

De kwaliteit van de beheersingsomgeving en het effect op de materialiteit

Albert Bosch

Met veel leesplezier heb ik kennis genomen van het artikel van Barbara Majoor en Rick ter Braak in de editie van november 2012 van het MAB. Ik wil echter graag van de gelegenheid gebruikmaken om een drietal kanttekeningen bij het artikel te plaatsen. Deze kanttekeningen zien niet zozeer toe op het uitgevoerde empirische onderzoek, maar op de wijze waarop de begrippen materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit worden gehanteerd.

De eerste kanttekening ziet toe op een kleine passage in de samenvatting. In de samenvatting van het artikel schrijven de auteurs onder meer het volgende: "Van alle afwijkingen die die materialiteit te boven gaan, verzoekt de accountant om een correctie." Deze stelling is niet correct. De NV COS vereisen dat alle afwijkingen (tijdig) worden gecommuniceerd met het management, waarbij de accountant het management verzoekt deze (i.e. alle) afwijkingen te corrigeren (NV COS 450, 8). Ik realiseer mij dat in dit onderzoek voor hypothese H1 is aangesloten bij de NV COS editie 2009 en in de oude editie van NV COS 320 was dit aspect niet zo specifiek benoemd.

De tweede kanttekening ziet toe op het gebruik van de uitvoeringsmaterialiteit als onderzoeksobject. De accountant dient naast de materialiteit ook de uitvoeringsmaterialiteit te bepalen (NV COS 320, 11). In de toelichting op deze vereiste (NV COS 320, A12) is onder meer het volgende opgenomen: "... Het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en impliceert het toepassen van professionele oordeelsvorming. Het wordt beïnvloed door het door de accountant verworven inzicht in de entiteit; dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden; alsmede door de aard en omvang van de afwijkingen die zijn onderkend bij eerdere controles en via die weg door de verwachtingen van de accountant met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode." In de praktijk wordt de kwaliteit van de beheersingsomgeving veelal betrokken in het bepalen van deze uitvoeringsmaterialiteit, zoals voornoemde passage uit de controlestandaard aanbeveelt. Een beheersingsomgeving van lage kwaliteit, zoals inge-

schat door de controlerend accountant, resulteert in een lager percentage van de materialiteit om de uitvoeringsmaterialiteit te bepalen. Daarmee heeft het onderzoek enerzijds aangetoond dat de onderzoekspopulatie het begrip uitvoeringsmaterialiteit toepast op de wijze als aangegeven in de controlestandaarden. Anderzijds is de titel van het artikel misleidend in de zin dat er geen relatie is onderzocht tussen de kwaliteit van de beheersingsomgeving en het effect op de materialiteit. Er is een relatie onderzocht tussen de kwaliteit van de beheersingsomgeving en het effect op de uitvoeringsmaterialiteit. De derde kanttekening ligt in het verlengde van de tweede kanttekening. Het artikel ontbeert een conceptuele beschouwing over de conclusie dat er een positieve relatie bestaat tussen de kwaliteit van de beheersingsomgeving en de bepaling van de hoogte van de materialiteit. Zoals deze conclusie is beschreven, is dit eigenlijk niet een logische conclusie. Immers, de auteurs schrijven dat onder materialiteit wordt verstaan: 'informatie is materieel indien het weglaten of onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen, zou kunnen beïnvloeden' (voetnoot 2 bevat overigens niet een verwijzing naar de 2009-editie van NV COS, zoals voetnoot 8 wel bevat). Deze definitie van materialiteit heeft geen enkele relatie met (de perceptie van de controleren accountant over) de kwaliteit van de beheersingsomgeving. Om die reden is de voornoemde conclusie over de positieve relatie niet logisch en door de verwisseling van begrippen ook niet zuiver. Ter illustratie, een gebruiker met twee identieke jaarrekeningen van twee identieke ondernemingen zal op basis van de ene jaarrekening niet eerder (i.e. bij een kleinere onjuistheid of onvolledigheid) een andere beslissing nemen, omdat de kwaliteit van de beheersingsomgeving lager is (voor zover een gebruiker daar zicht op heeft). ■

Drs. A.S. Bosch RA is directeur Auditique B.V. en docent auditing aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

NASCHRIFT

Barbara Majoor en Rick ter Braak

Auteurs waarderen het als lezers de moeite nemen om een reactie te schrijven. Dat is voor ons een blijk van interesse en actualiteit van het onderwerp. De reactie onderschrijft eens te meer dat het conceptuele kader waarmee een accountant zijn controle plant niet naadloos aansluit op de interpretatie die het maatschappelijk verkeer aan deze begrippen geeft en kan geven op basis van de hun bekende informatie. De discussie over materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit is daarvan een typisch voorbeeld. Auteurs zijn het eens met de reactie, waar het de zuiver conform de NV COS, geciteerde interpretatie van het onderscheid tussen materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit betreft. Waar het ons inziens anders ligt is de toepassing in de praktijk. Daar zie je dat de accountant in het bepalen van de hoogte van de materialiteit de theoretische definities van de NV COS niet zo zuiver hanteert als de heer Bosch ons voorhoudt. Dat hebben wij in ons artikel geduid en wij hebben besproken welke handelwijze de accountant in de praktijk hanteert bij de bepaling van

de materialiteit. Met andere woorden de werkwijze dat op basis van de materialiteit van de jaarrekening een verlaging wordt toegepast voor controledoeleinden. Kortom, wij herkennen het vraagstuk dat de heer Bosch oproept in zijn kanttekeningen ter dege en zouden daarmee graag tot een goede discussie willen oproepen hoe dit vraagstuk zodanig op te lossen dat het ook in de praktijk hanteerbaar wordt. Met andere woorden geef kaders aan zowel de stakeholder als de accountant om eenduidig over de materialiteit te communiceren.

Prof. dr. G.C.M. Majoor RA is hoogleraar Accountancy aan Nyenrode Business Universiteit en als partner verbonden aan Deloitte. R.P.G. ter Braak MSc. is werkzaam bij PwC. Daarnaast volgt hij de opleiding tot registeraccountant aan Nyenrode Business Universiteit.