kenmerkend is dat een controletaak duidelijk te identificeren doelstellingen heeft en deel uitmaakt van één enkele activiteit, programma of orgaan (de “gecontroleerde huishouding”) of een duidelijk te onderkennen groep daarvan. De doelstellingen kunnen zijn, een financiële, rechtmatigheids- of doelmatigheidscontrole te verrichten, of een combinatie daarvan.

4.2. Verdere aanbevelingen over de planning van een controletaak zijn in **BIJLAGE 1** opgenomen.

4.3. Om tot verbeteringen te komen in de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid is het van wezenlijk belang dat de HCI haar prestaties bij elke controletaak toetst aan de controledoelstellingen en het controleprogramma, en daaruit lering trekt. Normaal gesproken zou het een taak van de verantwoordelijke managers zijn om een dergelijk onderzoek te

verrichten en de resultaten mee te delen aan het hogere management. Bij sommige HCI's is deze functie versterkt door de ontwikkeling van een onafhankelijk kwaliteitsevaluatiesysteem of interne controle-onderzoeken (zie richtlijn 51 “Kwaliteitsbewaking”).

BIJLAGE 1: PLANNING VAN EEN CONTROLETAAK

1. Ongeacht de doelstellingen zal een controletaak gewoonlijk de volgende fasen omvatten:

- (a) Fase vóór de planning:
 - . verzameling en eerste beoordeling van informatie;
 - . voorafgaande beoordeling van systemen en controles;
 - . omschrijving van gedetailleerde controledoelstellingen;
 - . eerste beoordeling van behoeften aan middelen, alsmede tijdschema's;
- (b) Planningsfase:
 - . uitwerking en beoordeling van het controleplan;
 - . contact met de gecontroleerde huishouding;
 - . voorbereiding van controleprogramma's;
 - . goedkeuring van het plan;
- (c) Fase van het veldwerk:
 - . verzameling en beoordeling van bewijsmateriaal;
 - . opstelling van de eerste conclusies;
 - . tussentijdse beoordeling; vaststelling en goedkeuring van veranderingen die in het controleplan moeten worden aangebracht;
- (d) Fase van de verslaglegging:
 - . opstellen en beoordelen van conclusies, adviezen, aanbevelingen en/of verslagen ("output");
 - . beoordeling, goedkeuring en publicatie van de output;
 - . interne afstemming van de gebruikte middelen op de middelen die zijn toegewezen in het controleplan;
 - . beoordeling van de prestaties van het controlepersoneel;
- (e) Fase na de verslaglegging:
 - . toezicht op de effecten van de controle.

Deze fasen behoeven niet gescheiden te zijn en kunnen elkaar in zekere mate overlappen.

2. De effectiviteit van een controleplan hangt af van het werk dat in de fase vóór de planning is verricht. Meer richtlijnen over dit werk worden gegeven in aanhangsel 1 bij deze bijlage.
3. Het controleplan is in feite het verslag over de fase vóór de planning. Het is ook een document dat het management van de HCI in staat stelt, het werk vóór de planning te beoordelen, de aanpak van de controle, de begroting en het tijdschema voor de controle goed te keuren en de noodzakelijke middelen toe te wijzen. Het vormt tevens de grondslag voor het management van de HCI om toezicht uit te oefenen op de voortgang van de controle en achteraf te beoordelen hoe de controle is verricht. Bovendien is het plan betreffende de controletaak een van de vele die gezamenlijk bijdragen tot de globale planning op lange termijn en het beheer van de middelen voor de organisatie.

4. Het controleplan is een cruciaal document. Het moet op tijd worden voorbereid; voorts moet het alle noodzakelijke informatie bevatten en toch duidelijk en beknopt blijven. Hoewel het niet mogelijk is de exacte inhoud van een controleplan voor te schrijven, zullen de meeste plannen bepaalde trekken gemeen hebben; deze zijn uiteengezet in aanhangsel 2 bij deze bijlage.
5. Het plannen van een controle is een dynamisch proces. Om de controledoelstellingen te bereiken kan het noodzakelijk zijn om, naarmate de controle vordert, veranderingen in het oorspronkelijke plan aan te brengen. De HCI's zouden een procedure ter beschikking moeten hebben om dergelijke veranderingen te beoordelen en goed te keuren.

BIJLAGE 1: PLANNING VAN EEN CONTROLETAAK

Aanhangsel 1: WERKZAAMHEDEN IN DE FASE VÓÓR DE PLANNING

Vaak zal veel informatie die in de fase vóór de planning nodig is binnen de HCI beschikbaar zijn (b.v. in lopende dossiers van de laatste jaren of in de permanente dossiers). In zulke gevallen zal het werk in de fase vóór de planning inhouden dat deze informatie wordt bijgewerkt en dat grote wijzigingen in aanmerking worden genomen.

Hieronder volgt een schematisch overzicht van de werkzaamheden die in de fase vóór de planning altijd moeten worden verricht:

1. Inzicht in de gecontroleerde huishouding

1.1. De controleur moet belangrijke aspecten van de omgeving waarin de gecontroleerde huishouding opereert, identificeren. Daarbij moeten de volgende punten in overweging worden genomen:

- . doelstellingen van de huishouding;
- . input
 - middelen en financiering;
 - relevante rechtsvoorschriften;
 - personeel (kwantiteit en kwaliteit);
- . output
 - bereik en relatief belang van de output in vergelijking met de doelstellingen van de huishouding;
 - benodigde tijd en tijdsdwang;
 - relevante rechtsvoorschriften;
 - aard van de “markt” waarin de huishouding opereert;
 - nationale/internationale vergelijkingen;
 - wettelijk voorgeschreven en niet-wettelijk voorgeschreven verslagen;
 - overwegingen van geografische aard en betreffende de communicatie.

1.2. De controleur moet vaststellen hoe de gecontroleerde huishouding in zijn omgeving opereert, onder meer met betrekking tot:

- . organisatie - organisatieschema en verantwoordelijkheden
 - voornaamste managementsystemen en controles
 - voornaamste financiële systemen en controles

1.3. In zijn streven, inzicht te krijgen in de gecontroleerde huishouding en haar omgeving, zal de controleur vaak analytische onderzoekstechnieken (zie richtlijn 24 “Cijferanalyse”) hanteren om relevante gegevens die beschikbaar zijn te analyseren, te vergelijken en te beoordelen.

2. De invloed van de gecontroleerde huishouding op de controle

2.1. De controleur moet bepalen hoe de werkwijze en de omgeving van de gecontroleerde huishouding zullen inwerken op de controle. Met name doen zich de volgende vragen voor:

- . wat zijn de inherente risico's (zie richtlijn 12 “Materieel belang en accountantscontrole risico”) in verband met de activiteiten die voortvloeien uit de specifieke organisatie en omgeving van de huishouding?
- . wat zijn de inherente risico's die in het algemeen verbonden zijn met dit soort huishouding?
- . welke controles zijn er ingesteld door het management van de huishouding om zich tegen deze risico's in te dekken; is het aannemelijk dat zij effect sorteren?
- . met name in Europees verband: welke speciale factoren spelen hier en welke invloed zullen zij op de controle hebben?

Voor een antwoord op deze vragen is het noodzakelijk vooraf de fundamentele systemen en controles te beoordelen (zie richtlijn 21 “Beoordeling van de interne controle en systeemtests”).

3. De omgeving van de controle en de controledoelstellingen

- 3.1. De controleur moet de vorm, de inhoud en de gebruikers van de output van de controle in aanmerking nemen. Hij moet dan de controledoelstellingen nader bepalen (met name bij doelmatigheidscontroles is het van belang om dit vrij gedetailleerd te doen: hierdoor kan de controleur de criteria vaststellen aan de hand waarvan het verkregen bewijsmateriaal zal worden beoordeeld en gewaardeerd).
- 3.2. Duidelijke doelstellingen voor de controle zullen de controleur helpen bij de vaststelling van de relatieve betekenis van zaken die onder de loep moeten worden genomen (zie richtlijn 12 “Materieel belang en accountantscontrole risico”).

4. Controle-informatie

- 4.1. De controleur moet vaststellen welke controle-informatie nodig zal zijn om de controledoelstellingen te bereiken. Aandacht moet worden besteed aan:
 - . de geschiktheid van de informatie:
 - toereikendheid;
 - betrouwbaarheid;
 - . de relevantie van de informatie;
 - . de redelijkheid van de informatie ⁽¹⁾.
- 4.2. Op grond hiervan zou de controleur in staat moeten zijn, tot een omschrijving te komen van:
 - . de te hanteren controle-aanpak;
 - . het soort informatie dat zal worden gebruikt en de methoden die zullen worden gehanteerd om het te verkrijgen;
 - . de noodzakelijke onderzoeken en de omvang daarvan.

⁽¹⁾ Redelijke controle-informatie wordt in het Glossarium van de controlenormen van INTOSAI als volgt gedefinieerd: “informatie die rendabel is doordat de kosten van het vergaren ervan evenredig zijn aan het resultaat dat de controleur of de HCI tracht te bereiken”.

4.3. Voor verdere aanbevelingen op dit gebied zie richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”.

5. De middelen voor de controle

5.1. Wanneer de controleur de aard, het type, de hoeveelheid, de bronnen en de methoden ter verkrijging van de controle-informatie heeft omschreven, kan hij een raming maken van de middelen die noodzakelijk zijn om deze te verkrijgen en te analyseren en de output van de controle voor te bereiden.

Hierbij moet onder meer het volgende in aanmerking worden genomen:

- de noodzakelijke bekwaamheden voor de controle en daarmee van de personeelsleden die bij de controle moeten worden ingezet;
- de bekwaamheden van interne specialisten (gecomputeriseerde controle);
- de mogelijke inzet van externe deskundigen, de intern controleur van de huishouding, andere controleurs (zie richtlijn 25 “ Benutting van het werk van andere accountants en deskundigen”);
- de geografische locatie van de informatie, de toegankelijkheid ervan (en de mogelijke problemen) en de daaraan verbonden kosten;
- het tijdschema van de controle.

6. Documentatie

6.1. De controleur moet de resultaten van het werk vóór de planning zorgvuldig documenteren. De voornaamste conclusies uit deze werkzaamheden zullen de basis vormen van het controleplan en deze documentatie moet beschikbaar zijn voor degenen die verantwoordelijk zijn voor de beoordeling en de goedkeuring van het plan.

7. Overleg met de gecontroleerde huishouding

7.1. Afhankelijk van het beleid en de gebruikelijke praktijk binnen de HCI kan het de moeite waard zijn om de bevindingen bij het werk vóór de planning te bespreken met de gecontroleerde huishouding.

BIJLAGE 1: PLANNING VAN EEN CONTROLETAAK

Aanhangsel 2: GEBRUIKELIJKE INHOUD VAN EEN CONTROLEPLAN

1. Relevante rechtsvoorschriften voor de controle.
2. Korte omschrijving van de/het te controleren activiteit, programma of orgaan (inclusief een samenvatting van de resultaten van eerdere controles en de effecten daarvan).
3. Redenen voor de controle.
4. Factoren die de controle beïnvloeden, met inbegrip van die welke het materieel belang bepalen van zaken die in beschouwing moeten worden genomen.
5. Risico-analyse.
6. Doelstellingen van de controle.
7. Omvang en aanpak van de controle: welke informatie moet worden verkregen om aan de controledoelstellingen te voldoen; waar; wanneer; hoe?
 - . drempels met betrekking tot het materieel belang;
 - . te beoordelen en te onderzoeken systemen;
 - . keuze van het type steekproefonderzoek;
 - . verwachte omvang van de steekproeven;
 - . inschakeling van andere controleurs/deskundigen;
 - . voorziene speciale problemen;
8. Vereiste middelen; wanneer vereist:
 - . controlepersoneel (gedetailleerd), verantwoordelijkheden;
 - . inzet specialisten (wie en wanneer);
 - . externe deskundigen;
 - . behoeften in verband met reizen;
 - . raming van tijdsduur en kosten.
9. Zo nodig een schatting van het voor de controle in rekening te brengen honorarium.
10. Bijzonderheden betreffende diegenen die binnen de gecontroleerde huishouding verantwoordelijk zijn voor de contacten.
11. Tijdschema voor de controle, en tijdstip waarop een ontwerp-verslag voor intern beraad beschikbaar zal zijn.
12. Vorm, inhoud en gebruikers van het uiteindelijke product.

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN
DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 12

MATERIEEL BELANG EN ACCOUNTANTSCONTROLLERISICO

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Materieel belang en accountantscontrollerisico	2
Materieel belang	Bijlage 1
Accountantscontrollerisico	Bijlage 2

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. De toelichting bij de controlenormen van INTOSAI (paragraaf 9) bepaalt:

“In het algemeen kan een aangelegenheid van materieel belang worden geacht wanneer de gebruiker van de financiële verantwoording of het verslag over de doelmatigheidscontrole er waarschijnlijk door beïnvloed wordt indien hij ervan op de hoogte is”.

Bij een financiële controle beoogt de controleur in het algemeen het globale niveau van fouten, onjuistheden of onrechtmatigheden te evalueren en, indien dit van materiële aard lijkt te zijn, de aangelegenheid onder de aandacht van de gebruikers van deze financiële verantwoording te brengen.

2. Materieel belang en accountantscontrollerisico

2.1. Paragraaf 152 van de INTOSAI controlenormen bepaalt:

“Ter onderbouwing van het oordeel en de conclusies van de controleur dient geschikte, relevante en redelijke informatie te worden verkregen...”

2.2. De controleur moet derhalve redelijke **zekerheid** verkrijgen dat de financiële verantwoording die hij onderzoekt geen onjuistheden van materieel belang bevat.

2.3. Het tegenovergestelde van zekerheid is **accountantscontrollerisico**. Dit is het risico dat de controleur met betrekking tot de financiële verantwoording die hij onderzoekt tot een foutieve conclusie komt, dat wil zeggen dat de controleur nalaat een voorbehoud uit te

spreken inzake een financiële verantwoording die in feite onjuistheden van materieel belang bevat.

2.4. Paragraaf 132 van de INTOSAI-controlenormen bepaalt:

“De controleur moet de controle zodanig plannen dat is verzekerd dat een controle van hoge kwaliteit op een economische, doelmatige en doeltreffende wijze en tijdig wordt verricht”.

- 2.5. Bij de planning van de controle moet de controleur zich derhalve een oordeel vormen over het globale niveau van fouten of onjuistheden dat de gebruikers van de financiële verantwoording parten zou kunnen spelen (de **materialiteitsdrempel**) ⁽¹⁾. Voorts dient de controleur ervoor te zorgen dat het accountantscontrole risico de kwaliteit van de controle niet aantast.
- 2.6. Besluiten over de materialiteitsdrempel en het aanvaardbare accountantscontrole risico hebben consequenties voor de hoeveelheid werk die moet worden verzet en dus voor de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van de controle.
- 2.7. **BIJLAGE 1** bevat verdere aanbevelingen over het materieel belang en **BIJLAGE 2** een uitleg over de betekenis van accountantscontrole risico bij de planning en uitvoering van een controle.

⁽¹⁾ De materialiteitsdrempel wordt ook vaak **materialiteitslimiet of -niveau** genoemd. Hier wordt de voorkeur gegeven aan het woord drempel omdat dat beter aangeeft dat het een waarde is op grond waarvan de controleur moet beoordelen hoe hij het best te werk kan gaan.

BIJLAGE 1 - MATERIEEL BELANG

1. Inleiding

- 1.1. Bij de uitvoering van een financiële controle beoogt de controleur gewoonlijk zekerheid te verkrijgen dat de financiële verantwoording juist en volledig genoeg is voor de doelstellingen van degenen die ze gebruiken. In de overheidssector zijn dat de begrotingsautoriteiten in het kader van de dechargeverlening. De controleur tracht aldus te waarborgen dat de financiële verantwoording geen materiële onjuistheden bevat.
- 1.2. De gezamenlijke fouten of onrechtmatigheden in de financiële verantwoording kunnen als materieel (dat wil zeggen belangrijk) worden beschouwd als de gebruikers hiervan, wanneer zij op de fouten zijn gewezen, hiermee waarschijnlijk rekening zullen houden. De controleur moet beslissen hoe hoog het maximumbedrag van de onjuistheden in de financiële verantwoording mag zijn om nog als aanvaardbaar te kunnen worden beschouwd. Dit bedrag kan de “materialiteitsdrempel” worden genoemd. Bij overigens gelijke omstandigheden is er minder controlewerk noodzakelijk naarmate de drempel hoger is.
- 1.3. Een materialiteitsdrempel voor het onderzoek van een financiële verantwoording kan ofwel rechtstreeks worden bepaald door vaststelling van een absoluut geldbedrag, ofwel indirect door gebruikmaking van een percentage (bijvoorbeeld X % van de bruto uitgaven) om zo een bedrag te berekenen. Behalve dit concept van materialiteit uitgedrukt in waarde, bestaan er ook omstandigheden waarin sommige categorieën rekeningen of transacties kunnen worden beschouwd als materieel van aard (openbaarmaking is in dit geval bijzonder belangrijk) of materieel door de context (bijvoorbeeld wanneer een onjuistheid die normaal gesproken te klein is om belangrijk te zijn, een tekort in een overschot doet omslaan). Ofschoon een controleur op zijn hoede moet zijn voor eventuele gevallen van materialiteit qua aard of door de context, zullen deze in de controlestrategie in het algemeen als speciale gevallen worden behandeld. [Door de specificiteit ervan is het opstellen van algemene regels moeilijk.]

2. Gebruik van de materialiteitsdrempel

- 2.1. In het stadium van de planning helpt de materialiteitsdrempel bij de bepaling van de omvang van de controlewerkzaamheden die nodig zijn om voldoende bewijsmateriaal te verzamelen. In het stadium van de rapportage wordt hij gebruikt om de omvang van de fouten en onrechtmatigheden die niet door de controle worden bestreken te evalueren en helpt hij om te bepalen of de controleur al dan niet een voorbehoud over de financiële verantwoording moet uitspreken.

3. Bepaling van de materialiteitsdrempel

- 3.1. Wanneer een controleur in de overheidssector een passende materialiteitsdrempel moet vaststellen, dient hij rekening te houden met zijn bijzondere opdracht en met het feit dat de gebruikers van rekeningen van de overheidssector in het algemeen veel oog hebben voor wettigheid en rechtmatigheid. Materialiteitsdrempels voor controle-opdrachten

worden voorzichtigheidshalve meestal laag gehouden omdat het in de publieke sector van bijzonder belang is de wettigheid en rechtmatigheid te onderzoeken. Een geschikte materialiteitsdrempel zou bijvoorbeeld kunnen liggen tussen 0,5 % en 2 % van de waarde die redelijkerwijze het niveau van de financiële activiteiten van een instantie of een bepaalde huishouding weerspiegelt. Dit basiscijfer zal meestal gelijk zijn aan het totaal aan uitgaven dan wel ontvangsten doch kan, onder omstandigheden, een ander cijfer zijn, zoals het totaalbedrag van de activa of de leningen - in welk geval andere percentages zouden moeten worden aangehouden.

- 3.2. De vaststelling van de materialiteitsdrempel, in de vorm van een bedrag dan wel van een percentage, is voor de controleur een kwestie van beoordeling en daarmee een belangrijke beleidskwestie voor de HCI met het oog op een consequente aanpak. Waarmee voornamelijk rekening moet worden gehouden, is de politieke gevoeligheid van het beleidsterrein waarop de financiële verantwoording betrekking heeft. Een algemene materialiteitsdrempel die van toepassing is op een volledige serie jaarstukken of op een omvangrijk controlegebied, zou wellicht moeten worden aangevuld met enkele specifieke materialiteitsdrempels voor gebieden/aangelegenheden die politiek gezien gevoeliger zijn.

4. Technische aspecten

- 4.1. De materialiteitsdrempel zou moeten worden vastgesteld op het hoogste niveau van onjuistheid dat de gebruikers nog aanvaardbaar vinden.
- 4.2. Bij vaststelling van de materialiteitsdrempel zou dus rekening moeten worden gehouden met de wensen van de begrotingsautoriteiten en het publiek in het algemeen.
- 4.3. Onder bijzondere omstandigheden kan de gebruiker een gedeelte van een financiële verantwoording of van een controlegebied als extra gevoelig beschouwen. In dergelijke gevallen dient de controleur te beoordelen of het beter is de materialiteitsdrempel te verlagen en het betrokken gedeelte als een aparte controle te behandelen, dan wel over te gaan tot de controle van de kritische posten.
- 4.4. Het kan noodzakelijk blijken de materialiteitsdrempel die voor een controle was gepland te herzien wegens een gewijzigde politieke gevoeligheid of omdat de algemene totaalwaarde van de financiële staten duidelijk verschilt van die waarvan werd uitgegaan toen in het stadium van de planning de materialiteitsdrempel werd vastgesteld. De controleur moet overtuigd zijn van de noodzaak van een dergelijke herziening.
- 4.5. De vaststelling van materialiteitsdrempels is normaal gesproken een aangelegenheid van HCI-beleid, zowel wat betreft de wijze waarop de drempel, als een basiselement in de planning, precies wordt vastgesteld en goedgekeurd als wat betreft het drempelbedrag voor een bepaalde controle.
- 4.6. De materialiteitsdrempel wordt gebruikt om te evalueren hoe groot de weerslag is van de niet door de controle bestreken onjuistheden; hiertoe wordt aan de hand van de controleresultaten de waarschijnlijke totale fout in de financiële verantwoording geraamd, die wordt vergeleken met de materialiteitsdrempel.

- 4.7. Indien de totale fout volgens de raming hoger is dan de materialiteitsdrempel, zou de controleur al zijn informatie zorgvuldig opnieuw moeten bezien, met inbegrip van de mogelijke foutenmarge in de statistische procedures voor ramingen en extrapolaties, teneinde zijn oordeel over de aan de controle onderworpen financiële verantwoording te nuanceren.
- 4.8. Aangezien het oordeel van de controleurs inzake de materialiteitsdrempels, zowel vóór als tijdens de controle, van fundamenteel belang is bij de uitvoering van de controle en voor de uiteindelijke interpretatie van de resultaten ervan, zou dit oordeel deugdelijk in de werkdocumenten moeten worden toegelicht en voor een zorgvuldig onderzoek en ter goedkeuring aan de leiding moeten worden voorgelegd.

BIJLAGE 2 - ACCOUNTANTSCONTROLLERISICO

1. Inleiding

- 1.1. Accountantscontrollerisico (“audit risk”, AR) is het risico dat de controleur nalaat een voorbehoud uit te spreken met betrekking tot een financiële verantwoording die materieel onregelmatig of onjuist is. Aangezien het vrijwel altijd onpraktisch is alle handelingen die ten grondslag liggen aan een reeks jaarstukken opnieuw te verrichten, moet de controleur een zekere mate van accountantscontrollerisico accepteren. Het is aan de HCI om in het kader van haar beleid te bepalen welke mate van risico kan worden geaccepteerd. Gezien de verwachtingen die de gebruikers van door publieke instanties opgestelde financiële verantwoordingen met name ten aanzien van wettigheid en rechtmatigheid hebben, accepteert de HCI gewoonlijk slechts zeer lage niveaus van accountantscontrollerisico - vaak van slechts één procent.
- 1.2. Het accountantscontrollerisico bestaat uit drie componenten:

Inherent risico (“inherent risk”, IR): het risico van materiële onrechtmatigheid of onjuistheid dat zich überhaupt kan voordoen;

Interne-controllerisico (“control risk”, CR): het risico dat bij de interne controles van de gecontroleerde huishouding een materiële onrechtmatigheid of onjuistheid niet wordt voorkomen of opgespoord;

Ontdekkingsrisico (“detect risk”, DR): het risico dat eventuele materiële onrechtmatigheden of onjuistheden die niet tijdens de interne controles van de instantie zijn gecorrigeerd, niet door de controleur worden ontdekt.
- 1.3. Inherent risico en interne-controllerisico verschillen in zoverre van het ontdekkingsrisico dat zij bij de gecontroleerde huishouding liggen. Het ontdekkingsrisico ligt echter bij de controleur en is afhankelijk van de aard, omvang en timing van de procedures van de controleur. Via zijn controle op deze samenstellende factoren van het ontdekkingsrisico kan de controleur trachten tot een acceptabel laag niveau van accountantscontrollerisico te komen.
- 1.4. De controleur moet de inherente risico's en de interne-controllerisico's beoordelen en op basis daarvan deugdelijke gegevensgerichte procedures uitwerken om het ontdekkingsrisico zover terug te brengen dat het volgens de controleur resulteert in een aanvaardbaar laag globaal accountantscontrollerisico.
- 1.5. Er bestaat een verband tussen wat de controleur beschouwt als inherente- en interne-controllerisico's enerzijds en het aanvaardbare niveau van het ontdekkingsrisico anderzijds. Hoe hoger de controleur het niveau van het inherente- en/of interne-controllerisico inschat, hoe meer controlewerkzaamheden moeten worden verricht om het ontdekkingsrisico voldoende te reduceren om op het gewenste niveau van accountantscontrollerisico uit te komen.

2. Inherent risico

- 2.1. Het inherent risico houdt verband met de aard van het onderwerp en van de gecontroleerde instantie, alsook met de mate waarin het onderwerp gevoelig is voor fouten. Ter beoordeling van het inherente risico moet de controleur de context waarin de instantie werkt, alsmede de bijzonderheden van de te controleren onderwerpen evalueren.
- 2.2. Gewoonlijk worden de risico's, met inbegrip van het inherente risico, in het voorbereidende stadium van de controle geanalyseerd. Ofschoon dit werk diepgaand genoeg moet zijn om redelijke conclusies te kunnen trekken, hoeft het geen tijdrovend proces te zijn. Aangezien de HCI jaarlijks controles verricht op de betrokken huishouding, kan de meer diepgaande evaluatie bijvoorbeeld om de drie jaar worden uitgevoerd en kan deze in de tussenliggende jaren summier worden bijgewerkt. De controleur zou zich altijd bewust moeten zijn van de lering die kan worden getrokken uit de in het verleden verrichte controles.
- 2.3. Door deze voorafgaande evaluatie van het risico moet de controleur zich van tevoren een beeld kunnen vormen van de huishouding en de onderwerpen die moeten worden gecontroleerd teneinde zijn planning te vereenvoudigen. Deze voorafgaande analyse moet worden onderscheiden van de diepgaande evaluatie van interne controles, die zijn vereist wanneer in het kader van de algemene controle-aanpak systeemtests worden verricht.

3. Interne-controlerisico

- 3.1. Het interne-controlerisico wordt bepaald aan de hand van een grondige evaluatie van de betrokken interne controlesystemen en van controles op de werking van de systemen. Nadere aanwijzingen worden gegeven in de richtlijn "Beoordeling van de interne controle en systeemtests".
- 3.2. Aan de hand van de risico-analyse (zie 2.2 en 2.3) kan tevens een eerste beoordeling worden gemaakt van de algemene kwaliteit van de controle-omstandigheden. Wanneer het interne-controlerisico waarschijnlijk hoog is, zal de mate van zekerheid die de controleur kan verkrijgen uit systeemtests ter beoordeling van de doeltreffendheid van de interne controles, laag zijn. De controleur zou in dat geval kunnen besluiten dat het nuttiger is de zekerheid die hij wenst te verkrijgen uit andere bronnen te betrekken (en dus het aantal gegevensgerichte controles op te voeren).

4. Ontdekkingsrisico

- 4.1. Hoe meer gegevensgerichte controles de controleur uitvoert, hoe groter de waarschijnlijkheid is dat hij fouten of onrechtmatigheden van materieel belang ontdekt in de financiële verantwoording die hij controleert: des te lager zal dus het ontdekkingsrisico zijn. Door zich een oordeel te vormen over het benodigde aantal gegevensgerichte controles, tracht de controleur het ontdekkingsrisico zodanig te reduceren dat het globale controlerisico tot het door de HCI vastgestelde minimum wordt teruggebracht.

- 4.2. Het tegenovergestelde van ontdekkingsrisico is de zekerheid die de controleur verkrijgt uit alle gegevensgerichte controles die hij verricht: deze omvatten ook het natrekken van de kritische posten van onderwerpen met een hoge risicofactor of van onderwerpen die materieel van aard zijn, evenals verificaties van posten die een hoge waarde vertegenwoordigen, steekproeven van andere posten en, in sommige gevallen, cijferanalyse.

5. Mathematisch model

- 5.1. In het aanhangsel bij deze bijlage is ter illustratie een model van het accountantscontrolerisico opgenomen.

Accountantscontrole risico: illustratie van het mathematisch model

$$AR = IR \times CR \times DR$$

$$DR = AR / (IR \times CR)$$

De controleur maakt een eerste evaluatie van het inherent risico en acht het laag. Hij kent er derhalve een waarde van 20 % aan toe, overeenkomstig de aanwijzingen van zijn HCI.

Uit de grondige evaluatie van de systemen en de systeemtests blijkt dat er een redelijk goed controlesysteem bestaat dat, zonder uitzondering, doeltreffend werkt. Opnieuw in overeenstemming met het beleid van zijn HCI, beoordeelt hij de systemen met "middelmatic" en kent een waarde van 40 % toe aan het interne-controle risico.

Volgens zijn HCI is een accountantscontrole risico van maximaal 1 % acceptabel.

De controleur kan dus de zekerheid (of het betrouwbaarheidsniveau) die voor gegevensgerichte controles is vereist als volgt berekenen:

$$AR = 1 \% = 0,01$$

$$IR = 20 \% = 0,20$$

$$CR = 40 \% = 0,40$$

$$DR = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Aangezien zekerheid het tegenovergestelde is van ontdekkingsrisico, is de zekerheid die uit de detailcontrole moet worden verkregen:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = \underline{87,5 \%}$$

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN
DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 13

CONTROLE-INFORMATIE EN AANPAK VAN DE CONTROLE

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Geschikte controle-informatie	2
Relevante controle-informatie	3
Redelijke controle-informatie	4
Samenvatting en invloed op het management van een controle	5
Betrouwbaarheid van bewijsmateriaal	
- bronnen, methoden en aard	Bijlage 1
Aanpak van de controle	Bijlage 2

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. Paragraaf 152 van de controlenormen van INTOSAI bepaalt:

“Ter onderbouwing van het oordeel en de conclusies van de controleur betreffende de/het te controleren organisatie, programma, activiteiten of functie dient geschikte, relevante en redelijke controle-informatie te worden verkregen”.

2. Geschikte controle-informatie:

2.1. Geschikte controle-informatie is informatie die kwantitatief toereikend en geschikt is om de controledoelstellingen te bereiken. Zij is kwalitatief zo onpartijdig dat zij vertrouwen wekt en een betrouwbare indruk maakt.

2.2. Toereikende controle-informatie zal worden verkregen indien de omvang van de tests (voor zover relevant zowel controles van de werking van het systeem als gegevensgerichte controles) adequaat is. Verdere adviezen over deze zaken zijn te vinden in de richtlijnen over:

- materieel belang en controlerisico (Nr. 12);
- beoordeling van de interne controle en systeemtests (Nr. 21);

- steekproefonderzoek (Nr. 23);
- cijferanalyse (Nr. 24).

2.3. Betrouwbare controle-informatie is informatie die onpartijdig is. De betrouwbaarheid van de informatie hangt af van de aard, de bron en de methode die is gevolgd om ze te verkrijgen. De controleur moet vaak een keuze maken uit alternatieve vormen van informatie, bronnen en methoden: **BIJLAGE 1** geeft verder advies over de relatieve betrouwbaarheid ervan, en de controleur moet trachten te waarborgen dat de meest betrouwbare bronnen en technieken worden gehanteerd binnen de voor de controle uitgetrokken tijdsduur en kosten.

3. Relevante controle-informatie

3.1. Relevante controle-informatie is informatie die ter zake dienend is voor de controledoelstellingen.

3.2. Om te waarborgen dat de informatie relevant is moeten de doelstellingen van de controle in de planningsfase duidelijk worden omschreven: voor verdere adviezen kan de controleur te rade gaan bij richtlijn 11 “Controleplanning”.

3.3. Wanneer de doelstellingen van de controle eenmaal duidelijk zijn omschreven, moet het vraagstuk van de relevantie (in samenhang met het vraagstuk van de redelijkheid - zie hierna) de controleur ertoe brengen aandacht te besteden aan de te hanteren controle-aanpak. Verdere adviezen voor de controle-aanpak worden gegeven in **BIJLAGE 2**.

4. Redelijke controle-informatie

4.1. Redelijke controle-informatie is informatie die rendabel is doordat de kosten van het vergaren ervan evenredig zijn aan het resultaat dat de controleur of de Hoge Controle-instantie (HCI) tracht te bereiken.

4.2. Om te waarborgen dat er toereikende, relevante en betrouwbare controle-informatie wordt verkregen voor het bereiken van de controledoelstellingen tegen zo laag mogelijke kosten moet de controleur in een vroeg stadium van het controleproces de alternatieve controlebenaderingen (bijlage 2) beoordelen en beslissen welke hiervan op de meest rendabele wijze de gewenste resultaten zullen bereiken.

5. Samenvatting en invloed op het management van een controle

5.1. Een beschouwing van de geschiktheid (toereikendheid en betrouwbaarheid), de relevantie en de redelijkheid van de te verkrijgen controle-informatie moet de controleur helpen om in de planningsfase de volgende fundamentele elementen van elke controle te bepalen:

- toereikendheid: soort en omvang van tests;
- betrouwbaarheid: bronnen van informatie en technieken om die te verkrijgen;
- relevantie: doelstellingen van de controle;
- relevantie)
-) controle-aanpak
- redelijkheid)

- 5.2. In de planningsfase zal de beoordelaar van het plan/manager ervoor zorgen dat de beoordelingen van de controleur voor de opstelling van het plan deugdelijk zijn en dat het plan de grondslag biedt voor het verkrijgen van geschikte, relevante en redelijke informatie voor het bereiken van de controledoelstellingen.
- 5.3. In de laatste fasen van de controle zal de beoordelaar van het plan/manager ernaar streven, te verzekeren dat het controleplan is uitgevoerd in die zin dat er geschikte, relevante en redelijke informatie is verkregen, dat de conclusies van de controle worden onderbouwd door dit materiaal en dat een eventueel verslag deze conclusies weergeeft (zie richtlijn 31 “Verslaglegging”).

BIJLAGE 1: BETROUWBAARHEID VAN CONTROLE-INFORMATIE - BRONNEN, METHODEN EN AARD

A. INFORMATIEBRONNEN

Controle-informatie kan rechtstreeks door de controleur worden geproduceerd, dan wel van derden of het controle-object worden verkregen.

In het algemeen zal rechtstreeks door de controleur verkregen informatie betrouwbaarder zijn dan de van anderen verkregen informatie.

Van derden verkregen informatie kan betrouwbaarder zijn dan van de gecontroleerde huishouding verkregen informatie, indien de eerstgenoemde informatie werkelijk onafhankelijk en volledig is.

De controleur kan meer zekerheid verschaffen indien de uit verschillende bronnen verkregen controle-informatie consistent is.

B. METHODEN VOOR HET VERKRIJGEN VAN INFORMATIE

Informatie kan met een of meer van de volgende methoden worden verkregen:

- Inspectie van documenten of bedrijfsmiddelen;
- Waarneming van processen of procedures;
- Navraag en bevestiging;
- Berekening;
- Analyse van financiële overzichten en onderlinge verbanden of vergelijkingen tussen elementen van relevante informatie.

De controleur moet beoordelen welke methode voor het verkrijgen van informatie voldoende betrouwbaar zal zijn, waarbij de betrouwbaarheid van de informatie opweegt tegen de kosten die met het verkrijgen ervan gemoeid zijn.

C. AARD VAN DE CONTROLE-INFORMATIE

Controle-informatie kan zijn vervat in documenten, dan wel visueel of mondeling van aard zijn.

De betrouwbaarheid van informatie in documenten hangt af van de bron (zie boven).

Visuele informatie is uiterst betrouwbaar waar het gaat om bevestigingen van het bestaan van bedrijfsmiddelen, maar niet wat betreft het eigendomsrecht of de waarde ervan.

Mondelinge informatie moet als het minst betrouwbaar worden beschouwd. Wanneer zulks haalbaar is moeten de controleurs trachten door middel van documenten bevestiging te verkrijgen van mondelinge informatie (b.v. goedgekeurde notulen van gesprekken). Indien

dit niet haalbaar is zou mondelinge informatie kunnen worden onderbouwd door afzonderlijke gesprekken met meerdere personen.

BIJLAGE 2: AANPAK VAN DE CONTROLE

1. Inleiding

- 1.1. De controle-aanpak is de combinatie van verschillende soorten tests tijdens de controle die worden verricht ter verkrijging van de informatie die noodzakelijk is om de doelstellingen van een controle te bereiken.

2. Controledoelstellingen

- 2.1. Algemeen gesproken zullen de doelstellingen van een controle zijn:

- (a) bij financiële controles:
- de juistheid en volledigheid van de financiële verantwoording van de/het te controleren activiteit, programma of orgaan te beoordelen; en/of
 - vast te stellen of de verrichtingen die aan de financiële verantwoording ten grondslag liggen, wettig en regelmatig zijn.
- (b) bij doelmatigheidscontroles:
- te beoordelen of de/het activiteit, programma of orgaan economisch en/of doelmatig en/of doeltreffend is beheerd.

- 2.2. De normen van INTOSAI zijn op doelmatigheidscontroles gelijkelijk van toepassing. De controleur moet derhalve trachten, geschikte, relevante en redelijke controle-informatie te verkrijgen. Evenzo is het in het algemeen mogelijk om hetzij een systeemgerichte aanpak te volgen, hetzij een directe gegevensgerichte controle te verrichten: wegens de uiteenlopende doelstellingen kan het echter nodig zijn om bij een doelmatigheidscontrole andere systemen te bestuderen dan bij een financiële controle (zie paragraaf 6).

3. De systeemgerichte aanpak (SGA)

- 3.1. Huishoudingen die aan een controle door een Hoge Controle-instantie (HCI) worden onderworpen zetten gewoonlijk controlesystemen op die ten doel hebben, de juistheid en volledigheid van de financiële verantwoording, de wettigheid en rechtmatigheid van de daaraan ten grondslag liggende verrichtingen en de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van de operaties te verzekeren. In het algemeen is het zo dat, indien de controleur zich kan vergewissen van de toereikendheid van deze controles, het aantal gegevensgerichte controles op de financiële verantwoording, de verrichtingen of de prestaties van de organisaties dienovereenkomstig kan worden verminderd.
- 3.2. De aanpak waarbij de controleur zich verlaat op het systeem van interne controle van de huishouding is bekend als de systeemgerichte aanpak (SGA). Hierbij doen zich de volgende aparte fasen voor:
- (a) de identificatie en grondige evaluatie van de voornaamste controles en de beoordeling van de vraag of, en zo ja in hoeverre, de controleur zich kan verlaten op deze controles mits wordt geconstateerd dat zij doeltreffend werken;

- (b) controle van de werking van die voornaamste controles om vast te stellen of zij gedurende het gehele te onderzoeken tijdvak doeltreffend hebben gewerkt;
- (c) de beoordeling van de resultaten van de systeemgerichte controles om vast te stellen of de voorziene mate van betrouwbaarheid kan worden afgeleid uit het onderzoek van de controles;
- (d) gegevensgerichte controles van een aantal verrichtingen, saldi van rekeningen, enz. om te bepalen (als relevant voor de controledoelstellingen) of, ongeacht het controlesysteem van een huishouding, de financiële verantwoording van de huishouding correct en volledig is, de eraan ten grondslag liggende verrichtingen wettig en rechtmatig waren en of voldaan is aan de criteria betreffende zuinigheid/doelmatigheid/doeltreffendheid.

3.3. Verdere adviezen betreffende de hiervoor omschreven fasen (a) - (c) worden gegeven in richtlijn 21 "Beoordeling van de interne controle en systeemtests" en betreffende de onder (d) hiervoor genoemde gegevensgerichte controles in richtlijn 23 "Steekproefonderzoek". Het verband tussen systeemtests en gegevensgerichte controles wordt voorts verklaard in bijlage 2 van richtlijn 12 "Materieel belang en accountantscontrolerisico".

4. De directe gegevensgerichte controle (DGC)

4.1. Wanneer de controleur niet specifiek behoeft te beoordelen hoe de controlesystemen van de organisatie werken is het mogelijk dat de controledoelstellingen kunnen worden bereikt zonder dat op deze systemen behoeft te worden afgegaan en dus zonder dat er controles van de werking van het systeem worden verricht. Dit is bekend als de directe gegevensgerichte controle (DGC). Opgemerkt zij dat, nu bij toepassing van de DGC geen zekerheid kan worden verkregen over de werking van controles (daar zij bij deze aanpak niet worden getest en er derhalve geen informatie wordt verkregen ten aanzien van de doeltreffendheid daarvan), de omvang van de gegevensgerichte controles groter zal moeten zijn dan bij de SGA. Onder dergelijke omstandigheden moet de controleur beoordelen wat de meest rendabele methode is om de informatie te verkrijgen die nodig is om de controledoelstellingen te bereiken.

4.2. Paragraaf 141 van de controlenormen van INTOSAI bepaalt:

"Bij het bepalen van de omvang en reikwijdte van de controle moet de controleur de betrouwbaarheid van de interne controle bestuderen en beoordelen".

Dus zelfs wanneer de DGC wordt toegepast moet de controleur de belangrijkste systemen enigermate onderzoeken, ook al is deze studie preliminair van aard. De DGC is dus eigenlijk een vorm van SGA, waarbij het onderzoek van de systemen tot een minimum wordt beperkt.

5. Overwegingen bij het besluit welke aanpak moet worden gekozen

5.1. Wanneer de controleur geen specifieke behoefte heeft om een SGA te kiezen, zal de keuze voor SGA of DGC gewoonlijk gebaseerd zijn op een beoordeling van de controlemiddelen

en derhalve van de kosten voor het verkrijgen van geschikte en betrouwbare informatie. De volgende factoren zullen van belang zijn voor de oordeelsvorming:

- (a) wanneer de controles geografisch gespreid zijn of het anderszins moeilijk is om de werking ervan te controleren, kan het zijn dat een SGA gezien de beschikbare middelen niet uitvoerbaar is. Ook wanneer de resultaten van een voorafgaande beoordeling van de betrouwbaarheid van de interne controles erop wijzen dat deze gebrekkig zijn, is het onwaarschijnlijk dat de controleur zich daarop kan verlaten. Er zou dan een DGC kunnen worden toegepast, ongeacht de kosten die daarmee gemoeid zijn;
- (b) hoewel het mogelijk is om een DGC te verrichten voor het onderzoek van de wettigheid en rechtmatigheid, leent dit soort controle zich uitstekend voor een SGA;
- (c) een SGA heeft het speciale voordeel dat de controleur vaak in staat wordt gesteld, direct verband te leggen tussen individuele fouten en tekortkomingen in het controlesysteem, en deze tekortkomingen dus op de voorgrond worden geplaatst. Door die tekortkomingen kenbaar te maken aan het management van de huishouding kan de controleur deze helpen om in de toekomst verbeteringen in de controle aan te brengen.

6. Doelmatigheidscontrole

- 6.1. De doelmatigheidscontrole (zie richtlijn 41 “Doelmatigheidscontrole”) heeft betrekking op de zuinigheid en/of doelmatigheid en/of doeltreffendheid van de/het te onderzoeken activiteit, programma of orgaan:

zuinigheid: de kosten van de voor een activiteit aangewende middelen zo laag mogelijk houden met inachtneming van de passende kwaliteit;

doelmatigheid: het verband tussen de output, in de zin van goederen, diensten of andere resultaten, en de middelen die gebruikt zijn om ze te produceren;

doeltreffendheid: de mate waarin de doelstellingen worden bereikt en de verhouding tussen de voorziene effecten en de feitelijke effecten van een activiteit.

Het is niet noodzakelijk dat een bepaalde doelmatigheidscontrole conclusies over alle drie voornoemde aspecten tracht te bereiken: uit de controledoelstellingen moet duidelijk zijn welke er onderzocht moeten worden. Wanneer de controleur echter controles verricht naar de zuinigheid of de doelmatigheid, zal hij in het algemeen aandacht moeten besteden aan de doeltreffendheid van de gecontroleerde huishouding: het kan beter zijn dat de huishouding een juiste handeling slecht verricht dan dat zij een verkeerde handeling goed verricht.

- 6.2. Voor een onderzoek van de doeltreffendheid is het in het algemeen noodzakelijk, het resultaat of het effect van een activiteit te beoordelen. Hoewel een SGA dus nuttig kan zijn

(bij voorbeeld om vast te stellen hoe de gecontroleerde huishouding de invloed ervan meet en er toezicht op uitoefent), zal de controleur door gegevensgerichte controles ook voldoende informatie over de resultaten en de invloed van de activiteit, het programma of orgaan moeten verkrijgen.

7. Milieu-aspecten

- 7.1. In toenemende mate worden de HCI's verzocht, zekerheid te verschaffen dat de door hen gecontroleerde activiteiten worden verricht overeenkomstig criteria en vereisten inzake het milieu. In beginsel is de controle-aanpak ten aanzien van zulke vereisten dezelfde als bij controles inzake wettigheid en rechtmatigheid: zowel een SGA als een DGC kan worden toegepast, maar het kan zijn dat een SGA bijzonder geschikt is.

GROEP 2 VERZAMELING CONTROLE-INFORMATIE

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 21

BEOORDELING VAN DE INTERNE CONTROLE EN SYSTEEMTESTS

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Interne controle	2
Beoordeling van de interne controle	3
Betrekkingen met het management van de gecontroleerde huishoudingen	4
Soorten interne controle	Bijlage 1
Het beoordelen van de interne controle	Bijlage 2
Systeemtests	Bijlage 3
Mate van zekerheid die moet worden afgeleid uit een beoordeling van het systeem en systeemtests bij de systeemgerichte aanpak	Aanhangsel bij Bijlage 3

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. Paragraaf 141 van de controlenormen van INTOSAI bepaalt:

“Bij het bepalen van de omvang en reikwijdte van de controle moet de controleur de betrouwbaarheid van de interne controle bestuderen en beoordelen”.

2. Interne controle

2.1. De interne controle wordt opgezet door en valt onder de verantwoordelijkheid van het management van een gecontroleerde huishouding. Onder interne controle moet worden verstaan: de uitgangspunten en procedures die door de leiding van de huishouding zijn opgezet en ingevoerd om te verzekeren:

- de zuinige, doelmatige en doeltreffende verwezenlijking van de doelstellingen van de huishouding;
- de naleving van externe regels (wetten, verordeningen, ...) en van intern beleid;
- het beveiligen van eigendommen en informatie;
- het voorkomen en ontdekken van fraude en onjuistheden; en
- de kwaliteit van de administratie en de tijdige totstandkoming van betrouwbare financiële en managementinformatie.

2.2. Het concept van interne controle reikt verder dan strikte overwegingen van financieel-administratieve aard en omvat twee elementen:

- a. de **controle-omgeving** waaronder wordt verstaan de algemene attitude en actieve betrokkenheid van het hoogste en lagere management ten aanzien van de interne controle en het belang daarvan voor de huishouding.
- b. **interne controlemaatregelen** waaronder worden verstaan de procedures die door de leiding van de huishouding in aanvulling op de controle-omgeving zijn opgezet en bijdragen tot het bereiken van de doelstellingen van de huishouding.

2.3. De controle-omgeving (die ook kan worden omschreven als de “controlecultuur” binnen de organisatie) beïnvloedt de doeltreffendheid van de specifieke interne-controlemaatregelen. Een controle-omgeving waarin de leiding interesse toont in activiteiten en functies die verband houden met de controle kan bijvoorbeeld specifieke interne-controlemaatregelen versterken. Met een sterke controle-omgeving is echter op zich nog niet de doeltreffendheid van de interne-controlemaatregelen gewaarborgd. De controleur kan de kwaliteit van de controle-omgeving van een huishouding of activiteit vaststellen door indicatoren te onderzoeken die overeenkomen met “best practice” in organisatie en management.

2.4. De interne-controlemaatregelen kunnen de voorbereiding en beoordeling door de leiding van aansluitingen omvatten, alsmede het zodanig vaststellen van procedures en verantwoordelijkheden dat de belangrijkste taken worden gescheiden en de fysieke toegang tot waarden en boekhoudkundige bescheiden wordt beperkt, enz. De controleur moet in de context van elke individuele controletaak bepalen welke interne-controlemaatregelen binnen het gehele door het management vastgestelde systeem relevant zijn voor de controledoelstellingen.

2.5. Wanneer een controleur de controle-omgeving beoordeelt tracht hij vast te stellen in hoeverre de leiding zich bewust is van de betekenis van de interne controle en eraan hecht

te verzekeren dat de activiteiten behoorlijk worden gecontroleerd. Wanneer de controleur anderzijds de interne-controlemaatregelen beoordeelt, stelt hij vast of de noodzakelijke procedures voorhanden zijn en doeltreffend, doorlopend en consistent functioneren.

- 2.6. Een beschrijving van de soorten controle die een controleur in een gecontroleerde huishouding kan aantreffen wordt gegeven in **BIJLAGE 1**.

3. Beoordeling van de interne controle

- 3.1. De controleur moet minimaal de voor zijn controle relevante interne controles vooraf beoordelen. Deze beoordeling moet voldoende zijn om de controleur in staat te stellen om:

- (a) in eerste instantie de inherente en controlerisico's vast te stellen in verband met de te onderzoeken activiteit: zie bijlage 2 bij richtlijn 12 “Materieel belang en accountantscontrolerisico”;
- (b) vast te stellen of de controles in dit vroege stadium voldoende effectief lijken om tot een systeemgerichte aanpak (SGA) over te gaan. Onder deze omstandigheden moet er verder diepgaand onderzoek van de controles worden verricht, en indien de resultaten bevredigend zijn kan het systeem betrouwbaar worden geacht. Hierdoor kan de controleur het aantal gegevensgerichte controles verlagen: voor verdere aanbevelingen over deze controle-aanpak, zie richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”.

- 3.2. Wanneer een SGA wordt gekozen, moet de controleur een grondige beoordeling van de relevante interne controles verrichten. Deze beoordeling heeft ten doel, vast te stellen:

- (a) welke van de controles binnen het systeem fundamenteel zijn, d.w.z. controles die, indien zij doeltreffend werken:
 - onjuistheden van materieel belang moeten voorkomen of opsporen, dan wel de eigendommen van de organisatie moeten beveiligen (financiële controles: betrouwbaarheid van de rekeningen);
 - moeten verzekeren dat de wetten en verordeningen worden nageleefd (financiële controles: wettigheid en rechtmatigheid van de onderliggende transacties); of
 - moeten verzekeren dat er geen grote tekortkomingen in de zuinigheid, doelmatigheid of doeltreffendheid van de te controleren activiteiten schuilen (doelmatigheidscontroles);
- (b) wat de globale kwaliteit is van het systeem van controles die relevant zijn voor de te verrichten financiële controle, en dus de mate van vertrouwen die de controleur daarin kan stellen indien systeemtests daarna aantonen dat het systeem in de dagelijkse praktijk doeltreffend heeft gewerkt.

- 3.3. Het is van belang, te vermelden dat de controleur in deze fase tot een oordeel komt over de potentiële doeltreffendheid van het controlesysteem dat overeenkomstig de beleidsbeslissingen en -instructies van het management van de gecontroleerde huishouding moet bestaan. Voordat men zich werkelijk op dit systeem kan verlaten is het nodig de doeltreffendheid in de praktijk te beoordelen, d.w.z. systeemtests te verrichten.

- 3.4. Verdere adviezen over de beoordeling van de interne controle zijn te vinden in **BIJLAGE 2** en adviezen over systeemtests zijn te vinden in **BIJLAGE 3**.
4. Betrekkingen met het management van de gecontroleerde huishouding
- 4.1. Het is gebruikelijk, het management van de gecontroleerde huishouding in kennis te stellen van tekortkomingen die in hun interne controle zijn geconstateerd. Het tijdstip en de vorm van deze mededeling zal afhangen van de aard en de ernst van de ontdekte tekortkomingen, de beschikbare communicatiekanalen en de rechtsgrondslag van de controle. De controleur pleegt dergelijke mededelingen in zijn dossier te registreren, zodat er indien nodig op een later tijdstip naar kan worden verwezen (zie richtlijn 26 “Documentatie”).

BIJLAGE 1: SOORTEN INTERNE CONTROLES

Hierna volgt een beschrijving van enkele soorten controles die de controleur in vele organisaties zal aantreffen en waarop hij zijn oordeel zal willen baseren.

1. Organisatie. Gecontroleerde huishoudingen moeten over een overzicht van hun organisatie beschikken, waarin de verantwoordelijkheden worden omschreven en toegewezen en waarin rapportagelijnen voor alle aspecten van de operaties, inclusief de controles, zijn neergelegd. De overdracht van bevoegdheid en verantwoordelijkheid moet duidelijk worden gespecificeerd.
2. Scheiding van functies. Een van de voornaamste controlemiddelen is de scheiding van die verantwoordelijkheden of functies die tezamen een persoon in staat zouden stellen om een volledige transactie te boeken en te verrichten. Scheiding van functies verlaagt het risico van opzettelijke manipulatie of vergissingen en versterkt het controle-element. De volgende functies moeten worden gescheiden: verstrekking van betalingsopdrachten, uitvoering, bewaring, boeking en, in geval van een geautomatiseerde administratieve organisatie, de ontwikkeling van het systeem en de dagelijkse operaties. De interne controle en de financiële controle (naar gelang van het geval) moeten gescheiden zijn van het dagelijks beheer van de activiteiten.
3. Fysieke controles. Deze hebben hoofdzakelijk betrekking op de bewaring van bezittingen en houden procedures en veiligheidsmaatregelen in die bedoeld zijn om te verzekeren dat de toegang tot bezittingen beperkt is tot bevoegd personeel. Met toegang wordt zowel de directe toegang als de indirecte toegang via documentatie bedoeld. Deze controles zijn van belang in geval van waardevolle, vervoerbare, vervangbare of aantrekkelijke goederen.
4. Machtiging en goedkeuring. Voor alle uitvoeringsbesluiten en transacties moet machtiging of goedkeuring worden verleend door een terzake bevoegd persoon. De grenzen van deze machtigingen moeten worden gespecificeerd.
5. Rekenkundige en boekhoudkundige controle. Dit zijn de controles binnen de boekingsfunctie, waarbij wordt nagegaan of de te boeken en af te wikkelen transacties zijn goedgekeurd, of er geen wordt overgeslagen en of zij correct worden geboekt en zorgvuldig worden afgewikkeld. Dergelijke controles omvatten onderzoeken van de rekenkundige juistheid van de boeken, het bijwerken en controleren van totalen, toetsingen, controlesaldi en proefbalansen en de verantwoording van het gebruik van documenten.
6. Personeelscontrole. Er moeten procedures zijn om te verzekeren dat de personeelsleden bekwaamheden bezitten die evenredig zijn aan hun verantwoordelijkheden. Het goed functioneren van elk systeem hangt onvermijdelijk af van de bekwaamheid en integriteit van hen die met het systeem werken. De kwalificaties, de selectie en opleiding, alsmede de aangeboren karaktertrekken van de betrokken personeelsleden zijn belangrijke kenmerken die bij het opzetten van een controlesysteem in aanmerking moeten worden genomen.
7. Supervisie. Elk systeem van interne controle moet de supervisie door verantwoordelijke functionarissen van de dagelijkse transacties en de boeking daarvan omvatten.

8. Controle door het management. Dit zijn de controles die door het management buiten de dagelijkse routine van het systeem om worden uitgeoefend. Zij omvatten de globale toezichthoudende controles van het management, het onderzoek van beheersinformatie en de vergelijking daarvan met de begrotingen, de interne controlefunctie en andere speciale onderzoeksprocedures.
9. Controle door de financieel controleur. In sommige lidstaten treedt de financieel controleur op als een autonome controle-instantie. In dit geval zal de financieel controleur een ruim scala van bevoegdheden hebben, waaronder die tot het vooraf goedkeuren van alle voorstellen met financiële implicaties.

Normaal gesproken zal de financieel controleur een transactie alleen goedkeuren wanneer hij ervan overtuigd is dat die onder meer wettig en rechtmatig is en dat er voldoende middelen beschikbaar zijn.

BIJLAGE 2: DE BEOORDELING VAN DE INTERNE CONTROLE

1. Bij de beoordeling van een systeem, ongeacht of deze beoordeling van voorbereidende aard of diepgaand is, zou het dienstig kunnen zijn de volgende fasen te doorlopen:
 - (a) de voor de controledoelstellingen van belang zijnde risico's vaststellen, waartegen een effectief controlesysteem bescherming moet bieden;
 - (b) door onderzoek van procedurehandleidingen, instructies aan het personeel en gesprekken enz. de controles vaststellen die zijn ingevoerd om te waken voor de vastgestelde risico's. (Voor een SGA is het tevens noodzakelijk vast te stellen welke van deze controles fundamenteel zijn);
 - (c) de resultaten van dit onderzoek documenteren (stroomschema's, beschrijvingen);
 - (d) het kan nuttig zijn dat de controleur nagaat of hij het systeem heeft begrepen door een klein aantal transacties via het systeem te volgen ("lijncontrole");
 - (e) op basis van de controles die zijn vastgesteld, beoordelen hoe doeltreffend zij waarschijnlijk zijn ten aanzien van de risico's die eigen zijn aan de betrokken activiteiten.
2. Het is vaste praktijk bij de Hoge Controle-instanties (HCI's) om vragenlijsten betreffende de interne controle (VIC's) of vragenlijsten betreffende de fundamentele controles (VFC's) op te stellen om de controleur te helpen bij het verrichten van dit soort beoordelingen.
3. Bij de systeemgerichte aanpak moet de controleur de grondige beoordeling completeren door vast te stellen welke mate van betrouwbaarheid het systeem kan hebben, indien later wordt geconstateerd dat het in de praktijk doelmatig werkt. In de regel zal het systeem worden aangemerkt als:

<u>Uitstekend</u>	- indien alle risico's afdoende worden afgedekt door controles waarvan is aan te nemen dat zij doeltreffend werken;
<u>Goed</u>	- indien alle risico's worden bestreken door controles waarvan is aan te nemen dat zij, een enkele uitzondering daargelaten, doeltreffend werken;
<u>Redelijk</u>	- indien alle risico's enigermate worden bestreken door controles die af en toe gebrekkig kunnen zijn;
<u>Gebrekkig</u>	- indien niet alle risico's worden bestreken door controles en/of het is aan te nemen dat er zich veelvuldig controlegebreken voordoen.

BIJLAGE 3: SYSTEEMTESTS

1. Het verrichten van systeemtests

- 1.1. Wanneer de SGA wordt gevolgd is het niet toereikend om alleen de grondige beoordeling van de interne controles te verrichten. De controleur moet ook vaststellen of de controles gedurende de gehele referentieperiode werkelijk doeltreffend en consequent hebben gewerkt: het is noodzakelijk over te gaan tot systeemtests.
- 1.2. Normaliter moeten de geïdentificeerde basiscontroles worden getest via een onderzoek van een steekproef van transacties of operaties die aan die controles zijn onderworpen. Daar de controleur de praktische doeltreffendheid van de controles tracht vast te stellen, moeten de methode voor het selecteren van steekproeven en de aard van de uitgevoerde tests verzekeren dat:
 - (a) informatie wordt verkregen over de vraag of de controle in de loop van de tijd consequent is verricht (n.b. tijdvakken waarin personeel op essentiële posten afwezig is, enz.);
 - (b) informatie wordt verkregen over de vraag of de controle consequent is verricht op alle soorten transacties die in het systeem worden afgewikkeld (n.b. omvangrijke transacties met lage waarde; ongebruikelijke transacties; transacties die opnieuw worden afgewikkeld nadat het systeem ze voordien heeft afgewezen, enz..).
- 1.3. De controleur dient te beoordelen hoeveel transacties er moeten worden onderzocht om toereikende informatie te verkrijgen met betrekking tot de bevredigende uitvoering van een controle. In het algemeen bestaat een steekproef minimaal uit 30 eenheden en in sommige gevallen zullen er meer dan 100 transacties nodig zijn. Om hierover tot een besluit te komen moeten de volgende punten worden overwogen:
 - (a) de betekenis van de controle binnen het globale systeem;
 - (b) de mate waarin de controleur vertrouwen wenst te stellen in de bevredigende uitvoering van de controle en de betrokken tijdsduur;
 - (c) het scala en de aard van de transacties die via het systeem worden afgewikkeld;
 - (d) het feit dat de meeste systeemtests niet aantonen dat de controle heeft gewerkt, maar dat deze niet heeft gefaald (“negatieve” informatie).
- 1.4. Nu de meeste systeemtests negatieve informatie verschaffen moet de controleur ook gespitst zijn op mogelijkheden om positieve informatie te verkrijgen omtrent de doeltreffende uitvoering van controles. Dit kan geschieden door te zoeken naar voorbeelden waar met behulp van controles fouten of uitzonderingen zijn ontdekt.
- 1.5. De keuze van het tijdstip voor de systeemtests levert bijzondere problemen op: de controleur moet informatie trachten te vinden over de doeltreffende uitvoering van controles gedurende de gehele periode waarin hij op die controles wil kunnen vertrouwen. Dit moet in aanmerking worden genomen bij het opzetten en uitvoeren van de systeemtests.

2. Beoordeling van de resultaten van systeemtests

- 2.1. Bij de voltooiing van de systeemtests moet de controleur tot een eindoordeel komen over de mate waarin hij kan vertrouwen op het systeem van controles, en dus over de omvang van de gegevensgerichte controles die zullen moeten worden verricht om het vereiste globale niveau van zekerheid te verkrijgen (Richtlijn 12 “Materieel belang en accountantscontrolerisico”).
- 2.2. Het zekerheidsniveau dat kan worden bereikt binnen de systeemgerichte aanpak zal in de eerste plaats afhangen van de aanvankelijke beoordeling van het systeem door de controleur. De resultaten van de systeemtests verschaffen de controleur extra informatie over de werking van dat systeem, hetgeen hem in staat stelt zijn oorspronkelijke oordeel te bevestigen of bij te stellen. Verder advies over het zekerheidsniveau dat kan worden bereikt is opgenomen in het aanhangsel bij deze bijlage.
- 2.3. Wanneer gegevensgerichte controles worden verricht zijn de verhoudingen tussen de mate van zekerheid en het betrouwbaarheidsniveau in statistische termen gewoonlijk een beleidskwestie voor de HCI.

3. Systeemgerichte tezamen met gegevensgerichte controle

- 3.1. In beginsel bestaat er geen bezwaar tegen dat de controleur op een bepaalde steekproef gelijktijdig een systeemgerichte en een gegevensgerichte controle verricht. Hoewel erkend kan worden dat dit een doelmatig gebruik van controlemiddelen zou kunnen zijn, moet er toch voor worden gezorgd dat duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de twee soorten controles die zeer uiteenlopende doelstellingen kennen. Ook moet ervoor worden zorg gedragen dat de resultaten onder dergelijke omstandigheden correct worden gedocumenteerd (zie richtlijn 26 “Documentatie”).

BIJLAGE 3, Aanhangsel: MATE VAN ZEKERHEID DIE MOET WORDEN BEREIKT BIJ BEOORDELINGEN VAN DE INTERNE CONTROLE EN SYSTEEMTESTS BIJ DE SYSTEEMGERICHTE AANPAK

Conclusies van de grondige beoordeling van het systeem van interne controle vóór de systeemtests	Definitieve beoordeling en betrouwbaarheidsgraad			
	Uit de systeem-gerichte werkzaamheden blijken geen uitzonderingen	Uit de systeem-gerichte werkzaamheden blijken slechts enige kleine uitzonderingen	Uit de systeem-gerichte werkzaamheden blijken enkele grote uitzonderingen	Uit de systeem-gerichte werkzaamheden blijken wijdverbreide gebreken
Het controlesysteem lijkt uitstekend. Alle grote risico's worden bestreken en van de controles is aan te nemen dat zij doeltreffend zijn = Uitstekend	Hoog	Middelmatig	Laag/Nihil	Nihil
Het controlesysteem lijkt bevredigend. De meeste grote risico's worden bestreken en/of van de controles is aan te nemen dat zij in het algemeen doeltreffend zijn = Goed	Middelmatig	Middelmatig/ Laag	Laag/Nihil	Nihil
Het controlesysteem lijkt in het algemeen bevredigend, maar er bestaat gevaar voor enkele controlegebreken = Redelijk	Laag	Laag/Nihil	Laag/Nihil	Nihil
Het controlesysteem lijkt onbevredigend. De risico's worden niet bestreken en/of van de controles is aan te nemen dat zij gebreken vertonen = Gebrekkig	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 22

CONTROLE VAN INFORMATIESYSTEMEN

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
Verwijzingen naar INTOSAI-controlenormen	1
Reikwijdte van de onderhavige richtlijn	2
Basisbegrippen en definities	3
Planning en personeelsbeleid in verband met controles van informatiesystemen	4
Financiële controles van algemene (installatie)controles	5
Toepassingscontroles	6
Computerondersteunde controletechnieken	7
Controles van ontwikkelingssystemen	8
Algemene (installatie)controles - Algemene beleidskwesties - Controledoelstellingen en voorbeelden van controletechnieken	Bijlage 1
Toepassingscontroles - Controledoelstellingen en voorbeelden van controletechnieken	Bijlage 2
Vereisten voor toepassingscontroles	Bijlage 3

1. Verwijzingen naar INTOSAI-controlenormen

1.1. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 51 (b)) bepaalt:

“De controleur en de HCI moeten de vereiste bekwaamheid hebben.”

1.2. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 86) bepaalt:

“(…) De HCI moet zichzelf voorzien van het hele scala van actuele controlemethodieken, waaronder systeemgerichte technieken, analytische controles, statistische steekproefonderzoeken en controle van geautomatiseerde informatiesystemen.”

1.3. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 144) bepaalt:

“Als de administratieve organisatie of andere informatiesystemen geautomatiseerd zijn, moet de controleur bepalen of interne controles naar behoren functioneren, teneinde de zuiverheid, betrouwbaarheid en volledigheid van de gegevens te waarborgen.”

1.4. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 153) bepaalt:

“(…) Als de gegevens uit een geautomatiseerd systeem een belangrijk deel van de controle uitmaken en de betrouwbaarheid van de gegevens essentieel is voor de verwezenlijking van de controledoelstelling, moeten controleurs zich ervan vergewissen dat de gegevens betrouwbaar en relevant zijn.”

2. Reikwijdte van deze richtlijn

- 2.1. De meeste financieel-administratieve werkzaamheden worden thans uitgevoerd met behulp van computersystemen. De term *informatiesystemen* (IS) wordt inmiddels algemeen gebruikt voor al deze systemen en daarbij wordt niet nader aangegeven hoeveel of welk type technologie er aan te pas komt.
- 2.2. Deze richtlijn heeft betrekking op de methodiek die voor de controle van dergelijke informatiesystemen moet worden toegepast. Zij is bedoeld als een leidraad voor algemene controleurs die op de hoogte zijn van de onderwerpen en methoden van een IS-controle, eenvoudige IS-controletaken kunnen verrichten en deskundigen op het gebied van de IS-controle kunnen raadplegen om de algemene controledoelstellingen ⁽¹⁾ te verwezenlijken. Met de richtlijn wordt niet beoogd gedetailleerde specialistische informatie over de uiterst vaktechnische deelgebieden van het onderwerp te geven. De reikwijdte van de in een bepaald geval benodigde IS-controlewerkzaamheden wordt behandeld in de paragrafen 4.5 - 4.7 en moet liggen in de lijn van de algemene doelstellingen van de controle.
- 2.3. Informatiesystemen kunnen bij controles van activiteiten van de Europese Unie van groot belang zijn wanneer zij expliciet in een verordening zijn opgenomen. Dergelijke systemen kunnen worden voorgeschreven om een belangrijk onderdeel van het EU-beleid (b.v. het bij Verordening (EEG) nr. 218/92 ingevoerde VAT Information Exchange System (VIES) te vergemakkelijken). In sommige gevallen worden bepaalde aspecten van de IS-controle in verordeningen voorgeschreven (b.v. de erkenning van betaalorganen (Verordening (EEG) nr. 1663/95); in andere (b.v. het geïntegreerde beheers- en controlesysteem voor landbouwsubsidies (Verordening (EEG) nr. 3508/92) vormt het ingevoerde computersysteem zelf een wezenlijke controle op betalingen van de EU.

3. Basisbegrippen en definities

- 3.1. De aanwezigheid van informatietechnologie heeft geen rechtstreeks effect op de doelstellingen van een controle, maar zij gaat gepaard met specifieke controleproblemen en kan met zich meebrengen dat de controlebenadering moet worden bijgesteld.

⁽¹⁾ Vaardigheidsniveau 1, gebaseerd op omschrijvingen in het document IT audit curriculum for INTOSAI

- 3.2. Aan informatietechnologie kleven twee specifieke problemen voor het management en de controleurs:
- computers en netwerken zijn, zoals elke technologie, gevoelig voor *storingen en mankementen*. Zodra de organisatie of werkzaamheden afhankelijk worden van informatietechnologie, neemt de noodzaak van rampenplanning toe en moet er voldoende rekening worden gehouden met technische aangelegenheden.
 - *de in de computersystemen opgeslagen gegevens en programma's zijn onzichtbaar en ontastbaar*, en de toegang ertoe of de aangebrachte wijzigingen laten geen sporen na. Zowel het management als de controleurs moeten speciale maatregelen treffen om zeker te zijn van de betrouwbaarheid en vertrouwelijkheid van alle computergegevens.
- 3.3. Bijgevolg zijn er algemeen erkende controletechnieken ontwikkeld. De IS-controle heeft betrekking op de evaluatie van deze controletechnieken. Binnen deze controle zou onderscheid moeten worden gemaakt tussen verschillende onderdelen omdat zij verschillende vaardigheidsniveaus, technieken en timing vereisen, en tevens omdat zij verschillende bijdragen leveren aan de algehele controlewerkzaamheden. Elk van deze onderdelen wordt in deze richtlijn nog uitvoeriger behandeld.

Controles van algemene (installatie)controles

- 3.4. Algemene controles zijn de controles die worden toegepast op een hele computerinstallatie of een netwerk. De kwaliteit van deze controles heeft een ingrijpend effect op alle toepassingen in die omgeving: bijvoorbeeld, als de toegangscontrole op de installatie of met betrekking tot een heel netwerk tekortkomingen vertoont, is het zeer waarschijnlijk dat de toepassingsprogrammatuur gevoelig is voor ongeoorloofde toegang, ongeacht eventuele toegangscontroles in de toepassingsprogrammatuur zelf.
- 3.5. De meeste controleurs hebben hulp nodig van IS-deskundigen om een volledige algemene controle te kunnen verrichten. Volledige controles zijn echter niet altijd noodzakelijk. Algemene controleurs zijn wellicht in staat zich ervan te vergewissen dat de gegevens volledig en juist zijn en dat interne computercontroles, met betrekking tot een bepaalde controle, adequaat functioneren, zonder de algemene controles aan een volledig onderzoek te onderwerpen.
- 3.6. In sommige gevallen kunnen algemene controleurs zich baseren op door deskundige IS-controleurs verstrekte verklaringen van derden. Deze verklaringen hebben meestal betrekking op de algemene controles in verband met computercentra en/of toepassingen. Wat de implicaties van de gebruikmaking van dergelijk bewijsmateriaal betreft, zij verwezen naar richtlijn 25 "Benutting van het werk van andere accountants en deskundigen". Als er geen verklaringen van derden beschikbaar zijn, moeten algemene controleurs niettemin altijd bepaalde niet-technische, algemene controles evalueren: zie paragraaf 5.1.

Toepassingscontrole

- 3.7. Tijdens een toepassingscontrole worden de specifieke interne controles van de input, verwerking, gegevensbestanden en output van een omschreven taak geëvalueerd. Alle controleurs die een systeemgerichte controle verrichten van administratieve taken waarbij informatietechnologie wordt gebruikt, moeten dit aspect van de IS-controle behandelen.
- 3.8. Toepassingscontroles hoeven niet zeer technisch te zijn. Algemene controleurs moeten IS-deskundigen inschakelen als de toepassingscontroles buitengewoon complex of technisch zijn, en er geen bevredigende compenserende controles in de gebruikersomgeving zijn. Toepassingsprogrammatuur is evenwel vaak dusdanig ontwikkeld dat de managers van de gebruikersgroep geen IS-deskundigen hoeven te zijn om zich ervan te kunnen vergewissen dat de gegevens en de verwerking in orde zijn. In dergelijke gevallen kunnen de door het personeel van de gebruiker uitgevoerde controles en procedures (inclusief handmatige procedures) een bevredigende mate van zekerheid verschaffen dat de gegevens en de output betrouwbaar zijn. Deze mate van zekerheid zal in vele controlesituaties ook voor de controleurs voldoende zijn.

Computerondersteunde controletechnieken (CAATs: computer-assisted audit techniques)

- 3.9. De term *CAATs* wordt gebruikt voor een breed scala van geprogrammeerde procedures en pakketten die controleurs kunnen gebruiken om controles te toetsen of (wat veel gebruikelijker is) om gegevens te selecteren, te vergelijken of te extraheren voor verdere toetsing. Bij gebruikmaking van *CAATs* is het van wezenlijk belang ervoor te zorgen dat de gegevens die door de controleur worden gebruikt volledig en juist zijn (zie paragraaf 7.2).
- 3.10. Professionele hulp kan hierbij van pas komen. Terwijl sommige producten betrekkelijk eenvoudig door algemene controleurs kunnen worden gebruikt, zijn meer geavanceerde programmeringsvaardigheden vereist als de taak complex is of als er voor een pakket geen passende gegevens beschikbaar zijn. Dan kunnen *CAATs* een forse aanslag op de controlemiddelen betekenen; de beslissing over de vraag of zij nodig zijn en over de vormgeving van de procedures zou grotendeels van de controledoelstellingen moeten afhangen.

Controle van ontwikkelingssystemen

- 3.11. De twee belangrijkste aspecten van de controles van ontwikkelingssystemen zijn:
- de *organisatie* van de ontwikkelingswerkzaamheden. Dit kan het onderwerp van een doelmatigheidscontrole zijn (zie richtlijn 41 “Doelmatigheidscontrole”);
 - de *adequaatheid* van het *systeemontwerp* met het oog op de vervulling van de vereisten voor de interne controle (deze zouden normaliter door het management van de gebruiker omschreven moeten worden).

- 3.12. Bovendien, en los van het feit of zij al dan niet officiële controles van ontwikkelingssystemen verrichten, moeten de HCI's ervoor zorgen dat de nieuwe toepassingen die aan hun controle worden onderworpen zodanig zijn opgezet dat ze op doelmatige wijze kunnen worden gecontroleerd.

4. Planning en personeelsvoorziening in verband met controles van informatiesystemen

Personeelsvoorziening en opleiding

- 4.1. Aangezien computers thans bij de meeste taken een rol spelen, dienen alle controleurs te weten hoe het gebruik van computers de evaluatie van de interne controle beïnvloedt. Dit algemene vereiste zou in opleidingsprogramma's tot uiting moeten komen.
- 4.2. Controleurs hebben een aanvullende opleiding nodig om specialisten op het gebied van de IS-controle te worden en IS-deskundigen hebben gewoonlijk niet dezelfde opleiding inzake controle-evaluatie als de controleurs. Daarom moet erop worden gelet dat personeelsleden die IS-controledeskundigen moeten worden, de juiste hoeveelheid kennis van IS en controle verwerven en op peil houden. Er bestaan specifieke kwalificaties die als maatstaf kunnen dienen. IS-controledeskundigen zijn zeldzaam en moeten worden ingezet daar waar van hen zoveel mogelijk profijt kan worden getrokken. Hieruit volgt dat alleen een beroep op IS-deskundigen moet worden gedaan als de doelstellingen van de controle en de complexiteit van de informatiesystemen hun know-how noodzakelijk maken. In de hierna volgende passage over de planning wordt hiervoor een richtlijn gegeven.
- 4.3. Algemene controleurs kunnen leren hoe zij producten van CAATs moeten gebruiken, zonder daarom allround IS-deskundigen te moeten worden.

Planning en inschakeling van deskundigen

- 4.4. Er bestaan geen absolute IS-veiligheids- en controlenormen. Een te hoog controleniveau ("overengineering") is kostbaar en meestal inefficiënt. De bestaande controleset moet een weergave zijn van het doel en het gebruik van elk systeem en is meestal een combinatie van technische en handmatige procedures. Efficiënte controles van computerverwerking kunnen gezocht worden in de handmatige procedures van de gebruikers, of in gebruikersmanagementactiviteiten. Informatiesystemen moeten derhalve niet afzonderlijk worden onderzocht maar als onderdeel van de algemene controle van de hele administratieve of financiële functie waarvan zij deel uitmaken. Alleen op die wijze kan de controleur een realistische en geschikte controlenorm vaststellen en de wisselwerking tussen technische en gebruikerscontroles beoordelen.
- 4.5. In de planningsfase zou informatie verzameld moeten worden met het oog op het besluit over de reikwijdte van de te verrichten IS-controle. Het kan nuttig zijn om in dit stadium advies in te winnen van een IS-controleur teneinde prioriteiten te kunnen stellen. Er moet met name worden beslist of een beoordeling van algemene controles nodig is, en in hoeverre gebruik moet worden gemaakt van CAATs. Aangezien dit een forse aanslag op de middelen

voor specialisten met zich mee kan brengen, kan het noodzakelijk zijn strikte prioriteiten te stellen inzake het beroep op IS-controleurs.

4.6. *In het licht van de algemene doelstellingen van de controle*, moet met de volgende factoren rekening worden gehouden:

- de mate waarin bij de desbetreffende functie van computerverwerking of van computergegevens gebruik wordt gemaakt;
- de mate waarin de juistheid van de verwerking en de gegevens is geverifieerd - voor zover benodigd voor de functie - door controles in de gebruikersomgeving, inclusief de gebruikersmanagementprocedures;
- de complexiteit van de computerverwerking, met name de mate waarin bij de functie door computerprogramma's *gegenereerde* gegevens worden gebruikt (in tegenstelling tot gegevens die door de toepassing slechts zijn geregistreerd, geselecteerd of geanalyseerd);
- de omvang van de installatie: het kan bijvoorbeeld praktisch onmogelijk zijn goede algemene controles uit te voeren omdat er niet voldoende personeel is voor een adequate scheiding van taken. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn als er geen volledige scheiding van taken tussen programmeurs, operators en administratief personeel kan worden gemaakt;
- de gevoeligheid van de gegevens en verplichtingen inzake gegevensbescherming ⁽²⁾;
- eventuele specifieke problemen in het management/controletraject. Bij oudere of slecht ontworpen systemen kunnen zich bijvoorbeeld problemen voordoen bij het traceren van de details die ten grondslag liggen aan de als totaliteit geboekte gegevens, of bij het verifiëren of de totaalbedragen alle relevante transacties omvatten. Hierdoor zal de controleur eerder CAATs moeten gebruiken om de juistheid van de gegevens te kunnen vaststellen.

4.7. Als de juistheid van de gegevens en de verwerking is geverifieerd - voor zover de (financiële) controle dit vereist - door compenserende controles op gebruikersgebied (waartoe ook de managementprocedures van de gebruiker behoren), kan een technische inspectie van de algemene controles als onderdeel van de financiële controle overbodig zijn. De algemeen controleur zou in dat geval niettemin verklaringen van derden moeten verkrijgen of zelf verslag moeten uitbrengen over de in paragraaf 5.1 vermelde kwesties betreffende de IS-organisatie.

5. Financiële controles van algemene (installatie)controles

5.1. De gebieden die onder de algemene controles vallen zijn hieronder aangegeven. De eerste vier zijn algemene beleidskwesties die door algemene controleurs moeten worden behandeld, zelfs al worden de technische aspecten niet onderzocht.

⁽²⁾ Voor de EU in het algemeen zij verwezen naar richtlijn 95/46/EG van de Raad van 24.10.1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en het vrije verkeer van die gegevens (PB L 281 van 23.11.1995, blz. 31).

Algemene beleidskwesties

- organisatorisch: strategische planning, structuur en verslagleggingsprocedures van de IS-afdeling, adequate scheiding van taken binnen de afdeling
- IS-veiligheidsbeleid: bestaat, is adequaat, is bekendgemaakt en wordt uitgevoerd
- continuïteit: back-up en noodvoorzieningen
- beheer van IT-hulpmiddelen

Specialistische technische kwesties

- logische en fysieke toegangscontroles: gedetailleerde uitvoering
- verrichtingen: alle door de computer te verrichten opdrachten zijn op de juiste wijze geautoriseerd en worden volledig, nauwkeurig en snel verwerkt
- systeemprogrammatuur (inclusief specifieke toegangsbeperkingen)
- procedures voor onderhoud en ontwikkeling van programma's
- gegevens/databasebeheer
- datacommunicatie
- (lokale) netwerken

5.2. In **BIJLAGE 1** wordt een leidraad voor algemene controleurs gegeven inzake de eerste vier voornoemde onderwerpen.

6. **Toepassingscontroles**

6.1. Zoals reeds vermeld, staat een toepassingscontrole normaliter niet op zichzelf maar maakt zij deel uit van een systeemgerichte controle van een bedrijf of een administratieve functie. De doelstellingen en de centrale onderzoeksvragen zullen derhalve worden aangepast aan en toegespitst op de specifieke situatie in overeenstemming met de reikwijdte en het onderzoeksgebied van de controle.

6.2. De aspecten die altijd behandeld moeten worden, kunnen als volgt in een algemeen geldende vorm worden samengevat:

- Organisatie en documentatie

De beheersverantwoordelijkheid voor elk aspect van het onderhoud en de uitvoering van toepassingen moet naar behoren worden toegewezen.

De kosten van de uitvoering van toepassingen moeten worden bepaald en in het oog gehouden.

Alle benodigde documentatie moet beschikbaar zijn, waarbij rekening moet worden gehouden met het type toepassing en de behoeften van de organisatie.

- Input

Alleen geautoriseerde gegevens mogen - en moeten - worden ingevoerd.

De input van gegevens in toepassingen moet nauwkeurig en volledig zijn. (De input omvat zowel gegevens over transacties als vaste gegevens en referentiegegevens).

- Verwerking

De verwerking van transacties moet volledig en rekenkundig nauwkeurig zijn en de resultaten (waaronder de gegenereerde gegevens) moeten correct worden geklassificeerd en in de computerbestanden worden opgenomen.

Overige verwerkingen moeten tijdig worden uitgevoerd en correcte resultaten opleveren.

- Datatransmissie

De gegevens moeten correct en volledig worden overgedragen.

- Stamgegevens

De juistheid van de opgeslagen gegevens moet voortdurend worden gewaarborgd.

- Output

De output moet juist en volledig zijn, ongeacht of deze op papier, via het beeldscherm, op magnetische dragers of via elektronische verbindingen wordt verstrekt.

De output mag en moet alleen degenen bereiken voor wie hij is bestemd.

6.3. In **BIJLAGE 2** worden deze rubrieken samen met voorbeelden van mogelijke controletechnieken of -procedures gepresenteerd. Het is van belang dat elke fase passende foutenbehandelingsprocedures bevat, waarnaar in **BIJLAGE 2** wordt verwezen.

6.4. Bij het nemen van een besluit over de controles waarop hij zich moet baseren, dient de controleur in gedachten te houden dat door systeemtests onder meer zal moeten worden vastgesteld dat de controle gedurende de hele periode waarop de financiële controle betrekking heeft correct is verricht (zie richtlijn 21 “Beoordeling van de interne controle en systeemtests”). Het komt meestal een goed gebruik van controlemiddelen ten goede als de controleur, mits hij de keuze heeft, er bij voorkeur naar streeft zich te baseren op controles in de gebruikersomgeving die gemakkelijk kunnen worden getoetst, op voorwaarde dat zij voldoende zekerheid bieden omtrent de betrokken controledoelstelling. Gebruikmaking van CAATs zou die zekerheid kunnen vergroten. Als er van de meer technische controles moet worden uitgegaan, wordt een financiële controle van algemene controles vaak noodzakelijk. Om er bijvoorbeeld zeker van te zijn dat door een programma verrichte geldigheidscontroles altijd functioneerden, zou de controleur afdoende bewijs moeten

verkrijgen dat controles op programmawijzigingen de gehele periode doeltreffend waren
- een kwestie die een volledige algemene controle met zich mee zou brengen.

7. Computerondersteunde controletechnieken (CAATs: computer-assisted audit techniques)

7.1 De term CAATs heeft meestal betrekking op het gebruik van retrieval-software om transacties met bepaalde kenmerken te selecteren voor een meer uitvoerige controle, of om steekproeven te nemen. Voorbeelden van dergelijke CAATs-tests en -procedures zijn:

- vaststelling van onjuiste waarden;
- vaststelling van exceptionele waarden;
- toetsing van de boeking of samenvatting van transacties;
- heruitvoering van geautomatiseerde verwerking (b.v. valutaomrekeningen);
- vergelijking van gegevens in afzonderlijke bestanden;
- totstandbrenging van een analyse naar ouderdom van rekeningen;
- stratificatie.

7.2. CAATs zijn een middel, maar geen doel op zich. Het gebruik van deze technieken moet worden gepland, en zij zouden alleen moeten worden gebruikt als zij toegevoegde waarde hebben of als handmatige procedures niet mogelijk of minder efficiënt zijn. De te verrichten taken zouden vooraf moeten worden gedocumenteerd en het werkelijke gebruik van CAATs moet worden vermeld. De normale regels voor controlebewijzen moeten worden toegepast. De CAATs-documentatie moet details bevatten van alle achtergrondinformatie, enquêtes etc. die werden gebruikt om de resultaten te verkrijgen. In elk geval is het belangrijk te kunnen aantonen dat het CAATs-programma functioneerde met de volledige en juiste reeks onderliggende stukken.

8. Financiële controles van ontwikkelingssystemen

8.1. Het is van belang dat nieuwe informatiesystemen dusdanig ontwikkeld worden dat zij controleerbaar zijn en dat er voldoende interne controle is. Aangezien het aanbrengen van wijzigingen in het systeemontwerp in een later ontwikkelingsstadium kostbaarder wordt, moeten controleurs zowel de timing als hun benadering van nieuwe informatiesystemen zorgvuldig overwegen. Als dit niet wordt gecontroleerd, bestaat het risico dat er systemen worden ingevoerd waaraan belangrijke controles ontbreken of die onnodig moeilijk te controleren zijn. Anderzijds moet elke controlebijdrage dusdanig zijn dat de onafhankelijkheid behouden blijft. De opties zijn:

- (a) uitvoering van een financiële controle van het ontwikkelingssysteem;
- (b) directe betrokkenheid als gebruiker van de ontwikkelingstoepassing; in dit geval moet de controleonafhankelijkheid worden gewaarborgd, bijvoorbeeld door ervoor te zorgen dat ander controlepersoneel beschikbaar zal zijn om het systeem onafhankelijk te beoordelen;
- (c) de verzekering dat de eigenaar van het project of een andere hoofdgebruiker voldoet aan een bepaald controleprofiel als een managementvereiste van het systeem (bij administratieve organisaties is het heel logisch dat de accountant dit doet, in overleg met zowel interne als externe controleurs);
- (d) de verzekering dat de organisatie beschikt over algemene normen voor de ontwikkeling van toepassingen die voorzien in controleerbaarheid en dat haar

kwaliteitscontrole dit waarborgt (de interne controle zou bovendien zodanig moeten zijn georganiseerd dat de controleerbaarheid in het algemeen in het oog kan worden gehouden).

- 8.2. Voor de opties a) en b) zijn zeer veel middelen benodigd en zij leveren waarschijnlijk weinig of geen noemenswaardige controleresultaten op. Daarom kan er normaliter beter volgens c) en d) worden gewerkt.
- 8.3. Indien de controleurs kiezen voor optie c), moeten zij altijd van de gelegenheid gebruik maken het management eraan te herinneren dat het moet zorgen voor opneming van adequate management/controlertrajecten in nieuwe toepassingen, alsmede verzoeken om overleg in de planningsfase over belangrijke nieuwe financiële systemen. In **BIJLAGE 3** worden de algemeen geldende vereisten voor de toepassingscontrole vermeld die van pas kunnen komen wanneer de ontwikkelingssystemen met het management worden besproken.
- 8.4. De algemene normen kunnen worden gecontroleerd door de systeemontwikkelingsmethodologie te onderzoeken die de IS-afdeling van de gecontroleerde huishouding toepast en door een dialoog met de afdeling IS-normen en de interne controleurs teneinde na te gaan of deze methodologie naar behoren wordt uitgevoerd.

VERKLARENDE WOORDENLIJST

Back-up

Herstel van gegevens en programma's en overige faciliteiten, ingeval de oorspronkelijke bestanden beschadigd raken of verloren gaan.

Back-up copy

Een kopie van de laatste versie van een bestand (gegevens of programmatuur) die wordt bewaard ingeval het oorspronkelijke bestand beschadigd raakt of verloren gaat.

CAATs (Computerondersteunde controletechnieken)

Computerprogramma's waarmee controletests en retrieval, groepering en selectie van gegevens kunnen worden uitgevoerd, of bewijs omtrent de juistheid van de gegevensverwerking kan worden verkregen.

Eigenaar

De persoon (of afdeling) die verantwoordelijk is voor bepaalde (IS- of IT-)hulpmiddelen, met inbegrip van hun veiligheid en juistheid.

Gebruiker

Persoon of eenheid die gebruik maakt van informatiesystemen. In het bedrijfsleven en bij de overheid betreft het met name een afdeling die gebruik maakt van informatiesystemen ter uitvoering van de taken waarvoor zij binnen de organisatie verantwoordelijk is.

Informatiesystemen (IS)

Systemen die informatie registreren, verspreiden of verwerken - gewoonlijk met gebruikmaking van informatietechnologie.

Informatietechnologie (IT)

Mechanische hulpmiddelen, inclusief computers, waarvan gebruik wordt gemaakt voor de bewerking en verwerking van gegevens.

Logische toegangscontrole

Het gebruik van programmatuur om ongeoorloofde toegang tot IT-middelen, zoals bestanden, gegevens en programma's, te voorkomen, en de bijbehorende administratieve procedures.

Noodplan

Plannen en procedures aan de hand waarvan informatiesystemen (hardware, software, gegevens en telecommunicatie) binnen bepaalde marges en binnen de vereiste tijd bewaard kunnen blijven na een calamiteit waardoor de installatie en/of de locatie onbruikbaar raken.

Ontwikkelingssysteem

Een toepassing die zich nog in een voorbereidingsstadium bevindt en nog niet in de praktijk wordt uitgevoerd (productie). De voorbereidingsstadia kunnen omvatten: voorstel, haalbaarheidsonderzoek, gebruikersspecificatie, ontwerp, productie van prototype, programmering, testen van het programma en het systeem, testen op gebruiksvriendelijkheid, conversie en proefdraaien.

Programma

Het volledige pakket van instructies dat noodzakelijk is om een bepaald probleem op te lossen of een bepaalde (reeks) handelingen op de computer te verrichten.

Software

Computerinstructies in het algemeen.

Systeemsoftware

Een verzameling programma's voor de controle en het beheer van de computer en de toekenning en het gebruik van hulpmiddelen. (Systeemsoftware omvat programma's die gegevens of andere programma's kunnen wijzigen zonder de normale procedures van de desbetreffende toepassing te volgen; daarom moet de toegang tot systeemprogrammatuur zeer beperkt zijn en het personeel dat deze toegang heeft mag geen programmeringstaken hebben - en bij voorkeur evenmin taken op het gebied van de uitvoering en het toegangsbeheer.)

Toepassing

Een reeks programma's, gegevens en administratieve procedures die tezamen een informatiesysteem vormen ten behoeve van een specifieke administratieve of bedrijfseenheid (b.v. boekhouding, betaling van subsidies, voorraadadministratie). De meeste toepassingen kunnen worden beschouwd als een serie verrichtingen, bestaande uit input, verwerking, gegevensopslag en output.

Verklaringen van derden

Verklaringen verstrekt door gespecialiseerde IS-controleurs die voor een andere organisatie dan de HCI werken. Verklaringen van derden hebben meestal betrekking op de algemene controles in verband met computercentra en/of toepassingen (zie paragraaf 3.6).

BIJLAGE 1

ALGEMENE (INSTALLATIE)CONTROLES - ALGEMENE MANAGEMENTKWESTIES CONTROLEDOELSTELLINGEN EN VOORBEELDEN VAN CONTROLETECHNIEKEN CONTROLEDOELSTELLINGEN

Mogelijke procedures of controles

Noot: Voor elk afzonderlijk geval wordt ter illustratie een reeks mogelijkheden gegeven; deze hoeven niet allemaal aan de orde te komen om aan de controledoelstellingen te voldoen, en de doelstelling kan ook met andere middelen worden verwezenlijkt. De controleur moet de algehele effectiviteit van de diverse betrokken controles beoordelen, waarbij hij rekening moet houden met de omvang, de complexiteit en het belang van het betrokken systeem.

GA. ORGANISATIE EN BELEID

GA1. Planning, personeelsbeleid, verslaglegging en scheiding van taken

De IT-afdeling moet een juiste plaats binnen de organisatie innemen en op adequate wijze van personeel worden voorzien, en onverenigbare taken moeten worden gescheiden.

1. Het hoofd van de IT-afdeling heeft een passende rang met het oog op het belang van IT voor de organisatie, en de plaats die de IT-afdeling binnen de organisatie inneemt is in overeenstemming met de haar toegewezen verantwoordelijkheden en doelstellingen.
2. De strategische planning wordt jaarlijks herzien, en wordt gevolgd en goedgekeurd door het hogere kader (directie of bestuur).
3. Er wordt een scheiding aangebracht tussen IT-personeel en gebruikers: het IT-personeel kan niet het initiatief tot transacties nemen of deze goedkeuren en de gebruikers kunnen geen programma's schrijven waardoor gegevens veranderen.
4. Er is een IT-organisatieschema gepubliceerd dat regelmatig wordt bijgewerkt.
5. Er bestaat een IT-personeelsbeleid dat zorg draagt voor de werving, de opleiding en het aanhouden van personeel met de vereiste vakkennis en dat voorziet in planning van het verloop.
6. In elke functionele eenheid van de IT-afdeling bestaan er adequate niveaus voor toezicht en goedkeuring.

7. Er bestaan formele taakomschrijvingen binnen de IT-afdeling welke regelmatig worden bijgewerkt.
8. De taken van operators en programmeurs zijn gescheiden: operators mogen geen programma's opstellen en programmeurs mogen de computer niet bedienen.
9. Als de IT-afdeling groot genoeg is, moet het personeel dat toegang heeft tot de systeemprogrammatuur gescheiden blijven van zowel programmeurs als operators.
10. Logische veiligheid (toegangsrechten en passwords) is in handen van personeel dat niet verantwoordelijk is voor de programmering.
11. Er wordt regelmatig contact onderhouden met de gebruikersafdelingen.
12. Het beleid inzake de ontwikkeling en verbetering van de toepassingen is flexibel, zodat kan worden gegarandeerd dat nieuwe programma's volledig worden uitgetest en door de gebruiker worden geaccepteerd.

GB. VEILIGHEIDSBELEID

GB1. Veiligheidsbewustzijn en -beleid

Beleidslijnen en -procedures voor de veiligheid van informatiesystemen opstellen en bekend maken, en garanderen dat het management, gebruikers en het IS-personeel zich bewust zijn van veiligheidskwesties en de veiligheidsprocedures consequent volgen.

1. Het beleid betreffende de toegang, zowel intellectueel als fysiek, tot de computermiddelen is bekendgemaakt, en het management en de werknemers houden zich eraan.
2. Een fysiek veiligheidsbeleid, omvattende:
 - toegangsbeperkingen tot gebouwen, computerruimten, IT-opslagruimten,
 - brand en andere rampen
 - noodplanbestaat, is bekendgemaakt, en het management en de werknemers houden zich eraan.
3. Alle personeelsleden die PC's gebruiken zijn verplicht een verklaring omtrent de veiligheid en gedragsregels te ondertekenen; deze omvatten onder meer fysieke veiligheidsvoorschriften, uitsluitend gebruik van goedgekeurde programmatuur (waarvoor een licentie is verleend) en anti-virusmaatregelen (beperkingen inzake de input van riskante gegevens en programma's).
4. De toegang tot IT-middelen wordt gecontroleerd door middel van persoonlijke gebruikers-ID's en geheime passwords.

5. Gebruikers-ID's en passwords worden door specifieke personeelsleden samengesteld, uitsluitend met schriftelijke toestemming van de chef van de persoon die toegang moet hebben.
6. Een gedragslijn inzake toegang van personeel tot externe hulpmiddelen, inclusief Internet, is omschreven en bekendgemaakt.
7. Benoeming van een veiligheidsagent met relevante technische kennis die betrokken is bij de goedkeuring van de plannen voor toegangscontrole.
8. De veiligheidsprocedures worden regelmatig getest.
9. De veiligheidsagent stelt regelmatig officiële rapporten op over de stand van zaken rond de veiligheidsprocedures, waarna het management met een follow-up komt.
10. Het management laat de IS-veiligheid van tijd tot tijd officieel onderzoeken door deskundigen (van externe adviesbureaus of van de interne-controledienst).
11. Als het netwerk in verbinding staat met de buitenwereld (b.v. via Internet), is er een firewall ingebouwd.
12. De effectiviteit van de firewall is door een ter zake deskundig adviseur onderzocht.

GC. CONTINUÛTEIT EN HERSTEL BIJ RAMPEN

GC1. Back-up, opslag elders, herstel- en noodplan

Bescherming verschaffen tegen verlies/beschadiging van gegevens en de continuïteit van verrichtingen waarborgen.

1. Er is een gedetailleerd beleid voor de back-up van gegevens en programma's uitgestippeld.
2. In de normale dagelijkse activiteiten zijn procedures voor de back-up van bestanden opgenomen (met name belangrijk voor gedecentraliseerde systemen met input op afstand, enz.).
3. Er worden volgens een passend tijdschema reservekopieën van de voornaamste hoofdbestanden gemaakt die elders worden bewaard.
4. Er worden reservekopieën van de voornaamste toepassingsprogramma's en documentatie gemaakt die elders worden bewaard.
5. Er worden elders kopieën van besturingssysteemprogramma's gemaakt die elders worden bewaard.

6. Elders bewaarde reservekopieën van toepassingen en besturingssysteemprogramma's worden bijgewerkt of vervangen als er belangrijke wijzigingen in de programma's zijn aangebracht. Toegang tot de elders bewaarde hoofdbestanden, toepassingsprogramma's en besturingssysteemprogramma's is beperkt tot het bevoegde personeel.
7. Er bestaan herstel- en herstartprocedures, inclusief snel herstel van onbetrouwbare of verloren bestanden, welke regelmatig worden getest.
8. Er bestaat een noodplan (continuïteitsplan), met behulp waarvan de computer de lopende opdrachten blijft uitvoeren zoals de gebruikers vereisen, ingeval de IT-afdeling niet in staat is om de normale dienstverlening te verzorgen.
9. Het noodplan wordt regelmatig getest (bijvoorbeeld jaarlijks). Er zijn officiële rapporten over de tests beschikbaar en het management treft de nodige maatregelen.
10. Kopieën van het noodplan worden elders bewaard.

GD. BEHEER VAN IT-HULPMIDDELEN EN INSCHAKELING VAN EXTERNE DIENSTVERLENERS

GD1. Verantwoordelijkheden voor de IT-hulpmiddelen van de organisatie

De verantwoordelijkheden voor het beheer van IT-hulpmiddelen moeten zijn toegewezen.

1. Organisatorische eigendom van elk IT-hulpmiddel (hardware, software, toepassingen en gegevens) is vastgelegd.
2. Van de werkzaamheden van het personeel en het computergebruik wordt rekenschap afgelegd.
3. Gebruikers zijn eigenaar van hun gegevens en toepassingen.
4. Er zijn voorraadlijsten van hardware beschikbaar welke regelmatig worden gecontroleerd.
5. Er is een betrouwbare voorraadlijst van de software (inclusief de op de PC's geïnstalleerde software) voorhanden welke regelmatig wordt gecontroleerd.
6. Er is verantwoordelijkheid toegewezen voor de garantie dat aan de voorwaarden van software-licenties wordt voldaan, en er worden eventueel maatregelen getroffen.

7. Er bestaat een duidelijk beleid inzake het beheer van en de verantwoordelijkheid voor het werken met computers door eindgebruikers, hetgeen onder meer omvat:
 - veiligheid (zie GB 1.3)
 - back-up vereisten;
 - de mate waarin programma's door eindgebruikers ontwikkeld mogen worden;
 - de documentatie en andere standaardvereisten voor dergelijke lokale programma's en voor spreadsheets die deel uitmaken van de bedrijfstaken.
8. Status en eigendom van e-mailberichten zijn gedefinieerd en bij het personeel bekend.

GD2. Inschakeling van externe dienstverleners (b.v. uitbesteding van bepaalde diensten, gebruik van externe computerfirma's)
Het gebruik van externe dienstverleners moet doeltreffend worden beheerd.

1. De controleurs hebben toegang.
2. In het contract of de dienstverleningsovereenkomst worden zo nodig onder meer de volgende vereisten opgenomen:
 - doelmatigheid;
 - veiligheid;
 - gegevenseigendom en toegang tot gegevens;
 - beschikbaarheid van de dienstverlening;
 - noodvoorzieningen (b.v. als de dienstverlener zijn activiteiten staakt).
3. Het management controleert nauwgezet of er in de praktijk aan de desbetreffende vereisten wordt voldaan.

BIJLAGE 2

TOEPASSINGSCONTROLES - CONTROLEDOELSTELLINGEN EN VOORBEELDEN VAN CONTROLETECHNIEKEN

CONTROLEDOELSTELLINGEN

Mogelijke procedures of controles

Noot: Voor elk afzonderlijk geval wordt ter illustratie een reeks mogelijkheden gegeven; deze hoeven niet allemaal aan de orde te komen om aan de controledoelstellingen te kunnen voldoen, en de doelstelling kan ook via andere middelen worden verwezenlijkt. De controleur moet de algehele effectiviteit van de diverse betrokken controles beoordelen, waarbij hij rekening moet houden met de omvang, de complexiteit en het belang van het betrokken systeem.

AA. ORGANISATIE EN DOCUMENTATIE

AA1. Verantwoordelijkheid voor toepassingen

Beheersverantwoordelijkheid voor elk aspect van het onderhoud en het gebruik van toepassingen moet zijn toegewezen.

1. De gebruiker (of hoofdgebruiker) is nader omschreven als eigenaar van de toepassing.
2. Het onderhoud van de toepassing en besluiten over de toekomstige ontwikkeling ervan worden volgens de regels beheerd, bij voorkeur door de eigenaar.
3. De prestaties van de toepassing en de bijdrage ervan aan de operationele functie waarvan zij deel uitmaakt worden actief beheerd, bij voorkeur door de eigenaar.
4. De eigendom van de in de toepassing gebruikte gegevens wordt nader omschreven.
5. De taken van het computercentrum en van eventuele derden (b.v. softwarefirma's) met betrekking tot het functioneren en ondersteunen van de toepassing worden in dienstverleningsovereenkomsten opgenomen (contractbasis in het geval van derden).
6. Alle afdelingen die verantwoordelijk zijn voor de input of de behandeling van de output zijn bekend en er is officieel overeengekomen wat hun verantwoordelijkheden (voor timing, kwaliteit, veiligheid, etc.) zijn.

7. De verdeling van de verantwoordelijkheid voor de nauwkeurigheid en voortdurende zuiverheid van de opgeslagen gegevens is duidelijk (de uiteindelijke verantwoordelijkheid moet normaliter bij de gebruiker liggen).
8. De verantwoordelijkheid voor de besluitvorming over en de uitvoering van de veiligheids- en controlevereisten van de toepassing is toegewezen, waarbij rekening is gehouden met het algemene veiligheidsbeleid van de organisatie en met de standaardveiligheidsmaatregelen van de IT-afdeling.
9. De verantwoordelijkheid voor de verstrekking en het bijhouden van de documentatie, zoals handleidingen, is nader omschreven.

AA2. Specificatie van kosten

De kosten van de lopende toepassingen moeten worden vastgesteld en bewaakt.

1. De exploitatiekosten van de computer worden geregistreerd en het aandeel van de toepassing wordt vastgesteld.
2. De overheadkosten en personeelskosten van de IT-afdeling worden vastgesteld en per toepassing gespecificeerd.
3. De exploitatiekosten worden ter kennis gebracht van de eigenaar van de toepassing en van degenen die verantwoordelijk zijn voor het beheer van de middelen, en worden bijgesteld als het beleid van de organisatie zulks vereist.
4. De kosten van onderhoud en verbetering van de toepassing worden vastgesteld en gerapporteerd.
5. Er worden ramingen gemaakt voor ontwikkelings- en onderhoudstaken, welke worden goedgekeurd door de eigenaar of de beheerder van de middelen en worden gebruikt om het werk te controleren.

AA3. Documentatie

Alle benodigde documentatie voor de diverse betrokken toepassingen en de behoeften van de organisatie moet beschikbaar zijn. (Documentatie kan in andere vormen dan op papier worden bewaard, mits beschikbaarheid en een betrouwbare opslag gewaarborgd zijn.)

1. In een SYSTEEMSPECIFICATIE worden de gegevens en het gebruik van de toepassing zodanig beschreven dat deze specificatie een praktisch hulpmiddel kan zijn bij de communicatie tussen de gebruikers en de IT-dienstverleners.
2. De systeemspecificatie wordt regelmatig bijgewerkt.
3. Zij voldoet aan de door de organisatie gevolgde methodologie voor documentatienormen en systeemontwikkeling.

4. De controlebehoeften van de gebruiker en eventuele andere speciale vereisten voor de toepassing zijn erin opgenomen (of in een afzonderlijk document uiteengezet).
5. Er is gestructureerde PROGRAMMADOCUMENTATIE beschikbaar, waaronder duidelijke bronnenlijsten, welke regelmatig wordt bijgewerkt.
6. De rechten van de organisatie om documentatie en door externe contractanten opgestelde bronnenlijsten te verkrijgen, worden gegarandeerd, zelfs al gaat de leverancier failliet (bijvoorbeeld door ze te deponeren bij een vertrouwenspersoon).
7. De INSTRUCTIES VAN DE OPERATOR zijn up-to-date en omvatten speciale noodmaatregelen, bijvoorbeeld in geval van foutmeldingen, abnormale onderbreking, etc.
8. De HANDLEIDINGEN geven een volledige omschrijving van de verantwoordelijkheden en procedures en worden systematisch bijgewerkt.

AB. INPUT

AB1. Autorisatie

Alleen geautoriseerde gegevens mogen en moeten worden ingevoerd.

1. Toegangscontroles zorgen ervoor dat alleen bevoegde personen gegevens kunnen invoeren.
2. De input is afkomstig uit geautoriseerde documenten, die ter goedkeuring (meestal een handtekening) moeten worden gecontroleerd door de persoon die met de input is belast of, in een eerder stadium, tijdens een administratieve controle.
3. De voor de input gebruikte documenten hebben een volgnummer en zij worden door de computer of door administratief personeel gecontroleerd op geldigheid en volledigheid van de reeks.
4. Voor input in een andere vorm dan overname van tekst uit geautoriseerde documenten wordt vóór de verwerking - in volgorde van belangrijkheid - autorisatie verleend. (Dit kan op statistische basis geschieden.) De methoden behelzen:
 - opslaan van de input in een speciaal bestand tot deze interactief door een controleur wordt gedeblokkeerd;
 - markering van recente input voor controle door superieur;
 - autorisatie van de uitdraai na de input en vóór verdere verwerking.
5. Verzending van geautoriseerde en gecontroleerde documenten wordt groepsgewijs gecontroleerd.
6. Een uitdraai ter bevestiging van de input wordt naar de ordonnateurs gezonden, die ter goedkeuring ondertekenen.

7. Wijzigingen van vaste gegevens worden correct geautoriseerd.
8. Geprogrammeerde controles voorkomen dat input die logischerwijs niet goedgekeurd kan zijn (b.v. betalingen die het beschikbare budget overschrijden), geldig wordt verklaard en wordt verwerkt.

AB2. Volledigheid en nauwkeurigheid

De input van gegevens in toepassingen moet nauwkeurig en volledig zijn. (De input omvat zowel gegevens over transacties als vaste of referentiegegevens.)

1. Er wordt gebruik gemaakt van groepsgewijze controles met “hash”-optelling van de gegevens van alle probleemgebieden, en er wordt gecontroleerd of de vereiste totalen kloppen;
2. Er worden via het programma geldigheidscontroles uitgevoerd om te garanderen dat de ingevoerde gegevens:
 - de voor elk gebied verwachte vorm hebben;
 - in het kader passen (b.v. niet negatief zijn als dit logischerwijs onmogelijk is; geen vooraf vastgestelde redelijke bedragen overschrijden; in de volgorde van de desbetreffende reeks gegevens passen (chequenummers, etc.).
3. Voor gevoelige gegevens moet bij de input op twee toetsen worden gedrukt.
4. Wat on-line boekingen betreft, worden input-rapporten gemaakt met totalen die worden gecontroleerd of aangepast aan de onafhankelijk hiervan voor dit doel vastgestelde totalen.
5. Er wordt gebruik gemaakt van controlecijfers met referentienummers die tijdens de geldigheidscontroles worden gecontroleerd.
6. Voor geldigheidscontroles moeten tests worden uitgevoerd op de samenhang van de ingevoerde gegevens (b.v. debet = credit, referentienummers moeten met omschrijvingen overeenkomen).
7. Er worden logische controles uitgevoerd aan de hand van toegankelijke bestaande documenten, b.v. saldibalansen.
8. Vaste gegevens (en andere belangrijke gegevens) worden uitgeprint en zij worden, alvorens te worden gebruikt in de verwerking, door de verantwoordelijke gebruiker goedgekeurd.
9. Foutenbehandeling - administratieve of computerhulpbestanden met door het systeem tijdens de geldigheidscontrole of verwerking geweigerde input worden bewaard, en bepaalde procedures zorgen ervoor dat hulpgegevens onmiddellijk worden

gecorrigeerd en opnieuw worden ingevoerd (met de normale autorisatie en andere inputcontroles) of worden geannuleerd.

AC. VERWERKING

AC1. Transactieverwerking

De verwerking van transacties moet volledig en rekenkundig juist zijn, en de resultaten (inclusief de geproduceerde gegevens) moeten correct zijn geclassificeerd en goed in de computerbestanden zijn opgenomen.

1. Serie- of sessiecontroletaken worden aangepast aan de totale verandering in passende controlerecords in computerbestanden. (Het is belangrijk dat de seriecontroletotalen en de controlerecords zodanig zijn gestructureerd dat een belangrijke verkeerde classificatie bij deze controle zou worden ontdekt.)
2. Als het programma gegevens als resultaat levert (d.w.z. rekenkundige bewerkingen zoals valutaomrekeningen uitvoert of een gegeven opzoekt en wegschrijft dat een logisch maar geen rekenkundig verband heeft met de input, b.v. salaris), maakt de gebruiker controlevergelijkingen met een onafhankelijk gemaakte raming van het totaalbedrag of van een steekproef van transacties.
3. De output verschijnt op controle-uitdraaien of op het beeldscherm waarop de verantwoordelijke gebruikers belangrijke controletotalen moeten controleren en goedkeuren.
4. Geldigheidscontroles binnen de programma's omvatten:
 - (1) het nagaan of vóór de verwerking berekende (serie)totalen in elk stadium volledig verantwoord blijven;
 - (2) consequentiecontroles ingeval de verwerkte input reeds opgeslagen informatie recapituleert (b.v. als zowel het rekeningnummer als de naam worden gegeven);
 - (3) limietcontroles van bedragen die het programma heeft gegenereerd (berekend, opgezocht).
5. Controletellingen en -totalen worden met betrekking tot elk van de via de toepassing toegankelijke gegevensbestanden bewaard.
6. Controletellingen en -totalen worden voor elk type transactie bewaard.
7. "Succeseenheden" worden gebruikt om te garanderen dat complexe transacties volledig worden verwerkt in alle toepasselijke bestanden, of er anders helemaal niet in terecht komen.
8. Op een ander hulpmiddel bewaarde aparte controlebestanden dienen om te controleren of de juiste versies van de bestanden geladen zijn.

9. Handmatige controletotalen worden bewaard en tijdig getoetst aan de door het systeem geproduceerde totalen.
10. Foutenbehandeling - administratieve of computerhulpbestanden met door het systeem tijdens de geldigheidscontrole of verwerking geweigerde input worden bewaard, en bepaalde procedures zorgen ervoor dat hulpgegevens onmiddellijk worden gecorrigeerd en opnieuw worden ingevoerd (met de normale autorisatie en andere inputcontroles), of worden geannuleerd.

AC2. Overige verwerking

Overige verwerkingsactiviteiten (inclusief reorganisatie van gegevens, zoals eindejaars-/eindemaandsprocedures, routinecontroles op integriteit van gegevens, productie van rapporten en analyses die niet direct met de input verband houden, toevoer van gegevens aan andere toepassingen en informatiefaciliteiten) moeten tijdig worden uitgevoerd en correcte resultaten opleveren.

1. Het tijdschema voor dit type regelmatige verwerking wordt door de gebruiker gecontroleerd, en de opdracht tot de uitvoering wordt ook door hem gegeven.
2. Gebruiksprocedures schrijven voor dat er controles moeten worden verricht op resultaten van een dergelijke verwerking (b.v. controleren of bedragen die als verwerkt staan vermeld overeenkomen met de verwachte bedragen, of nieuwe totaalcijfers in controlerecords de verwachte aanpassingen weergeven, of in beleidsinformatierapporten via controletotalen wordt aangegeven dat alle betrokken gegevens zijn inbegrepen).
3. Als de bij een toepassing behorende gegevens voor informatiefaciliteiten beschikbaar zijn, wordt een passende controle ingebouwd in de verwerking die voor informatie zorgt (b.v. door - indien dit van belang is - gegevens samen te voegen en binnen dezelfde controlerekening het totaal van de records die niet zijn geselecteerd te tonen als bewijs dat alle relevante records zijn gelezen).
4. Gebruikers van informatiefaciliteiten en eigenaars van andere toepassingen die van de gegevens gebruik maken, zijn op de hoogte van het betrouwbaarheidsgehalte van de gegevens op zich en van de geprogrammeerde procedure via welke zij de gegevens verkrijgen.

AD. DATATRANSMISSIE

AD1. Gegevens moeten nauwgezet en volledig worden overgedragen

Alle gegevens die - via een netwerk of met diskettes of magneetbanden - zijn overgedragen, moeten in een volledige en juiste staat ontvangen worden, en tijdens de overdracht mag er geen verlies of openbaarmaking van gegevens optreden (zie ook afdeling AF1)

1. Gebruik van controlecijfers, hash en andere controletotalen.

2. Gebruik van digitale handtekeningen.
3. Gebruik van codering van gegevens.
4. Gebruik van passwords.
5. Volgnummering van berichten, opeenvolging van transacties.
6. Er worden berichten ter bevestiging van ontvangst verzonden en die worden onmiddellijk getoetst aan de records van verzonden gegevens.

AE. STAMGEGEVENS

AE1. Permanente juistheid van stamgegevens

Alle gegevens die als een permanent record of als referentie in het systeem zijn opgeslagen, moeten juist en volledig blijven.

1. Een databasebeheerder of de betrokken gebruikers hebben de verantwoordelijkheid voor de controle van de permanente juistheid van gegevens toegewezen gekregen.
2. Controletotalen of hash-totalen worden gebruikt om de situatie van de bestanden die vaste gegevens bevatten te controleren.
3. Uitdraaien van stam- of referentiegegevens worden door de verantwoordelijke gebruiker regelmatig getoetst aan de brondocumenten. Dit kan op een cyclische of statische basis worden gedaan, afhankelijk van het risico van onjuiste gegevens.

AF. OUTPUT

AF1. Juistheid van de output

Output op papier, via het beeldscherm, op magnetische banden of via elektronische verbindingen moet juist en volledig zijn.

1. Via het programma worden er geldigheids- en seriecontroles enz. op de output van records uitgevoerd. Als de output niet aan de eisen voldoet, worden er waarschuwingsberichten gegeven. Er bestaat een procedure voor de behandeling van dergelijke waarschuwingsberichten.
2. Er zijn procedures ingebouwd om te onderzoeken hoe acceptabel de geprinte output is (kan variëren van “niet van toepassing” voor interne documenten, die geen rol spelen bij de besluitvorming, tot 100 % tekstlezing voor bewijsstukken (b.v. bij grote chequebedragen)).

3. Verzending van betalingsopdrachten aan banken:
 - de verantwoordelijke gebruiker maakt gebruik van zowel controletotalen als steekproeven (zoals regelmatige steekproeven met betrekking tot de te verzenden diskette, of door de verzonden berichten door te nemen en vervolgens een steekproef te nemen) om redelijke zekerheid te verkrijgen dat de daadwerkelijk verzonden informatie identiek is aan de geautoriseerde gegevens;
 - verzending van magnetische banden of diskettes door een betrouwbare koeriersdienst;
 - voltooide diskettes of magnetische banden worden tot het tijdstip van de verzending veilig opgeborgen;
 - met de bank worden vooraf vastgestelde limieten voor het totaalbedrag en voor individuele transacties afgesproken;
 - berichten van ontvangst worden snel aangesloten (op tijd om eventueel betalingen in te trekken);
 - na de betalingen wordt snel een aansluiting verricht.
4. Outputoverzichten bevatten onder meer totalen die door de gebruiker worden aangesloten met de totalen die vóór de input zijn berekend. Er zijn gedetailleerde uitdraaien van de input beschikbaar om zo nodig verschillen te onderzoeken.

AF2. Juiste verspreiding van output

De output mag en moet alleen degenen bereiken voor wie de gegevens zijn bestemd.

1. De output die door het computercentrum wordt geleverd, wordt in het oog gehouden en met de nodige voorzorgsmaatregelen in besloten kring verspreid.
2. De verzendlijsten voor de output worden regelmatig herzien en overbodige of onjuiste adressen worden uit het bestand verwijderd.
3. Er worden niet meer kopieën van de output gemaakt dan strikt noodzakelijk is voor het aantal geadresseerden.
4. De algemene veiligheidsvoorschriften die gelden voor PC's, terminals en printers die bij de eindgebruiker staan opgesteld, moeten voor voldoende privacy inzake de output zorgen, waarbij rekening moet worden gehouden met de situatie van de veiligheid van het gebouw en de kwaliteit van, bijvoorbeeld, passwordcontroles.
5. Degene die voor veiligheidsbesluiten inzake een toepassing verantwoordelijk is, heeft een duidelijk beeld van de verschillende gebruikersgroepen die toegang tot enigerlei vorm van output hebben en neemt dienovereenkomstig besluiten over controles (zie punt AA1.8). Met name bij logische toegangscontroles op de toepassing wordt rekening gehouden met mogelijke benaderingen via alle netwerken waarbij de installatie betrokken is.

6. Alle verwachte output is geregistreerd (b.v. door gebruikmaking van volgnummers, teneinde te kunnen nagaan of er ongeoorloofd uitzonderlijke berichten zijn achtergehouden).
7. Er worden regelmatig rapporten opgesteld, ook al valt er geen probleem te melden (ontvangers moeten aldus gewend raken aan de ontvangst van rapporten en zullen niet zo snel een bericht over het hoofd zien dat door iemand die niet wil dat de inhoud ervan bekend wordt, is achtergehouden).
8. Verhandelbare, gevoelige of riskante output (bijvoorbeeld cheques) moeten op juiste wijze worden geregistreerd en beveiligd om voldoende bescherming tegen verlies of diefstal te bieden. Het output-register moet stelselmatig worden aangesloten met de aanwezige voorraad, en eventuele verschillen moeten worden onderzocht.

BIJLAGE 3

VEREISTEN VOOR TOEPASSINGSCONTROLES

De volgende vereisten worden in algemene bewoordingen uitgedrukt. In het algemeen wordt vereist dat bewijsstukken met passende regelmaat (bijvoorbeeld dagelijks) aan managers worden verstrekt, opdat zij zich ervan kunnen vergewissen dat de gegevens en verwerking in de toepassing juist zijn. Specifieke oplossingen (bijvoorbeeld totalen en controletotalen, volgnummers, rapporten voor aansluiting of waarschijnlijkheidscontroles, overleg tussen controleur en manager en op het beeldscherm vermelde goedkeuring van controlegegevens) moeten in de beginfase van het project worden bepaald.

In het vervolg van de tekst wordt aangenomen dat voor de gebruikers bevredigende algemene installatiecontroles ter uitvoering van de toepassing in de systemen/netwerken zijn ingebouwd. Dergelijke controles moeten bijvoorbeeld omvatten: fysieke toegang, logische toegang in algemene zin, scheiding van IT-taken, back-up, rampenplan, (software)wijzigingen. Voorts moeten zij prestatie-indicatoren bevatten om de doelmatigheid van het systeem te kunnen meten.

1. **Toegang** De toegang tot de programma's van een toepassing moet voorbehouden zijn aan bevoegd personeel, en moet voorzien in hulpmiddelen voor de gebruiker (processen of gegevens) die beheerd moeten worden door (een) ervaren gebruiker(s) en in die zin beperkt moeten blijven dat de verschillende werkschema's en de scheiding van taken binnen gebruikersafdelingen (bijvoorbeeld door rekeningcodes, waarden, functies enz.) tot uitdrukking komen. Elke toegang moet per geval gecontroleerd en geregistreerd worden en het systeem moet elke poging tot ongeoorloofde toegang voorkomen en melden.
2. **Input van gegevens** Het systeem moet informatie verschaffen waarmee de managers kunnen controleren of de gegevens, inclusief stamgegevens, volledig zijn ingevoerd, overeenkomstig de gebruikersvereisten geldig zijn verklaard en correct zijn overgebracht naar de juiste bestanden.
3. **Zuiverheid van gegevens** Het systeem moet dusdanig zijn opgezet dat de managers een regelmatige bevestiging krijgen dat de stamgegevens en opgeslagen gegevens volledig en juist blijven.
4. **Verwerking van transacties** Het systeem moet regelmatig bevestigen dat transacties - in totalen - correct zijn verwerkt en naar de juiste bestanden zijn overgebracht.

5. Verandering van gegevens en programma's via noodmaatregelen

Voor zover de toepassing eventuele noodfaciliteiten of -processen om gegevens te wijzigen bevat, waardoor deze kunnen worden gewijzigd zonder dat de normale goedkeuringsprocedure wordt gevolgd, moet het gebruik ervan fors beperkt en geregistreerd worden.

6. Management (controle) traject

Alle transacties moeten in alle richtingen door het systeem kunnen worden opgezocht. Het traject van een gegeven dat in verschillende stadia met andere gegevens wordt samengevoegd, zou bewaard moeten worden, zodat deeltransacties kunnen worden nagetrokken.

7. Records

Alle acties op elk transactierecord moeten zijn voorzien van de identiteit van degene die heeft ingelogd, alsmede van de computertijd en -datum (en een actiecode). Volledige records van elke wijziging moeten bewaard worden (geen correcties).

8. Output

Output moet van datum en tijdstip worden voorzien, alsmede (indien nodig voor controle) van een volgnummer. Er moeten passende controles (met bewijs voor de accountant dat deze zijn uitgevoerd) op de elektronische overdracht van betalingsgegevens worden verricht om te garanderen dat alle geautoriseerde transacties tijdig worden uitgevoerd.

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 23

STEEKPROEFONDERZOEK

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Factoren die de beslissing omtrent een steekproefonderzoek beïnvloeden	2
Grondbeginselen en omschrijvingen	3
De fasen van een steekproefonderzoek	4
Documentatie	5
Doelmatigheidscontrole	6
Evaluatie van de globale resultaten van gegevensgerichte controles	Bijlage 1

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 153) bepaalt:

“De bevindingen, conclusies en aanbevelingen in verband met de controle moeten berusten op informatie. Aangezien de controleurs zelden de gelegenheid hebben alle informatie betreffende de gecontroleerde huishouding in beschouwing te nemen, is het van essentieel belang dat de technieken voor gegevensverzameling en steekproefonderzoek met zorg worden gekozen.”

2. Factoren die de beslissing omtrent een steekproefonderzoek beïnvloeden

2.1. Controle-informatie kan worden verzameld met behulp van diverse technieken die vallen onder de ruime categorieën inspectie, waarneming, navraag en bevestiging, berekening en analyse (zie Bijlage I bij richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”). De controleur kan deze technieken toepassen op een gehele reeks gegevens (100 %-test) of zijn conclusies betreffende de gehele reeks gegevens (de populatie) baseren op de controle van een representatieve steekproef; de tweede werkwijze is het steekproefonderzoek.

- 2.2. De controleur moet beoordelen of steekproefonderzoek geschikt is om een gedeelte van de vereiste controle-informatie te verzamelen. Daarbij moet hij onder meer rekening houden met:
- . het aantal en de relatieve omvang van de elementen in de populatie;
 - . het materieel belang en het inherente foutenrisico van de betrokken elementen;
 - . het belang en de betrouwbaarheid van de informatie uit andere tests en procedures en de met elk daarvan gemoeide kosten en tijd.
- 2.3. Steekproefonderzoek zal vaak geschikt zijn als er zowel systeemgerichte als gegevensgerichte werkzaamheden worden verricht. Maar omdat de doelstellingen van deze twee soorten tests verschillen, kan het nodig zijn verschillende methoden te volgen voor het nemen van de steekproeven.

3. Grondbeginselen en definities

- 3.1. Daar de controleur zijn conclusies over een hele populatie wil baseren op het onderzoeken van een steekproef daaruit, is het van essentieel belang dat de steekproef representatief is voor de bewuste populatie.
- 3.2. Het risico bestaat dat de conclusies van de controleur uit een steekproefonderzoek verschillen van die welke zouden resulteren uit een controle van de volledige populatie: dit wordt het steekproefrisico genoemd. De controleur moet bij het plannen en uitvoeren van zijn steekproefonderzoek en bij de evaluatie van de resultaten met overleg te werk gaan om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
- 3.3. Een steekproef kan statistisch of niet-statistisch zijn. In beide gevallen moet vakkundig worden gewerkt bij de planning, de controle en de evaluatie. Statistische steekproeven vergen bovendien de toepassing van methoden voor aselechte trekking, met gebruikmaking van de waarschijnlijkheidsleer. Dit geeft de controleur de mogelijkheid:
- . de omvang van de steekproef te bepalen,
 - . de resultaten kwantitatief te evalueren en
 - . het steekproefrisico te ramen, zodat hij conclusies kan trekken betreffende de hele populatie.

Deze richtlijn is niet bedoeld als een gedetailleerde leidraad inzake de waarschijnlijkheidsleer. Zo nodig moet de controleur deskundig advies inwinnen om op dit vlak tot deugdelijke beoordelingen te komen.

- 3.4. Ook als de controleur besluit een niet-statistische steekproef te trekken moet worden gedacht aan toepassing van methoden voor aselechte trekking. Dit zou normaliter de kans vergroten dat de steekproef representatief is voor de populatie. De controleur moet steeds zorgvuldig afwegen of een niet-statistische steekproef een redelijke basis vormt voor conclusies betreffende de populatie waaruit ze werd getrokken.

4. De fasen van een steekproefonderzoek

- 4.1. Zowel bij statistische als bij niet-statistische steekproeven kan het onderzoek praktisch worden opgesplitst in vier afzonderlijke fasen: het bepalen van de steekproef, het selecteren van de te onderzoeken elementen, het eigenlijke onderzoek en de evaluatie van de resultaten. In de volgende paragrafen wordt kort ingegaan op elke fase.

Het bepalen van de steekproef -----

- 4.2. De eerste fase bij de bepaling van de steekproef is het nauwkeurig omschrijven van de populatie. Voor statistische steekproeven is het belangrijk dat de populatie homogeen is. Dat betekent dat de populatie moet bestaan uit goeddeels soortgelijke elementen die deel uitmaken van soortgelijke of gemeenschappelijke systemen en daardoor aan soortgelijke risico's blootstaan. Ook de te controleren elementen moeten worden vastgesteld, bij voorbeeld een transactie, een balanspost of een monetaire eenheid.
- 4.3. Het is van essentieel belang dat de controleur duidelijk omschrijft welke specifieke controledoelstelling met het steekproefonderzoek wordt beoogd. Daarbij moet ook worden gedefinieerd wat een fout is (bij gegevensgerichte werkzaamheden) of een uitzondering (bij systeemtests).
- 4.4. In de planningfase moet ook de omvang van de steekproef worden bepaald. Een belangrijke overweging daarbij is dat een grotere steekproef meer kans maakt representatief te zijn voor de populatie dan een kleinere. Maar als het te controleren gebied relatief onbelangrijk wordt geacht ten opzichte van de algemene financiële verantwoording kan de controleur een groter steekproefrisico aanvaardbaar achten.

Het selecteren van de te onderzoeken elementen -----

- 4.5. Tijdens de hele selectieprocedure moet de controleur regelmatig nagaan of het aannemelijk is dat de gekozen steekproef voldoende representatief is voor de populatie. Dit is vooral belangrijk wanneer een niet-statistische steekproef wordt genomen, en met name bij een trekking die niet aselekt is.
- 4.6. De controleur moet bij het selecteren van de steekproef opletten dat niet een deel van de populatie over het hoofd wordt gezien. Het is bij voorbeeld vaak nodig, vooral in een geautomatiseerde omgeving, het dossier zoals het werd gebruikt voor de steekproefneming te toetsen aan de populatie zoals deze is opgenomen in de boeken van de huishouding en de resultaten van deze toetsing te registreren.

Het eigenlijke onderzoek -----

- 4.7. Waar mogelijk moet bij het onderzoek gebruik worden gemaakt van een vooraf vastgestelde vragenlijst. In uitzonderlijke gevallen kan dit onmogelijk blijken; dan moeten alternatieve procedures worden toegepast om voor de betrokken elementen gelijkwaardig bewijsmateriaal te verzamelen.

- 4.8. De controleur moet nagaan welk tijdstip geschikt is voor het verrichten van het onderzoek. Dit geldt vooral voor controles van de werking van het systeem, die gewoonlijk ten doel hebben na te gaan of de controles in een bepaalde periode doeltreffend hebben gewerkt.

De evaluatie van de resultaten

- 4.9. Wanneer fouten of afwijkingen worden aangetroffen, moet worden ingegaan op de oorzaak en de aard ervan. Zo kan de controleur vaststellen welke weerslag ze kunnen hebben op de gecontroleerde financiële verantwoording en op de controle zelf.
- 4.10. Na de in de steekproef aangetroffen fouten of afwijkingen te hebben geëvalueerd, moet de controleur het “meest waarschijnlijke niveau van fouten of afwijkingen” in de populatie als geheel schatten. Daartoe moet hij het “bekende niveau van fouten/afwijkingen” in de steekproef extrapoleren.
- 4.11. De derde stap bestaat erin dat op deze extrapolatie een marge wordt toegepast voor de steekproefonauwkeurigheid bij het gekozen steekproefrisico ⁽¹⁾. Deze raming van het “hoogste niveau van fouten/afwijkingen” kan dan worden getoetst aan het maximale niveau van fouten/afwijkingen dat voor de controle te tolereren is. Indien het geraamde totale niveau van fouten/afwijkingen boven de tolerantie ligt, moet de controleur overwegen:
- de gecontroleerde huishouding te verzoeken de vastgestelde fouten/afwijkingen en de kans op nieuwe fouten/afwijkingen te onderzoeken; dit kan ertoe leiden dat wordt overeengekomen de financiële verantwoording aan te passen;
 - nadere controles te verrichten ter vermindering van het steekproefrisico en dus van de marge die in de evaluatie van de resultaten moet worden ingebouwd;
 - alternatieve controleprocedures te volgen om meer zekerheid te verkrijgen.
- 4.12. De eindconclusie van het steekproefonderzoek, gecombineerd met de resultaten van andere controleprocedures, moet de controleur in staat stellen te beoordelen of de financiële verantwoording aanvaardbaar is en in die zin verslag uit te brengen.
- 4.13. Deze evaluatieprocedure (toegepast op de resultaten van gegevensgerichte controles) wordt in **BIJLAGE 1** in diagramvorm voorgesteld.

5. Dossiervorming

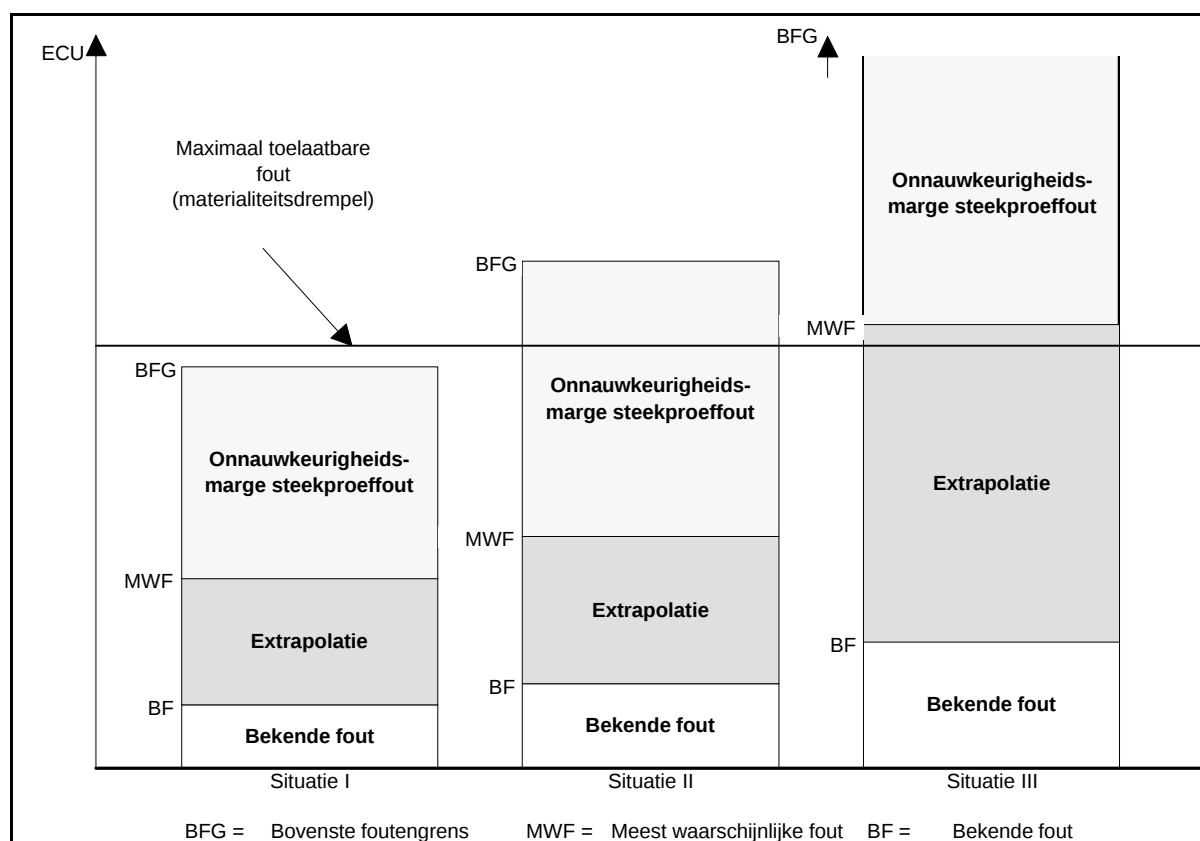
- 5.1. De controleur moet gedurende de hele steekproefprocedure tot talrijke beoordelingen komen. Het is van essentieel belang dat deze zorgvuldig worden vastgelegd (zie richtlijn 26 “Documentatie”), zodat supervisors ze achteraf kunnen natrekken.

⁽¹⁾ Zoals in paragraaf 3.3. opgemerkt, kan deze marge alleen worden berekend als de techniek van statistische steekproeftrekking wordt toegepast.

6. Doelmatigheidscontrole

- 6.1. In de voorgaande paragrafen werd een leidraad gegeven voor de toepassing van steekproefonderzoek bij financiële controles (inclusief onderzoek van de wettigheid en rechtmatigheid). Opgemerkt zij dat steekproefonderzoek vaak wordt toegepast om informatie te verzamelen bij doelmatigheidscontroles (zie richtlijn 41 “Doelmatigheidscontrole”). De specifieke doelstellingen van het steekproefonderzoek kunnen weliswaar verschillen, maar de grondbeginselen zijn gelijk.

BIJLAGE 1: EVALUATIE VAN DE ALGEMENE RESULTATEN VAN GEGEVENSGERICHTE CONTROLES



Te trekken conclusies:

- Situatie I:** De bovenste foutengrens is lager dan de toelaatbare fout. Dit is een aanvaardbaar resultaat.
- Situatie II:** De bovenste foutengrens is hoger dan de toelaatbare fout, maar de meest waarschijnlijke fout is lager dan de toelaatbare fout. Zie paragraaf 4.11.
- Situatie III:** De meest waarschijnlijke fout overschrijdt de toelaatbare fout. De financiële verantwoording is onaanvaardbaar.

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN
DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 24

CIJFERANALYSE

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
Verwijzingen naar INTOSAI-controlenormen	1
Inleiding	2
Cijferanalyse bij de planning van de controle	3
Cijferanalyse als gegevensgerichte procedure	4
Cijferanalyse in de eindfase van de controle	5
Het gebruik van cijferanalyse bij doelmatigheidscontrole	6
Soorten cijferanalyse	Bijlage 1

1. Verwijzing naar INTOSAI-controlenormen

- 1.1. In de toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 86) wordt het gebruik van cijferanalyse als volgt aanbevolen:

“...De HCI’s dienen zich toe te rusten met het gehele scala van eigentijdse controlemethodieken, waaronder op systemen gebaseerde technieken, analytische beoordelingsmethoden, statistische steekproefneming en de controle van geautomatiseerde informatiesystemen.”

Tevens wordt in paragraaf 160 van deze toelichtingen het doel van cijferanalyse bij de controle van financiële verantwoordingen uitgelegd:

“Met de analyse van financiële verantwoordingen wordt beoogd, vast te stellen of binnen en tussen de diverse bestanddelen van de financiële verantwoording het te verwachten verband bestaat, waarbij op eventuele onverwachte verbanden en ongewone trends wordt gewezen...”

1.2. De definitie van cijferanalyse luidt als volgt ⁽¹⁾:

“Cijferanalyse is de analyse van significante verhoudingscijfers en trends inclusief het daaruit voortvloeiende onderzoek naar de oorzaak van de fluctuaties en de verbanden die strijdig zijn met andere relevante gegevens of die afwijken van de verwachte bedragen.”

1.3. Voorts zijn sommige van de methoden die in het kader van cijferanalyse kunnen worden gehanteerd als volgt beschreven ⁽²⁾:

“Bij de uitvoering van bovengenoemde analyses kunnen diverse methoden worden gehanteerd. Deze variëren van eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses met gebruikmaking van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyse kan toegepast worden bij geconsolideerde financiële verantwoordingen, financiële verantwoordingen van (concern)onderdelen en op bepaalde onderdelen van de financiële informatie. De keuze door de accountant van de werkzaamheden, methoden of het niveau van toepassing is een zaak van professionele oordeelsvorming.”

2. Inleiding

2.1 Deze richtlijn heeft ten doel, de externe controleur (“controleur”) van activiteiten van de Europese Gemeenschap een leidraad voor de toepassing van cijferanalyse te bieden. Cijferanalyse is voor de controleur van nut voor:

- het verkrijgen van inzicht in de te controleren organisatie en het plannen van de controle (paragrafen 3.1 - 3.9);
- het verrichten van gegevensgerichte controlewerkzaamheden (paragrafen 4.1 - 4.12);
- het beoordelen van de resultaten aan het eind van de controle (paragrafen 5.1 en 5.2).
- De controleurs kunnen zowel bij doelmatigheidscontroles als bij het onderzoek van de financiële verantwoording cijferanalyse toepassen. Het gebruik van cijferanalyse bij doelmatigheidscontroles wordt kort belicht in paragraaf 6.1.

Aard van de cijferanalyse

2.2. Cijferanalyse omvat een aantal verschillende technieken waarmee de controleur de verbanden tussen gegevens bestudeert en de plausibiliteit ervan nagaat. De gegevens kunnen zowel financieel als niet-financieel zijn en uit interne of externe bronnen afkomstig zijn. Grosso modo wordt bij de cijferanalyse nagegaan of de cijfers in de financiële verantwoording onderlinge samenhang vertonen en overeenstemmen met wat de controleur over de organisatie en haar activiteiten weet.

⁽¹⁾ International Standard on Auditing 520, paragraaf 3 (IFAC Handbook, 1996)

⁽²⁾ International Standard on Auditing 520, paragraaf 6 (IFAC Handbook, 1996)

2.3. De controleur kan een cijferanalyse verrichten wanneer mag worden aangenomen dat er verbanden bestaan tussen posten in de financiële verantwoording of tussen posten in de rekeningen en niet-financiële gegevens. Cijferanalyse omvat een reeks specifieke technieken:

- het bestuderen van veranderingen in de rekeningsaldi gedurende voorgaande periodes resulterend in een voorspelling voor de huidige periode (bijvoorbeeld de regelmatige afbetaling van een lening gedurende x jaar);
- de vergelijking van financiële informatie met verwachte resultaten (bijvoorbeeld onderzoek van afwijkingen van de productie in vergelijking met budgetten en prognoses);
- het bestuderen van verbanden tussen de rekeningsaldi gedurende een bepaalde periode (bijvoorbeeld te ontvangen of te betalen rente in vergelijking met verstrekte of aangegeven leningen);
- de berekeningen die leiden tot een voorspelling van een bepaald rekeningssaldo (bijvoorbeeld a. de voorspelling van de totale personeelskosten voor de periode aan de hand van objectieve gegevens over het personeelsbestand en de gemiddelde salarisschalen; b. de voorspelling van oppervlaktesteun aan landbouwers aan de hand van bedrijfsgegevens);
- het bestuderen van de verbanden tussen financiële en niet-financiële informatie die de interpretatie door de controleur van de financiële informatie kunnen bevestigen of zijn/haar aandacht kunnen vestigen op ongewone of onverwachte cijfers in de rekeningen (bijvoorbeeld a. inkomsten uit vergunningen, vergeleken met het aantal vergunningen; b. invoerrechten, vergeleken met gegevens over fysieke importen; c. opslagkosten voor landbouwproducten, vergeleken met de inventarislijsten van de technische voorraden).

2.4. Cijferanalyse kent drie grote categorieën: trend-analyse, ratio-analyse en prognostische analyse. Deze categorieën worden geschetst in **BIJLAGE 1**. Op de analyse van trends of ratio's gebaseerde cijferanalyse is het nuttigst in de plannings- en evaluatiefase, als hulp voor de controleurs bij de oriëntatie en voltooiing van hun werkzaamheden. Prognostische cijferanalyse wordt doorgaans meer ter verkrijging van controle-informatie in het kader van gegevensgerichte tests gehanteerd.

De uitvoerbaarheid van cijferanalyse

2.5. De mate waarin de controleur cijferanalyse kan toepassen is afhankelijk van een aantal factoren, waaronder:

- de aard van de organisatie en haar verrichtingen;
- de mate waarin rekeningsaldi en verrichtingen met redelijke zekerheid kunnen worden voorspeld;
- de bij voorgaande controles vergaarde kennis over de organisatie;
- de beschikbaarheid van geschikte financiële en niet-financiële gegevens;
- de betrouwbaarheid van de diverse vormen van beschikbare gegevens;
- de verenigbaarheid en onafhankelijkheid van gegevens uit verschillende bronnen.

3. Cijferanalyse bij de planning van de controle

3.1. De controleurs kunnen in de planningsfase een cijferanalyse verrichten om:

- hun inzicht in de activiteiten van de organisatie bevestigd te zien en te vergroten;
- de potentiële risicogebieden te bepalen;
- eventuele belangrijke niet-routineuze of ongebruikelijke verrichtingen en/of rekeningsaldi op te sporen;
- steun te bieden aan de planning van de aard, timing en reikwijdte van de gegevensgerichte procedures - met inbegrip van gegevensgerichte cijferanalyse.

3.2. De kennis die de controleur in de planningsfase via cijferanalyse vergaart kan van pas komen voor de rest van het planningsproces en de ontwikkeling van de aanpak voor de controle van specifieke rekeningsaldi. Wanneer uit de cijferanalyse bij de planning significante afwijkingen van de verwachtingen blijken, dient de controleur specifieke werkwijzen te ontwikkelen om de oorzaak daarvan te achterhalen.

3.3. De cijferanalyse in de planningsfase kan ook een voorafgaande analyse van de beschikbare gegevens omvatten aan de hand waarvan de controleur kan beslissen of gegevensgerichte cijferanalyse zou kunnen worden gehanteerd om tegen een redelijke kostprijs het nodige bewijsmateriaal te vergaren. De controleur kan bijvoorbeeld een voorbereidende gegevensanalyse verrichten om de structuur en kwaliteit van de gegevens vast te stellen en mogelijke verbanden tussen verschillende variabelen te onderzoeken.

3.4. De controleur houdt gewoonlijk rekening met informatie uit verschillende bronnen, zowel binnen als buiten de organisatie, wanneer hij in de planningsfase cijferanalyse toepast. Normaliter zal de controleur de volgende soort gegevens bekijken:

- financiële verantwoording van het vorige jaar;
- externe verslagen ter zake, bijvoorbeeld prestatieverslagen en statistische verslagen;
- relevante niet-financiële gegevens, bijvoorbeeld personeelsbestanden, verwerkte declaraties;
- tussentijdse financiële staten, rapporten en andere analyses van de leiding van de organisatie, waarin de resultaten van de lopende periode worden vergeleken met eerdere perioden en met de budgetten en prognoses voor de lopende periode;
- gegevens over significante verhoudingscijfers en prestaties, vergeleken met de beoogde prestaties.

Veelal moeten de controleurs een groot deel van deze gegevens bij de leiding van de organisatie kunnen verkrijgen.

3.5. Over de verfijning en omvang van de cijferanalyse in de planningsfase moet de controleur beslissen; deze hangen af van de omvang en complexiteit van de organisatie en de beschikbaarheid van gegevens. Voor sommige organisaties kunnen de procedures beperkt blijven tot een onderzoek van verschillen tussen de rekeningsaldi van het lopende jaar en het voorgaande jaar. In andere organisaties kunnen de procedures een uitgebreider analyse van de maandelijkse financiële staten en vergelijkingen met niet-financiële gegevens omvatten.

- 3.6. Een bij de planning gehanteerde cijferanalyse zou tot een beter inzicht in de activiteiten van de organisatie moeten leiden. De procedures kunnen het volgende omvatten:
- een beoordeling van de belangrijke saldi in de financiële verantwoording en van de categorieën verrichtingen;
 - een beoordeling van de budgetten en prognoses van de organisatie;
 - een bespreking van de prestaties en toekomstplannen met de financiële en operationele afdelingen;
 - een onderzoek van statistische en andere informatie over de activiteiten van de organisatie;
 - een beoordeling van de resultaten, vergeleken met de budgetten en beoogde prestaties.
- 3.7. Deze procedures zullen de controleur helpen, veranderingen in de activiteiten en verrichtingen van de organisatie op te sporen die van invloed kunnen zijn op haar financiële verantwoording. Zij zouden ook de aandacht van de controleur moeten vestigen op specifieke gebieden van de financiële verantwoording die bijzondere aandacht verdienen.
- 3.8. De controleur dient de procedures voor de opstelling van de begroting van de organisatie te evalueren alvorens er al te veel vertrouwen in te stellen. Meer bepaald dient de controleur rekening te houden met de mogelijke pressie op afzonderlijke afdelingen om zich te voegen naar de begroting, en met het risico dat de resultaten worden gemanipuleerd, bijvoorbeeld door de aanwijzing van uitgaven op verkeerde begrotingsonderdelen ter voorkoming van kredietoverschrijdingen.
- 3.9. Andere vormen van cijferanalyse die de controleur in het kader van de planning kan toepassen, zijn de analyse van variatiecurven en ratio-analyse. De analyse van variatiecurven bestaat in het in kaart brengen van de resultaten van maandrekeningen van de leiding ter opsporing van niet-routineuze verrichtingen en onverwachte schommelingen die een verklaring behoeven. Ook de ratio-analyse kan zorgwekkende trends aan het licht brengen. Voorbeelden van deze technieken zijn:
- het percentage aangegane betalingsverplichtingen op het totaal van de ter beschikking gestelde vastleggingskredieten berekenen om de uitvoeringsgraad van het budget te controleren (ratio-analyse);
 - de werkelijke maandelijkse begrotingsuitgaven met de begrote vergelijken, waaruit kan blijken dat een groot deel van de uitgaven gedurende een vakantieperiode is gedaan, hetgeen erop duidt dat er misschien een probleem bestaat (analyse van variatiecurven).

4. Cijferanalyse als gegevensgerichte procedure

- 4.1. Wanneer de controleur met cijferanalyse werkt om materiële controle-informatie te verkrijgen, dient hij rekening te houden met de controledoelstelling waarvoor de analyse wordt verricht, de aard van het rekeningsaldo en/of de verrichtingen die worden gecontroleerd en de kwaliteit van de beschikbare gegevens. De controleur dient in gedachten te houden dat cijferanalyse betrouwbaarder is in een gunstige controle-omgeving met doeltreffende interne controles en goede externe gegevens.

Gegevensgerichte cijferanalyse is waarschijnlijk ook doeltreffender voor het verschaffen van bewijsmateriaal inzake volledigheid en inschatting van cijfers in de boekhouding. Ze levert normaliter geen bewijsmateriaal op wat betreft de wettigheid en rechtmatigheid van de verrichtingen of de eigendom van de in de balans opgenomen activa en passiva.

4.2. Tests zijn als bron van materiële controle-informatie bij financiële controles slechts aanvaardbaar indien ze de voorspelling van een waarde behelzen welke kan worden gebruikt bij een vergelijking met een bestaand saldo. Prognostische tests variëren van een eenvoudige berekening van een saldo tot ingewikkelde regressie-analyse. Wanneer de controleur aan de hand van een prognostische test materiële controle-informatie vergaart moet hij:

- door een foutenmarge vast te stellen het maximale uit de procedure blikkende verschil bepalen dat hij kan accepteren;
- inzicht krijgen in het verband tussen het rekeningsaldo en de in de voorspelling gehanteerde variabelen;
- de betrouwbaarheid van de benutte informatie natrekken;
- het voorspelde bedrag berekenen;
- eventuele significante verschillen tussen het saldo en het voorspelde bedrag opsporen;
- eventuele verschillen onderzoeken en aanvullende zekerheid verkrijgen;
- de resultaten evalueren.

Deze stappen worden in de navolgende paragrafen nader toegelicht.

Vaststelling van een foutenmarge

4.3. De controleur moet voor een gegevensgerichte cijferanalyse een foutenmarge vaststellen. Dat is het maximale verschil tussen de voorspelling van de controleur en de boekwaarde dat gezien het oogmerk van de test nog aanvaardbaar is. De zone waarin het saldo mag vallen wordt de tolerantie genoemd.

4.4. De controleur moet voor een gegevensgerichte cijferanalyse een aanvaardbaar verschil (en dus de tolerantie) bepalen alvorens het rekeningsaldo te voorspellen. Het aanvaardbare verschil vormt de maatstaf voor de evaluatie van de resultaten van de gegevensgerichte cijferanalyse. In de methode voor de berekening van het aanvaardbare verschil moet rekening worden gehouden met het materieel belang van het onderzochte saldo. Hoe belangrijker een saldo is, des te kleiner zou het aanvaardbare verschil, zijnde een percentage van het geteste cijfer in de boekhouding, moeten zijn.

Inzicht in het verband

4.5. Het inzicht van de controleur in het verband tussen het voorspelde saldo en andere variabelen vormt de sleutel tot doeltreffende gegevensgerichte cijferanalyse. Het verband dient te worden gezien in termen van:

- **plausibiliteit** - De controleur moet zich ervan hebben vergewist dat het veronderstelde verband plausibel is. Er zou bijvoorbeeld redelijkerwijs een verband kunnen worden verondersteld tussen het personeelsbestand en de totale loonkosten. Maar het ligt niet voor de hand, een verband te veronderstellen tussen het personeelsbestand en andere exploitatiekosten.
- **relevantie** - Een bepaalde variabele kan door verschillende factoren worden bepaald. De controleur moet zich ervan vergewissen dat al deze factoren, of althans de voornaamste, in het voor de voorspelling gebruikte model zijn ingebouwd. Een eenvoudige berekening van de loonkosten op basis van de in voorgaande jaren gecontroleerde cijfers en de veranderingen in het aantal werknemers alsmede de gemiddelde loonsverhogingen zou bijvoorbeeld niet toereikend zijn wanneer er tussen de perioden aanzienlijke veranderingen in opbouw van het personeelsbestand zouden zijn geweest.
- **samenhang** - Er mag niet altijd worden verwacht dat in het verleden geconstateerde verbanden zullen blijven bestaan. Relaties tussen saldi die in voorgaande jaren relatief stabiel waren kunnen bijvoorbeeld veranderen ten gevolge van veranderingen in de bedrijfsactiviteit die eraan ten grondslag ligt. De controleur moet rekening houden met de mogelijkheid van veranderende relaties wanneer hij een gegevensgerichte cijferanalyse ontwerpt.
- **frequentie van de metingen** - Hoe vaker een aantal variabelen wordt gemeten, des te beter zal waarschijnlijk de informatie over het verband tussen de variabelen zijn.
- **onafhankelijkheid van de brongegevens** - De controle-informatie van gegevensgerichte cijferanalyse is zeer beperkt wanneer twee variabelen worden vergeleken die beide uit dezelfde bron afkomstig zijn. De procedure is slechts doeltreffend wanneer informatie uit verschillende bronnen wordt gebruikt.

Betrouwbaarheid van de gebruikte informatie

4.6. Alvorens vertrouwen te stellen in de resultaten van een cijferanalyse als gegevensgerichte procedure moet de controleur relevante en deugdelijke bewijzen vergaren inzake de betrouwbaarheid van de gebruikte informatie. De controleur moet nagaan of:

- de informatie door middel van controleprocedures is geverifieerd
- de informatie onafhankelijk van de afdeling boekhouding/financiën tot stand is gekomen (bijvoorbeeld via een externe bron)
- het systeem waaruit de informatie is betrokken aan doeltreffende interne controles was onderworpen.

Opsporing van significante verschillen

4.7. Het verschil tussen het voorspelde en het geboekte bedrag is significant indien het het aanvaardbare verschil overschrijdt (dat wil zeggen: groter is dan de tolerantie). Een verschil binnen de tolerantie kan nog steeds significant zijn indien één van de volgende voorwaarden geldt:

- het ligt slechts marginaal onder het aanvaardbare verschil;

- het zou een overschot in een tekort kunnen veranderen of vice versa;
- het zou ertoe kunnen leiden dat er meer kredieten worden besteed dan er beschikbaar zijn;
- het is van belang in het kader van de vergelijking van prestaties met het gestelde doel. Zulke verschillen kunnen bijzonder significant zijn wanneer zij betrekking hebben op de betaling van premies voor prestaties.

Nader onderzoek van verschillen en het verkrijgen van aanvullende zekerheid

4.8. Wanneer uit gegevensgerichte cijferanalyse significante verschillen blijken tussen voorspelde en geboekte bedragen, is het van essentieel belang dat de controleur deze verschillen onderzoekt door uitleg te vragen. Alle verklaringen van verschillen moeten gedocumenteerd en met aanvullende zekerheid onderbouwd zijn. Er mag in gegevensgerichte cijferanalyse geen vertrouwen worden gesteld indien significante verschillen niet met toereikende verklaringen en aanvullende zekerheid kunnen worden onderbouwd.

4.9. De controleur dient te beseffen dat er significante verschillen kunnen optreden ten gevolge van:

- fouten in het geboekte bedrag;
- simplificaties of fouten in de vooronderstellingen van de controleur;
- het ontbreken van belangrijke variabelen in het prognosemodel.

De controleur dient steeds rekening te houden met de mate waarin fouten in de vooronderstellingen of variabelen waarop de voorspelling is gebaseerd significante verschillen kunnen verklaren. Wanneer de controleur fouten of omissies in het prognosemodel ontdekt, kan het nodig zijn dat dit model wordt herzien.

4.10. Bij zijn onderzoek naar de significante verschillen die uit gegevensgerichte cijferanalyse blijken dient de controleur in eerste instantie om verklaringen te verzoeken bij de leiding van de gecontroleerde huishouding. De verklaringen van de significante verschillen die de leiding verstrekt moeten worden gekwantificeerd en gedocumenteerd. De controleur dient er tevens op toe te zien dat het verschil tussen het voorspelde bedrag en het saldo in zijn geheel wordt onderzocht en verklaard.

4.11. Op basis van zijn/haar oordeelsvermogen en ervaring beslist de controleur of de verklaringen van het management aanvaardbaar lijken, welke aanvullende zekerheid noodzakelijk is en bij wie ze zal worden gezocht. De controleur moet er op basis van zijn/haar kennis van de organisatie ook van overtuigd zijn dat de verkregen verklaringen en bevestigende informatie deugdelijk en samenhangend zijn.

Evaluatie van de resultaten

4.12. Indien een verschil niet afdoende kan worden verklaard en onderbouwd moet de controleur gewoonlijk overgaan tot een gedetailleerde controle van de verrichtingen om

tot de noodzakelijke zekerheid te komen. Het falen van de cijferanalyse kan erop wijzen dat er een materiële fout in het saldo of de categorie verrichtingen voorkomt.

5. Cijferanalyse in de eindfase van de controle

5.1. Wanneer de controleur de controle afrondt dient hij/zij cijferanalyse te hanteren bij het vormen van een totaaloordeel of de financiële verantwoording als geheel in overeenstemming is met de door hem verkregen kennis van de bedrijfsactiviteiten. De cijferanalyse die in de evaluatiefase wordt toegepast is vaak dezelfde als die welke wordt gehanteerd gedurende de planningsfase van de controle.

5.2. Het is van belang dat de controleurs de definitieve financiële verantwoording (inclusief de toelichtingen) lezen en nagaan:

- of de vergaarde controle-informatie toereikend is in het licht van in de planningsfase of gedurende de controle opgespoorde ongewone of onverwachte saldi;
- of er voorheen niet opgespoorde ongewone of onverwachte saldi of relaties zijn;
- of de financiële verantwoording van het lopende jaar in het licht van de door hen verkregen kennis geloofwaardig is in vergelijking met het voorgaande jaar.

Wanneer de controleur de voornoemde kwesties overweegt moet hij/zij beslissen of er ter onderbouwing van het oordeel over de financiële verantwoording genoeg controle-informatie is vergaard.

6. Het gebruik van cijferanalyse bij doelmatigheidscontrole

6.1. Cijferanalyse kan uitgebreid worden gehanteerd in de planningsfase van doelmatigheidscontroles en als middel ter verkrijging van materiële informatie. Een analyse van de kostenontwikkeling door de jaren heen kan de controleur bijvoorbeeld helpen om gebieden te bepalen waarop weinig zuinigheid is betracht en die tijdens de controle nader onderzoek verdienen. “Benchmark”-technieken (waarbij de bedrijfskosten van de gecontroleerde huishouding worden vergeleken met die van soortgelijke organisaties) en de analyse van de prestatie-indicatoren zijn algemeen erkende vormen van cijferanalyse die in sommige doelmatigheidscontroles worden gebruikt om materiële informatie te vergaren. Zie voor nadere aanwijzingen richtlijn 41 “Doelmatigheidscontrole”.

Bijlage 1 - Soorten cijferanalyse

Trendanalyse

Trendanalyse is de analyse van veranderingen in een bepaald rekeningsaldo of een onderdeel van een financiële verantwoording tijdens voorgaande boekhoudperiodes. Tijdens de plannings- en evaluatiefase is een diagnostische aanpak mogelijk, waarbij de controleur eenvoudigweg de werkelijke waarde van het lopende jaar met de trend in het verleden vergelijkt om uit te maken of deze van elkaar afwijken.

Voor het gegevensgerichte onderzoek kan met prognoses worden gewerkt, waarbij de controleur op basis van de trend een waarde van het lopende jaar tracht te voorspellen.

Er bestaan een aantal technieken voor trendanalyse. Met complexere technieken zijn nauwkeuriger prognoses mogelijk; deze technieken kunnen bijzonder geschikt zijn voor gegevensgerichte tests. Naarmate de technieken complexer worden, vergt de toepassing ervan echter gewoonlijk meer inzet van de controleur. De kosten en baten van elke techniek moeten tegen elkaar worden afgewogen.

De technieken voor trendanalyse omvatten:

- grafische methoden;
- vergelijkingen tussen verschillende periodes;
- gewogen gemiddelden;
- voortschrijdende gemiddelden;
- statistische tijd-reeks-analyse;
- technieken met meerdere variabelen zoals regressie-analyse.

Grafische methoden en vergelijkingen tussen verschillende methoden zijn geschikter in de plannings- en evaluatiefase van de controle.

Ratio-analyse

Elke methode waarbij de relevante verbanden tussen cijfers uit de financiële verantwoording worden vergeleken is een ratio-analyse. Het gaat dus uitsluitend om (door de jaren heen) stabiel blijvende of gewone relaties tussen rekeningsaldi. Ratio-analyse is bijzonder nuttig wanneer de verhoudingscijfers kunnen worden berekend over voldoende jaren om de trends goed te onderkennen en te evalueren.

De twee meest voorkomende methoden voor ratio-analyse zijn:

- indexering op gemeenschappelijke basis;
- financiële ratio-analyse

Indexering op gemeenschappelijke basis

Indexering op gemeenschappelijke basis behelst een vergelijking van inkomsten- en uitgavenposten met de totale inkomsten of van de balansposten met het totaal van de

activa, bijvoorbeeld door de ontvangen of betaalde rente te vergelijken met de verstrekte en aangeane leningen. Indexering op gemeenschappelijke basis is bijzonder nuttig bij een vergelijking per periode van inkomsten- en uitgavenposten met de totale inkomsten.

Financiële ratio-analyse

Financiële ratio-analyse behelst een vergelijking van saldi binnen de financiële verantwoording om inzicht te krijgen in het verband tussen die saldi en veranderingen in het verband door de jaren heen te helpen opsporen. Een onderzoek van de verbanden tussen de saldi kan de controleur helpen, de informatie in de financiële verantwoording te begrijpen.

De controleur kan naar gelang van de aard van de organisatie en haar financiële verantwoording een groot aantal financiële ratio's benutten. De bruto winstmarge (bedrijfswinst/ verkoop), de voorraadomloopsnelheid (kosten van de verkoop/ waarde van de voorraden) en het aantal dagen klantenkrediet (aantal handelsvorderingen/totale kredietverkoop) zijn drie belangrijke verhoudingscijfers die in een commerciële organisatie gewoonlijk worden onderzocht. Bepaalde financiële ratio's waarvoor de vlottende activa van een huishouding worden vergeleken met haar vlottende passiva kunnen een nuttige maatstaf vormen voor haar vermogen om te voldoen aan haar verplichtingen op korte termijn en kunnen de aandacht vestigen op liquiditeitsproblemen.

Ratio-analyse kan een doeltreffende techniek zijn mits aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de te vergelijken verhoudingscijfers worden volgens dezelfde methodiek berekend;
- de cijfers die in het te vergelijken verhoudingscijfer zijn opgenomen worden volgens dezelfde boekhoudmethoden berekend;
- verwacht wordt dat het verhoudingscijfer van de ene periode tot de andere betrekkelijk stabiel blijft.

Prognostische analyse

Prognostische analyse is een vorm van cijferanalyse waarin op basis van inzicht in plausible verbanden door gebruikmaking van relevante financiële en bedrijfsgegevens berekeningen of reeksen berekeningen worden gemaakt ter voorspelling van een bedrag.

Prognostische analyse is in de regel de doeltreffendste vorm van cijferanalyse. De doeltreffendheid ervan is echter afhankelijk van de volgende factoren:

- de plausibiliteit van de betrokken verbanden
- het meetellen van voor de prognose relevante cijfers;
- het weglaten van voor de prognose irrelevante cijfers;
- het gebruik van niet-financiële bedrijfsgegevens en relevante externe gegevens alsook financiële gegevens.

Voorbeelden van prognostische tests

De controleur kan prognostische tests hanteren om bijvoorbeeld de nauwkeurigheid en volledigheid van de loonkosten na te gaan. Hij/zij kan naar gelang van de aard en kwaliteit van de beschikbare informatie eenvoudige mathematische modellen of complexere statistische methoden hanteren om tot een prognose te komen.

- i) **Aan de hand van eenvoudige modellen.** Mathematische modellen voor de voorspelling van loonkosten kunnen doeltreffend zijn wanneer betrouwbare gegevens over het aantal personeelsleden en salarisschalen beschikbaar zijn bij personeelssystemen die onafhankelijk van de gegevens over de bezoldigingen worden bijgehouden. Bij wijze van eerste benadering kan de controleur de totale loonkosten van de periode trachten te voorspellen door het aantal personeelsleden in elke salarisschaal te vermenigvuldigen met de middenwaarde van de loonschaal voor de schaal. Bij een dergelijke methode wordt echter buiten beschouwing gelaten hoeveel personeelsleden van elke schaal op uiteenlopende punten van de loonschaal moeten worden gesitueerd. De controleur kan wellicht aan de hand van gegevens over tijdsduur in een schaal de procedure verfijnen door voor elke schaal een gewogen gemiddeld loonniveau in plaats van eenvoudigweg de middenwaarde van elke loonschaal te hanteren. Bij verdere verfijningen zou rekening kunnen worden gehouden met andere variabelen, zoals de jaarlijkse prestatiebonussen die eveneens belangrijk kunnen zijn in verband met het gecontroleerde rekeningcijfer.
- ii) **Formele statistische methoden.** Wanneer de controleur over goede gegevens inzake loonkosten in voorgaande jaren en over relevante variabelen voor de prognose beschikt, kan het de moeite waard zijn dat hij/zij formele statistische technieken zoals meervoudige regressie hanteert. Mocht hij/zij bijvoorbeeld betrouwbare gegevens over de maandelijkse loonkosten, alsook de overeenkomstige maandelijkse cijfers betreffende het gemiddelde aantal werkzame personeelsleden over de laatste jaren hebben, dan zou een statistisch model voor de voorspelling van de loonkosten in termen van personeelsbestand en werktijd kunnen worden ontwikkeld en zouden de loonkosten voor de lopende periode aan de hand van dit model uit het overeenkomstige personeelsbestand kunnen worden afgeleid.

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN
DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 25

**BENUTTING VAN HET WERK VAN ANDERE ACCOUNTANTS EN
DESKUNDIGEN**

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenormen	1
Reikwijdte van de onderhavige richtlijn	2
Inleiding	3
Benutting van het werk van anderen in de planningsfase	4
Benutting van het werk van anderen in de slotfase van de controle	5
Het ontlenen van controle-informatie aan het werk van andere accountants	6
Bijzondere overwegingen betreffende het werk van interne accountants	7
Bijzondere overwegingen bij de inschakeling van deskundigen	8
Aanbevolen literatuur	9

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenorm

1.1. Paragraaf 132 van de INTOSAI-controlenormen bepaalt:

“De controleur moet de controle zodanig plannen dat er op een economische, efficiënte en effectieve wijze tijdig een hoogwaardige controle wordt uitgevoerd.”

De toelichting bij deze norm (paragraaf 134) luidt als volgt:

Bij de planning van een controle dient de controleur:

(...)

(g) de interne accountantsfunctie van de gecontroleerde huishouding en haar werkprogramma te beoordelen;

(h) de betrouwbaarheidsgraad ten aanzien van andere controleurs, bijvoorbeeld ten aanzien van de interne accountantsfunctie, te bepalen.

1.2. Voorts bepaalt paragraaf 152 van de INTOSAI-controlenormen:

“Er dient deugdelijke, relevante en acceptabele controle-informatie te worden verzameld ter onderbouwing van het oordeel en de conclusies van de controleur ten

aanzien van de organisatie, het beleidsprogramma, de activiteit of de taak die gecontroleerd wordt.”

2. Reikwijdte van de onderhavige richtlijn

2.1. Deze richtlijn heeft betrekking op de benutting door Europese HCI's van het werk van andere accountants en deskundigen:

- wat de accountants betreft, omvat de richtlijn zowel het werk van de interne accountants van de gecontroleerde huishouding als dat van externe accountants van derden (zoals de externe accountants van ondernemingen die betrekkingen aanknopen met de gecontroleerde huishouding, eventueel met inbegrip van HCI's van landen die geen lidstaat van de Europese Unie zijn). De betrekkingen tussen de Hoge Controle-instanties van de Europese Gemeenschap vallen er echter niet onder;
- wat de deskundigen betreft, behelst de richtlijn de door andere deskundigen dan externe accountants verrichte werkzaamheden. Het kan hierbij gaan om rechtstreeks bij de HCI aangestelde deskundigen, om bij de gecontroleerde huishouding werkzame consultants of om deskundigen die op onafhankelijke basis werkzaam zijn (b.v. wetenschappelijk onderzoekers). Tot de groep deskundigen worden onder meer gerekend:
 - economen;
 - juristen;
 - architecten, taxateurs, opzichters en schade-experts;
 - statistici;
 - sociale wetenschappers en opiniepeilers;
 - wetenschappelijke, technische en industriële experts;
 - management-consultants.

3. Inleiding

3.1. Het werk van andere accountants en deskundigen kan op drie manieren in de context van de HCI-controles worden benut:

- in de werkplanningsfase kunnen door andere accountants en deskundigen opgestelde verslagen de controleur informatie verschaffen over mogelijke sterke en zwakke punten in controlesystemen, alsmede over ernstige fouten die zich in de loop der tijd op het onderzoekgebied hebben voorgedaan;
- in de controlefase kan het werk van andere accountants en deskundigen worden benut om een gedeelte van de voor de controledoelstellingen noodzakelijk geachte controle-informatie te verschaffen. Door gebruik te maken van het werk van andere accountants zouden de door de HCI verrichte werkzaamheden wellicht beperkt kunnen worden, waardoor middelen voor andere controletaken vrij kunnen komen;
- in de slotfase van de controle kunnen de verslagen van andere accountants en deskundigen informatie verschaffen om de bevindingen of preliminaire conclusies waartoe de controleur naar aanleiding van de gedurende de controlefase verzamelde informatie gekomen is, te ondersteunen of in twijfel te trekken.

Deze richtlijn heeft grotendeels betrekking op de benutting van het werk van andere accountants en deskundigen in de controlefase ten einde de benodigde controle-informatie te verkrijgen. In de hierna volgende paragrafen 6 - 8 wordt hier nader op ingegaan. Eerst dient echter kort te worden ingegaan op de benutting van het werk van andere accountants en deskundigen in de planningsfase (paragraaf 4) en in de slotfase van de controle (paragraaf 5).

- 3.2. HCI's kunnen vaak gebruik maken van het werk van **interne accountants**, waardoor het aantal detailcontroles dat zijzelf moeten verrichten wordt beperkt. Hiervoor is vaak planning en nauwe samenwerking vóór of tijdens de eerste fasen van de controle nodig. Mocht een voorafgaande beoordeling van de interne accountantsfunctie positief uitvallen (zie de paragrafen 7.3-7.6), dan is de HCI in de gelegenheid met de interne accountant te overleggen in hoeverre het werkprogramma van de interne accountantsfunctie aangepast kan worden ten einde beter op de behoeften van de externe controle aan te sluiten. Hierdoor kan niet alleen dubbel werk tot een minimum worden teruggebracht, maar kan ook de armslag voor de HCI om het werk van interne accountants te benutten zo ruim mogelijk worden gemaakt.

4. Benutting van het werk van anderen in de planningsfase

- 4.1. Het werk van andere accountants en deskundigen kan de controleur in de planningsfase van pas komen. Maar hierbij moet wel voorzichtigheid worden betracht. Hoewel de controleur tijdens de planningsfase rekening kan houden met alle beschikbare verslagen van andere accountants en deskundigen, zal hij/zij altijd de betrouwbaarheid en geschiktheid van deze verslagen in overweging moeten nemen alvorens te bepalen wat hun invloed op de te verrichten controle is. Dit houdt in dat hij zich ervan moet vergewissen of de andere accountant of deskundige die het werk heeft verricht, onafhankelijk van de gecontroleerde organisatie of activiteit was en objectief te werk is gegaan. Voorts dient de controleur na te gaan of de doelstellingen van de door de andere accountant verrichte werkzaamheden en toegepaste methoden voldoende aansluiten bij die van de controletaak, of de conclusies van de andere accountant of deskundige op toereikende informatie waren gebaseerd en of de betrokken andere accountant of deskundige in professioneel en technisch opzicht bekwaam was.

5. Benutting van het werk van anderen in de slotfase van de controle

- 5.1. Als het werk van andere accountants of deskundigen de bevindingen of conclusies waartoe de HCI op grond van de controle is gekomen bevestigt, biedt dit de betrokken controleur enig soelaas. Dit komt echter slechts bij, en treedt niet in de plaats van deugdelijke, redelijke en relevante controle-informatie ⁽¹⁾ dat de controleur moet verkrijgen om de doelstellingen van de controle te bereiken.
- 5.2. Als de bevindingen of conclusies van een controle door de HCI verschillen van die welke in het verslag van een andere accountant of deskundige zijn vermeld, kan dit wijzen op een zwak punt in het werk van de HCI of in dat van de andere accountant of deskundige. Anderzijds kan er sprake zijn van een schijnbare discrepantie omdat de

⁽¹⁾ Zie richtlijn 13 "Controle-informatie en aanpak van de controle"

doelstellingen van de werkzaamheden uiteenliepen. Voor zover mogelijk, en rendabel, dient de controleur:

- de oorzaak van een dergelijk verschil te achterhalen;
- opnieuw te bezien of de analyse en interpretatie van de verkregen controle-informatie adequaat en aannemelijk waren.

5.3. In gevallen waarin de bevindingen of conclusies van andere accountants of deskundigen niet overeenstemmen met die van de HCI, en de verslagen van eerstgenoemden ter beschikking van de gecontroleerde huishouding zijn of zullen worden gesteld, kan het voorkomen dat de desbetreffende huishouding de bevindingen of conclusies van de HCI in twijfel zal trekken.

6. Het ontlenen van controle-informatie aan het werk van andere accountants

Doelstelling

6.1. Het werk van andere accountants kan worden benut voor het verzamelen van een deel van de informatie die nodig is om de doelstellingen van de controletaak te bereiken. Hiermee wordt beoogd, het aantal HCI-personeelsleden dat benodigd is voor de uitvoering van de controletaak te beperken, onnodig dubbel controlewerk te voorkomen en overlast voor de gecontroleerde huishouding tot een minimum te beperken.

Voorwaarden voor benutting van het werk van andere accountants als controle-informatie

6.2. Als van het werk van een andere accountant of deskundige gebruik wordt gemaakt, is het van belang dat de HCI zorgvuldig nagaat of:

- zij over adequate kennis van het onderzoekgebied beschikt ten einde een deskundige beoordeling van het effect van het werk van de andere accountant of deskundige te kunnen geven;
- de andere accountant of deskundige over de voor de desbetreffende opdracht vereiste vakbekwaamheid beschikt;
- het werk van de andere accountant of deskundige adequaat is en de werkmethoden bruikbaar zijn voor de HCI in het kader van de doelstellingen van de controletaak in kwestie.

6.3. De betrekkingen die de HCI met andere accountants en deskundigen onderhoudt kunnen gecompliceerd zijn. Bijgevolg kan het moeilijk worden om tot het oordeel te komen dat noodzakelijk is om hun werk als controle-informatie te kunnen gebruiken. Dit probleem kan in de planningsfase van de controle worden ondervangen zodat, als een dergelijk gebruik niet mogelijk mocht blijken, alternatieve controleprocedures kunnen worden gepland, om ervoor te zorgen dat er deugdelijke, acceptabele en relevante controle-informatie wordt verkregen.

- 6.4. De controleur die het werk van een andere accountant of deskundige als controle-informatie benut, moet niet alleen in de planningsfase de in de paragrafen 6.2 en 6.3 vermelde factoren in overweging nemen, maar deze ook opnieuw bezien bij de analyse en interpretatie van de resultaten van het betrokken werk. Daarnaast dient de controleur te letten op het effect van de bevindingen van de andere accountant of deskundige op het oordeel dat gegeven moet worden. In gevallen waarin deze bevindingen belangrijk voor het oordeel zijn, moet de controleur van de HCI deze normaliter met de andere accountant of deskundige bespreken en overwegen of het nodig is om zelf een aanvullende controle te verrichten.
- 6.5. Alle in de paragrafen 6.2 - 6.4 besproken aspecten van de vertrouwensrelatie met andere accountants en deskundigen moeten volledig worden gedocumenteerd in het bij de controletaak behorende dossier (voor nadere toelichting zie richtlijn 26 "Documentatie").

7. Bijzondere overwegingen betreffende het werk van interne accountants

Definitie

- 7.1. "De interne accountantsfunctie" staat voor de evaluatiefunctie binnen een gecontroleerde huishouding bij wijze van dienstverlening aan die huishouding. Tot de taken behoren - onder meer - onderzoek, evaluatie van en toezicht op de geschiktheid en doeltreffendheid van de administratieve organisatie en de interne controle. In de communautaire context kan de "interne accountantsfunctie" specialistische taken zoals die van de financieel controleur behelzen.
- 7.2. De rol van de interne accountantsfunctie wordt door het management bepaald en de doelstellingen kunnen bijgevolg verschillen van die van de externe controleur. Niettemin kunnen de door interne en externe controleurs verrichte werkzaamheden elkaar qua aard en reikwijdte overlappen.

Begrip, beoordeling en bevordering van de interne accountantsfunctie

- 7.3. De controleur van de HCI dient inzicht te krijgen in de structuur en werking van de interne accountantsfunctie en een voorafgaande beoordeling van de in dat kader verrichte werkzaamheden te geven. Hiertoe moet hij over onbeperkte toegang tot de verslagen en dossiers van de interne accountant kunnen beschikken.
- 7.4. De voorafgaande beoordeling van de interne accountantsfunctie moet normaliter het volgende behelzen:
- de operationele status: het managementniveau waaraan de interne accountant rapporteert en de maatregelen die naar aanleiding daarvan door het management genomen worden; grenzen of beperkingen die de interne accountant zijn opgelegd (met name bij de contacten met de externe controleur);
 - de reikwijdte van het werk;

- de technische bekwaamheid, met inbegrip van de aanstelling, opleiding, ervaring en beroepskwalificaties van het personeel belast met de interne accountantsfunctie;
- de werkuitvoering: dit betreft de vraag of de interne accountantsfunctie naar behoren is gepland, onder toezicht staat, besproken en gedocumenteerd is, en of er geschikte controlehandleidingen, werkprogramma's en dossiers voorhanden zijn.

7.5. Indien de interne accountantsfunctie ontbreekt, of ingeval de voorafgaande beoordeling van de interne accountantsfunctie tekortkomingen aan het licht brengt, dient de controleur van de HCI te overwegen deze zwakke punten onder de aandacht van het management van de gecontroleerde huishouding te brengen ⁽²⁾.

Benutting van het werk van interne accountants als onderdeel van de externe controle-informatie

7.6. De overwegingen uit de paragrafen 6.2, 6.3, 7.3 en 7.4 zijn van toepassing wanneer van het werk van interne accountants gebruik wordt gemaakt om een aandeel in de informatie van de externe controleur te leveren. Voorts dient de controleur van de HCI het volgende te overwegen:

- is het via de interne accountantsfunctie verkregen bewijs kwalitatief en kwantitatief geschikt voor de specifieke behoeften van de HCI, gelet op het feit dat de oogmerken uiteen kunnen lopen. Bij onderzoek van deze kwestie door de controleur van de HCI worden doorgaans de aard, timing en reikwijdte van het werk van de interne accountant onder de loep genomen;
- zijn de via de interne accountantsfunctie bereikte conclusies juist, de verkregen controle-informatie in aanmerking genomen;
- is voor alle door de interne accountant ontdekte uitzonderingen of ongewone zaken een goede oplossing gevonden?

7.7. In sommige situaties worden tussen de HCI en gecontroleerde organen schriftelijke overeenkomsten gesloten, opdat de HCI zoveel mogelijk van het werk van interne accountants kan profiteren.

8. Bijzondere overwegingen bij de inschakeling van deskundigen

Doelstelling

8.1. De inschakeling van andere deskundigen heeft ten doel technische kennis of vaardigheden die van wezenlijk belang zijn om de controledoelen te bereiken en die anderszins niet voorhanden zouden zijn, aan het controleteam ter beschikking te stellen.

⁽²⁾ In veel gevallen zal de controleur van de HCI in staat zijn het management te adviseren over verbeteringen ten aanzien van de interne accountantsfunctie (b.v. aanbevelingen voor geschikte opleidingsregelingen en verslagleggingssystemen). Dit dient echter dusdanig te geschieden dat het niet ten koste van de onafhankelijkheid van de externe accountantsfunctie gaat.

Over het algemeen worden deskundigen rechtstreeks door de HCI, op contractbasis, aangesteld en door het voor de controletaak verantwoordelijke team geselecteerd.

Voorwaarden voor aanstelling en inschakeling van deskundigen

8.2. Deskundigen worden ingeschakeld om het controleteam te helpen bij het verkrijgen van deugdelijke, acceptabele en relevante controle-informatie, met het oog op het bereiken van de controledoelstellingen. Hiertoe moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- de reikwijdte en aard van het werk van de deskundige en de wijze waarop hij verslag moet uitbrengen, dienen in een zo vroeg mogelijk stadium duidelijk omschreven te worden; dit is van wezenlijk belang voor het selecteren van een deskundige die over de juiste technische kennis en vaardigheden beschikt;
- de HCI moet zich ervan vergewissen dat de deskundige niet afhankelijk is van de gecontroleerde huishouding (dit betekent gewoonlijk dat de deskundige recentelijk niet bij de gecontroleerde huishouding of gelieerde organisaties in dienst is geweest). HCI's dienen eventueel ook na te gaan of de aard en reikwijdte van andere door de deskundige verrichte werkzaamheden zodanig zijn dat de onafhankelijkheid van de deskundige in gevaar komt (bijvoorbeeld, wanneer de deskundige grotendeels afhankelijk is van contracten met een derde waarvan de belangen gedeeltelijk kunnen samenvallen met het door de deskundige namens de HCI te onderzoeken gebied);
- de controleur moet zich vergewissen van de vakbekwaamheid van de deskundige, van de objectiviteit van diens werk, van de gepastheid van de gebruikte werkmethoden en van de deugdelijkheid, aanvaardbaarheid en relevantie van de controle-informatie die de deskundige levert. De controleur moet zo nodig aanvullende controles verrichten om zeker van zijn zaak te zijn.

Deze voorwaarden houden in dat de deskundige, die geen ervaring met het werken in een controle-organisatie hoeft te hebben, onder directe supervisie en begeleiding van de leider van het controleteam zou moeten staan. Een gedetailleerde taakomschrijving kan een en ander soepeler doen verlopen.

8.3. Het verslag dat wordt uitgebracht naar aanleiding van een controletaak waarvoor een deskundige is ingeschakeld, blijft een verslag van de HCI. De deskundige heeft normaliter tot taak assistentie te verlenen aan het controleteam, dat ervoor verantwoordelijk blijft een controle-oordeel te formuleren en aan de HCI voor te leggen. Het is gewoonlijk dan ook niet dienstig, in het verslag naar aanleiding van de controle specifiek te verwijzen naar een oordeel van de deskundige.

Vertrouwelijkheid

8.4. Deskundigen in dienst van HCI's zijn normaliter gebonden aan voorschriften inzake de vertrouwelijkheid. Controleurs die met deskundigen werken, dienen zich op de hoogte te stellen van deze voorschriften en bereid te zijn deskundigen dienovereenkomstig te

adviseren. Het zou van nut kunnen zijn vertrouwelijkheidsclausules stelselmatig in contracten met deskundigen op te nemen.

9. Aanbevolen literatuur

- 9.1. De “Public Sector Committee” van de “International Federation of Accountants” (IFAC) ⁽³⁾ heeft in oktober 1994 de studie #4, getiteld “Using the work of other auditors - a public sector perspective”, gepubliceerd. Dit werk bevat nadere aanwijzingen die lezers van de onderhavige richtlijn kunnen raadplegen.

- - - - -

⁽³⁾ International Federation of Accountants, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY10017, USA.

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 26

DOCUMENTATIE

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
De voordelen van passende documentatie	2
De inhoud van het dossier	3
Lopende en permanente dossiers	4
Vertrouwelijkheid van controle-informatie	5
Bewaren van controledocumentatie	6

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 156) bepaalt:

“De controleurs moeten de controle-informatie passend documenteren in een dossier, inclusief de grondslag en de omvang van de planning, de verrichte werkzaamheden en de controlebevindingen”.

2. De voordelen van passende documentatie

2.1. Passende documentatie helpt de Hoge Controle-instantie (HCI) om haar doelmatigheid en doeltreffendheid te verbeteren doordat:

- (a) de planning wordt vergemakkelijkt;
- (b) tijdens de controle ontdekte tekortkomingen, fouten en onrechtmatigheden worden geregistreerd;
- (c) het oordeel, de standpunten en de verslaglegging van de controleur worden bevestigd en ondersteund;
- (d) een bron van informatie wordt geboden voor het voorbereiden van verslagen of het beantwoorden van vragen van de gecontroleerde huishouding of van enige andere partij, en er een registratie voorhanden is van verrichte werkzaamheden waarop in de toekomst een beroep kan worden gedaan;

- (e) zichtbaar wordt dat is voldaan aan de controlenormen en richtlijnen, en aan de interne procedures van de HCI;
- (f) steun wordt geboden aan (of bescherming tegen) vorderingen, rechtsgedingen en andere juridische procedures;
- (g) de beroepsontwikkeling van de controleur wordt ondersteund en aantoonbaar gemaakt;
- (h) de beoordeling, de supervisie en de garantie van de kwaliteit (zie hierna) wordt vergemakkelijkt.

2.2. Passende documentatie is bijzonder belangrijk voor de beoordeling, de supervisie en de kwaliteitsbewaking, omdat:

(a) de beoordelaar wordt geholpen om:

- . vast te stellen of de controledoelstellingen zijn bereikt;
 - . te verzekeren dat overgedragen werk goed is uitgevoerd;
 - . door de controleur in de loop van de controle ingenomen standpunten te beoordelen en gebieden aan te wijzen waar extra werk noodzakelijk kan zijn om informatie te verkrijgen die nodig is om conclusies te trekken of aanbevelingen te doen;
 - . de beoordeling van het controledossier en het toezicht op het controlepersoneel doelmatiger en doeltreffender te verrichten.
- (b) de basis wordt gelegd voor een onafhankelijke beoordeling van de kwaliteitsbewaking (zie richtlijn 51 “Kwaliteitsbewaking”).

3. De inhoud van een dossier

- 3.1. Alle controlefasen moeten zorgvuldig worden gedocumenteerd, evenals de daaruit voortvloeiende opmerkingen en conclusies. Deze documentatie is in het algemeen bekend als het dossier.
- 3.2. Het dossier is de voornaamste registratie van het verrichte werk en de conclusies betreffende belangrijke zaken. Het dossier levert het bewijs dat de controleur zorgvuldig heeft gewerkt en helpt de controleur de controle uit te voeren en er toezicht op te houden.
- 3.3. Het dossier is van essentieel belang voor ondersteuning van de controle. Alle fasen van de controle, vanaf de oorspronkelijke planning tot de voorbereiding van de laatste versie van het verslag, behoren in het dossier te zijn opgenomen. Elke HCI moet voor het voorbereiden, beoordelen en inrichten van dossiers haar eigen technieken ontwikkelen, die in het algemeen zijn gebaseerd op haar ervaring en haar bijzondere behoeften en omgeving.
- 3.4. Het is niet mogelijk, voor te schrijven wat het dossier al dan niet moet bevatten. Als algemeen beginsel geldt echter dat een dossier goed gedocumenteerd is wanneer het voldoende gedetailleerde gegevens bevat om een ervaren controleur die voordien niet

bij de controle betrokken was, in staat te stellen daaruit op te maken welke werkzaamheden zijn verricht ter onderbouwing van de conclusies.

- 3.5. Het dossier moet een aantal fysieke kwaliteiten hebben, zoals duidelijkheid, leesbaarheid, volledigheid, relevantie, zorgvuldigheid, beknoptheid, netheid en begrijpelijkheid. Indien computergegevens als bewijs worden gehanteerd, moet er een toereikende identificatie zijn die de oorsprong, de inhoud en de locatie daarvan volledig beschrijft.
- 3.6. Voor het dossier moet een plan worden opgesteld en in vele gevallen in een vroeg stadium van de controle een vorm worden vastgelegd. De dossiers van vorige jaren kunnen, indien beschikbaar, als voorbeeld worden gebruikt.
- 3.7. De controleur moet merktekens gebruiken om de oorsprong van gegevens (enz.), vergelijkingen, overeenkomsten en bewerkingen aan te geven. In sommige HCI's zijn hiertoe standaardtekens ingevoerd. Wanneer dit niet het geval is, of wanneer de controleur om welke reden dan ook geen standaardtekens gebruikt, moet de betekenis van de merktekens op de betrokken documenten duidelijk worden aangegeven. Dit geldt evenzeer voor symbolen die in stroomschema's worden gehanteerd.
- 3.8. Ten einde een beoordeling te vergemakkelijken en met name de beoordelaar te helpen bij het vinden en beoordelen van de controle-informatie die de conclusies, aanbevelingen en verslagen onderbouwt, is het van essentieel belang dat het dossier referenties naar voorgaande en volgende stukken bevat. Deze referenties moeten duidelijk de bron en de bestemming aangeven. Opgemerkt zij dat voor goede verwijzingen een duidelijke en logische eerste referentie van alle dossiers vereist is.
- 3.9. Een dossier moet normaal gesproken volgens een passende maatstaf worden voorbereid, en wel zodanig dat het als informatie kan worden gebruikt in juridische procedures die zouden kunnen ontstaan. Controleurs moeten hun individuele dossiers dan ook ondertekenen en dateren.
- 3.10. Uit een onderzoek van een volledig dossier moet duidelijk worden door wie het werd nagezien, wanneer, en wat het resultaat hiervan was. Aantekeningen van beoordelaars waarin instemming wordt betuigd of wordt gewezen op onvolledige en onduidelijke punten, moeten worden bewaard. Deze zijn van wezenlijk belang voor het gebruik door beoordelaars op hoger niveau.
- 3.11. De documentatie moet een lijst bevatten van alle contacten met de gecontroleerde huishouding over belangrijke zaken (b.v. tijdens de systeemtests geconstateerde tekortkomingen, van het management van de huishouding verkregen zekerheden, enz.).

4. Lopende en permanente dossiers

- 4.1. Dossiers met betrekking tot afzonderlijke controles zijn in het algemeen bekend als lopende dossiers. Ter aanvulling hiervan worden er vaak permanente dossiers aangelegd. Deze bevatten informatie die telkenjare zal worden gebruikt bij opeenvolgende controles op een specifiek terrein. Deze dossiers zijn van fundamenteel belang voor de planning van controlewerk en de daarop volgende uitvoering. Zij moeten regelmatig worden bijgewerkt.

5. Vertrouwelijkheid van controle-informatie

- 5.1. De HCI's hebben vaak toegang tot informatie die gevoelig kan liggen vanuit commercieel of politiek oogpunt of in het licht van de veiligheid. De HCI en haar personeel moeten een passende beroepszorgvuldigheid aan de dag leggen om te verzekeren dat dergelijke informatie goed wordt beschermd en moeten dus procedures en controles opzetten om de fysieke veiligheid van de dossiers te verzekeren. Evenzo is het normaal om dossiers, correspondentie met gecontroleerde huishoudingen en ontwerp-verslagen als vertrouwelijke documenten te behandelen totdat er erkende en gevestigde procedures voor de bekendmaking ervan zijn gevolgd.
- 5.2. De HCI's moeten de behoefte aan vertrouwelijkheid van controle-informatie afstemmen op wettelijke regels waarin openbaarheid van informatie aan de burgers wordt gegarandeerd.

6. Bewaren van controle-informatie

- 6.1. Het is van belang dat de HCI's een duidelijk beleid hebben inzake de opslag en bewaring van documentatie die dient ter onderbouwing van conclusies in gepubliceerde verslagen. Dit beleid moet onder meer betrekking hebben op:
- de duur van bewaring voordat vernietiging plaatsvindt;
 - het overbrengen van dossiers van controle-eenheden naar een centrale opslagruimte;
 - de standaardinhoud van een dossier, en procedures voor registratie en raadpleging.

GROEP 3 AFRONDING CONTROLE

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 31

VERSLAGLEGGING

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Verslaglegging van gezamenlijke en gecoördineerde controles	2
INTOSAI-norm voor verslaglegging	Bijlage 1

-
1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen
 - 1.1. Deze richtlijn heeft betrekking op het uitbrengen van het definitieve verslag van door de HCI's verrichte controles aan de betrokken externe instanties en, indien van toepassing, aan het publiek.
 - 1.2. In de paragrafen 163-191 van de INTOSAI-controlenormen wordt een uitgebreide leidraad voor verslaglegging gegeven. Deze paragrafen zijn samengevat in **BIJLAGE 1** bij deze richtlijn.
 - 1.3. Naast de aanwijzingen in de paragrafen 163-191 van de INTOSAI-controlenormen zijn er nog aanwijzingen te vinden in richtlijn 41 “Doelmatigheidscontrole”.
 2. Verslaglegging van gezamenlijke en gecoördineerde controles
 - 2.1. Bij de verslaglegging van door twee of meer HCI's gezamenlijk verrichte controles en van gecoördineerde controles kunnen zich specifieke moeilijkheden voordoen. Het is

wenselijk dat de deelnemende HCI's in de planningsfase een verslagleggingsprocedure overeenkomen, en dat hierop in de fase van de verslaglegging zorgvuldig toezicht wordt gehouden, zodat problemen onverwijld kunnen worden aangepakt.

2.2. De verslagleggingsprocedure dient betrekking te hebben op de volgende punten:

- . het tijdschema voor de verslaglegging;
- . de exacte verantwoordelijkheden van elke HCI voor het opstellen van verslagen;
- . de taal waarin de verslagen worden opgesteld, en afspraken over de vertaling;
- . overeenstemming over ontwerp-verslagen binnen de deelnemende HCI's en afstemming met de gecontroleerde huishoudingen (correspondentie, vergaderingen, behandeling van antwoorden/opmerkingen);
- . afspraken inzake publiciteit, waaronder contacten met de pers, enz;
- . presentatie van de verslagen aan parlementen en/of andere overheidsinstanties.

BIJLAGE 1 : SAMENVATTING VAN DE INTOSAI-NORMEN VOOR VERSLAGLEGGING

1. Het begrip “verslaglegging” omvat zowel de verklaring en andere mededelingen van de controleur met betrekking tot financiële verantwoordingen, als zijn definitieve verslag bij de beëindiging van een doelmatigheidscontrole.
2. Paragraaf 169 van de INTOSAI-controlenormen bepaalt:

- (a) Na afloop van elke controle dient de controleur schriftelijk te rapporteren, naar gelang van de omstandigheden door middel van een verklaring of verslag, waarin de bevindingen in de juiste vorm zijn uiteengezet; de inhoud daarvan dient gemakkelijk te begrijpen te zijn en mag niet vaag of dubbelzinnig zijn, dient slechts informatie te bevatten die berust op geschikt en relevant bewijsmateriaal, en dient onafhankelijk, objectief, redelijk en opbouwend te zijn.
- (b) Het is aan de HCI waartoe de controleurs behoren om uiteindelijk te beslissen welke actie moet worden ondernomen in verband met door hen geconstateerde frauduleuze praktijken of ernstige onrechtmatigheden.

Bij rechtmatigheidscontroles dient de controleur een schriftelijk verslag op te stellen van de controles op de naleving van de relevante wetten en voorschriften. Dit kan ofwel een deel van het verslag over de financiële verantwoording, ofwel een afzonderlijk verslag zijn. Het verslag dient een positief oordeel te bevatten inzake de onderdelen die op naleving van de voorschriften zijn getoetst, en een volledigheidsoordeel inzake de niet-gecontroleerde onderdelen.

Bij doelmatigheidscontroles dient het verslag alle belangrijke gevallen van niet-naleving te bevatten die relevant zijn voor de controledoelstellingen.”

3. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 170) bevat adviezen over vorm en inhoud van alle verklaringen en andere verslagen over financiële controles. De controleur dient in het bijzonder aandacht te besteden aan de volgende aspecten van het verslag:
 - titel
 - handtekening en datum
 - doelstellingen en reikwijdte
 - volledigheid
 - geadresseerde
 - aanduiding van specifieke onderwerpen
 - rechtsgrondslag
 - inachtneming van de normen
 - naleving van het tijdschema

4. In de toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragrafen 171-182) wordt de gebruikelijke vorm van verklaringen, waaronder afkeurende en beperkende verklaringen, uiteengezet en wordt vermeld welke actie noodzakelijk is ingeval de controleur zwakke punten, onrechtmatigheden of niet-naleving van de voorschriften constateert.
5. In de toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragrafen 183-188) wordt een specifieke leidraad voor de verslaglegging van doelmatigheidscontroles gegeven, met name ten aanzien van de objectiviteit en redelijkheid die de controleur in acht dient te nemen bij de interpretatie en presentatie van de verkregen informatie. Voor zover mogelijk dienen verslagen opbouwend te zijn en aanbevelingen te bevatten voor verbeteringen die nodig zijn om tekortkomingen te verhelpen.
6. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragrafen 189-191) bevatten een leidraad voor de inhoud van verslagen met het oog op het materieel belang van de betrokken onderwerpen (materieel belang zowel qua aard en context als qua waarde).

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN
DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 32

**ANDERE GEGEVENS IN STUKKEN WAARIN DE GECONTROLEERDE
JAARREKENING IS OPGENOMEN**

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
Inleiding	1
Reikwijdte van deze richtlijn	2
Verantwoordelijkheid van de controleur en andere gegevens	3
Basisbegrippen en definities	4
Controleplanning en procedures	5
Verslaglegging	6

1. Inleiding

- 1.1. Deze richtlijn heeft ten doel, de externe accountant ("controleur") van activiteiten van de Europese Gemeenschap aanwijzingen te geven voor de controle van andere gegevens in stukken die de gecontroleerde jaarrekening bevatten.
- 1.2. Omdat het constitutionele mandaat van de nationale controle-instanties en de Europese Rekenkamer uiteenlopende verantwoordelijkheden oplegt inzake de financiële controle van andere gegevens in stukken die een gecontroleerde jaarrekening bevatten, moeten de instructies in deze uitvoeringsrichtlijn telkens met inachtneming van die bijzondere omstandigheden worden uitgevoerd.

2. Reikwijdte van deze richtlijn

- 2.1. De door de gecontroleerde huishoudingen ingediende stukken met daarin de gecontroleerde jaarrekening, bevatten steeds vaker ook andere gegevens. De andere gegevens, die al dan niet financieel van aard kunnen zijn, behelzen de analyse en het onderzoek van verrichtingen en financiële resultaten, maatstaven voor prestaties, uitgavenplannen en toekomstperspectieven (zie paragraaf 4.1.).
- 2.2. De andere gegevens worden vaak samen met de gecontroleerde jaarrekening gelezen. Gebruikers hechten vaak veel belang aan andere gegevens omdat deze de operationele en financiële prestaties van de gecontroleerde huishouding, haar financiële omstandigheden en geldmiddelen, plannen en vooruitzichten helpen begrijpen.

2.3. Deze richtlijn heeft ten doel:

- een omschrijving te geven van de andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde jaarrekening is opgenomen;
- de controleur aanwijzingen te geven bij de bestudering van andere gegevens en de maatregelen die hij dient te nemen met betrekking tot materiële afwijkingen en tegenstrijdigheden daarin.

3. Verantwoordelijkheid van de controleur en andere gegevens

- 3.1. Met de accountantscontrole van een jaarrekening wordt beoogd, tot een oordeel over deze jaarrekening te komen. Een controleur heeft vaak niet de taak, te rapporteren of de andere gegevens juist zijn. Hij dient echter te beseffen dat de geloofwaardigheid van de jaarrekening en van zijn verslag daarover kan worden ondermijnd door strijdigheden tussen de jaarrekening en de andere gegevens of door onjuistheden in die gegevens. De controleur moet daarom normaliter de nauwkeurigheid en samenhang van die andere gegevens beoordelen.
- 3.2. Het kan zijn dat de controleur krachtens de rechtsvoorschriften van bepaalde landen of krachtens zijn contract verslag moet uitbrengen over de resultaten van zijn onderzoek. Tenzij de wet of zijn contract bepalen in hoeverre dit verslag de resultaten van zijn onderzoek van de andere gegevens moet omvatten, moet de controleur dit zelf uitmaken.
- 3.3. Bij het onderzoek van andere gegevens die voorkomen in stukken die een jaarrekening bevatten is het van belang, te bepalen dat de leiding van de gecontroleerde huishouding aansprakelijk is voor de inhoud. Eén van de grondbeginselen van de INTOSAI-controlenormen (INTOSAI controlenormen, paragraaf 6 (d)) luidt:

“De ontwikkeling van geschikte systemen voor informatie, controle, evaluatie en verslaglegging bij de overheid vergemakkelijkt het verantwoordingsproces. De leiding is verantwoordelijk voor de juistheid en de toereikendheid van vorm en inhoud van de financiële verslagen en de andere gegevens”

4. Basisbegrippen en definities

- 4.1. Hierna volgen voorbeelden van andere gegevens die kunnen voorkomen in stukken die de gecontroleerde jaarrekening bevatten:
- het jaarverslag van de leiding
 - verwijzingen naar plannen en begrotingen voor toekomstige periodes
 - verwijzingen naar lopende of voor nu geplande projecten of activiteiten
 - verwijzingen naar gebeurtenissen van na de referentieperiode
 - toelichting over hoe een met de boekhouding verband houdende raming is berekend
 - informatie over de analyse van de bedrijfsresultaten, de productiviteit en maatstaven voor de prestaties
 - verwijzingen naar organisatorische omstandigheden
 - verwijzingen naar relevante wetgeving en eventuele wijzigingen daarin
 - verwijzingen naar omgevingsfactoren.

Het is van belang dat de controleur de grenzen aan de reikwijdte van zijn onderzoek van de andere gegevens kent. De controleur kan bij voorbeeld geen plannen en begrotingen van de gecontroleerde huishouding bevestigen of goedkeuren, maar slechts beoordelen of er samenhang is tussen de grondslagen en methoden die bij de vaststelling van de ramingen worden gehanteerd.

4.2. Bij zijn onderzoek van andere gegevens in stukken die de gecontroleerde jaarrekening bevatten, dient de controleur zich af te vragen:

- of de andere gegevens strijdig zijn met de gecontroleerde jaarrekening;
- of er in de verwijzingen naar de financiële situatie en de toekomstige ontwikkeling onjuistheden voorkomen die een onnauwkeurige, ontoereikende of misleidende indruk geven van de omstandigheden bij de gecontroleerde huishouding;
- de controleur zou zich tevens kunnen afvragen of er gegevens zijn weggelaten die van belang kunnen zijn voor de gebruikers.

4.3. Een onjuistheid of tegenstrijdigheid is van materieel belang indien deze waarschijnlijk de gebruikers van de jaarrekening, of van de andere gegevens daarbij, zal beïnvloeden. Meer bepaald:

- is er sprake van een materieel onjuiste voorstelling van zaken wanneer significante andere gegevens die geen verband houden met kwesties die zijn opgenomen in de gecontroleerde jaarrekening onjuist zijn vermeld of weergegeven
- vertonen de andere gegevens of de weergave ervan een materiële tegenstrijdigheid wanneer ze in tegenspraak zijn met informatie in de gecontroleerde jaarrekening en zo belangrijk zijn dat er twijfel rijst over de basis van de verslagen van de controleurs over deze jaarrekening ⁽¹⁾.

4.4. Een hoofdfactor is de financiële betekenis (materieel belang qua waarde) van de betrokken zaken, maar de controleur moet ook tot een oordeel komen over de vraag of de onjuistheid of tegenstrijdigheid van materieel belang is wegens de context waarin ze voorkomt of wegens de aard ervan. Een kleine onjuistheid of tegenstrijdigheid in een bij de gecontroleerde jaarrekening gevoegd verslag van de leiding kan bij de lezer bij voorbeeld een al te rooskleurig beeld oproepen van de prestaties of toekomstperspectieven van de gecontroleerde huishouding.

4.5. De controleur dient steeds goed te beseffen dat onjuistheden of tegenstrijdigheden (met inbegrip van omissies) door de leiding van de gecontroleerde huishouding opzettelijk in de andere gegevens kunnen zijn aangebracht. Er kunnen zich omstandigheden voordoen die het intrinsieke risico van zulke opzettelijke onjuistheden of tegenstrijdigheden verhogen. De leiding van de gecontroleerde huishouding kan bij voorbeeld onder politieke druk staan om bepaalde prestatieniveaus te halen, of de salarissen van de hogere managers kunnen afhangen van het bereiken van vooraf gestelde doelen of van maatstaven voor de prestaties.

⁽¹⁾ Deze definities van onjuistheden en tegenstrijdigheden van materieel belang zijn ontleend aan de New Zealand Society of Accountants Auditing Guidelines #8 (1986).

5. Controleplanning en procedures

- 5.1. De controleur dient andere gegevens in stukken waarin de gecontroleerde jaarrekening is opgenomen te onderzoeken, ongeacht of hij over dit onderzoek verslag moet uitbrengen of niet. Wanneer hij het onderzoek van de andere gegevens plant, dient de controleur oog te hebben voor de mogelijke gevolgen van tegenstrijdigheden of onjuistheden. Het onderzoek moet worden gepland en verricht in overeenstemming met de schatting van de controleur van het risico en het materieel belang.
- 5.2. De controleur zou omissies kunnen opsporen door de andere gegevens van het lopende jaar met de in vorige jaren gepubliceerde te vergelijken en aldus eventuele tegenstrijdigheden die daarin mettertijd zijn ontstaan op te sporen. Een andere mogelijkheid is, omissies op te sporen door bijvoorbeeld de notulen van vergaderingen door te nemen.
- 5.3. Een controleur verricht het onderzoek van andere gegevens gewoonlijk tezamen met de controle van de jaarrekening.
- 5.4. Indien de controleur oordeelt dat de andere gegevens bij de jaarrekening:
 - een onjuiste of ontoereikende indruk van de activiteiten of algemene situatie van de gecontroleerde huishouding geven, of
 - de lezer in twijfel laten omtrent de inhoud of geschiktheid van de gegevens op één of meer gebieden

moet de controleur een oplossing zoeken. Dit kan impliceren, dat hij de leiding van de gecontroleerde huishouding ondervraagt en extra documentatie onderzoekt.

- 5.5. Bij andere controleprocedures dient de controleur op basis van zijn kennis van het gebied en de resultaten van het onderzoek de stukken ter onderbouwing van de toelichtingen in de andere gegevens te evalueren en onafhankelijk te beoordelen.

6. Verslaglegging

- 6.1. Of de controleur verslag uitbrengt over de resultaten van het onderzoek van de andere gegevens hangt af van de vraag:
 - of hij daartoe verplicht is en
 - of hij van oordeel is dat de andere gegevens misleidende of tegenstrijdige informatie bevatten die waarschijnlijk van materieel belang is voor de gebruiker.
- 6.2. Wanneer een onderzoek van andere gegevens onjuistheden of tegenstrijdigheden aan het licht brengt, dient de controleur deze normaliter alle onder de aandacht van de leiding van de gecontroleerde huishouding te brengen. De controleur dient deze dan te verzoeken, een passende wijziging in de financiële verantwoording aan te brengen of informatie toe te voegen opdat eventuele materiële tegenstrijdigheden of fouten op bevredigende wijze worden verholpen.

- 6.3. Indien de leiding van de gecontroleerde huishouding niet bereid of in staat ⁽²⁾ is noodzakelijke wijzigingen aan te brengen en de controleur oordeelt dat de tegenstrijdigheden of onjuistheden van materieel belang zijn, dient hij de implicaties voor zijn verslag over de financiële verantwoording te overdenken. Indien er materiële tegenstrijdigheden of onjuistheden worden ontdekt nadat de controleur verslag heeft uitgebracht over de financiële verantwoording, dient de controleur te overwegen passende maatregelen te treffen (bij voorbeeld het betrokken ministerie op de hoogte brengen).
- 6.4. De aard van het verslag van de controleur kan variëren naar gelang van de rechtsvoorschriften in de afzonderlijke landen en van de controle-opdracht. Maar wanneer de controleur verplicht is verslag uit te brengen, of beslist zulks te doen, is het vaak passend dat hij ten minste een korte beschrijving geeft van de verrichte werkzaamheden en de resultaten, met inbegrip van materiële misleidende of tegenstrijdige toelichtingen.

⁽²⁾ In de Europese Gemeenschap worden bij voorbeeld de jaarrekening en de toelichtingen daarbij in hun definitieve vorm ter beschikking van de Europese Rekenkamer gesteld en tegelijkertijd aan de kwijtingverlenende autoriteiten toegezonden.

GROEP 4 DOELMATIGHEIDSCONTROLE

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 41

DOELMATIGHEIDSCONTROLE

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Het mandaat voor de doelmatigheidscontrole	2
Basisbegrippen en definities	3
Financiële en doelmatigheidscontrole: overeenkomsten en verschillen	4
Planning van de doelmatigheidscontrole	5
Methodologie van de doelmatigheidscontrole	6
Verslaglegging over de doelmatigheidscontrole	7
Methodologie van de doelmatigheidscontrole: technieken voor het verzamelen en analyseren van informatie	Bijlage 1

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. De paragrafen 38 en 40 van de INTOSAI-controlenormen luiden als volgt:

“De algehele controle van de overheid omvat de rechtmatigheids- en doelmatigheidscontrole”.

“De doelmatigheidscontrole heeft betrekking op de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid en omvat:

(a) de controle van de zuinigheid bij bestuurlijke activiteiten overeenkomstig deugdelijke bestuurlijke beginselen en gewoonten, en het interne beleid;

(b) de controle van de doelmatigheid bij de benutting van personele, financiële of andere middelen, met inbegrip van het onderzoek van informatiesystemen, rendementverhogende maatregelen en toezichtsregelingen en van de door de gecontroleerde huishoudingen toegepaste procedures voor de correctie van geconstateerde tekortkomingen;

(c) de controle van de doeltreffendheid bij de realisatie van de doelstellingen van de gecontroleerde huishouding en de controle van de feitelijke effecten van de activiteiten in vergelijking met de beoogde effecten”.

2. Het mandaat voor de doelmatigheidscontrole

2.1. In vele landen hebben de HCI's een grondwettelijk of wettelijk recht een of andere vorm van doelmatigheidscontrole te verrichten. In sommige landen is de HCI onder bepaalde omstandigheden verplicht een doelmatigheidscontrole te verrichten of zich een oordeel te vormen over de betrouwbaarheid van de doelmatigheidsindicatoren die de gecontroleerde huishoudingen in hun jaarverslagen of dergelijke bekendmaken. Zelfs in landen waar de HCI volgens grondwet of wet niet verplicht is controles van de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid te verrichten, blijkt in de praktijk dat dit soort werk vaak deel uitmaakt van financiële en rechtmatigheidscontroles (“comprehensive/integrated audit”). Bij deze controles moet de controleur vaak de systemen beoordelen en zich aldus een deskundig oordeel vormen over de doelmatigheid en doeltreffendheid van de organisatorische structuren en procedures en over de zuinigheid waarmee de activiteiten werden verricht.

2.2. De algemene doelstellingen van de doelmatigheidscontrole verschillen van land tot land. Ze kunnen zijn vastgelegd in de basisvoorschriften voor de HCI of worden vastgesteld bij intern besluit van de HCI. Doorgaans hebben de meeste HCI's een of meer van de volgende algemene doelstellingen gekozen:

- a. de wetgevende of kwijtingverlenende macht op onafhankelijke wijze zekerheid verschaffen over de zuinige, doelmatige en/of doeltreffende beleidsuitvoering;
- b. de wetgevende of kwijtingverlenende macht op onafhankelijke wijze zekerheid verschaffen over de betrouwbaarheid van de door de gecontroleerde huishouding gepubliceerde indicatoren of verklaringen betreffende het rendement;
- c. beleidsterreinen met een gering rendement vaststellen en aldus de gecontroleerde huishouding of meer in het algemeen de overheid helpen om de zuinigheid, doelmatigheid en/of doeltreffendheid te verbeteren;
- d. voorbeelden van “best practice” opsporen en deze onder de aandacht van de regering en/of de gecontroleerde huishoudingen brengen.

2.3. In het kader van de toelichting bij de normen wordt in paragraaf 42 van de INTOSAI-controlenormen verklaard:

“In vele landen omvat het mandaat voor de doelmatigheidscontrole niet het beoordelen van de beleidsmatige uitgangspunten van overheidsprogramma’s”.

In zulke gevallen is de doelmatigheidscontrole geen beoordeling van de beleidsdoelstellingen, maar veeleer een onderzoek van de activiteiten om het beleid te ontwerpen en uit te voeren en de resultaten ervan te evalueren; dit kan inhouden dat wordt gekeken naar de deugdelijkheid van de informatie die leidt tot beleidsbeslissingen (onderzoek van de planningfase in de beleidscyclus).

- 2.4. De voor de doelmatigheidscontrole geldende INTOSAI-normen zijn vermeld bij de desbetreffende titels van deze richtlijn.

3. Basisbegrippen en definities

3.1. Doelmatigheidscontrole

Zoals gezegd in paragraaf 1 betreft de doelmatigheidscontrole (ook “controle van de kosteneffectiviteit”, “controle van goed financieel beheer”, “managementcontrole” ... genoemd) het onderzoek van de zuinigheid, doelmatigheid en/of doeltreffendheid (economy, efficiency, effectiveness - “de drie E’s”). Een bepaalde doelmatigheidscontrole kan erop gericht zijn een of meer van deze drie aspecten te onderzoeken.

Een doelmatigheidscontrole kan dus bestaan uit een onderzoek van de systemen die zijn ingevoerd om zekerheid te krijgen over aspecten van “de drie E’s” en/of een gegevensgerichte controle van de prestaties van de gecontroleerde huishouding op deze criteria. Ook een onderzoek van het beheer van de gecontroleerde instantie, activiteit, programma of verrichting kan deel uitmaken van een doelmatigheidscontrole. In het laatste geval zal de controle gewoonlijk gericht zijn op kwesties in verband met de wijze waarop de uitvoerende macht haar functies inzake strategische en andere planning, uitvoering, controle, evaluatie en follow-up uitoefent.

- 3.2. *Zuinigheid* kan worden omschreven als het beperken van de kosten van de middelen of het gebruik van overheidsmiddelen, ingezet voor een activiteit (inputs), met inachtneming van de passende kwaliteit ⁽¹⁾.

Zuinigheid heeft betrekking op de norm “goed huisvaderschap” bij het besteden van overheidsgeld. Om te kunnen beoordelen of een actie als “goed huisvaderschap” dan wel als “verspilling” moet worden aangemerkt, is een extern criterium nodig (bv. gouden kranen zijn overdreven, want stalen kranen zijn even geschikt; maar algemeen wordt erkend dat het zinnig is een koningskroon van goud te maken!).

⁽¹⁾ Bij bepaalde controles (van baten, inkomsten of ontvangsten) kan onder zuinigheid worden verstaan dat de ontvangsten uit de betrokken activiteit gemaximaliseerd of geoptimaliseerd worden (bv. de opbrengst van de privatisering van een overheidsbedrijf maximaliseren, zorgen dat overheidspublicaties tegen de marktprijs worden verkocht enz.).

Wordt de zuinigheid onder de loep genomen, dan onderzoekt de controleur vaak dingen zoals de opstelling van de voorwaarden voor de levering van goederen en diensten en andere aspecten van aankopen, zoals offerteaanvragen en contracten.

Doelmatigheid is het verband tussen de output, in de zin van goederen, diensten of andere resultaten, en de middelen (inputs) die gebruikt zijn om ze te produceren. Als zodanig houdt doelmatigheid nauw verband met het begrip “productiviteit”.

De doelmatigheid kan evenals de zuinigheid slechts volledig worden beoordeeld in een referentiekader, dus door vergelijking met de inputs en outputs van soortgelijke organisaties (het vastleggen van referentiepunten, “bench marking”, goede gebruiken, “best practice” enz.).

Het begrip *kosteneffectiviteit* betreft de doelmatigheid waarmee de gecontroleerde huishouding, activiteit, programma of verrichting met de gemaakte kosten bepaalde resultaten bereikt. Om de kosteneffectiviteit te analyseren wordt gekeken naar de verhouding tussen de projectkosten en de resultaten, uitgedrukt in kosten per resultaatseenheid. De kosteneffectiviteit is slechts één element van een algemeen doelmatigheidsonderzoek, dat ook een analyse kan omvatten van onder meer het tijdstip waarop de resultaten werden bereikt in vergelijking met de optimale timing voor een maximaal effect.

Doeltreffendheid betreft het bepalen van de mate waarin de doelstellingen werden bereikt en de verhouding tussen de beoogde en werkelijke effecten van een activiteit ⁽²⁾.

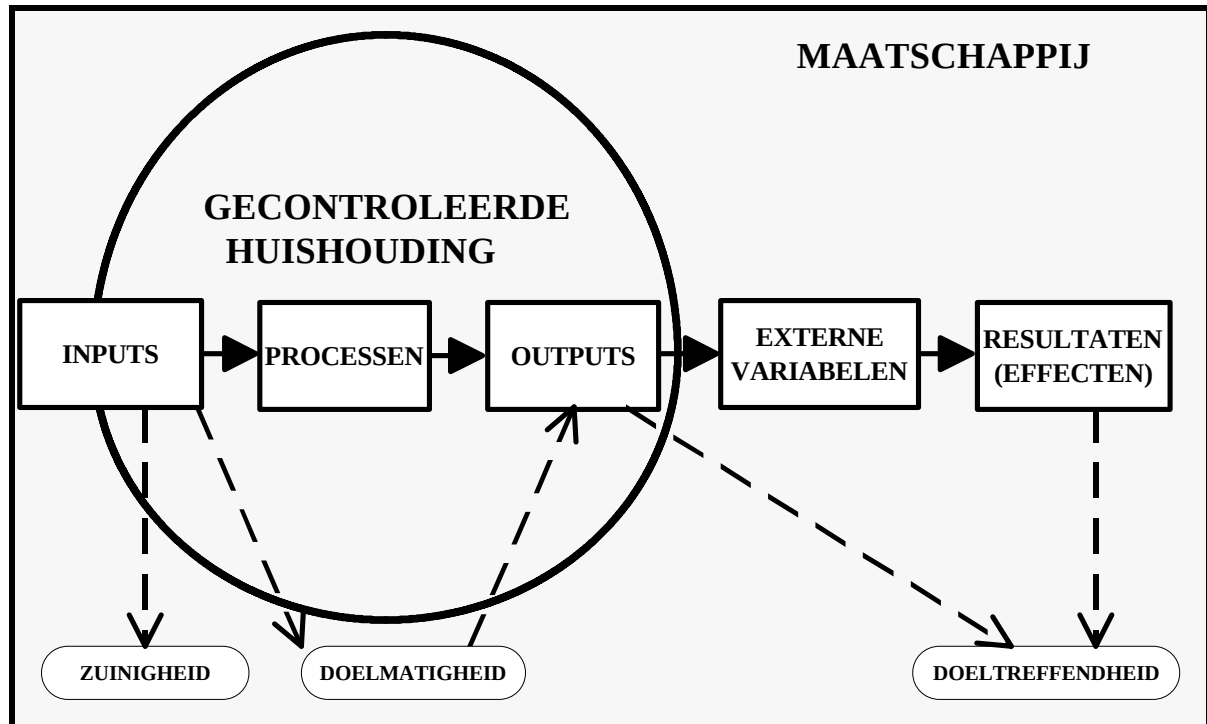
De controleur kan trachten de doeltreffendheid te beoordelen of te meten door vergelijking van de resultaten (de “effecten”) met de beleidsdoelstellingen (deze aanpak wordt vaak aangeduid met *doelbereiking*). Bij de controle van de doeltreffendheid is het echter meestal beter tevens te trachten na te gaan in welke mate de gebruikte instrumenten hebben bijgedragen tot het realiseren van de beleidsdoelstellingen. Dit is doeltreffendheidscontrole in de “ware” zin en in dit kader moet worden aangetoond dat de geconstateerde resultaten werkelijk te danken zijn aan de activiteiten van de gecontroleerde huishouding ten aanzien van de beleidsdoelstellingen en niet aan andere externe factoren. Als de beleidsdoelstelling bijvoorbeeld een vermindering van de werkloosheid is, kan worden nagegaan of een vastgestelde daling van het aantal werklozen optrad door de activiteiten van de gecontroleerde huishouding of door een algemene conjunctuurverbetering waarop deze geen invloed had. Hierbij moet de controle zo zijn opgezet dat ook wordt gekeken naar oorzaak en gevolg: het gaat erom op doeltreffende wijze externe, interveniërende variabelen uit te sluiten.

- 3.3. Zuinigheid en doelmatigheid houden meestal verband met processen en besluiten inzake beheer binnen de gecontroleerde huishouding (hoewel ook vergelijkingen met soortgelijke externe organen of processen noodzakelijk kunnen zijn). De controle van de doeltreffendheid kan daarentegen worden opgevat:
- in enge zin, waarbij alleen het beheer en de activiteiten binnen de gecontroleerde huishouding worden onderzocht. In dit geval zal een controle van de doeltreffendheid normaliter gericht zijn op de outputs van het orgaan en zullen dus de “interne effecten” (die binnen de gecontroleerde huishouding worden geconstateerd) worden onderzocht.

⁽²⁾ Bron: Verklarende woordenlijst INTOSAI-controlenormen. Zie ook richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”, bijlage 2, paragraaf 6.1.

- in ruimere zin, waarbij het onderzoek de grenzen van de gecontroleerde huishouding overschrijdt. In dit geval kan bij de doeltreffendheidscontrole worden getracht niet alleen de outputs te meten, maar ook de resultaten of effecten ('outcome') die door de gecontroleerde huishouding zijn bereikt. Daartoe moet de controleur rekening houden met de invloed van externe variabelen (factoren waarop het management geen invloed heeft) op de outputs van de gecontroleerde huishouding.

3.4. In het onderstaande diagram worden deze begrippen verduidelijkt.



- 3.5. Hoewel bij een specifieke doelmatigheidscontrole niet per se zal worden getracht conclusies te trekken over alle drie de aspecten (zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid), kan het nut ervan beperkt zijn als de zuinigheid of de doelmatigheid van de activiteiten afzonderlijk wordt onderzocht en zelfs niet vluchtig wordt gekeken naar de doeltreffendheid ervan. Omgekeerd kan een controleur het bij een doeltreffendheidscontrole nodig vinden ook aandacht te besteden aan de aspecten zuinigheid en doelmatigheid: de resultaten van een gecontroleerde huishouding, activiteit, programma of verrichting kunnen het gewenste effect hebben gehad, maar werden de daartoe gebruikte middelen wel op een zuinige en doelmatige wijze ingezet?

Een onderzoek van de doeltreffendheid vergt meestal een beoordeling van de resultaten of effecten van de activiteit. Een systeemgerichte aanpak kan dus wel nuttig zijn (bijvoorbeeld om te beoordelen hoe de gecontroleerde huishouding zijn invloed meet en controleert), maar de controleur zal gewoonlijk ook voldoende gegevensgerichte informatie over de resultaten en effecten van de activiteit, het programma of de instantie moeten verzamelen.

- 3.6. Een bijzonder aspect van doelmatigheids- en doeltreffendheidscontroles is de bestudering van de *onbedoelde effecten*, vooral als die negatief waren. Op dit punt bestaat er een afbakeningsprobleem, want deze effecten kunnen zich uitstrekken tot gebieden die buiten

de bevoegdheid en het mandaat van de HCI vallen. Om de keuze in te perken kan worden gekeken naar de onbedoelde effecten die in andere programma's worden bestreden, bijvoorbeeld de milieu-effecten van een programma tot stimulering van de economie.

4. Financiële en doelmatigheidscontrole: overeenkomsten en verschillen

4.1. In het kader van de toelichting bij de normen wordt in paragraaf 183 van de INTOSAI-controlenormen verklaard:

“In tegenstelling tot de rechtmatigheids- of financiële controle, waarvoor vrij specifieke eisen en verwachtingen bestaan, bestrijkt de doelmatigheidscontrole een ruim gebied en laat deze meer ruimte voor beoordeling en interpretatie; de controle wordt ook selectiever verricht, kan een cyclus van meerdere jaren beslaan in plaats van één financieel tijdvak en heeft in de regel geen betrekking op bepaalde financiële of andere overzichten. Hierdoor zijn rapporten over doelmatigheidscontroles van uiteenlopende inhoud en bevatten zij meer discussiepunten en argumentaties”.

Controlenormen

4.2. Hoewel de aard en mogelijke reikwijdte van een doelmatigheidscontrole ruimer zijn, moet de controleur toch trachten naar omstandigheden zo veel mogelijk een specifieke controle overeenkomstig de INTOSAI-controlenormen te verrichten. Meer bepaald

- kan het nodig zijn dat de controleur bij het bepalen van de omvang en reikwijdte van de controle de betrouwbaarheid van de interne controle bestudeert en beoordeelt (INTOSAI-controlenormen, paragraaf 141 - zie richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”);
- moet de controleur de controle zodanig plannen dat is verzekerd dat een controle van hoge kwaliteit op een economische, doelmatige en doeltreffende wijze en tijdig wordt verricht (INTOSAI-controlenormen, paragraaf 132 - zie richtlijn 11 “Controleplanning”); en
- moet de controleur ervoor zorgen dat ter onderbouwing van zijn oordeel en conclusies betreffende de/het te controleren organisatie, programma, activiteiten of functie deugdelijke, relevante en acceptabele informatie wordt verkregen (INTOSAI-controlenormen, paragraaf 152, zie richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”). Deze informatie en de oordelen welke de controleur daarop baseert moeten voldoende worden gedocumenteerd en worden onderworpen aan maatregelen ter garantie van de kwaliteit (Toelichting bij de INTOSAI-controlenormen, paragraaf 156 - zie richtlijn 26 “Documentatie” en INTOSAI-controlenormen, paragraaf 118 - zie richtlijn 51 “Kwaliteitsbewaking”).

Aangezien een doelmatigheidscontrole meer ruimte laat voor beoordeling en interpretatie dan een financiële controle, moet de controleur nog meer zorg dragen voor de onafhankelijkheid en objectiviteit van het uitgebrachte verslag.

De selectie van controle-onderwerpen en de voorafgaande studie

- 4.3. Bij financiële controles is het onderwerp voor de HCI vaak reeds gedefinieerd in de eigen basiswetgeving of in de wetgeving betreffende de oprichting of het bestuur van de gecontroleerde huishouding. Vaak wordt van de HCI verwacht dat zij een oordeel geeft over de financiële verantwoording van die huishouding, of opmerkingen in haar jaarverslag maakt over de wettigheid en rechtmatigheid van de verrichtingen van de huishouding enz. Zoals reeds in paragraaf 4.1 werd aangegeven, heeft de HCI gewoonlijk veel meer vrijheid bij de keuze van onderwerpen voor een doelmatigheidscontrole. Deze kan betrekking hebben op een huishouding, een programma, een activiteit of afzonderlijke verrichtingen, enz. De HCI moet dan ook zorgvuldig nadenken over de criteria die zullen worden toegepast bij de keuze van onderwerpen voor doelmatigheidscontroles (zie paragraaf 5.2).
- 4.4. De grotere vrijheid in de keuze van onderwerpen, alsmede de grotere reikwijdte en de ruimere mogelijkheden voor beoordeling en interpretatie bij doelmatigheidscontroles in vergelijking met de financiële controles leiden ertoe dat vele HCI's het noodzakelijk achten gedetailleerde voorafgaande studies te verrichten voordat zij plannen opstellen voor de doelmatigheidscontrole (zie de paragrafen 5.3 - 5.6).

Beoordelingscriteria

- 4.5. Bij financiële controles worden de onderzochte transacties door de controleur vaak bestempeld als "juist" of "onjuist", "wettig" of "onwettig" enz. Deze beoordelingscriteria, die de controleur hanteert voor het formuleren van een definitief oordeel aan het eind van de controle, liggen doorgaans betrekkelijk vast en zijn meestal vooraf gedefinieerd, bijvoorbeeld in de wetgeving tot oprichting van de gecontroleerde huishouding. Maar bij doelmatigheidscontroles is de keuze van controlecriteria normaliter vrijer en wordt deze door de controleur zelf gemaakt. Bij een doelmatigheidscontrole moeten de algemene begrippen "zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid" dus worden geïnterpreteerd in relatie tot het controle-onderwerp en de daaruit voortvloeiende criteria zullen per controle verschillen ⁽³⁾.

De aard van de bewijsstukken

- 4.6. Paragraaf 152 van de INTOSAI-controlenormen bepaalt:

"Ter onderbouwing van het oordeel en de conclusies van de controleur betreffende de/het te controleren organisatie, programma, activiteiten of functie dient geschikte, relevante en redelijke controle-informatie te worden verkregen."

⁽³⁾ Niettemin zal de controleur gewoonlijk bij de wetten en voorschriften betreffende de onderzochte activiteit en de uitvoering daarvan te rade moeten gaan om zo de beleidsdoelstellingen en de daarvoor beschikbare instrumenten te leren kennen.

- 4.7. Terwijl de informatie bij financiële controles veelal leidt tot eenduidige conclusies (“ja/nee”, “goed/slecht”), is dit bij doelmatigheidscontroles zelden het geval. Gewoonlijk moet de bewijsvoering bij doelmatigheidscontroles een bepaalde overtuigingskracht hebben (“...kan leiden tot de conclusie dat ...”). De controleur moet zorgvuldig de passende controlemethoden kiezen om zeer overtuigende bewijzen te verzamelen (en om alle mogelijkheden te benutten ter verkrijging van afdoende bewijs). Vaak zal de controleur trachten met verschillende methoden uit verschillende bronnen verschillende soorten gegevens te verkrijgen: als al die bewijzen tot dezelfde conclusie leiden, heeft het verslag van de HCI meer overtuigingskracht.
- 4.8. Als de gezochte bewijzen eerder overtuigend dan afdoende zijn, is het vaak nuttig vooraf met de gecontroleerde huishouding te bespreken naar welk soort bewijzen zal worden gezocht en hoe die door de controleur zullen worden geanalyseerd en geïnterpreteerd. Met deze aanpak is er minder kans op onenigheid tussen de controleur en de gecontroleerde huishouding in latere fasen en kan de verslaglegging worden versneld. Op zijn minst zal de controleur daardoor gewoonlijk te weten kunnen komen op welke gebieden later onenigheid kan ontstaan en kan hij bijkomende bewijzen gaan verzamelen om zulks te vermijden.

Aanpak van de controle

- 4.9. De aanpak van doelmatigheidscontroles moet evenals die van financiële controles gestructureerd zijn en de controlefasen moeten in logische volgorde worden afgewerkt ⁽⁴⁾. De controle kan bestaan uit:
- een diepgaand onderzoek van de interne controle die door de gecontroleerde huishoudingen is ingevoerd om te zorgen voor de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van hun verrichtingen ⁽⁵⁾. Hierdoor kan de controleur vaststellen op welke gebieden moet worden ingegrepen om te zorgen voor verbeteringen;
- en/of
- gegevensgericht onderzoek van de zuinigheid, doelmatigheid en/of doeltreffendheid van de betrokken organisaties, programma's, activiteiten of functies.
- 4.10. Bij financiële controles kan het voorkomen dat de controleur de keuze heeft tussen een systeemgerichte aanpak en een directe gegevensgerichte controle. In het algemeen zal een verslag van een doelmatigheidscontrole waarin tekortkomingen in systemen of procedures worden geconstateerd en voorbeelden uit gegevensgerichte controles van het effect van die tekortkomingen worden gegeven (ten aanzien van zuinigheid, doelmatigheid en/of

⁽⁴⁾ Besluiten wat zal worden onderzocht en de doelstellingen, de voornaamste kwesties en de belangrijkste criteria van de controle omschrijven (zie de paragrafen 4.3 - 4.5), de controle plannen (zie paragraaf 5), de controle uitvoeren (zie paragraaf 6), verslag uitbrengen en de effecten van het verslag volgen (zie paragraaf 7).

⁽⁵⁾ Opgemerkt zij dat de controleur krachtens de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 141) minimaal een beperkt onderzoek moet verrichten naar de betrouwbaarheid van de interne controle als deel van de planning.

doeltreffendheid), meer invloed hebben dan een verslag waarin dat laatste niet het geval is of waarin - omgekeerd - belangrijke gevallen van gebrekkige zuinigheid, doelmatigheid en/of doeltreffendheid worden beschreven zonder de oorzaken daarvan te identificeren. Bij een doelmatigheidscontrole zal de controleur dus vaak opteren voor een combinatie van informatie uit systeemgerichte en gegevensgerichte controles.

- 4.11. Ingeval de interne controle sterk ontwikkeld is en vooral wanneer de ministeriële departementen en andere diensten bij wet verplicht zijn hun beleidsprogramma's en organisaties regelmatig te (laten) evalueren ("self-assessment"), kunnen de HCI's ervoor opteren hun doelmatigheidscontrole te beperken tot een soort meta-evaluatie (evaluatie van de evaluaties). Toch moet erop worden gewezen dat deze benadering alleen mogelijk is als de HCI-controleur er volledig van overtuigd is dat de interne evaluatieprocedures zorgen voor objectieve, tijdige en volledige beoordelingen van de betrokken programma's.

5. Planning van de doelmatigheidscontrole

- 5.1. Doelmatigheidscontroles moeten worden gepland. De voornaamste kenmerken van de planningprocedure worden beschreven in richtlijn 11 "Controleplanning". De onderhavige richtlijn is toegespitst op die aspecten welke specifiek zijn voor de planning van een doelmatigheidscontrole.

De keuze van de controle-onderwerpen

- 5.2. Deze keuze berust op het programmeringsbeleid van de HCI's. De criteria voor het bepalen van prioriteiten onder de controletaken houden doorgaans verband met de toegevoegde waarde van de controle voor het realiseren van de centrale taak van de HCI. Die waarde is normaliter groter wanneer

- de specifieke bevoegdheden van de HCI ten volle worden benut;
- het/de beleidsterrein, organisatie, activiteit, programma of taak in kwestie recentelijk niet meer is onderworpen aan een onafhankelijke controle of evaluatie, of aan de beurt is voor een systematische controle van het terrein of de organisatie volgens het werkprogramma van de HCI op lange termijn;
- er een grote kans bestaat op fouten met betrekking tot het financieel beheer, de doelmatigheid of de kosteneffectiviteit; voorbeelden van factoren die daarvoor een aanwijzing kunnen inhouden, zijn:
 - grote of sterk gewijzigde financiële of budgettaire bedragen (bv. een plotselinge uitbreiding of inkrimping van een programma);
 - traditioneel risicogevoelige gebieden (aankoopovereenkomsten, hightechprojecten, milieuprojecten, ...);
 - nieuwe of urgente activiteiten;
 - ingewikkelde beheersstructuren, onduidelijkheid inzake verantwoordelijkheden en de hiërarchie bij de verantwoordingsplicht;
- het onderwerp momenteel of potentieel in de belangstelling van het Parlement of het publiek staat;
- de conclusies van de controle invloed kunnen hebben op de formulering van nieuwe of herziene wetten of interne managementprocedures op hetzelfde beleidsterrein of van toepassing kunnen zijn in verwante of soortgelijke sectoren van het overheidsoptreden.

- 5.3. Nadat de controleur het onderwerp van zijn doelmatigheidscontrole heeft gekozen, kan hij deze gaan plannen. Zoals opgemerkt in paragraaf 4.4 is de situatie voor de controleur bij een doelmatigheidscontrole ingewikkelder dan bij een financiële controle, hetgeen betekent dat meer aandacht moet worden besteed aan de eerste voorbereiding en dat het nodig kan zijn een “voorafgaande studie” (“voorstudie”) te verrichten voordat het definitieve controleplan wordt opgesteld.
- 5.4. De voorstudie en het controleplan hebben vooral betrekking op de *opzet* van de doelmatigheidscontrole en omvatten vaak de volgende elementen:
- a. een analyse van de *context* van de betrokken activiteiten, waaronder de doelstellingen, de doelmatigheid tot dusverre en de desbetreffende voorschriften;
 - b. inzicht verkrijgen in de te controleren huishouding of activiteit en dus ook in de voornaamste beheersystemen en informatiestromen;
 - c. een opsomming van de *controledoelstellingen* (welke resultaten of effecten worden van de controle verwacht?) en van de belangrijkste controlevragen die moeten worden beantwoord om de controledoelstellingen te realiseren.

De voornaamste controledoelstellingen en -vragen zijn uiterst belangrijk bij de planning en uitvoering van doelmatigheidscontroles.

De controledoelstellingen houden gewoonlijk nauw verband met de taak van de HCI (die doorgaans gericht is op verbetering van de doelmatigheid en rechtmatigheid van de overheidsactiviteiten), maar de voornaamste controlevragen worden bepaald door de aard van het onderwerp en door de doelstellingen van de controle.

Er zijn drie soorten onderzoeken en controlevragen: ze beschrijven (hoe het is), geven normen (hoe het zou moeten zijn) of zoeken verbanden van oorzaak en gevolg.

De controledoelstellingen en de hoofdvragen worden samen gebruikt als hulpmiddel om de noodzakelijke controle-informatie en daarmee de controlemethodiek en de beoordelingscriteria vast te stellen.

- d. de vaststelling van de *controle-informatie* waaruit het antwoord op de controlevragen zal moeten volgen.

De relevantie, betrouwbaarheid en toereikendheid van de gegevens die bij de gecontroleerde huishoudingen beschikbaar zijn (bv. doelmatigheidsindicatoren) moeten worden geëvalueerd. Tevens dient onderzocht of het mogelijk is de vereiste informatie te verzamelen (beschikbaarheid van gegevens).
- e. de keuze van de *methoden* die zullen worden toegepast om controle-informatie te verzamelen en te analyseren.

Bij doelmatigheidscontroles ondervinden de controleurs vaak problemen bij de verzameling en analyse van de vereiste controle-informatie. Het is doorgaans dan ook raadzaam reeds in de planningfase de bruikbaarheid van de daartoe voorgestelde methoden te testen.

f. de vaststelling van de *beoordelingscriteria*

De beoordelingscriteria zijn de normen waaraan de controle-informatie wordt getoetst. Zo kan een controleur die de zuinigheid bij de diensten voor volksgezondheid onderzoekt de kosten van de in het gecontroleerde ziekenhuis verstrekte geneesmiddelen toetsen aan de door het bevoegde ministerie vastgestelde standaardkosten.

Deze beoordelingscriteria verschillen naar gelang van het specifieke onderwerp en de doelstellingen van de controle, de wetgeving die geldt voor de te controleren instantie, activiteit, programma of functie, de doelstellingen van die controleobjecten en de specifieke normatieve criteria die de HCI terzake relevant en belangrijk acht.

Bij het kiezen van beoordelingscriteria moeten de controleurs erop letten dat deze relevant, redelijk en haalbaar zijn.

De beoordelingscriteria moeten duidelijk worden geformuleerd en goedgekeurd; zo mogelijk moeten ze worden geput uit gezaghebbende bron, bijvoorbeeld:

- wetten of officiële beleidsverklaringen of andere bekendgemaakte doelstellingen en normen;
- de erkende theorie en praktijk inzake organisatie en management;
- industriële normen of andere relevante maatstaven.

Aangezien organisaties geneigd zijn meetgegevens door een roze bril te zien, moet de controleur bijzonder opletten als voor de controle de criteria worden gebruikt die de gecontroleerde huishouding zelf heeft vastgesteld en hanteert. De controleur moet overwegen niet alleen kwantitatieve, maar ook kwalitatieve criteria aan te leggen.

Bij de afbakening van *het onderwerp en de voornaamste vragen* van de controle en bij de beschrijving van de *controlecriteria* moeten de kernbegrippen correct en zorgvuldig worden *gedefinieerd*. Dit betreft zowel conceptuele als operationele definities.

5.5. Naast de hiervoor genoemde elementen in verband met de opzet van de controle zullen de voorstudie en het daaruit resulterende controleplan normaliter ook de volgende elementen bevatten:

a. de inschatting van de *deskundigheid en vaardigheden* die het controleteam nodig zal hebben voor de uitvoering van de controle.

Ingeval de betrokken controleurs niet de vereiste vaardigheden bezitten, moet worden overwogen deze laatste elders te halen, bij andere HCI-personeelsleden of bij externe adviseurs (zie richtlijn 25 “Benutting van het werk van andere accountants en deskundigen”). Als het controleteam niet over de vereiste vaardigheden en kennis kan beschikken, moet worden afgewogen of de uitvoering van de geplande controle wel mogelijk is.

b. een begroting van de voor het onderzoek benodigde *middelen* en een tijdschema.

c. de mogelijke *conclusies en effecten* van het onderzoek.

De beoogde resultaten van de doelmatigheidscontrole moeten ook worden beoordeeld op hun “bruikbaarheid” en “haalbaarheid”. Door deze elementen, alsmede de voor de controle beschikbare middelen te onderzoeken moet de controleur zich een globaal

oordeel kunnen vormen over de potentiële toegevoegde waarde die de controle kan opleveren.

- d. Het kan zijn dat de controleur ook wil letten op de voornaamste *belanghebbenden* en hun opvattingen en belangen.

Bij de vaststelling van de controlevragen en de voorbereiding van het controleplan kan het zijn dat de controleur de belanghebbenden wil raadplegen en, voor zover dit mogelijk is zonder de onafhankelijkheid van de controle in het gedrang te brengen, met hun opvattingen rekening wil houden.

- 5.6. De planning is vaak de sleutel tot een geslaagde doelmatigheidscontrole. Zorgvuldige planning leidt meestal tot een goedkopere en snellere controle die uitmondt in een doeltreffender verslag. Vele HCI's hebben vastgesteld dat het nuttig is een gedetailleerde voorafgaande studie te verrichten voordat een definitief besluit wordt genomen over de vraag of de controle moet plaatsvinden.

6. Methodologie van de doelmatigheidscontrole

- 6.1. De specifieke aard van doelmatigheidscontroles vergt een zorgvuldige keuze van de *methodieken* voor het onderzoeken van de in aanmerking komende variabelen. De verplichting om deugdelijke, relevante en betrouwbare controle-informatie te verzamelen (INTOSAI-controlenormen, paragraaf 152) zal normaliter invloed hebben op de beslissingen van de controleur inzake de passende methoden. Vooral bij doelmatigheidscontroles moet de controleur aandacht besteden aan de validiteit en betrouwbaarheid van de methoden die worden gebruikt om gegevens te verzamelen en te analyseren.

- * Validiteit: methoden/technieken moeten feitelijk meten hetgeen ze worden geacht te meten;
- * Betrouwbaarheid: de bevindingen moeten gelijk blijven als de metingen bij een zelfde gegevensverzameling worden herhaald.

Bij doelmatigheidscontroles kan gebruik worden gemaakt van een ruim scala van methoden en technieken, bijvoorbeeld surveys, gesprekken, (quasi-)veldexperimenten, “before-after studies”, secundaire analyse, “benchmarking” enz. Binnen deze algemene strategieën zijn er verschillende onderzoeksmodellen mogelijk en in gebruik. **BIJLAGE A** bevat een lijst van de meer gebruikelijke methodieken voor doelmatigheidscontrole.

- 6.2. Zoals in paragraaf 4.2 werd gezegd, moeten de controleurs ernaar streven hun doelmatigheidscontroles te verrichten overeenkomstig de andere INTOSAI-controlenormen en deze zullen eveneens de keuze van de methodieken beïnvloeden.

Veldwerk

- 6.3. Algemene aanwijzingen voor veldwerk zijn te vinden in richtlijn 13 “Controle-informatie en aanpak van de controle”. Op basis van deze richtlijn kan de controleur zich met name

afvragen of voor de te verrichten specifieke controle een systeemgerichte aanpak moet worden gehanteerd. Ook als wordt beslist geen systeemgerichte aanpak te volgen, moet de controleur in het kader van de controleplanning een voorafgaande beoordeling van het systeem van interne controle hebben gemaakt.

- 6.4. De volgende opmerkingen zijn specifiek in de context van de doelmatigheidscontrole van toepassing.
- 6.5. *Gegevens verzamelen* kan gebeuren in één keer dan wel via doorlopende meting (periodieke analyse, longitudinale analyse). Informatie kan worden verzameld op basis van materiële bewijzen, documenten (waaronder schriftelijke verklaringen), mondelinge getuigenissen (gesprekken) of uit andere bronnen, afhankelijk van de doelstellingen van de controle. Vaak zal het nodig zijn zowel kwalitatieve als kwantitatieve gegevens te verzamelen. De aard van de in te winnen gegevens moet verklaarbaar en gerechtvaardigd zijn vanuit een oogpunt van toereikendheid, geldigheid, betrouwbaarheid, relevantie en redelijkheid.
- 6.6. De resultaten van het veldwerk en de analyse (de controle-informatie) moeten samen met de stukken van de planning worden *gedocumenteerd*, geregistreerd en voorzien van kruisverwijzingen, zodat de controlebeheerders in staat zijn het verrichte werk na te gaan en de bereikte conclusies te bekrachtigen (zie richtlijn 26 “Documentatie” en richtlijn 51 “Kwaliteitsbewaking”).

7. Verslaglegging over de doelmatigheidscontrole

- 7.1. Algemene aanwijzingen inzake de verslaglegging over controles zijn te vinden in richtlijn 31 “Verslaglegging”.
- 7.2. Rapporten die worden gepubliceerd naar aanleiding van doelmatigheidscontroles bevatten gewoonlijk de volgende elementen:
- een samenvatting van de *context* waarin de gecontroleerde activiteiten plaatsvinden, inclusief de organisatorische context;
 - de *doelstellingen* voor die activiteiten, een beschrijving van de activiteiten en een analyse van de vooruitzichten inzake zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid, resulterend in een verklaring over de doelstellingen van de controle;
 - een beschrijving of samenvatting van de *controlemethodieken* die werden gehanteerd om gegevens te verzamelen en te analyseren en een aanduiding van de bronnen van die gegevens;
 - een toelichting op de toegepaste *criteria* ten behoeve van de interpretatie van de bevindingen;
 - de *controlebevindingen*, of althans die bevindingen welke voor de beoogde lezers van het verslag van materieel belang worden geacht
 - de *conclusies* in het licht van de controledoelstellingen.

Afhankelijk van het beleid van de HCI kan het verslag ook *aanbevelingen* op grond van de conclusies bevatten.

- 7.3. Het verband tussen de controledoelstellingen, de criteria, de bevindingen en de conclusies moet verifieerbaar en volledig zijn. Om de lezer in staat te stellen de conclusies te verifiëren, moet dit verband in het verslag worden uitgelegd. Het verband tussen de controlebevindingen en de conclusies moet volledig zijn en duidelijk verwoord. Ingeval de controleur aan de in de conclusies toegepaste criteria een onderling verschillend belang heeft toegekend, moet hij dit ook duidelijk maken zodat de lezer het verslag beter begrijpt.
- 7.4. Wanneer het beleid is van een HCI om *aanbevelingen* te doen, moet er een duidelijk verband bestaan tussen de conclusies en de aanbevelingen. *Aanbevelingen* mogen normaliter alleen worden gedaan als bij de controle plausibele, kostenverantwoorde oplossingen werden gevonden voor de geconstateerde tekortkomingen. Zij mogen niet neerkomen op gedetailleerde uitvoeringsplannen - daarvoor is het management verantwoordelijk - maar moeten wel de voornaamste elementen van de gewenste veranderingen aangeven, waarbij terdege rekening wordt gehouden met de waarschijnlijke kosten van die uitvoering. Tevens moet duidelijk worden gemaakt wie verantwoordelijk was voor de geconstateerde tekortkomingen en wie verantwoordelijk moet zijn voor de correctie ervan.
- 7.5. In verslagen over doelmatigheidscontroles moet worden gestreefd naar een *objectieve en eerlijke* presentatie. Daarvoor is vereist dat:
- bevindingen en conclusies apart worden gepresenteerd;
 - de feiten in neutrale bewoordingen worden weergegeven;
 - alle relevante bevindingen van materieel belang zijn opgenomen;
 - de verslagen constructief zijn en ook positieve conclusies bevatten.

“Hoor- en wederhoorprocedure”

- 7.6. Bij de meeste HCI's krijgt de leiding van de gecontroleerde huishouding doorgaans de gelegenheid, commentaar te leveren op het ontwerpverslag. Om deze procedure te vergemakkelijken en te komen tot een constructieve en positieve dialoog, kan de controleur zowel tijdens de voorstudie en planning als tijdens de uitvoering van het veldwerk streven naar formele of informele gesprekken en gedachtewisselingen.

- - - - -

Methodologie van de doelmatigheidscontrole

Bij doelmatigheidscontroles kan gebruik worden gemaakt van een groot aantal verschillende methoden en technieken. Hierna volgt een korte beschrijving van de meest gebruikelijke methoden en technieken voor het verzamelen en analyseren van gegevens.

1 Technieken voor gegevensverzameling

1.1 Onderzoek van dossiers

Gegevens verzamelen uit documenten is zeer efficiënt en dossieronderzoek zal de basis vormen van vele doelmatigheidscontroles. Dossiers bevatten veelsoortig bewijsmateriaal: de beslissingen van ambtenaren, de “case records” over de begunstigden van programma’s en de bescheiden over overheidsprogramma’s. Het is van belang om reeds bij het begin van een doelmatigheidscontrole de aard, de bewaarplaats en de beschikbaarheid van dossiers vast te stellen zodat deze op kostenverantwoorde wijze kunnen worden onderzocht.

1.2 Steekproefonderzoek

Zoals wordt gesteld in paragraaf 6.3 van de richtlijn betreffende steekproefonderzoek, wordt dit vaak toegepast om informatie te verzamelen bij doelmatigheidscontroles. De specifieke doelstellingen van het steekproefonderzoek kunnen weliswaar verschillen, maar de grondbeginselen zijn gelijk.

1.3 Secundaire analyse/literatuuronderzoek

Secundaire analyse kan betrekking hebben op de studie van algemene onderzoekverslagen, boeken en publicaties over het onderwerp van het programma of op meer gespecialiseerde studies terzake, inclusief vroegere controles en evaluaties. De praktische kennis van de controleur over een bepaald onderwerp kan erdoor worden geactualiseerd of uitgebreid.

1.4 Surveys

Een survey is een systematische verzameling van informatie uit een welomschreven populatie, gewoonlijk door middel van interviews of vragenlijsten waarbij een steekproef van eenheden van de populatie wordt betrokken.

Met surveys wordt gedetailleerde en specifieke informatie ingewonnen bij een groep personen of organisaties. Surveys zijn bijzonder nuttig om informatie van een groot aantal personen over een specifiek vraagstuk of onderwerp te kwantificeren.

Er is een hele reeks verschillende surveytechnieken beschikbaar. De meest gebruikelijke zijn de surveys per post, telefoon en persoonlijke interviews.

1.5 Interviews

Een interview is een gesprek met vragen en antwoorden om specifieke informatie te verkrijgen. Interviews kunnen ongestructureerd (dus met “open” vragen) of gestructureerd (met gesloten vragen) zijn.

Interviews kunnen worden afgenomen tijdens de planning en tijdens het onderzoek zelf om documenten, meningen en ideeën in verband met de doelstellingen van de controle te verkrijgen, om feiten en gegevens uit andere bronnen te bevestigen of om mogelijke aanbevelingen uit te testen.

1.6 Focusgroepen

Focusgroepen bestaan uit een selectie van personen die worden samengebracht om specifieke onderwerpen en vraagstukken te bespreken. De groepen worden vooral gebruikt om kwalitatieve gegevens te verzamelen, dus informatie die inzicht kan bieden in de waarden en opvattingen van die personen in verband met de procedure of activiteit die wordt gecontroleerd.

1.7 Vergelijkende analyse (“Benchmarking”)

Benchmarking is een procédé om de methoden, processen, procedures, producten en diensten van een organisatie te vergelijken met die van organisaties welke zich in dezelfde activiteitssector consequent in positieve zin onderscheiden.

Benchmarking kan worden gehanteerd om:

- een objectief onderzoek van kritische processen, gewoonten en systemen te stimuleren;
- criteria te ontwikkelen en mogelijk betere werkwijzen te ontdekken;
- de aanbevelingen na de controle geloofwaardiger te maken.

1.8 “Before-after studies”

Bij vóór-nastudies wordt de situatie vóór de aanvang van het programma vergeleken met die na de uitvoering van het programma.

In een eenvoudige studie wordt vóór het begin van een programma bij bepaalde betrokkenen een reeks metingen gedaan en wordt bij dezelfde betrokkenen een tweede reeks metingen gedaan nadat zij lang genoeg aan het programma hebben deelgenomen. Het effect wordt beoordeeld door vergelijking van de twee reeksen metingen.

Het grootste nadeel van dit systeem is dat de verschillen tussen de resultaten vóór en na niet met zekerheid aan het programma kunnen worden toegeschreven.

1.9 (Quasi-)veldexperimenten/experimentele methode

Het voornaamste kenmerk van echte experimenten is dat de proefobjecten willekeurig worden toegedeeld aan de behandelde of experimentgroepen en aan de niet-behandelde of controlegroepen.

Een controlegroep bestaat uit onbehandelde proefobjecten waarvan de resultaten worden vergeleken met die van de testgroepen ter evaluatie van de effecten.

Een experimentgroep omvat proefobjecten die een behandeling hebben ondergaan en waarvan de resultaten worden vergeleken met die van de controlegroepen.

Bij een quasi-experiment worden de effecten onderzocht met test- en controlegroepen die niet willekeurig zijn samengesteld.

Door de praktische en politieke problemen met de experimentele methode wordt steeds meer gewerkt met “quasi-experimenten”, waarbij de externe invloeden die de effectbeoordeling bemoeilijken zoveel mogelijk worden uitgeschakeld maar die niet dezelfde zekerheid opleveren als echte experimenten.

Bij de twee gebruikelijke soorten quasi-experimenten worden de controle- of vergelijkingsgroepen zodanig samengesteld dat een willekeurige indeling wordt benaderd. Daartoe worden evenveel betrokken als niet-betrokken proefobjecten opgenomen ofwel wordt een statistische aanpassing van betrokkenen en niet-betrokkenen verricht, zodat beide qua relevante kenmerken zo evenredig mogelijk vertegenwoordigd zijn.

2 **Technieken voor informatie-analyse**

2.1 “Programme Logic Model” (PLM) (Model van de logica van een programma)

Dit model (of een beleidstheorie/interventietheorie) geeft een beschrijving van de structuur (“logic”) van het gecontroleerde programma en van de hiërarchie van doelstellingen en verantwoordelijkheden. Deze beschrijving begint bij de doelstellingen en gewenste effecten van het programma op het hoogste niveau en daalt dan af naar subprogramma’s, onderdelen van subprogramma’s en specifieke activiteiten, waarbij elk element op een lager niveau logisch wordt gekoppeld aan een element van een hoger niveau.

Met een PLM kan de controleur de problemen van de doelmatigheidscontrole beter begrijpen omdat het model de aandacht vestigt op het verband tussen de doelstellingen en neven doelstellingen van het programma en de daaruit resulterende outputs, resultaten en effecten. Het kan de controleur helpen bij het omschrijven en beantwoorden van vragen als:

- verschaffen de doelstellingen een duidelijk idee over de motivering van het programma, over de geboden producten en diensten en over de ontvangers van die goederen en diensten?
- kunnen uit de doelstellingen wenselijke effecten worden afgeleid die duidelijk en meetbaar zijn?
- is het oorzakelijk verband tussen de hiërarchische niveaus plausibel?

In de planningfase is het PLM voor de controleur onder meer van nut om de gecontroleerde huishouding te begrijpen en te onderscheiden wat de voornaamste resultaten van het programma zijn en welke systemen en acties van het programma daarvoor zorgen.

2.2 Beschrijvende statistieken om de gegevensverdeling te begrijpen

De verdeling van gegevens wordt in de regel uitgedrukt in een grafiek (staafdiagram of curve) die alle waarden van een variabele weergeeft. Statistieken die de verdeling van gegevens beschrijven, kunnen zeer nuttig zijn voor analyses en verslaglegging over een controle. Een gegevensverdeling kent drie basisdimensies die bij een controlebevinding belangrijk kunnen zijn:

- het niveau van de gegevens (modus, mediaan, gemiddelde, kwartielniveau enz.)
- de spreiding van de gegevens (minima en maxima, concentraties, extreme waarden enz.)
- de vorm van de gegevens (normaalverdeling, vlakke verdeling, bimodel-verdeling enz.)

Gegevensverdeling kan worden gebruikt:

- om het niveau, de spreiding of de vorm van de gegevens te bepalen wanneer dit belangrijker is dan een enkel “gemiddeld” getal;
- om te bepalen of een variabele uitkomst al dan niet aan een controlecriterium voldoet;
- om de waarschijnlijkheidsverdeling te interpreteren en zo risico's te beoordelen; en
- om te beoordelen of gegevens in een steekproef representatief zijn voor de populatie.

2.3 Regressie-analyse

Regressie-analyse is een techniek om te beoordelen in welke mate variabelen met elkaar verband houden (correleren).

Regressie-analyse kan worden gebruikt:

- om een reëel geacht verband te testen;
- om de causale relaties tussen variabelen vast te stellen waardoor de resultaten verklaarbaar worden;

- om ongewone gevallen die afwijken van de verwachte waarden te ontdekken;
- om voorspellingen te doen over toekomstige waarden.

2.4 Kosten/baten-analyse (KBA)

KBA's zijn studies van de verhouding tussen de projectkosten en de baten/verliezen, waarbij zowel de kosten als de baten/verliezen in monetaire termen zijn uitgedrukt. Een KBA kan bijvoorbeeld worden gebruikt bij de doelmatigheidscontrole van een wegenbouwproject.

Het doel van de KBA is na te gaan of de baten van een organisatie, een programma of een project groter zijn dan de kosten ervan.

Een KBA kan worden gebruikt om:

- zekerheid te verkrijgen of een door de gecontroleerde huishouding verrichte analyse aan de professionele criteria voldoet;
- kosten en baten te vergelijken als beide bekend zijn of redelijkerwijs kunnen worden geschat;
- de kosten voor alternatieven te vergelijken als kan worden aangenomen dat de baten gelijk blijven.

Bij een behoorlijk uitgevoerde KBA moet niet alleen worden gelet op de tastbare (en betrekkelijk gemakkelijk meetbare) kosten en baten, maar ook op de ontastbare (en moeilijk te schatten) kosten en baten, zoals sociale en milieulasten.

2.5 Kosteneffectiviteitsanalyse (KEA)

KEA's zijn studies van de verhouding tussen de projectkosten en de resultaten, uitgedrukt als kosten per gerealiseerde resultaatseenheid.

Met een KBA kan de controleur de economische doelmatigheid van alternatieve programma's beoordelen, terwijl met een KEA wordt bekeken wat de goedkoopste manier is om een bepaald doel te bereiken of hoe uit een bepaalde uitgave een maximaal rendement kan worden gehaald.

Anders dan in de economische versie van de KBA kunnen in een KEA de baten worden uitgedrukt in fysieke in plaats van monetaire eenheden: de effectiviteit van een programma bij het realiseren van bepaalde materiële doelstellingen houdt verband met de monetaire waarde van de aan het programma of de activiteit bestede middelen.

Enkele voorbeelden:

- er wordt vastgesteld dat 20 % van de werklozen vast werk vindt na deelname aan opleidingsprogramma's die gemiddeld 1 000 ECU per persoon kosten en dat 50 % vast werk vindt na deelname aan programma's die gemiddeld 2 000 ECU per persoon kosten;

- er wordt vastgesteld dat opleidingsprogramma's waardoor 30 % van de deelnemers vast werk vindt in lidstaat X gemiddeld 1 400 ECU per persoon kosten, terwijl een zelfde resultaat in lidstaat Y slechts wordt bereikt met een gemiddelde uitgave van 1 730 ECU per persoon.

2.6 Meta-evaluatie

Met een meta-evaluatie wordt beoogd de kwaliteit van een evaluatie (onderzoek) te beoordelen en te verbeteren en het feitelijke gebruik van evaluatie-onderzoek in het managementproces te bevorderen.

Het is dan de taak van de HCI de feitelijke kwaliteit van de verrichte evaluaties en de toereikendheid van de organisatorische en procedurele voorwaarden voor evaluatie te onderzoeken.

De criteria voor een meta-evaluatie betreffen de kwaliteit van het verrichte evaluatie-onderzoek en de wijze waarop de evaluatietask in het managementproces is geïntegreerd.

- a. De kwaliteit van de doelmatigheidscontrole/evaluatie.

Globaal genomen zijn er twee criteria:

- de wetenschappelijke/epistemologische kwaliteit van het evaluatie-onderzoek: theoretische, methodologische en technische criteria die de recentste ontwikkelingen op het vakgebied weerspiegelen. De theoretische eisen betreffen onder meer de formulering van het probleem, de omschrijving van de begrippen, de hypothesen en de samenhang van de theorie als geheel.

De methodologische eisen gesteld aan het evaluatie-onderzoek hebben onder meer betrekking op de geldigheid en betrouwbaarheid van de onderzoeksresultaten.

De technische eisen betreffen onder meer het operationeel maken van de evaluatiecriteria, op basis waarvan kan worden vastgesteld of de situatie op een beleidsterrein voldoet aan de evaluatienormen.

- criteria inzake de bruikbaarheid van het onderzoek voor de praktijk van beleid/beheer: dit betekent dat een evaluatieverslag informatie moet bevatten die van belang is voor een doeltreffende, doelmatige en rechtmatige aanpak van een bepaald beleidsprobleem. Zo moet in het verslag uitdrukkelijk en duidelijk worden verwezen naar de behoefte aan informatie waarin door het onderzoek moet worden voorzien, naar een probleem in de beleidspraktijk, naar de onderzoeksdoelstellingen in verband met de beleidspraktijk enz. Het verslag

moet ook voor leken duidelijk (begrijpelijk) zijn opgesteld; verslagen moeten volledig, nauwkeurig en evenwichtig zijn, enz. ⁽¹⁾.

b. Doelmatigheidscontrole/evaluatie als managementfunctie:

Criteria die zijn afgeleid uit voorschriften betreffende de integratie van de evaluatiefunctie in de organisatie, b.v. in verband met de planning van evaluaties, de integratie van de programma-evaluatie in de centrale begrotingsprocedure, waarbij de resultaten van evaluaties vooraf en achteraf gevoegd zijn bij (voorstellen voor) nieuwe beleidsprogramma's of wetgeving om ervoor te zorgen dat die resultaten werkelijk worden benut bij de voorbereiding van die nieuwe programma's, de oprichting van evaluatiediensten of de opleiding van het personeel enz.

- - - - -

Bronnen:

B.W. Hogwood and L.A. Gunn, Policy Analysis for the Real World, Oxford University Press 1984

P.H. Rossi and H.E. Freeman, Evaluation; A Systematic Approach, Newbury Park etc. 1993

Office of the Auditor General of Canada; Choosing and Applying the Right Evidence - Gathering Techniques in Value-for-Money Audits, Audit Guide 24 (Field Testing Draft), June 1994

Sage Evaluation Kit

⁽¹⁾ Bron: (diverse hoofdstukken uit) J. Mayne, M.L. Bemelmans-Videc e.a., *Advancing Public Policy Evaluation; Learning from International Experiences*, Elsevier, Noord-Holland, 1992.

GROEP 5 ANDERE ONDERWERPEN

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 51

KWALITEITSBEWAKING

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
INTOSAI-controlenorm	1
Beoordeling van de kwaliteitsbewaking	2
Bij de interne kwaliteitsbewaking gewoonlijk aan te treffen elementen	Bijlage 1

-
1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen
 - 1.1. Het beheersen van de kwaliteit van door Hoge Controle-instanties (HCI's) verrichte controles en dus het verzekeren dat is voldaan aan de controlenormen van INTOSAI kan als een proces op twee niveaus worden gezien. Op het eerste niveau is het noodzakelijk dat de HCI's beleidslijnen en procedures vaststellen om te waarborgen dat controletaken op een aanvaardbaar kwaliteitspeil worden verricht. Op het tweede niveau strekt het tot aanbeveling dat de HCI's een beoordeling op hoger niveau van de kwaliteitsbewaking bij controletaken verrichten om vast te stellen dat deze beleidslijnen en procedures binnen de HCI worden gevolgd, en dat zij het gewenste effect hebben, d.w.z. garanderen dat het werk op een aanvaardbaar kwaliteitsniveau wordt verricht.
 - 1.2. Een kwaliteitsbeleid vereist dat de HCI op het eerste niveau de passende normen en het kwaliteitspeil voor haar output omschrijft en daarover beslist, en vervolgens omvattende procedures opzet om te verzekeren dat dit kwaliteitspeil wordt bereikt. Kwaliteitsbeleid en -procedures moeten zijn afgeleid van de globale doelstellingen van de HCI, welke

normaal gesproken een afspiegeling zijn van de wettelijke vereisten en sociaal-politieke verwachtingen waaraan de HCI moet voldoen.

- 1.3. Wil het personeel van de HCI zich kunnen houden aan deze beleidslijnen en procedures, dan is het van belang dat die bekend worden gemaakt (b.v. via een controlehandleiding) en dat het personeel een passende opleiding krijgt.

2. Beoordeling van de kwaliteitsbewaking

- 2.1. Hoewel de hiervoor geschetste beleidslijnen en procedures de grondslag vormen voor het bereiken van het gewenste kwaliteitsniveau en dus het naleven van de controlenormen van INTOSAI, is het gewoonlijk niet voldoende om alleen deze beleidslijnen en procedures in te voeren. Het is normaliter ook noodzakelijk, zekerheid te verkrijgen dat zij worden gevolgd en dat zij hun doelstelling bereiken. Paragraaf 118 van de controlenormen van INTOSAI bepaalt:

“De HCI moet beleidslijnen en procedures invoeren om de doelmatigheid en doeltreffendheid van de interne normen en procedures van de HCI te beoordelen”.

- 2.2. In *paragraaf 121* wordt de norm verder toegelicht als volgt:

“..... het is wenselijk dat de HCI's hun eigen voorzieningen treffen voor de kwaliteitsbewaking. Dit betekent dat de planning, uitvoering en verslaglegging betreffende een steekproef van controles grondig kan worden nagegaan door terzake gekwalificeerd HCI-personeel dat niet bij deze controles betrokken is, waarbij met het voor deze controle relevante management overleg wordt gepleegd over de resultaten van de voorzieningen voor de interne kwaliteitsbewaking en periodiek verslag wordt uitgebracht aan het topmanagement van de HCI”.

- 2.3. De onafhankelijke beoordeling van de kwaliteitsbewaking heeft ten doel, tot een oordeel te komen over de globale kwaliteit van het werk binnen de HCI. Dit verschilt van de in paragraaf 1 besproken beleidslijnen en procedures, waarmee de kwaliteit van individuele controles onder de loep wordt genomen.
- 2.4. In sommige HCI's van de Europese Gemeenschap werkt het collegiale besluitvormingsproces als een mechanisme van kwaliteitsbewaking bij de output van de HCI.
- 2.5. Vaak zullen de HCI's besluiten, een aparte dienst kwaliteitsbewaking op te richten om het college of de president van de HCI op dit gebied bij te staan. In **BIJLAGE 1** wordt beschreven welke elementen gewoonlijk bij een dergelijke dienst worden aangetroffen.

BIJLAGE 1: BIJ DE INTERNE KWALITEITSBEWAKING GEWOONLIJK AAN TE TREFFEN ELEMENTEN

Bij de interne kwaliteitsbewaking worden gewoonlijk de volgende elementen aangetroffen:

- * de personeelsleden die de kwaliteitsbewaking beoordelen hebben een passende opleiding en ervaring (zij kunnen ofwel voltijds werkzaam zijn in de kwaliteitsbewaking, ofwel voor een korte periode uit andere afdelingen van de HCI worden gedetacheerd);
- * de personeelsleden die de kwaliteitsbewaking beoordelen zijn niet betrokken bij de beoordeelde controles;
- * de personeelsleden die de kwaliteitsbewaking beoordelen hebben de bevoegdheid om controletaken voor een beoordeling te selecteren;
- * er zijn procedures vastgesteld voor de selectie van alle te beoordelen controles, zodat verzekerd is dat alle activiteiten van de HCI over een bepaalde periode afdoende worden gedekt; alle taken van de HCI moeten aan een beoordeling kunnen worden onderworpen (d.w.z. dat de beoordelaar volledige kennis van de activiteiten van de HCI moet hebben);
- * er zijn procedures vastgelegd om de aard, omvang, frequentie en timing van de beoordeling van de kwaliteitsbewaking te bepalen;
- * er zijn procedures vastgelegd om meningsverschillen op te lossen die kunnen ontstaan tussen de beoordelaars van de kwaliteitsbewaking en het controlepersoneel;
- * de personeelsleden die de beoordeling verrichten hebben recht van toegang tot alle relevante interne documenten en tot het personeel dat deze heeft voorbereid of de taak heeft uitgevoerd;
- * de personeelsleden die de beoordeling verrichten hebben gewoonlijk de plicht, tijdig verslag uit te brengen en aanbevelingen te doen aan het hogere management van de HCI, en het hogere management heeft gewoonlijk de plicht hierop te reageren;
- * het controlepersoneel kan in elke fase van een controletaak verzoeken om een beoordeling van de kwaliteitsbewaking;
- * publicatie van een jaarverslag, dat (normaliter) ter beschikking wordt gesteld van al het controlepersoneel.

In bepaalde gevallen, met name wanneer de HCI tijdelijk gedetacheerde personen inzet om de interne kwaliteitsbewaking te beoordelen, kan de HCI besluiten, standaardcontrolelijsten uit te werken en te gebruiken met taken die de beoordelaar moet uitvoeren om de samenhang en volledigheid van de verrichte beoordelingen te verzekeren.

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 52

ONRECHTMATIGHEID (*)

INHOUDSOPGAVE

	<u>Paragraaf</u>
Inleiding	1-5
Planning van een controle	6-8
Controleprocedures bij vermoeden van fraude of andere onrechtmatigheden	9-11
Controleprocedures bij andere onrechtmatigheden dan fraude	12-13
Verantwoordelijkheden inzake verslaglegging over fraude of onrechtmatigheden	14-18
Bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen tegen fraude en andere onrechtmatigheden: juridisch kader	Bijlage 1
Definitie van onrechtmatigheid	Bijlage 2

Inleiding

1. Reikwijdte

- 1.1. Het doel van deze uitvoeringsrichtlijn is de externe accountant ("controleur") van activiteiten van de Europese Gemeenschap aanwijzingen te geven voor de controle van onrechtmatigheden, met inbegrip van door fraude veroorzaakte onrechtmatigheden.
- 1.2. Daar er in het constitutioneel mandaat van de nationale controle-instanties (NCI's) en van de Europese Rekenkamer verschillen kunnen voorkomen tussen de bevoegdheden inzake de controle van onrechtmatigheden, moet de toepassing van de in de onderhavige richtlijn vervatte aanwijzingen aan de bijzondere omstandigheden worden aangepast. Daar de parlementen en de Europese belastingbetalers veel belang hechten aan correctheid bij het beheer van overheidsactiviteiten kunnen NCI's overwegen, in alle door hen verrichte controles, inclusief doelmatigheidscontroles, een rechtmatigheidscontrole op te nemen.

(*) NvdV.: In de gehele communautaire regelgeving wordt in plaats van de term (on)rechtmatigheid, de term "(on)regelmatigheid" gebruikt.

2. Juridisch kader voor de controle van onrechtmatigheden

- 2.1. De richtlijn bevat in **BIJLAGE 1** een samenvatting van de Europese wetgeving inzake de bescherming van de communautaire financiële belangen tegen fraude en onrechtmatigheid. De termen “onrechtmatigheid” en “fraude”, zoals gebezigd in de Europese Gemeenschappen en in deze richtlijn, worden gedefinieerd in Verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 van de Raad van 18 december 1995, waaruit een relevant fragment in **BIJLAGE 2** is overgenomen.
- 2.2. In het kader van deze richtlijn, wordt onder “fraude” zowel vermoede(lijke) als bewezen fraude verstaan. De controleur dient zich bewust te zijn van het verschil tussen “vermoede(lijke) fraude” en “bewezen fraude”. Normaliter gebruikt de controleur de term “vermoede(lijke) fraude” voor iedere specifieke combinatie van omstandigheden die frauduleuze praktijken doet vermoeden en die door de controleur tijdens een controle worden opgemerkt. Deze benadering bekrachtigt het principe dat alleen een rechtbank of een soortgelijke rechterlijke instantie kan bepalen of een bepaalde transactie frauduleus is of een “bewezen fraude” vormt.

3. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

3.1. Paragraaf 145 van de INTOSAI-controlenormen bepaalt:

“Bij het verrichten van de rechtmatigheidscontrole (financiële controle) dient te worden nagegaan of de toepasselijke wetten en verordeningen zijn nageleefd. De controleur dient controlemaatregelen en -procedures te plannen die een redelijke garantie bieden voor de opsporing van fouten, onrechtmatigheden en onwettige handelingen die een direct en materieel effect zouden kunnen hebben op de bedragen in de financiële verantwoording of de resultaten van de rechtmatigheidscontroles. De controleur moet zich tevens bewust zijn van de mogelijkheid van onwettige handelingen die een indirect en materieel effect zouden kunnen hebben op de financiële verantwoording of de resultaten van de rechtmatigheidscontroles.

4. Respectieve verantwoordelijkheden van management en controleurs

4.1. De toelichting bij de INTOSAI-controlenormen (paragraaf 150) bepaalt:

“Over het algemeen is het management verantwoordelijk voor het opzetten van een effectief systeem van interne controles om naleving van de wetten en verordeningen te garanderen. Bij het uitstippelen van maatregelen en procedures om naleving te controleren of te beoordelen, zouden controleurs de interne controles van de huishouding moeten evalueren en vaststellen hoe groot de kans is dat, ondanks het controlesysteem, niet-naleving niet kan worden voorkomen of ontdekt.

De controleur is niet verantwoordelijk voor de preventie van fraude en onrechtmatigheid en kan daarvoor ook niet aansprakelijk worden gesteld. De verantwoordelijkheid hiervoor ligt bij het management, en wordt in de praktijk gebracht door middel van de

tenuitvoerlegging en permanente toepassing van een adequate administratieve organisatie en interne controle. Dergelijke systemen verminderen het risico van fraude en onrechtmatigheid doch kunnen het niet uitsluiten.

4.2. In de context van door de Europese Gemeenschappen gefinancierde activiteiten wordt onder de term “management” zoals vermeld in paragraaf 4.1 verstaan:

- de Europese Commissie: verantwoordelijk voor het beheer van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, met inbegrip van de aan overheidsinstanties op nationaal, regionaal of lokaal niveau, alsook aan particuliere ondernemingen, in het kader van het scala van communautaire activiteiten verstrekte gelden;
- de nationale, regionale en/of lokale autoriteiten: de namens de Commissie optredende instanties die verantwoordelijk zijn voor het effectieve en goede beheer van de Gemeenschapsgelden;
- de ontvangende ondernemingen of organisaties: het management van ondernemingen die communautaire gelden hebben ontvangen moet ook verantwoording afleggen aan de Commissie over de effectieve en juiste aanwending van de desbetreffende gelden;

4.3. Controleurs zijn uit hoofde van hun bevoegdheden niet verplicht speciaal naar fraude of onrechtmatigheden te zoeken, tenzij dit wettelijk of in hun controleopdracht is voorgeschreven. Daarentegen verwacht men, dat bij een controle van financiële gegevens, aan de hand waarvan de controleurs een oordeel geven over de juiste presentatie en de wettigheid en rechtmatigheid van die informatie, zij de controle conform de controlenormen plannen en uitvoeren, ten einde deugdelijke, acceptabele en relevante informatie te verkrijgen ten aanzien van de mate waarin de desbetreffende financiële informatie materiële fouten bevat, zoals bijvoorbeeld fouten die door onrechtmatigheid worden veroorzaakt.

4.4. Zelfs een conform de controlenormen geplande en uitgevoerde controle kan geen volledige zekerheid bieden dat de financiële informatie geen materiële fouten bevat. Dat komt doordat fouten die opzettelijk worden gemaakt en door fraude of onrechtmatigheid worden veroorzaakt, vaak enigszins verdoezeld worden, hetgeen niet altijd door de controleur wordt opgemerkt, zelfs al werd de controle conform de controlenormen gepland en uitgevoerd. Er wordt dan ook op gewezen dat het ongebruikelijk is dat een door een HCI verrichte controle de ontdekking van fraude als specifieke doelstelling heeft, tenzij de wet de controleur daartoe uitdrukkelijk verplicht.

5. Met controles samenhangende beperkingen

5.1. Naast toetsing dient er bij een controle van financiële informatie tevens een oordeel over de te toetsen gebieden en het aantal te onderzoeken transacties gegeven te worden. Bovendien is veel controle-informatie van nature eerder overtuigend dan afdoende. Daarom bestaat er altijd een kans dat een grove, met fraude of onrechtmatigheid samenhangende onjuistheid in de financiële informatie, in voorkomend geval, tijdens het onderzoek van de controleur niet wordt opgespoord.

Planning van een controle

6. Algemeen

6.1. Bij de planning van een controle tracht de controleur een algemeen overzicht te krijgen van het juridisch kader dat van toepassing is op de specifieke Gemeenschapsactiviteit waarop de controle betrekking heeft en zou hij aldus moeten kunnen inschatten in hoeverre het management zich aan deze regels houdt. De informatiebronnen die de controleur bij de uitvoering van zijn taak kan gebruiken, zijn onder meer:

- de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie;
- de communautaire verordeningen, richtlijnen en beschikkingen van toepassing op de aan controle onderworpen stelsels;
- alle relevante door de lidsta(a)t(en) of de Commissie vastgestelde ondergeschikte regelgeving;
- de bepalingen van de begroting en alle besluiten van toepassing op de begrotingsuitvoering op het niveau van de Commissie of in de lidstaten.

7. Overwegingen betreffende de materialiteit

7.1. Bij de planning van een controle van financiële informatie beziet de controleur in hoeverre het waarschijnlijk is dat de aangetroffen fraude of onrechtmatigheid qua aard of qua waarde van materieel belang is.

7.2. In richtlijn 12 “Materieel belang en accountantscontrole risico” zijn meer gedetailleerde aanwijzingen opgenomen als hulpmiddel voor de controleur bij diens beoordelingen.

8. Risico-analyse

Algemeen

8.1. Bij de planning van zijn controle dient de controleur zich ervan bewust te zijn dat het risico van het niet opsporen van een door fraude veroorzaakte materiële onjuistheid groter is dan het niet opsporen van een materiële onjuistheid ten gevolge van een onrechtmatigheid voortvloeiend uit een onopzettelijke fout, onoplettendheid of onbekendheid met de wet. Fraude tracht men gewoonlijk immers te verdoezelen, bijvoorbeeld door collusie, valsheid in geschrifte, het opzettelijk niet registreren van transacties of het geven van een verkeerde voorstelling van zaken.

Inherent risico

8.2. Als onderdeel van de planningsfase, bepaalt de controleur in welke mate het gebied waarop zijn controle betrekking zal hebben gevoelig is voor zowel onrechtmatigheden door fraude als onrechtmatigheden door fouten. Voor deze inherent-risico-analyse moeten onder meer de volgende bronnen worden geraadpleegd:

- verslagen van de Europese Rekenkamer;
- verslagen van nationale en/of regionale controle instanties;
- verslagen van lidstaten, met name de verslagen die zijn opgesteld krachtens de verslagleggingsvoorschriften zoals omschreven in bijlage A bij deze richtlijn;
- verslagen van parlementaire en/of regionale autoriteiten (d.w.z. de Europese, nationale en regionale parlementen);
- verslagen van het raadgevend comité coördinatie fraudebestrijding;
- verslagen van de eenheid voor coördinatie van de fraudebestrijding van de Commissie (UCLAF);
- verslagen van de onder DG XX en de operationele DG's ressorterende interne controleurs/controleafdelingen van de Commissie;
- verslagen van nationale/lokale autoriteiten die bij de ontvangsten- en uitgavenprogramma's van de Europese Unie betrokken zijn, waaronder relevante verslagen van interne controleurs;
- overige door de Commissie uitgebrachte relevante documenten (b.v. voorschriften voor de werking van bepaalde stelsels).

8.3. Na bestudering van deze documenten moet de controleur overwegen of hij al dan niet een meer gedetailleerde risico-analyse zal uitvoeren voor het gebied dat hij wil controleren. Bijzondere factoren die hij, bijvoorbeeld, bij zijn overweging zou kunnen betrekken, zijn de volgende:

- de complexiteit van de communautaire regelingen en activiteiten waarop het onderzoek betrekking heeft, en die tot uitdrukking komt in de voorschriften met betrekking tot de werking ervan;
- de bevoegdheden en ingeschatte integriteit van degenen die de Gemeenschapsgelden - op Europees en nationaal, regionaal of lokaal niveau - beheren;
- de vermoedelijke betrouwbaarheid en/of toereikendheid van de beschikbare controle-informatie.

Interne controlerisico

8.4. Bij het bepalen van het interne controlerisico erkent de controleur dat, ofschoon een effectieve interne controle de kans op door fraude en onrechtmatigheid veroorzaakte onjuistheden in de financiële informatie verkleint, er altijd een risico zal bestaan dat interne controles niet werken volgens plan. Elke interne controle kan vruchteloos blijken bij de bestrijding van fraude wanneer die het gevolg is van collusie tussen werknemers of van het management. Dit heeft te maken met het feit dat personen in bepaalde regionen van het management de gelegenheid hebben om controles die diezelfde fraude van andere werknemers zouden kunnen voorkomen, ter zijde te schuiven; bijvoorbeeld door ondergeschikten transacties incorrect of helemaal niet te laten registreren.

8.5. Bij het overwegen van het controlerisico, zou de controleur aandacht kunnen besteden aan de geschiktheid van controles die het management laat uitvoeren met het oog op fraudepreventie en -opsporing. Zo kan de controleur bijvoorbeeld besluiten na te gaan hoe het management het frauderisico in strategisch opzicht aanpakt, en welke maatregelen het management neemt met het oog op:

- het vaststellen van de beleidsterreinen, de activiteiten en taken van de gecontroleerde huishouding die zeer fraudegevoelig kunnen zijn;
- de invoering van passende preventiemechanismen in de sectoren die door het management als zeer fraudegevoelig worden beschouwd, zoals:
 - functiescheiding;
 - systematische functieroulatie;
 - toezicht en inspecties binnen de organisatie;
- het opstellen van een effectief personeelsbeleid, waarbij toezicht wordt gehouden op de benoeming van nieuw personeel bij de overheidssector en wordt nagegaan of men goed begrijpt wat de vereiste eerlijkheid en integriteit inhouden;
- het opstellen van een gedragscode ter bevordering van ethisch gedrag onder het personeel en het verschaffen van aanwijzingen inzake:
 - betrekkingen met derden;
 - aanvaarding van functies, die niet tot de overheidssector behoren;
 - het melden van tegenstrijdige belangen (b.v. ingeval een personeelslid belangen buiten de overheidssector heeft die onverenigbaar zijn met zijn officiële taken);
- het toezicht houden op de toepassing van het personeelsbeleid, waartoe ook een regelmatige toetsing van de gedragscode behoort;
- het opstellen van passende procedures voor verslaglegging, onderzoek en aanpak van mogelijke onrechtmatigheden en/of vermoede(lijke) fraude, zo nodig met inbegrip van toepasselijke disciplinaire maatregelen.

8.6. De beheersstructuren in de Europese context zijn complex, hetgeen het belang van effectieve interne controles onderstreept. In de Gemeenschap bestaan tenminste drie managementniveaus: de Commissie; de nationale, regionale en/of lokale autoriteiten en de begunstigde ondernemingen of organisaties (zoals omschreven in paragraaf 4.2).

8.7. Er wordt in het algemeen van uitgegaan dat de controleur, wanneer hij de interne controles heeft onderzocht, het management dient te wijzen op belangrijke zwakke plekken in de controlemechanismen die tijdens de financiële controle aan het licht zijn gekomen, waartoe - in het onderhavige geval - ook de zwakke plekken behoren die waarschijnlijk de kans op fraude of onrechtmatigheden vergroten. (zie richtlijn 21 “Beoordeling van de interne controle en systeemtests”).

Controleprocedures bij vermoeden van fraude of andere onrechtmatigheden

9. Algemeen

9.1. De volgende leidraad geeft aan hoe een controleur extra controleprocedures kan toepassen bij vermoeden van fraude of een andere onrechtmatigheid. Het is niet de bedoeling dat deze leidraad volledig is, en ook de verschillende statutaire verantwoordelijkheden van de nationale controle-instanties en de Europese Rekenkamer voor de controle op en het onderzoek naar fraude en onrechtmatigheid worden er niet in behandeld. De leidraad dient dan ook naar gelang van de desbetreffende omstandigheden te worden toegepast.

9.2. Als de controleur bij de risico-analyse of naar aanleiding van systeemgerichte of gegevensgerichte controles tot de conclusie komt dat de omstandigheden erop duiden

dat er sprake zou kunnen zijn van fraude, dient hij het effect daarvan op de financiële informatie te bezien. Als de controleur van oordeel is dat de vermoede(lijke) fraude gevolgen van materieel belang voor de financiële informatie zou kunnen hebben (b.v. omdat hij voordien heeft bepaald dat alle fraude naar haar aard van materieel belang is), dan moet hij de door hem nodig geachte aangepaste of additionele controleprocedures toepassen.

9.3. In hoeverre de controleur de controleopzet wijzigt of additionele controleprocedures toepast, zal afhangen van zijn oordeel over:

- de aard van de vermoede(lijke) fraude die zou kunnen hebben plaatsgevonden;
- het reële risico dat vermoede(lijke) fraude werkelijk heeft plaatsgevonden, gebaseerd op de risico-analyse of controleresultaten;
- de waarschijnlijkheid dat een bepaald soort vermoede(lijke) fraude gevolgen van materieel belang voor de financiële informatie zou kunnen hebben.

10. Toepassing van additionele controleprocedures

10.1. De controleur zou naar eigen oordeel moeten bepalen welke controleprocedures het meest geschikt zijn om het bestaan van vermoede(lijke) fraude aan te tonen. Tot deze procedures behoren onder meer:

- *systeemtests*: worden toegepast om onder meer de effectiviteit aan te tonen van de controles die bedoeld zijn ter preventie of opsporing van fraude en onrechtmatigheid;
- *gegevensgerichte controles*: worden toegepast om de reikwijdte en/of waarde van de vermoede(lijke) fraude te bepalen;
- *cijferanalyse*: wordt toegepast om door middel van vergelijking, trend-analyse of prognostische tests te staven dat er sprake kan zijn van fraude of onrechtmatigheid;
- *interviewtechnieken (voornamelijk gebruikt bij fraudeonderzoek)*: worden toegepast om ondersteunend bewijs te leveren dat er fraude is gepleegd, welk bewijs gewoonlijk afkomstig is van degenen die zich in de naaste omgeving van de vermoedelijke fraudepleger(s) bevinden;
- *observatietechnieken*: worden toegepast om het vermoeden van fraude te staven door observatie van de veranderingen in het gedragspatroon van degenen die van het plegen van fraude verdacht worden.

10.2. Bij het houden van interviews om bewijsmateriaal te verzamelen tot staving van de fraude, moet de controleur zich houden aan de voorschriften inzake bewijsmateriaal die gelden in het rechtsgebied waarin hij opereert. Dit heeft te maken met het feit dat het aldus verzamelde bewijsmateriaal bruikbaar moet zijn voor elke rechtszaak die de autoriteiten besluiten aan te spannen.

10.3. Alvorens eventuele additionele controleprocedures voort te zetten, zou de controleur moeten overwegen advies te vragen of hulp in te roepen van deskundigen op het gebied van fraudeopsporing, zoals de fiscale recherche die bij sommige nationale instanties onderzoek doet.

11. Beoordeling van de resultaten van additionele procedures

- 11.1. De toepassing van aangepaste of additionele procedures zal de controleur in staat stellen een vermoeden van fraude te bevestigen of te weerleggen. Als het vermoeden eenmaal is bevestigd, moet hij zich ervan vergewissen dat de gevolgen van de fraude correct in de financiële informatie tot uitdrukking komen. Het is immers zaak dat de Commissie en de betrokken nationale instanties in kennis worden gesteld van de juiste aard en omvang van de onrechtmatigheid.
- 11.2. Het kan voorkomen dat de controleur niet in staat is voldoende informatie te vergaren om een vermoeden van fraude te bewijzen of te weerleggen. In dat geval moet de controleur bezien wat de eventuele gevolgen van deze onzekerheid zijn voor zowel de financiële informatie als de verklaring van betrouwbaarheid. De controleur zal tevens de relevante wetten en voorschriften van het rechtsgebied waarin de vermoede(lijke) fraude is voorgekomen, moeten nakijken. In voorkomend geval zal hij juridisch advies willen inwinnen alvorens - volgens de procedure - over de financiële informatie verslag uit te brengen aan de nationale autoriteiten en/of de Commissie ⁽¹⁾.
- 11.3. Tenzij uit de omstandigheden duidelijk het tegendeel blijkt, gaat de controleur er niet van uit dat een fraudegeval een losstaand voorval is. Als de fraude door de interne controle had moeten worden voorkomen of opgespoord, dan herziert de controleur zijn eerdere evaluatie van het desbetreffende systeem, en worden, zonodig, de aard, planning en omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden aangepast.
- 11.4. Als een lid van het management bij een fraudegeval betrokken is, moet de controleur nagaan of de eventuele door die persoon tot de controleur gerichte verklaringen wel betrouwbaar waren.

Controleprocedures bij andere onrechtmatigheden dan fraude

12. Algemeen

- 12.1. Als de controleur geconfronteerd wordt met gegevens omtrent een mogelijk bestaan van andere onrechtmatigheden dan fraude, zoals bijvoorbeeld onrechtmatigheden door onopzettelijke fouten, onoplettendheid of onbekendheid met de wet, tracht hij inzicht te verkrijgen in de aard van de onrechtmatigheden en de omstandigheden waaronder zij zijn voorgekomen, alsmede voldoende andere inlichtingen om de gevolgen voor de financiële

⁽¹⁾ De controleur zal bijvoorbeeld juridisch advies nodig hebben over:

- de bevoegdheid/verplichting van de HCI om documenten aan de gerechtelijke instanties over te dragen;
- de verplichting van de HCI om de gerechtelijke instanties op de hoogte te stellen van verdenkingen;
- de bevoegdheid/verplichting van de HCI om met de gerechtelijke instanties samen te werken bij eventuele latere onderzoeken;
- het effect van een en ander op de onafhankelijkheid van de HCI.

informatie te evalueren. Zo neemt de controleur bijvoorbeeld de volgende punten in overweging:

- de mogelijke financiële gevolgen;
- of, en hoe de financiële gevolgen van de onrechtmatigheid in de financiële informatie bekend gemaakt moeten worden;
- of de mogelijke financiële gevolgen van dien aard zijn dat zij de accountantsverklaring of de verklaring van betrouwbaarheid betreffende de wettigheid en rechtmatigheid van de onderliggende verrichtingen beïnvloeden.

12.2. Als de controleur stuit op wat hij voor een mogelijke onrechtmatigheid aanziet, zal hij in eerste instantie de bevindingen vastleggen en deze met het management bespreken. Als het management geen gegevens kan verstrekken die afdoende aantonen dat de bewuste transacties feitelijk rechtmatig zijn, kan de controleur de juridisch adviseur van het management raadplegen over de toepassing van de wetten en voorschriften die in de desbetreffende omstandigheden hadden moeten worden nageleefd, alsmede over de eventuele gevolgen voor de financiële informatie.

12.3. Als de controleur van oordeel is dat de onrechtmatigheid concrete gevolgen voor de financiële informatie zou kunnen hebben, moet worden nagegaan in hoeverre de onrechtmatigheid het controlerapport zal beïnvloeden en, in voorkomend geval, zullen er zo nodig additionele controleprocedures worden toegepast.

13. Andere implicaties van onrechtmatigheden

13.1. Is de situatie van dien aard dat de controleur van mening is, dat de frequentie van de onrechtmatigheden bij de gecontroleerde huishouding hoog is, dan zouden deze tekortkomingen tot een aantal neveneffecten kunnen leiden:

- er zou twijfel kunnen ontstaan over andere door de gecontroleerde huishouding verstrekte controle-informatie, zoals rapporten over de werking van het systeem en verklaringen van het management;
- in het geval dat interne controles niet geleid hebben tot het opsporen van onrechtmatigheden, kan dit duiden op aanzienlijke tekortkomingen in de controle, in welk geval de controleur de analyse van de interne controle kan heroverwegen.

Verantwoordelijkheden inzake verslaglegging over fraude of onrechtmatigheden

14. Algemeen

14.1. Als algemeen beginsel geldt dat de controleur rekening moet houden met de interne en externe verslagleggingsprocedures die zijn - Europese of nationale - controle-instantie normaliter zal toepassen als een geval van fraude, vermoede(lijke) fraude, of onrechtmatigheid is ontdekt. Kennis van deze procedures en tijdig overleg met de desbetreffende - interne en externe - functionarissen is belangrijk, wil men ervan op aan kunnen dat het onderzoek naar vermoede(lijke) fraude naar behoren wordt uitgevoerd

zonder het risico te lopen dat eventuele latere gerechtelijke of administratieve procedures in het gedrang komen.

15. Interne verslaglegging

15.1. Voor de melding van fraude, vermoede(lijke) fraude of onrechtmatigheid houdt de controleur zich normaliter aan de interne verslagleggingsprocedures die zijn controle-instantie hem voorschrijft. Ten einde de meest passende handelwijze te bepalen, rapporteert de controleur aan zijn superieuren in het geval dat:

- de resultaten van de oorspronkelijke risico-analyse, systeemgerichte of gegevensgerichte controles erop wijzen dat er fraude kan zijn gepleegd (paragraaf 8.1);
- de resultaten van de additionele controleprocedures op vermoede(lijke) fraude wijzen (paragraaf 10.1);
- het management van het controle-object niet de juiste stappen neemt om de vermoede(lijke) fraude te onderzoeken of te rapporteren (paragraaf 16.4).

16. Rapportering aan het management

16.1. Wanneer de controleur additionele controleprocedures heeft uitgevoerd om het bestaan van vermoede(lijke) fraude of andere onrechtmatigheden te bevestigen, worden de bevindingen zo spoedig mogelijk aan het management van het controle-object gerapporteerd.

16.2. In de aan de controleurs van de Europese Rekenkamer verstrekte leidraad wordt geadviseerd dat gevallen van vermoede(lijke) fraude beter rechtstreeks aan de superieuren (van hun sector) dan aan het management van de betrokken gecontroleerde huishouding kunnen worden gerapporteerd. Deze informatie wordt dan in de regel aan de eenheid voor coördinatie van de fraudebestrijding (UCLAF) van de Commissie en aan de betrokken nationale controle-instantie doorgegeven.

16.3. Bij de nationale controle-instanties dient de controleur alle aspecten van de vermoede(lijke) fraude in aanmerking te nemen om te kunnen bepalen aan welke persoon in het management van de gecontroleerde huishouding hij moet rapporteren. De controleur beoordeelt met name of het al dan niet aannemelijk is dat het hogere management bij de fraude betrokken is. In de meeste gevallen is het de juiste gang van zaken dat de controleur zijn bevindingen rapporteert aan personen in het management die een hogere positie bekleden dan degenen die verantwoordelijk zijn voor de personen waarvan wordt aangenomen dat zij bij de fraude betrokken zijn. Indien de controleur echter twijfels heeft over de integriteit van de personen die in laatste instantie verantwoordelijk zijn voor de algehele leiding van de gecontroleerde huishouding, gaat hij doorgaans bij een ander te rade om te bepalen aan wie hij rapport zal uitbrengen over de vermoede(lijke) fraude. Dergelijk advies kan zowel uit interne als externe hoek komen.

16.4. In het geval van zowel vermoede(lijke) fraude als andere onrechtmatigheden, houdt de taak van de controleur niet op met de rapportering aan het management. De controleur houdt toezicht op de consequenties die het management verbindt aan de melding van de vermoede(lijke) fraude of onrechtmatigheid en gaat met name na of:

- het management van de huishouding de nodige stappen heeft genomen om de melding van vermoede(lijke) fraude of onrechtmatigheid na te trekken (b.v. door de afdeling interne controle te verzoeken, in voorkomend geval, een nader onderzoek in te stellen);
- het management de desbetreffende communautaire en nationale autoriteiten (b.v. de fiscale recherche) op de hoogte heeft gesteld en geconsulteerd;
- het management de bewezen of vermoede(lijke) fraude, of andere onrechtmatigheden, heeft aangegeven conform de wettelijke voorschriften zoals uiteengezet in **BIJLAGE 1** bij deze richtlijn.

17. Externe verslaglegging

17.1. De controleur van een nationale controle-instantie dient zich in eerste instantie te houden aan de door de nationale autoriteiten vastgestelde voorschriften voor externe verslaglegging, zoals opgenomen in de door de instantie voorgeschreven procedures voor de externe verslaglegging over vermoede(lijke) of bewezen fraude of andere onrechtmatigheden. De controleurs van de Europese Rekenkamer dienen de in de verslagleggingsinstructies van de Kamer opgenomen aanwijzingen te volgen.

17.2. Het rapporteren aan de Europese Commissie, conform de in **BIJLAGE 1** aangehaalde regelgeving, van vermoede(lijke) of bewezen fraude of andere onrechtmatigheden is de taak van de desbetreffende nationale, regionale of lokale autoriteiten die bepaalde communautaire activiteiten onder beheer hebben. In het kader van de follow-up procedures vergewist de controleur zich er doorgaans van dat de rapportageverplichtingen naar behoren zijn nagekomen.

18. Verslaglegging over financiële informatie

18.1. Ingeval de controleur een accountantsverklaring moet geven over de juiste weergave en de wettigheid en rechtmatigheid van financiële informatie, dient hij de implicaties van eventuele fraude of onrechtmatigheden erbij te betrekken.

18.2. Frauduleuze transacties kunnen, per definitie, niet wettig of rechtmatig zijn, daar er geen toestemming voor is gegeven. Indien een controleur een afzonderlijke verklaring over de wettigheid en rechtmatigheid van financiële informatie moet geven, zal bewezen fraude van materieel belang als zodanig in de verklaring worden vermeld, ongeacht de mate waarin het management de vermoede(lijke) of bewezen fraude via de financiële informatie openbaar maakt.

18.3. Alleen een rechtbank kan vaststellen of een bepaalde transactie frauduleus is. De controleur kan echter situaties aantreffen waarbij een vermoeden van fraude bestaat, dat is vastgesteld door het management, door interne controleurs, door derden of de

controleur zelf. Ofschoon de controleur doorgaans niet de bevoegdheid heeft te bepalen of een fraude werkelijk heeft plaatsgevonden, is het zijn taak om vast te stellen of, naar zijn mening, de desbetreffende acties wettig en rechtmatig zijn. In de meeste gevallen van vermoede(lijke) fraude die worden ontdekt, is de controleur in staat overeenstemming te bereiken met het management over de vraag of de desbetreffende transacties al dan niet zonder de vereiste toestemming zijn geschied. Vervolgens kan de controleur beslissen of de transacties in kwestie onrechtmatig zijn, ook al kan hij dan nog niet stellen dat ze ook frauduleus zijn.

BIJLAGE 1

**BESCHERMING VAN DE FINANCIËLE BELANGEN VAN DE EUROPESE
GEMEENSCHAPPEN TEGEN FRAUDE EN ANDERE ONRECHTMATIGHEDEN
JURIDISCH KADER**

Verdrag Europese Unie

1. Verplichtingen van de lidstaten krachtens het Verdrag

- 1.1. De lidstaten dragen verantwoordelijkheid voor de bescherming van de financiële belangen van de Gemeenschap tegen fraude en onrechtmatigheid, een voorschrift dat is opgenomen in artikel 209 A van het Verdrag:

“De lidstaten nemen ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Gemeenschap worden geschaad, dezelfde maatregelen als die welke zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad.

Onverminderd andere bepalingen van dit Verdrag coördineren de lidstaten hun optreden om de financiële belangen van de Gemeenschap tegen fraude te beschermen. Zij stellen daartoe met de hulp van de Commissie een nauwe en geregelde samenwerking tussen hun bevoegde overheidsdiensten in.”

- 1.2. Artikel 78 decies van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS) en artikel 183 A van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (Euratom) zijn identiek met het voornoemde artikel 209 A, en krachtens deze artikelen worden de lidstaten derhalve soortgelijke verantwoordelijkheden opgelegd voor de bescherming van de financiële belangen van de EGKS en Euratom tegen fraude.

- 1.3. De verantwoordelijkheden van de lidstaten voor de preventie en opsporing van onrechtmatigheden kunnen tevens zijn vastgelegd in verordeningen waaraan specifieke communautaire activiteiten onderworpen zijn. Zo wordt in artikel 8 van Verordening (EEG) nr. 729/70 van de Raad van 21 april 1970 (PB L 94 van 28.04.1970, blz. 13) betreffende het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw (EOGFL), zoals gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 2048/88 van 24 juni 1988 (PB L 185 van 15.07.1988, blz. 1) vereist dat de lidstaten:

“zich ervan vergewissen dat de door het Fonds gefinancierde maatregelen daadwerkelijk en op regelmatige wijze werden uitgevoerd; onregelmatigheden voorkomen en vervolgen; en de ingevolge onregelmatigheden of nalatigheden verloren gegane bedragen terugvorderen.”

2. Verplichtingen van de Commissie krachtens het Verdrag

- 2.1. De Commissie is krachtens artikel 205 verplicht zorg te dragen voor een juiste uitvoering van de communautaire begroting:

“De Commissie voert de begroting overeenkomstig de bepalingen van het ter uitvoering van artikel 209 vastgestelde reglement uit onder haar eigen verantwoordelijkheid, binnen de grenzen der toegekende kredieten en met inachtneming van het beginsel van goed financieel beheer.”

- 2.2. Het Verdrag betreffende de Europese Unie gaf de mogelijkheid om fraude aan te pakken een nieuwe impuls door te voorzien in een rechtsgrondslag voor toekomstige initiatieven van de Commissie om degenen die fraude plegen een straf op te leggen. In Titel VI (justitie en binnenlandse zaken), artikel K1, wordt bepaald:

“Met het oog op de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie, met name het vrije verkeer van personen, en onverminderd de bevoegdheden van de Europese Gemeenschap, beschouwen de lidstaten de volgende gebieden als aangelegenheden van gemeenschappelijk belang:

... (5) bestrijding van fraude van internationale omvang (...).”

Rapportering van onrechtmatigheden

3. Verordeningen waaraan de eigen middelen van de Gemeenschap onderworpen zijn

- 3.1. In Verordening (EEG, Euratom) nr. 1552/89 van de Raad van 29 mei 1989 (PB L 155 van 07.06.1989, blz. 1), houdende toepassing van Besluit 88/376/EEG, Euratom van 24 juni 1988 (PB L 185 van 15.07.1988, blz. 24) betreffende het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschappen, wordt de lidstaten krachtens artikel 6, lid 3, de volgende meldplicht opgelegd:

“Vanaf 1 januari 1990 zendt iedere lidstaat de Commissie per half jaar een beknopte beschrijving toe van fraudegevallen en onregelmatigheden waarmee rechten ten bedrage van meer dan 10 000 ECU zijn gemoeid, met vermelding, in voorkomend geval, van de maatregelen die zijn genomen of moeten worden overwogen ten einde herhaling van reeds ontdekte fraudegevallen en onregelmatigheden te voorkomen.”

4. Verordeningen waaraan de landbouwfondsen onderworpen zijn

- 4.1. Krachtens de artikelen 3 en 5 van Verordening (EEG) nr. 595/91 van de Raad van 4 maart 1991 (PB L 67 van 14.03.1991) betreffende onregelmatigheden in het kader van de financiering van het gemeenschappelijk landbouwbeleid en terugvordering van bedragen die in dat kader onverschuldigd zijn betaald, hebben lidstaten de volgende meldplicht:

Artikel 3

“1. De lidstaten zenden aan de Commissie binnen twee maanden na het einde van elk kwartaal een lijst met de onregelmatigheden ten aanzien waarvan een eerste administratief of gerechtelijk proces-verbaal is opgemaakt.

Daartoe verstrekken zij zoveel mogelijk nadere gegevens omtrent: (...)” (hierna volgt een opsomming van de verlangde informatie).

Artikel 5

“1. Binnen twee maanden na elk kwartaal doen de lidstaten de Commissie mededeling van de procedures die zijn ingeleid naar aanleiding van de onregelmatigheden die uit hoofde van artikel 3 zijn meegedeeld, alsmede van de belangrijke wijzigingen die tijdens deze procedures hebben plaatsgevonden, met name van:

- de bedragen van de verrichte of verwachte terugvorderingen;
- de door de lidstaten getroffen voorlopige maatregelen om veilig te stellen dat de ten onrechte betaalde bedragen worden teruggekregen;
- de administratieve en gerechtelijke procedures die met het oog op het terugkrijgen van de ten onrechte betaalde bedragen en met het oog op de toepassing van sancties zijn ingeleid;
- de redenen van een eventueel staken van de terugvorderingsprocedure; voor zover mogelijk wordt de Commissie hiervan op de hoogte gebracht alvorens ter zake een besluit wordt genomen;
- het eventuele staken van de strafvervolgning.”

- 4.2. De controleur dient er nota van te nemen dat deze rapporteringsvoorschriften betrekking hebben op alle soorten onrechtmatigheid, met inbegrip van fraude en onrechtmatigheid ten gevolge van onoplettendheid, fouten of onbekendheid met de wet.
- 4.3. De controleur dient zich ervan bewust te zijn dat de lidstaten aan de Commissie rapporten moeten toezenden over de nationale verificaties en controles van de uitgaven ten laste van de afdeling Garantie van het EOGFL. Deze verplichting is opgenomen in artikel 5 d) van Verordening (EEG) nr. 1723/72 van de Commissie, zoals gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 295/88 van de Commissie van 1 februari 1988 (PB L 30 van 02.02.1988). Hierin wordt onder meer vereist dat lidstaten een rapport opstellen over de controles die zijn verricht op de tot uitbetaling van de door het EOGFL gefinancierde uitgaven gemachtigde organen, om na te gaan of de transacties, betalingen en boekhoudkundige en administratieve procedures van de organen naar behoren zijn afgewikkeld.
- 4.4. Krachtens de paragrafen 4(v) en 4(vi) van bijlage XI van Verordening nr. 295/88 van de Commissie, dient in de verslagen van de lidstaten over de betaalorganen tevens verwezen te worden naar controles die zijn verricht om na te gaan of deze organen de communautaire voorschriften hebben nageleefd. Bij deze controles moet derhalve tevens worden nagegaan of de lidstaten voldoen aan hun plicht om de in paragraaf 8.1 omschreven onrechtmatigheden te melden.

- 4.5. De controleur dient Verordening (EEG) nr. 4045/89 van de Raad van 21 december 1989 (PB L 388 van 30.12.1989, blz. 18) goed te kennen. In deze verordening zijn procedures opgenomen voor controles van ondernemingen die bedragen ontvangen of verschuldigd zijn in het kader van de financieringsregeling van de afdeling Garantie van het EOGFL. De volgende artikelen daarvan hebben betrekking op onrechtmatigheid:

Artikel 2

“1. De lidstaten verrichten controles op de handelsdocumenten van de ondernemingen, waarbij rekening wordt gehouden met de aard van de te controleren verrichtingen. De lidstaten zien erop toe dat de te controleren ondernemingen zo worden gekozen dat de doeltreffendheid van de preventieve maatregelen en de maatregelen voor de opsporing van onregelmatigheden in het kader van de financieringsregeling van de afdeling Garantie van het EOGFL maximaal gewaarborgd is. Bij de keuze wordt met name rekening gehouden met de financiële betekenis van de ondernemingen op dit gebied en andere risicofactoren.”

Artikel 9

“1. Vóór 1 januari volgende op de controleperiode verstrekken de lidstaten de Commissie een uitvoerig verslag over de toepassing van deze verordening.”

5. **Verordeningen waaraan de Structuurfondsen onderworpen zijn**

- 5.1. Krachtens artikel 23, lid 1, van Verordening (EEG) nr. 2082/93 van de Raad van 20 juli 1993 (PB L 193 van 31.07.1993) houdende wijziging van Verordening (EEG) nr. 4253/88 van de Raad van 19 december 1988 (PB L 374 van 31.12.1988, blz. 1) met betrekking tot de coördinatie van de bijstandsverlening uit de onderscheiden Structuurfondsen, moeten de lidstaten onregelmatigheden als volgt rapporteren:

“1. Ten einde de acties van de particuliere of publiekrechtelijke projectontwikkelaars te doen slagen, nemen de lidstaten bij de tenuitvoerlegging van de acties de nodige maatregelen om:

- regelmatig te verifiëren dat de door de Gemeenschap gefinancierde maatregelen stipt zijn uitgevoerd;
- onregelmatigheden te voorkomen en te vervolgen;
- door misbruik of nalatigheid verloren middelen te recupereren. Behalve indien de lidstaat en/of de bemiddelende instantie en/of de projectontwikkelaar het bewijs levert/leveren dat het misbruik of de nalatigheid hem/hun niet kan worden aangerekend, is de lidstaat subsidiair aansprakelijk voor de terugbetaling van de ten onrechte betaalde bedragen. Voor globale subsidies mag de bemiddelende instantie, mits de lidstaat en de Commissie daarmee instemmen, gebruik maken van een bankgarantie of een andere verzekering die dit risico dekt.

De lidstaten houden de Commissie op de hoogte van de daartoe genomen maatregelen en verstrekken haar met name een beschrijving van de controle- en beheerssystemen die zijn opgezet om te zorgen voor een doeltreffende uitvoering

van de acties. Zij houden de Commissie regelmatig op de hoogte van het verloop van de administratieve en gerechtelijke procedures.

De lidstaten houden alle dienstige nationale verslagen over de controle op de in de betrokken programma's of acties opgenomen maatregelen ter beschikking van de Commissie."

- 5.2. Voorts heeft Verordening (EG) nr. 1681/94 van de Commissie van 11 juli 1994 (PB L 178 van 12.07.1994) betrekking op onrechtmatigheden in het kader van de Structuurfondsen en de terugvordering van in dat kader onverschuldigd betaalde bedragen, alsmede betreffende de inrichting van een informatiesysteem op dit gebied.

Overige voorschriften

6. Raadgevend comité coördinatie fraudebestrijding

- 6.1. De controleur dient te weten dat de Commissie, bij Besluit 94/140/EG van de Commissie van 23 februari 1994 (PB L 61 van 04.03.1994), met ingang van 1 maart 1994 een raadgevend comité coördinatie fraudebestrijding heeft opgericht.
- 6.2. Het Comité, dat wordt voorgezeten door een vertegenwoordiger van de Commissie, bestaat per lidstaat uit twee vertegenwoordigers die door twee ambtenaren van betrokken diensten kunnen worden bijgestaan.
- 6.3. Om de acties op het gebied van de fraudebestrijding beter te organiseren, kan het Comité door de Commissie worden geraadpleegd over aangelegenheden met betrekking tot de preventie en de bestrijding van fraude en onrechtmatigheden, alsmede over aangelegenheden in verband met de samenwerking tussen de lidstaten en tussen de lidstaten en de Commissie, wanneer deze aangelegenheden de bevoegdheden van een van de op een bepaalde sector gerichte comités overschrijden.

7. Bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen

- 7.1. Na de Raad van Essen (december 1994) werd een wetgevingsprogramma ingevoerd waaraan de Commissie en de lidstaten de nodige wettelijke bevoegdheden kunnen ontleenen om de financiële belangen van de Gemeenschappen te beschermen. Hiertoe behoren, tot op heden, vijf elementen van regelgeving die in de volgende paragrafen summier worden beschreven.
- 7.2. **Verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 van de Raad** betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen werd per 18 december 1995 vastgesteld (PB L 312 van 23.12.1995). Het belangrijkste kenmerk van deze verordening is dat ze een elementair juridisch kader schept voor de invoering van uniforme administratieve sancties die in de gehele Europese Unie even zwaar zijn. Bovendien is er een definitie van onrechtmatigheid in opgenomen.

- 7.3. Bij de **Akte van de Raad (95/C 316/03) van 26 juli 1995** (PB C 316 van 27.11.1995) is een **Overeenkomst** betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Gemeenschappen opgesteld. Naast het feit dat voor de eerste maal is voorzien in een definitie van fraude waardoor de financiële belangen van de Gemeenschappen worden geschaad (zie bijlage B), is deze Overeenkomst van belang voor de harmonisatie in de lidstaten van het strafrecht inzake fraude. De Overeenkomst zal waarschijnlijk met name een belangrijke rol spelen bij de bestrijding van internationale fraude. Van deze Overeenkomst wordt verwacht dat zij een belangrijke rol zal spelen bij de vervolging van internationale fraude.
- 7.4. In het voorstel voor een **Akte van de Raad** waarin een **Protocol** ⁽¹⁾ aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Gemeenschappen wordt opgesteld, wordt er naar gestreefd de voornoemde Overeenkomst aan te vullen met:
- een omschrijving van de strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen;
 - een omschrijving en het aanmerken als strafbaar feit van het witwassen van de opbrengsten uit fraudezaken ten nadele van de financiële belangen van de Gemeenschappen;
 - de instelling van procedures ter verbetering van de gerechtelijke samenwerking.
- 7.5. Er is ook een voorstel gedaan voor een **Akte van de Raad** waarbij een tweede **Protocol** wordt opgesteld. Dit Protocol betreft de rechtspraak van de lidstaten in gevallen waarin EG-ambtenaren zich op hun grondgebied schuldig hebben gemaakt aan corruptie. Krachtens dit Protocol zal voor EG-ambtenaren hetzelfde strafrecht gelden als voor nationale ambtenaren.
- 7.6. Tot slot is nog er een voorstel gedaan voor een **Verordening van de Raad** tot uitbreiding van de rechten van de Commissie om controles en inspecties ter plaatse uit te voeren met het oog op de opsporing van fraude en onrechtmatigheden in de lidstaten.

⁽¹⁾ Juridisch gezien zullen de twee in de paragrafen 7.4 en 7.5 vermelde protocollen dezelfde status en hetzelfde bindende karakter hebben als de Overeenkomst (paragraaf 7.3), daar zij zullen worden vastgesteld via dezelfde procedures, te weten de procedures opgenomen in titel VI van het Verdrag betreffende de Europese Unie, met name ratificatie door de nationale parlementen.

BIJLAGE 2

DEFINITIE VAN ONRECHTMATIGHEID

1. Deze richtlijn betreft de controle van onrechtmatigheid, een begrip dat in Verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 van de Raad van 18 december 1995 (artikel 1, lid 2) als volgt is gedefinieerd:

“Onder onregelmatigheid wordt elke inbreuk op het Gemeenschapsrecht verstaan die bestaat in een handeling of een nalaten van een marktdeelnemer waardoor de algemene begroting van de Gemeenschappen of de door de Gemeenschappen beheerde begrotingen worden of zouden kunnen worden benadeeld, hetzij door de vermindering of het achterwege blijven van ontvangsten uit de eigen middelen, die rechtstreeks voor rekening van de Gemeenschappen worden geïnd, hetzij door een onverschuldigde uitgave.”

2. In de Akte van de Raad van 26 juli 1995 tot vaststelling van de Overeenkomst aangaande de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, zijn de lidstaten van de Europese Unie overeengekomen dat onder fraude waardoor de financiële belangen van de Gemeenschap worden geschaad, wordt verstaan:

“(a) wat de uitgaven betreft, elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waarbij:

valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd, met als gevolg dat middelen afkomstig van de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen of van de door of voor de Europese Gemeenschappen beheerde begrotingen, wederrechtelijk worden ontvangen of achtergehouden;

met hetzelfde gevolg, in strijd met een specifieke verplichting informatie wordt achtergehouden;

deze middelen worden misbruikt door ze voor andere doelen aan te wenden dan die waarvoor zij oorspronkelijk zijn toegekend;

(b) wat de ontvangsten betreft, elke opzettelijke handeling of elk opzettelijk nalaten waarbij:

valse, onjuiste of onvolledige verklaringen of documenten worden gebruikt of overgelegd, met als gevolg dat de middelen van de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen of van de door of voor de Europese Gemeenschappen beheerde begrotingen wederrechtelijk worden verminderd;

met hetzelfde gevolg, in strijd met een specifieke verplichting informatie wordt achtergehouden;

met hetzelfde gevolg, van een rechtmatig verkregen voordeel misbruik wordt gemaakt.”

EUROPESE RICHTLIJNEN TER UITVOERING VAN
DE INTOSAI-CONTROLENORMEN

Nr. 53

BEVORDERING VAN GOEDE ADMINISTRATIE EN VERSLAGLEGGING

INHOUD

	<u>Paragraaf</u>
Verwijzing naar INTOSAI-controlenormen	1
Inleiding	2
Taak van de HCI's	3
Waarderingsgrondslag	4
Boekhoudkundige beginselen en methoden	5
Financiële verantwoording	6
Interne controle	7
Interne accountantscontrole	8
Waarderingsgrondslagen en daarop gebaseerde financiële verslaglegging	Bijlage 1
De in de Vierde Richtlijn van de Raad (EEG) opgenomen boekhoudbeginselen	Bijlage 2
Kwalitatieve kenmerken van de financiële verslaglegging	Bijlage 3
Verklarende woordenlijst	Bijlage 4
Geraadpleegde en aanbevolen literatuur	Bijlage 5

1. Verwijzing naar de INTOSAI-controlenormen

1.1. In paragraaf 23 van de INTOSAI-controlenormen wordt gesteld:

“De ontwikkeling van adequate informatie, controle, evaluatie en verslagleggingssystemen bij overheidsorganen zal het verantwoordingsproces vergemakkelijken. De verantwoordelijkheid voor de juistheid en toereikendheid van vorm en inhoud van financiële verslagen en overige informatie ligt bij de leiding.”

1.2. Voorts wordt in paragraaf 25 van de INTOSAI-controlenormen gesteld:

“De bevoegde instanties moeten zorgen voor de verspreiding van aanvaardbare controlenormen voor financiële verslaglegging en toelichting, die aan de behoeften van de overheidsorganen voldoen; (...)”

1.3. Tot slot stelt paragraaf 28 van de INTOSAI-controlenormen:

“Consequente toepassing van aanvaardbare controlenormen zou moeten resulteren in een getrouwe weergave van de financiële positie en de resultaten van de verrichtingen.”

2. Inleiding

2.1. De onderhavige uitvoeringsrichtlijn heeft ten doel de met de controle van communautaire activiteiten belaste hoge controle-instantie (HCI), die tevens “externe accountant” zal worden genoemd, informatie en advies te verstrekken voor de bevordering van een goede administratie en verslaglegging.

2.2. Omdat het constitutioneel mandaat van de HCI's verschillende verantwoordelijkheden kan inhouden ten aanzien van de bevordering van een goede administratie en verslaglegging, dienen de in de onderhavige uitvoeringsrichtlijn opgenomen informatie en adviezen bij toepassing in de praktijk aan de desbetreffende omstandigheden te worden aangepast.

2.3. Vanuit het oogpunt van de HCI kan de bevordering van een goede administratie en verslaglegging van invloed zijn op de volgende vier gebieden inzake boekhouding, financiën of organisatie:

- a. waarderingsgrondslagen;
- b. boekhoudbeginselen en -methoden;
- c. de financiële verantwoording;
- d. interne controle en interne accountantscontrole.

2.4. Het oogmerk van de onderhavige uitvoeringsrichtlijn is in te gaan op de beginselen die aan deze vier onderwerpen ten grondslag liggen, te bepalen in hoeverre zij een bijdrage kunnen leveren aan de bevordering van een goede administratie en verslaglegging in de overheidssector, en tot slot te bepalen welke invloed de HCI's hebben op de vaststelling en evaluatie van elk van deze vier onderdelen. Een goede administratie en verslaglegging draagt niet alleen bij tot kwaliteitsinformatie op boekhoudkundig en financieel vlak, maar ook tot belangrijke informatie over de organisatie, hetgeen vervolgens weer de basis vormt voor goede beleidsbeslissingen en bijgevolg voor een goed financieel beheer.

2.5. Met het oog op deze uitvoeringsrichtlijn kunnen de financiële verantwoordingen worden gedefinieerd als alle financiële documenten die gepubliceerd zijn in naam van de rapporterende huishouding en die aan controle worden onderworpen. Deze financiële verantwoordingen omvatten, zoals nader zal worden omschreven in paragraaf 6.7, normaliter een overzicht van ontvangsten en uitgaven in de betrokken periode, een balans, een overzicht van de cash flow, alsmede aantekeningen en andere toelichtingen die een bestanddeel van deze verslaglegging zijn. Zij omvatten echter geen stukken zoals verslagen en analyses van het management of soortgelijke documenten die in een financieel of jaarverslag kunnen worden opgenomen, tenzij de wetgeving vereist dat de huishouding deze stukken publiceert en dat de HCI ze controleert.

3. Taak van de HCI's

3.1. In het algemeen vervullen de HCI's geen erkende wetgevende taak bij het opstellen van boekhoudrichtlijnen en bij het bepalen van vorm en inhoud van financiële informatie, ofschoon het er hun aan gelegen is de wetgevende of overheidsinstanties ertoe te bewegen, een goede administratie en verslaglegging te bevorderen. Anderzijds hebben zij veel invloed op de vaktechnische aspecten van controle, advies en - soms - consultancy, door de werkzaamheden die zij op deze gebieden verrichten. Bovendien zijn de HCI's ongetwijfeld de externe partners die veel belang in de administratie en verslaglegging van een organisatie stellen, in tegenstelling tot de andere externe partners, die de boekhoudkundige en overige financiële gegevens plegen te gebruiken (kwijtingverlenende autoriteit, crediteuren, etc.). De HCI's kunnen zich in elk stadium mengen in het proces van omschrijving en beoordeling van een goede administratie en verslaglegging, en hun inmenging kan de volgende vormen aannemen:

- a. bijdrage aan de definitie van een goede administratie en verslaglegging: hiertoe behoren onder meer verklaringen over de waarderingsgrondslagen en de rapporterende huishouding, over de boekhoudkundige beginselen en methoden, alsmede over de inhoud en de vorm van de financiële verantwoordingen. In het algemeen zullen de HCI's, met inachtneming van het juridische kader, de betrokken instantie bij de overdenking van dergelijke punten in meer of mindere mate begeleiden.
- b. analyse van de toepassing van een goede administratie en verslaglegging: op dit vlak kunnen de HCI's hun hoofdtaak vervullen, te weten die van onafhankelijke deskundigen die belast zijn met het uitbrengen van adviezen over de financiële verantwoordingen en de kwaliteit van de administratie. Dit vormt een overlapping met de onder a. genoemde punten, alsmede met - onder meer - de analyse van interne controle.
- c. analyse van de kwaliteit van het financiële en boekhoudkundige kader: dit aspect van de activiteiten van de HCI's heeft een feedback-functie en is gedeeltelijk gebaseerd op de onder b. vermelde werkzaamheden. De doelstelling ervan is na te gaan of het juridische, financiële en boekhoudkundige kader waarbinnen de gecontroleerde instanties opereren zich leent voor hun werkzaamheden en bevorderlijk is voor een goede administratie. Met behulp van dit soort analyses kunnen HCI's het in paragraaf 3.1 vermelde proces beïnvloeden.

3.2. Tot slot dienen de HCI's ervoor te zorgen dat zij een onderscheid blijven maken tussen enerzijds hun functie van controleur, in welke hoedanigheid zij een onafhankelijk oordeel uitspreken over de financiële verantwoordingen en/of over de kwaliteit van het financieel beheer, en anderzijds hun ondersteunende of adviserende functie, waarbij zij voorstellen doen voor en toezicht uitoefenen op de tenuitvoerlegging van projecten of procedures bij de gecontroleerde instantie. Evenzo dienen zij ervoor zorg te dragen dat de diverse oordelen en adviezen die zij over een en hetzelfde onderwerp geven consistent zijn en betrekking hebben op de hun toegewezen taak.

4. Waarderingsgrondslag

4.1. De waarderingsgrondslag heeft betrekking op de boekhoudkundige beginselen die bepalen op welk tijdstip van de uitvoering van de transactie of het voorvallen van de

gebeurtenis de gevolgen daarvan in de boeken zullen worden opgenomen. Deze grondslag, die wordt bepaald door de doelstellingen van de financiële verantwoording (zie de paragrafen 6.1 en 6.2) en door de omgeving waarin de organisatie functioneert, kunnen uiteenlopen van “kasbasis”, de technisch eenvoudigste methode, tot “aangepaste kasbasis”, “aangepaste transactiebasis” of “transactiebasis”, die in de praktijk door de meeste ondernemingen in de particuliere sector alsmede door enkele instanties in de overheids- en semi-overheidssector wordt toegepast.

- 4.2. In **BIJLAGE A** van deze uitvoeringsrichtlijn wordt een meer uitgebreide definitie van deze vier methoden gegeven, alsmede een beknopte beschrijving van de bijbehorende financiële verslaglegging.
- 4.3. De vier voorgestelde modellen kunnen allemaal aan de bijzondere kenmerken van de overheidssector worden aangepast om aan de vereisten van de gebruikers te voldoen. Het doel is echter de totstandbrenging van een kader dat, samen met de toegepaste boekhoudkundige beginselen en de overgelegde financiële verantwoordingen, de oogmerken van financiële verslaglegging zoveel mogelijk realiseert, zodat in de behoeften van de gebruikers wordt voorzien en de verrichtingen van de desbetreffende organisatie in de context van de overheidssector worden weergegeven, met inachtneming van de wettelijke voorschriften.
- 4.4. Er zij echter op gewezen dat in de overheidssector van sommige landen een tendens bestaat tot bevordering van het gebruik van waarderingsgrondslagen die veel overeenkomst vertonen met de transactiebasis. Dit zou onder meer verklaard kunnen worden door de behoefte aan volledige financiële informatie over de financiële positie en de resultaten van de rapporterende huishouding, zoals die bestaat bij investeerders met betrekking tot privatiseringsprogramma's die in veel landen lopen.

5. Boekhoudkundige beginselen en methoden

- 5.1. De boekhoudkundige beginselen en methoden zijn bedoeld om aan te geven hoe de gevolgen van transacties en gebeurtenissen in de financiële verantwoording moeten worden vermeld. De twee hieronder uiteengezette beginselen (“going concern” en “consistentie”) worden als grondbeginselen beschouwd en er wordt aangenomen dat zij worden toegepast. Het is niet noodzakelijk deze beginselen in de toelichting bij de financiële verantwoording te vermelden. Als zij niet worden toegepast, moet dit, met opgave van de redenen, echter wel worden vermeld.
 - a. “*Going concern*” (*continuïteit van de bedrijfsuitoefening*): de organisatie wordt gezien als een onderneming die op korte termijn wordt voortgezet. Verondersteld wordt dat de organisatie niet de bedoeling heeft of genooddaakt wordt om haar bedrijfsactiviteiten te beëindigen of belangrijk te beperken. Ook al is dit “going concern”-beginsel theoretisch niet van toepassing op de overheidssector, het is het vermelden waard, al was het maar om verband te leggen tussen de financiële verantwoording en de informatie die deze zou moeten bevatten (bijvoorbeeld wanneer er plannen voor grootscheepse herstructurering ten uitvoer worden gelegd, of wanneer een activiteit wordt beëindigd of geprivatiseerd).
 - b. *consistentie*: aangenomen wordt dat de boekhoudkundige beginselen en methoden van de ene boekhoudkundige periode tot de andere consistent blijven, behalve in

geval van gemotiveerde wijzigingen, waarvan de concrete gevolgen in de toelichtingen bij de financiële verantwoording moeten worden gecijferd.

- 5.2. De organisatie zou zich bij de keuze van een financieel beleid door de volgende drie beginselen moeten laten leiden:
- a. *behoedzaamheid*: de transacties van de organisatie kunnen onderhevig zijn aan onzekerheden. Onder behoedzaamheid wordt bijgevolg verstaan: een bezonnen beoordeling van de feiten, teneinde te voorkomen dat huidige onzekerheden, die veelal nadelig zijn voor de baten en resultaten van de organisatie, ook in de toekomst voortbestaan.
 - b. *inhoud boven vorm*: transacties en andere gebeurtenissen binnen de organisatie moeten worden verantwoord overeenkomstig de inhoud en de financiële realiteit en niet alleen in overeenstemming met de rechtsvorm.
 - c. *materieel belang*: in de financiële verantwoording moeten alle verrichtingen worden gepubliceerd die belangrijk genoeg zijn om beoordelingen en besluiten te beïnvloeden, alsmede alle informatie die deze financiële verantwoording duidelijk en begrijpelijk maakt. Er zij op gewezen dat het begrip “materieel belang” in de overheidssector niet alleen een waarde-functie is, maar dat evenzeer de aard van de desbetreffende kwestie en de context ervan in aanmerking moet worden genomen.
- 5.3. De andere boekhoudkundige beginselen en methoden hebben betrekking op de verwerking van transacties of specifieke gebeurtenissen, zoals staten van ontvangsten en uitgaven, wisselkoerstransacties, etc. Sommige organisaties in de overheidssector verrichten commerciële werkzaamheden, waarvan de analyse en verantwoording een specifiek boekhoudbeleid vergen. In dat geval zal het wellicht nuttig zijn verschillende richtlijnen voor de methoden van vaststelling en boeking van ontvangsten te raadplegen.
- 5.4. De externe accountant moet nagaan of de gekozen boekhoudkundige beginselen passen binnen een coherente, algemeen aanvaarde reeks normen, en of zij zijn aangepast aan de activiteiten van de organisatie en haar werkomstandigheden. Bovendien moet hij nagaan of zij alle belangrijke aspecten van de activiteiten van de organisatie omvatten ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Artikel 31, lid 1, van de Vierde Richtlijn (EEG) nr. 78/660 van de Raad van 25 juli 1978 (Publikatieblad L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11) bevat een lijst van algemene beginselen voor de waardering van de posten in de financiële verantwoording van bepaalde vennootschapsvormen. Deze richtlijn is van toepassing op alle lidstaten van de Europese Gemeenschap. Ofschoon de vermelde beginselen met name op particuliere vennootschappen zijn gericht, kunnen sommige HCI's ook controlewerkzaamheden verrichten bij overheidsbedrijven waarvan de boekhoudkundige beginselen gebaseerd zijn op de bepalingen van de Vierde Richtlijn. In bijlage 2 bij de onderhavige uitvoeringsrichtlijn wordt de relevante tekst van de richtlijn weergegeven en wordt uiteengezet in welke mate de erin opgenomen algemene boekhoudkundige beginselen overeenkomen met die welke in de paragrafen 5.1 en 5.2 zijn vermeld.

6. **Financiële verantwoording**

Doelstellingen

- 6.1. De financiële verantwoording van een organisatie of een groep van organisaties heeft over het algemeen ten doel de gebruikers ervan informatie te verstrekken over de financiële situatie, de resultaten en de ontwikkeling van de financiële situatie van deze organisatie of groep van organisaties. In de overheidssector wordt daarnaast ook beoogd informatie te verstrekken over het feit of bij de verrichtingen de wettelijke voorschriften zijn nageleefd teneinde te garanderen dat de organisatie zich naar behoren van haar verantwoordingsplicht kwijt.
- 6.2. Nauwkeuriger gesteld, kunnen voor de overheidssector de volgende doelstellingen worden gedefinieerd:
- a. de gebruikers de informatie verstrekken die zij nodig hebben: de vaststelling van de behoeften van de gebruikers vormt het uitgangspunt voor de structuur van de financiële verantwoording;
 - b. de gebruikers mededelen of de begroting en de gedurende het boekjaar verrichte transacties overeenkomstig de wettelijke voorschriften werden uitgevoerd. Er zij op gewezen dat deze informatie niet in de financiële verantwoording wordt opgenomen, maar in het verslag van de externe accountant, dat gebaseerd is op dezelfde financiële verantwoording en daarbij kan worden gevoegd;
 - c. de gebruikers een beter inzicht verschaffen in de aard, omvang en reikwijdte van de activiteiten van de overheidssector, alsmede van het kostenplaatje ervan, of - zonodig - dat van het bijbehorende takenpakket;
 - d. de gebruikers inzicht geven in de wijze waarop de overheidssector haar activiteiten momenteel en in de toekomst financiert;
 - e. de gebruikers inzicht geven in het huidige en toekomstige effect van de activiteiten van de overheidssector;
 - f. de gebruikers in staat stellen te beoordelen of de overheidssector zijn doelstellingen heeft bereikt en hoeveel de activiteiten van de sector kosten. Dit aspect speelt een belangrijke rol bij de evaluatie van de activiteiten van de overheidssector;
 - g. de gebruikers informatie verstrekken over de kwantitatieve aspecten van de uitvoering van de begroting: de kwalitatieve aspecten zijn in de voorgaande paragrafen aan de orde gekomen.

(N.B.: de punten a., c., d., e. en f. zijn ontleend aan Statement 2, “Objectives of government financial reports”, uitgebracht door het INTOSAI Accounting Standards Committee, waarin onder meer de HCI’s van enkele lidstaten van de Europese Unie vertegenwoordigd zijn).

Gebruikers

- 6.3. Gebruikers van financiële verantwoordingen kunnen in de volgende categorieën worden verdeeld:

- a. politici, in de hoedanigheid van wetgever of kwijtingverlenende instantie. Paragraaf 6.2.a. is vooral op hen van toepassing, omdat zij het meest van de financiële verantwoordingen gebruik maken. Dit wordt verklaard door het feit dat het in het algemeen hun taak is om wettelijk te regelen welk soort financiële informatie overheidsorganisaties moeten verstrekken. Het is de taak van de organisatie in kwestie om de vereiste informatie, zonodig met behulp van externe consultants, te verstrekken. De HCI's hebben de taak om een oordeel over de financiële verantwoording te geven, dat wil zeggen na te gaan of zij, met inachtneming van de voorschriften voor de opstelling en presentatie, hun taak hebben volbracht;
- b. het grote publiek;
- c. het personeel van de organisaties, dat de financiële verantwoording opstelt;
- d. externe handelspartners, zoals financiers, leveranciers en klanten;
- e. economen, beleidsdeskundigen en belangengroepen;
- f. de media.

(N.B.: de punten a. en d.-f. zijn ontleend aan Statement 1, "Users of government financial reports", uitgebracht door het INTOSAI Accounting Standards Committee)

- 6.4. Wat de Europese Gemeenschap betreft brengt de Commissie financiële verantwoordingen uit over de uitvoering van de communautaire begroting door de lidstaten en door haar eigen diensten. De Europese Rekenkamer controleert deze financiële verantwoordingen, die vervolgens worden gebruikt door de kwijtingverlenende instantie. Het bijzondere van deze situatie is toe te schrijven aan het feit dat een aanzienlijk deel van de uitgaven door de lidstaten wordt beheerd. Daardoor is er een belangrijke taak weggelegd voor de HCI's van de lidstaten, daar zij kunnen bijdragen aan de verbetering van de financiële verantwoordingen van de Gemeenschappen door zich op nationaal niveau actief met administratie en verslaglegging bezig te houden.
- 6.5. Uit de voorgaande paragrafen blijkt dat de behoeften van de diverse categorieën "gebruikers" aanzienlijk verschillen qua hoeveelheid informatie, gedetailleerdheid of technische diepgang. Elke categorie gebruikers moet aan de financiële verantwoording de informatie kunnen ontleenen die zij nodig heeft; de categorieën variëren van de gewone burger die eenvoudigweg geïnteresseerd raakt in de activiteiten van een overheidsorganisatie, tot politici of economen die willen nagaan of welbepaalde doelstellingen zijn bereikt, en tot de verantwoordelijke instantie uit hoofde van haar kwijtingverlenende bevoegdheid. Het is de taak van de externe accountant, die als adviseur fungeert, ervoor te zorgen dat de financiële verantwoording aan de verwachtingen van de gebruikers voldoet.

Inhoud en vorm

- 6.6. Alvorens in te gaan op de inhoud en vorm van de financiële verantwoording zelf, dient nader te worden ingegaan op de kwestie van de "rapporterende huishouding", ofwel het totaalpakket verrichtingen waarover verantwoording moet worden afgelegd. De rapporterende huishouding kan ruim gezien worden en hetzij alle verrichtingen of organisaties omvatten die van overheidswege worden gecontroleerd of onder de overheid ressorteren, hetzij slechts één bepaalde werkzaamheid of één specifieke

organisatie. De controleur moet ervoor zorg dragen dat de rapporterende huishouding naar behoren is gedefinieerd, want dit bepaalt niet alleen welk soort informatie in de financiële verantwoording moet worden opgenomen, maar ook welke methode wordt toegepast voor consolidatie of combinatie van de diverse rekeningen die voor de opstelling van deze financiële verantwoording worden geselecteerd.

6.7. De financiële verantwoording bestaat uit de volgende onderdelen:

- a. de “verlies en winstrekening” of de “staat van ontvangsten en uitgaven” (in het Frans “compte de gestion”). Hierin is eventueel ook opgenomen: een analyse van ontvangsten per bron, van uitgaven per programma of activiteit, alsook een analyse van de besteding van diverse soorten kredieten en van de mutaties in de reserves;
- b. de balans, inclusief activa, passiva en de reserverekening;
- c. het overzicht van de cash flow, met informatie over de herkomst en besteding der middelen;
- d. de toelichting bij de financiële verantwoording, inclusief een beschrijving van de toegepaste boekhoudkundige beginselen en methoden, en tevens alle informatie die de gebruiker in staat stelt de financiële verantwoording te doorgronden en zich er een oordeel over te vormen. Bepaalde speciale posten, zoals bijzondere gebeurtenissen of transacties, of posten die betrekking hebben op vorige begrotingsjaren, op gebeurtenissen na balansdatum en op incidentele winsten en verliezen zouden in de toelichting verklaard moeten worden wanneer zij van zoveel belang worden geacht dat de gebruikers, zonder deze toelichtingen, de financiële verantwoording niet zouden kunnen doorgronden en op hun juiste waarde beoordelen en niet de juiste beslissingen kunnen nemen op basis van de informatie die zij bevatten.
- e. eventuele overige toelichtingen, bijvoorbeeld prestatie-indicatoren.

6.8. De munt- en rekeneenheid (duizend of miljoen) waarin de financiële verantwoording is opgesteld, alsmede de datum van afsluiting van de rekeningen en de boekhoudperiode, moeten duidelijk zijn aangegeven. Het is ook praktisch als de financiële verantwoording informatie bevat over twee achtereenvolgende perioden en hun respectieve afsluitingsdata, teneinde de vergelijking van informatie te vergemakkelijken en te beoordelen hoe de financiële positie en de resultaten van de rapporterende huishouding zich hebben ontwikkeld.

Kwalitatieve kenmerken van de financiële verantwoording

6.9. Het zijn de kwalitatieve kenmerken van de financiële verantwoording die de erin opgenomen informatie bruikbaar maken voor de lezer. De belangrijkste kenmerken zijn: begrijpelijkheid, relevantie, betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid. Deze begrippen zijn uitvoerig gedefinieerd in **BIJLAGE 3** bij deze uitvoeringsrichtlijn.

7. Interne controle

7.1. Een waarderingsgrondslag, boekhoudkundige beginselen en een vastomlijnde, aan de verrichtingen en omstandigheden van de organisatie aangepaste financiële verantwoording zijn niet voldoende om de betrouwbaarheid van de door een organisatie

overgelegde financiële verantwoording en/of de kwaliteit van het financieel beheer te garanderen. Het is tevens van belang dat de organisatie permanent een interne controle van goede kwaliteit verricht.

7.2. De interne controle wordt opgezet door en valt onder de verantwoordelijkheid van het management van een gecontroleerde huishouding. Onder interne controle moet worden verstaan: de beleidsmatige uitgangspunten en procedures die door de leiding van de huishouding zijn opgezet en ingevoerd om te verzekeren:

- de zuinige, doelmatige en doeltreffende verwezenlijking van de doelstellingen van de huishouding;
- de naleving van externe regels (wetten, verordeningen, ...) en van beleidslijnen;
- de beveiliging van eigendommen en informatie;
- het voorkomen en ontdekken van fraude en onjuistheden; en
- de kwaliteit van de administratie en de tijdige totstandkoming van betrouwbare financiële en managementinformatie.

7.3. Het concept van de interne controle reikt verder dan strikte overwegingen van financieel-administratieve aard en omvat twee elementen, de controle-omgeving en de interne controlemaatregelen. Deze zijn gedetailleerd uiteengezet in de paragrafen 2.1-2.5 van richtlijn 21 “Beoordeling van de interne controle en systeemtests”.

7.4. Uit de volgende punten blijkt hoe de HCI's de desbetreffende instanties kunnen helpen om een aanzienlijke bijdrage te leveren aan de kwaliteit van de interne controle:

- a. *analyse van de controle-omgeving van de organisatie* : de HCI's kunnen de kwaliteit van een controle-omgeving beoordelen door te bezien in hoeverre is voldaan aan de criteria die leiden tot de beste resultaten qua organisatie en management;
- b. *gedetailleerde analyse van interne controlemaatregelen* : deze analyse betreft de procedures voor de opstelling en presentatie van financiële verantwoordingen die de in paragraaf 6.9 beschreven kwaliteiten bezitten;
- c. *kwaliteit van communicatie*: de HCI's moeten ervoor zorgen dat zij effectief kunnen communiceren met de gecontroleerde organisaties, teneinde hun aandacht te kunnen vestigen op de problemen en tekortkomingen die tijdens de beoordeling van de interne controles en de analyse van de financiële verantwoording zijn geconstateerd;
- d. *vaststelling van een goede toepassing van de interne controle*: het is mogelijk dat de HCI's goede praktijkvoorbeelden constateren en deze binnen en buiten de gecontroleerde organisaties verspreiden door middel van rapporten, seminars, publicaties, etc.

8. Interne accountantscontrole

8.1. Tot slot is de interne accountantscontrole ook rechtstreeks van invloed op de kwaliteit van de interne controles en de administratie en verslaglegging van de organisatie. Een

interne accountantscontrole is een controle die door een organisatie onder de verantwoordelijkheid van de leiding ervan wordt verricht. Tot de taken behoren onder meer het onderzoek, de beoordeling van en het toezicht op het goede functioneren en de doeltreffendheid van de administratieve organisatie en interne controle. In een aantal landen van de Europese Unie kan een gedeelte van de interne accountantscontrole worden verricht door diensten zoals de Financiële controle of de Algemene Inspectie der Financiën. De interne accountantscontrole is met name van invloed op de volgende gebieden:

- a. beoordeling van de administratieve organisatie en interne controle;
- b. onderzoek van financiële en beheersinformatie;
- c. beoordeling van de interne controlemaatregelen vanuit een oogpunt van kostenbesparing, doelmatigheid en doeltreffendheid van de verrichtingen en van de kwaliteit van de niet-financiële controles;
- d. beoordeling van het feit of bij de verrichtingen de wet in het algemeen, alsmede de wettelijke voorschriften op boekhoudkundig en financieel gebied in acht zijn genomen.

- 8.2. Gezien het vorenstaande zal samenwerking tussen HCI's en interne controlediensten wellicht vruchten afwerpen, daar de door beide partijen verrichte taken dikwijls complementair zijn. De HCI's moeten er niettemin rekening mee houden dat de doelstellingen van de twee partijen elkaar gedeeltelijk overlappen, en zij zouden zich moeten vergewissen van de kwaliteit van de interne controle. Voor informatie omtrent dit laatste punt zij verwezen naar richtlijn 25 "Benutting van het werk van andere accountants en deskundigen". Deze samenwerking tussen HCI's en de interne controlediensten kan ook andere vormen aannemen: deelneming van de HCI's aan de werkzaamheden van de bevoegde overheidsdiensten (b.v. de desbetreffende ministeries, de Algemene Inspectie der Financiën, etc.) inzake de bevordering van werknormen (b.v. kwaliteit, controlenormen), of steun en advies bijvoorbeeld inzake beroepsopleiding en werkmethoden, enz.

BIJLAGE 1

Waarderingsgrondslagen en daarop gebaseerde financiële verslaglegging

De vier gewoonlijk gehanteerde waarderingsgrondslagen en de daarop gebaseerde verslaglegging kunnen als volgt worden gedefinieerd ⁽¹⁾:

- a. kasbasis: boekhoudmethode waarbij de ontvangsten pas worden geboekt als deze daadwerkelijk zijn geïnd, en de uitgaven pas worden geboekt als de betalingen daadwerkelijk zijn verricht. In de op deze methode gebaseerde financiële verantwoording staan voor een bepaalde periode (het boekjaar) de kasontvangsten en -uitgaven vermeld, alsmede het kassaldo aan het begin en het eind van de periode;
- b. aangepaste kasbasis: methode waarbij het beginsel “kasbasis” is uitgebreid met de registratie in de verslagleggingsperiode, van kasontvangsten en -uitgaven die betrekking hebben op het desbetreffende boekjaar, maar plaatsvinden in een bepaald tijdvak na het einde van dat boekjaar. In een verslagleggingsperiode die van 1 januari tot 31 december van het jaar n loopt, zullen volgens de aangepaste kasbasismethode ook alle kasontvangsten en -uitgaven worden geboekt die verband houden met transacties of gebeurtenissen die betrekking hebben op jaar n, maar plaatsvinden in bijvoorbeeld een tijdvak van 15 dagen ná afloop van jaar n, ofwel tot 15 januari van jaar n+1. In de per 31 december van jaar n volgens deze methode opgestelde financiële verantwoording worden, behalve de beschikbare kasmiddelen aan het begin en het eind van de periode, de kasontvangsten en -uitgaven over dit tijdvak van 15 dagen opgenomen, respectievelijk als activa en passiva. De boekingstermijn voor de ontvangsten kan verschillen van die voor de uitgaven, en in sommige gevallen worden alleen uitgaven geboekt.
- c. aangepaste transactiebasis: methode waarbij transacties of gebeurtenissen geboekt worden wanneer zij plaatsvinden, ongeacht het tijdstip waarop er kasmiddelen zijn ontvangen of uitgegeven. Deze methode, die dikwijls *uitgaven*verantwoording wordt genoemd, is gericht op de beoordeling en registratie van de kosten van de tijdens de verslagleggingsperiode *verworven* goederen en diensten. Onder de ontvangsten staan de bedragen die gedurende die periode invorderbaar zijn geworden. Onder de activa zijn de kasmiddelen, de vorderingen, zoals debiteuren en leningen, alsmede investeringen opgenomen. De passiva omvatten crediteuren en overlopende posten, alsmede op de kapitaalmarkt opgenomen leningen en pensioenvoorzieningen voor werknemers.
- d. transactiebasis: methode die ook wel *uitgaven*verantwoording of zuivere transactiebasis wordt genoemd en veel overeenkomsten vertoont met de voornoemde “aangepaste transactiebasis”-methode; deze methode is gericht op de

⁽¹⁾ Deze bijlage is gebaseerd op Statement 4 “Meeting the objectives of government financial reports”, uitgebracht door het INTOSAI Accounting Standards Committee.

beoordeling en registratie van de kosten van goederen en diensten die gedurende de financiële verslagleggingsperiode zijn *verbruikt*. De opgenomen activa omvatten onder meer materiële duurzame activa, zoals grond, gebouwen en materiaal, waarvan het verbruik wordt uitgedrukt in de afschrijving die ten laste van de staat van ontvangsten en uitgaven wordt gebracht, alsmede latente kosten. Voorts worden zowel leningen op lange termijn als latente ontvangsten onder de passiva opgenomen. Op de post ontvangsten staan ook in dit geval bedragen die tijdens de verslagleggingsperiode invorderbaar zijn geworden.

BIJLAGE 2

De in de Vierde Richtlijn van de Raad (EEG) opgenomen boekhoudbeginselen

Artikel 31, lid 1, van de Vierde Richtlijn van de Raad ⁽¹⁾ bevat een lijst van algemene beginselen voor de waardering van posten in de financiële verantwoording van bepaalde vennootschapsvormen. Dit artikel luidt als volgt:

“1. De lidstaten zorgen ervoor dat de waardering van de posten in de financiële verantwoording geschiedt volgens de onderstaande algemene beginselen:

- (a) de vennootschap wordt geacht haar werkzaamheden voort te zetten;
- (b) de waarderingmethoden mogen niet van het ene boekjaar op het andere worden gewijzigd;
- (c) het voorzichtigheidsbeginsel moet steeds in acht worden genomen en in het bijzonder geldt het volgende:
 - (aa) winsten mogen slechts worden opgenomen voor zover zij op de balansdatum gerealiseerd zijn;
 - (bb) alle voorzienbare risico's en mogelijke verliezen die hun oorsprong hebben in het boekjaar of in een vorig boekjaar, moeten in aanmerking worden genomen, ook als deze risico's en verliezen pas bekend worden tussen de balansdatum en de datum waarop de balans wordt opgesteld;
 - (cc) waardeverminderingen moeten in aanmerking worden genomen, ongeacht het resultaat van het boekjaar;
- (d) lasten en baten betreffende het boekjaar waarop de financiële verantwoording betrekking heeft, moeten in aanmerking worden genomen, ongeacht het tijdstip van betaling van deze lasten of ontvangst van deze baten;
- (e) de activa en passiva worden elk afzonderlijk gewaardeerd;
- (f) de beginbalans van een boekjaar moet overeenstemmen met de eindbalans van het voorafgaande boekjaar.

2. Afwijking van deze algemene beginselen is in uitzonderingsgevallen toegestaan. Zodanige afwijking moet in de toelichting worden vermeld en naar behoren gemotiveerd; de invloed daarvan op het vermogen, de financiële positie en het resultaat moet worden aangegeven.”

Vornoemde beginselen komen overeen met die welke in de paragrafen 5.1 - 5.4 van het corpus van de onderhavige uitvoeringsrichtlijn zijn vermeld. Het begrip transactiebasis waarnaar in het voornoemde artikel 31, lid 1, sub d, wordt verwezen, is in **BIJLAGE 1**, paragraaf d, van deze uitvoeringsrichtlijn reeds toegelicht. Toch bevatten de paragrafen 5.1 - 5.4 van het corpus twee beginselen die op voornoemde lijst niet voorkomen, namelijk “inhoud boven vorm” en “materieel belang”, die sinds deze Richtlijn in 1978 uitkwam in Europa grote betekenis hebben gekregen.

⁽¹⁾ Richtlijn 78/660/EEG van 25 juli 1978 (Publikatieblad L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11).

BIJLAGE 3

Kwalitatieve kenmerken van de financiële verantwoording

De financiële verantwoording moet bepaalde kwaliteiten hebben om de daarin vervatte informatie nuttig te doen zijn voor de lezer. Overeenkomstig Statement 3 “Qualitative characteristics of government financial reports”, uitgebracht door het INTOSAI Accounting Standards Committee ⁽¹⁾, luiden deze kwalitatieve kenmerken als volgt:

- a. begrijpelijkheid: informatie moet begrepen worden alvorens er gebruik van kan worden gemaakt. De financiële verslagen van de overheidssector dienen heldere en eenvoudige informatie te bevatten. Een te gedetailleerde en onoverzichtelijke wijze van verslaglegging moet worden vermeden, en er zou zoveel mogelijk gebruik moeten worden gemaakt van grafische voorstellingen. Toelichtingen moeten niet alleen kort en bondig zijn maar ook helder en voor zover mogelijk in duidelijke taal zonder technische termen worden geformuleerd. Dit geldt met name voor ingewikkelde informatie en interpretaties. Er moet eveneens voorzichtig met simplificaties of vage bewoordingen worden omgegaan, teneinde verkeerde interpretaties te voorkomen.
- b. relevantie: informatie is relevant als deze de gebruikers ervan van nut is bij de uitvoering van hun taken. Opstellers van financiële verslagen in de overheidssector moeten bij de bepaling van hetgeen relevant is rekening houden met de taken en informatiebehoeften van de gebruikers. Relevantie hangt nauw samen met een groot aantal van de andere kwalitatieve kenmerken die in voornoemde Statement uiteengezet zijn. Als informatie bijvoorbeeld niet tijdig beschikbaar is, is zij wellicht niet meer relevant. De verslaglegging van financiële verrichtingen moet de aard en de omvang van de verrichtingen volledig dekken.
- c. betrouwbaarheid: betrouwbare informatie geeft een getrouw beeld van het behandelde onderwerp. Zij is, toegestane afwijkingen daargelaten, nauwkeurig, objectief, volledig en verifieerbaar. Details of absolute zekerheid zijn daarentegen niet vereist. Zo kunnen financiële verslagen in de overheidssector ramingen omvatten van aan derden verschuldigde bedragen die niet met zekerheid bekend zijn maar die met grote waarschijnlijkheid tot de passiva moeten worden gerekend. In dergelijke verslagen moeten, voor zover mogelijk, alle belangrijke veronderstellingen en onzekerheden worden vermeld.

⁽¹⁾ Zoals de titel van deze Statement aangeeft, stelt het INTOSAI Accounting Standards Committee zich op het standpunt dat deze kenmerken van toepassing zijn op de verslaglegging van de overheid als geheel en niet alleen op de financiële verslagen van afzonderlijke overheidssectoren, die in het algemeen deel uitmaken van de verslaglegging van de gehele overheid, de afzonderlijke openbare instanties inbegrepen.

- d. materieel belang: informatie is van materieel belang als redelijkerwijs verwacht kan worden dat zij invloed heeft op de verrichtingen van de gebruikers. Of een onderdeel al dan niet van materieel belang is, hangt af van de omvang of de aard ervan en dat is een kwestie van beoordeling. De opstellers en controleurs van financiële verslagen in de overheidssector zouden bij de bepaling van het materieel belang de volgende factoren in overweging kunnen nemen: het doel van het verslag, de werkzaamheden van de gebruikers en het soort informatie dat zij nodig hebben voor de besluitvorming en verantwoording alsook het karakter van de huishouding zelf.
- e. tijdigheid: financiële verslagen in de overheidssector moeten vrij snel na de totstandkoming van de betrokken transacties worden gepubliceerd, teneinde de gebruikers te helpen bij de uitvoering van hun taken. Ofschoon het niet alleen de tijdigheid is die bepaalt of informatie nuttig is, wordt de informatie in het algemeen minder bruikbaar naarmate er meer tijd verstrijkt sinds de betrokken transacties. Een tijdige en realistische raming kan nuttiger zijn dan exacte informatie die pas maanden later beschikbaar is.
- f. consistentie: om begrijpelijk te zijn, moet informatie in een financieel verslag of reeks verslagen in de overheidssector zoveel mogelijk op dezelfde waarderingsgrondslag berusten. Door de consistentie van de informatie kunnen degenen die de financiële verslagen of reeksen verslagen gebruiken gemakkelijk en in het volste vertrouwen overstappen van globale naar gedeeltelijke informatie, en van het ene naar het andere verslag. Als de waarderingsgrondslag en de presentatie in twee opeenvolgende boekhoudkundige periodes is gewijzigd omdat er, bijvoorbeeld, een betere gedragslijn of norm is gevolgd, moet dit feit en het daaruit voortvloeiende effect op de financiële verslaglegging worden vermeld en duidelijk worden toegelicht.
- g. vergelijkbaarheid: informatie is vergelijkbaar als degenen die er gebruik van maken in staat zijn overeenkomsten en verschillen te constateren tussen twee of meer overheidsorganen op een bepaald tijdstip of binnen hetzelfde orgaan in de loop der tijd. Evenals bij consistentie, moeten de waarderingsgrondslagen en de presentatie, alsook het effect van eventuele veranderingen van de ene tot de andere periode, worden vermeld en duidelijk toegelicht.

In Statement 3 “Qualitative characteristics of government financial reports”, wordt ook gesteld dat de opstellers en controleurs van financiële verslagen in de overheidssector bij de toepassing van deze kenmerken een professioneel oordeel moeten vellen, een kosten/baten-analyse moeten uitvoeren, afwegingen maken van het belang dat aan elk afzonderlijk kenmerk moet worden toegekend, inhoud boven vorm moeten stellen en behoedzaam te werk moeten gaan.

BIJLAGE 4

Verklarende woordenlijst ⁽¹⁾

<u>transactiebasis:</u>	methode waarbij de ontvangsten en uitgaven worden geboekt op het tijdstip van de transactie, ongeacht het tijdstip van de financiële afwikkeling van de transacties.
<u>activa:</u>	vermogensbestanddelen die de regerings- (of andere overheids)instantie rechtens toebehoren.
<u>balans:</u>	financieel overzicht van alle bezittingen (de activa) en alle schulden (de passiva) van de regerings- (of andere overheids)instantie op een bepaald tijdstip.
<u>kasbasis:</u>	methode waarbij de ontvangsten en de uitgaven pas op het tijdstip van de financiële afwikkeling worden geboekt.
<u>passiva:</u>	toekomstige financiële verplichtingen voor gebeurtenissen en transacties die in het verleden hebben plaatsgevonden (b.v. crediteurenrekeningen, overlopende posten, pensioenvoorzieningen voor werknemers, staatsleningen, etc.).
<u>rapporterende huishouding:</u>	het onderdeel van de regerings- (of, op lager niveau, een andere overheids)-instantie waarop de financiële verslaglegging betrekking heeft, waarin alle verschillende afdelingen van die instantie volledig zijn geconsolideerd.
<u>overschot of tekort:</u>	het verschil tussen de ontvangsten en uitgaven (een overschot ontstaat als de ontvangsten hoger zijn dan de uitgaven; een tekort ontstaat als de uitgaven hoger zijn dan de ontvangsten).

⁽¹⁾ Deze lijst is ontleend aan de verklarende woordenlijst bij de studie “The users of government financial reports and financial information that governments provide”, uitgebracht door het INTOSAI Accounting Standards Committee.

BIJLAGE 5

Geraadpleegde en aanbevolen literatuur

INTOSAI

- Controlenormen (Committee on Accounting Standards)
- Kader van boekhoudkundige normen (Accounting Standards Committee)
 - Statement 1 “Users of government financial reports”
 - Statement 2 “Objectives of government financial reports”
 - Statement 3 “Qualitative characteristics of government financial reports”
 - Statement 4 “Meeting the objectives of government financial reports”
 - Study “Users of government financial reports and financial information that governments provide”

COMMUNAUTAIRE RICHTLIJN

- Vierde Richtlijn van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de financiële verantwoording van bepaalde vennootschapsvormen (78/660/EEG) (Publikatieblad L 222 van 14 augustus 1978, blz. 11)

IFAC

- Richtlijnen van het “Public Sector Committee of the International Federation of Accountants”:
 - Guideline 1 “Financial reporting by government business enterprises”
- Studies van het “Public Sector Committee of the International Federation of Accountants”:
 - Study 1 “Financial reporting by national governments”
 - Study 2 “Elements of the financial statements of national governments”
 - Study 5 “Definition and recognition of assets”
 - Study 6 “Accounting for and reporting liabilities”
 - Study 7 “Performance reporting by government business enterprises”
 - Study 8 “The government financial reporting entity”
 - Study 9 “Definition and recognition of revenues”
 - Study 10 “Definition and recognition of expenses/expenditure”

IASC

- “Framework for the preparation and presentation of financial statements” (International Accounting Standards Committee)
- International Accounting Standard n°1 “Disclosure of accounting policies” (International Accounting Standards Committee)
- International Accounting Standard n°18 “Revenue recognition” (International Accounting Standards Committee)

GLOSSARY OF TERMS FROM INTOSAI AUDITING STANDARDS

(this glossary is reproduced from the INTOSAI Auditing Standards)

Accounting Control System	A series of actions which is considered to be part of the total internal control system concerned with realising the accounting goals of the entity. This includes compliance with accounting and financial policies and procedures, safeguarding the entity's resources and preparing reliable financial reports.
Administrative Control System	A series of actions, being an integral part of the internal control system, concerned with administrative procedures needed to make managerial decisions, realise the highest possible economic and administrative efficiency and ensure the implementation of administrative policies, whether related to financial affairs or otherwise.
Audited Entity	The organisation, programme, activity or function subject to audit by the SAI.
Audit Evidence	Information that forms the foundation which supports the auditor's or SAI's opinions, conclusions or reports. Competent : information that is quantitatively sufficient and appropriate to achieve the auditing results ; and is qualitatively impartial such as to inspire confidence and reliability. Relevant : information that is pertinent to the audit objectives. Reasonable : information that is economical in that the cost of gathering it is commensurate with the result which the auditor or the SAI is trying to achieve.
Audit Mandate	The auditing responsibilities, powers, discretions and duties conferred on a SAI under the constitution or other lawful authority of a country.
Audit Objective	A precise statement of what the audit intends to accomplish and/or the question the audit will answer. This may include financial, regularity or performance issues.

Audit Procedures	Tests, instructions and details included in the audit programme to be carried out systematically and reasonably.
Audit Scope	The framework or limits and subjects of the audit.
Auditing Standards	Auditing standards provide minimum guidance for the auditor that helps determine the extent of audit steps and procedures that should be applied to fulfil the audit objective. They are the criteria or yardsticks against which the quality of the audit results are evaluated.
Constitutional	A matter which is permitted or authorised by, the fundamental law of a country.
Due Care	The appropriate element of care and skill which a trained auditor would be expected to apply having regard to the complexity of the audit task, including careful attention to planning, gathering and evaluating evidence, and forming opinions, conclusions and making recommendations.
Economy	Minimising the cost of resources used for an activity, having regard to the appropriate quality.
Effectiveness	The extent to which objectives are achieved and the relationship between the intended impact and the actual impact of an activity.
Efficiency	The relationship between the output, in terms of goods, services or other results, and the resources used to produce them.
Executive Branch of Government (Executive)	The branch of government which administers the law.
Field Standards	The framework for the auditor to systematically fulfil the audit objective, including planning and supervision of the audit, gathering of competent, relevant and reasonable evidence, and an appropriate study and evaluation of internal controls.
Financial Systems	The procedures for preparing, recording and reporting reliable information concerning financial transactions.
Findings, Conclusions and Recommendations	Findings are the specific evidence gathered by the auditor to satisfy the audit objectives ; conclusions are statements deduced by the auditor from those findings ; recommendations are courses of action suggested by the auditor relating to the audit objectives.

Fundamental	A matter becomes fundamental (sufficiently material) rather than material when its impact on the financial statements is so great as to render them misleading as a whole.
General Standards	The qualifications and competence, the necessary independence and objectivity, and the exercise of due care, which shall be required of the auditor to carry out the tasks related to the fields and reporting standards in a competent, efficient and effective manner.
Independence	The freedom of the SAI in auditing matters to act in accordance with its audit mandate without external direction or interference of any kind.
Internal Audit	The functional means by which the managers of an entity receive an assurance from internal sources that the processes for which they are accountable are operating in a manner which will minimise the probability of the occurrence of fraud, error or inefficient and uneconomic practices. It has many of the characteristics of external audit but may properly carry out the directions of the level of management to which it reports.
Internal Control	The whole system of financial and other controls, including the organisational structure, methods, procedures and internal audit, established by management within its corporate goals, to assist in conducting the business of the audited entity in a regular economic, efficient and effective manner ; ensuring adherence to management policies ; safeguarding assets and resources ; securing the accuracy and completeness of accounting records ; and producing timely and reliable financial and management information.
International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)	An international and independent body which aims at promoting the exchange of ideas and experience between Supreme Audit Institutions in the sphere of public financial control.
Legislature	The law making authority of a country, for example a Parliament.

Materiality and Significance (Material)	In general terms, a matter may be judged material if knowledge of it would be likely to influence the user of the financial statements or the performance audit report. Materiality is often considered in terms of value but the inherent nature or characteristics of an item or group of items may also render a matter material - for example, where the law or some other regulation requires it to be disclosed separately regardless of the amount involved. In addition to materiality by value and by nature, a matter may be material because of the context in which it occurs. For example, considering an item in relation to the overall view given by the accounts, the total of which it forms a part ; associated terms ; the corresponding amount in previous years. Audit evidence plays an important part in the auditor's decision concerning the selection of issues and areas for audit and the nature, timing and extent of audit tests and procedures.
Opinion	The auditor's written conclusions on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit.
Performance Audit	An audit of the economy, efficiency and effectiveness with which the audited entity uses its resources in carrying out its responsibilities.
Planning	Defining the objectives, setting policies and determining the nature, scope, extent and timing of the procedures and tests needed to achieve the objectives.
Postulates	Basic assumptions, consistent premises, logical principles and requirements which represent the general framework for developing auditing standards.
Public Accountability	The obligations of persons or entities, including public enterprises and corporations, entrusted with public resources to be answerable for the fiscal, managerial and programme responsibilities that have been conferred on them, and to report to those that have conferred these responsibilities on them.

Regularity Audit	Attestation of financial accountability of accountable entities, involving examination and evaluation of financial records and expression of opinions on financial statements ; attestation of financial accountability of the government administration as a whole ; audit of financial systems and transactions, including an evaluation of compliance with applicable statutes and regulations ; audit of internal control and internal audit functions ; audit of the probity and propriety of administrative decisions taken within the audited entity ; and reporting of any other matters arising from or relating to the audit that the SAI considers should be disclosed.
Report	The auditor's written opinion and other remarks on a set of financial statements as the result of a financial or regularity audit or the auditor's findings on completion of a performance audit.
Reporting Standards	The framework for the auditor to report the results of the audit, including guidance on the form and content of the auditor's report.
Supervision	An essential requirement in auditing which entails proper leadership, direction and control at all stages to ensure a competent, effective link between the activities, procedures and tests that are carried out and the aims to be achieved.
Supreme Audit Institution (SAI)	The public body of a State which, however designated, constituted or organised, exercises by virtue of law, the highest public auditing function of that State.