

Materialiteit bij de accountantscontrole van jaarrekeningen van overheden: principes of regels?

Frans van Schaik

SAMENVATTING De IAASB heeft de International Standard on Auditing (ISA) voor de bepaling van de materialiteit bij de accountantscontrole herzien. ISA 320 Materiality in Planning and Performing an Audit benadrukt nu, meer dan voorheen, dat een fout in de jaarrekening vanwege de aard van de fout materieel kan zijn, ook al is deze van geringe omvang. Het commentaar uit de publieke sector op ontwerpen van de standaard heeft de IAASB voor een dilemma gesteld: kiezen tussen het volgen van de door haar nagestreefde principes based benadering en het geven van specifieke voorschriften voor controles bij overheden, waar de commentatoren om hebben gevraagd. In dit artikel ga ik na hoe de IAASB erin is geslaagd overheidsspecifieke elementen op te nemen in een principes based standaard.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Het bepalen van de materialiteit is een belangrijke stap in de planning van de accountantscontrole die een grote impact heeft op de betrouwbaarheid van het accountantsoordeel en de omvang van de daarvoor verrichte werkzaamheden. Wat weten we over het bepalen van deze materialiteit bij overheden? Geeft de herziene ISA 320 hiervoor specifieke regels?

1 Inleiding

De International Auditing and Assurance Standards Board, de IAASB (2008), heeft een herziene International Standard on Auditing (ISA) over materialiteit uitgebracht. Deze ISA heet voluit 'ISA 320 (Revised and Redrafted) Materiality in Planning and Performing an Audit'. ISA 320 is van toepassing op controles van financiële overzichten voor verslagperiodes aanvangend op of na 15 december 2009. Evenals de andere ISA's is ISA 320 principes based. Dat betekent dat de standaard bestaat uit brede principes met algemene geldigheid en niet uit gedetailleerde regels voor specifieke situaties. Diverse commentatoren op ontwerpen van ISA 320 hebben echter aangegeven dat de standaard naar hun opvatting meer rekening zou moeten houden met de specifieke situatie bij overheden. Mede naar aanleiding van deze commentaren gaat ISA 320 dan ook op diverse plaatsen specifiek in op het bepalen van de materialiteit bij

de accountantscontrole van de jaarrekeningen van overheden. In dit artikel ga ik na of de IAASB hierbij de beoogde principes based benadering heeft gevolgd.

In de loop der jaren is wel veel wetenschappelijk onderzoek naar materialiteit verricht (zie Iskandar en Iselin, 2000, en Messier et al., 2005), maar weinig tot geen specifiek onderzoek naar materialiteit bij de controle van overheden. Er zijn wel enkele beschrijvende artikelen gepubliceerd. Price en Wallace (2001, 2002a en 2002b) hebben een analyse uitgevoerd van het inconsistente gebruik in verslaggevings- en controlestandaarden voor de overheidssector van de woorden materieel (*material*), aanzienlijk (*significant*), belangrijk (*important*) en substantieel (*substantial*), triviaal (*trivial*), niet geheel onbeduidend (*not clearly insignificant*) en *de minimis*. Overigens is deze diversiteit niet uniek voor de overheidssector.

In dit artikel geef ik in paragraaf 2 eerst een korte omschrijving van het onderscheid tussen de principes based- en de rules based-benadering bij het opstellen van standaarden. Vervolgens geef ik een samenvatting van de herziene standaard (paragraaf 3) en de specifiek voor overheden geldende overwegingen die in de standaard zijn verwoord (paragraaf 4). Daarbij bespreek ik het overheidsspecifieke commentaar dat is gegeven op de ontwerpen van ISA 320 en de argumenten die in de literatuur zijn aangedragen voor een specifieke benadering van de materialiteit bij de controle van overheden. Tot slot zal ik aangeven op welke manier de IAASB in deze standaard rekening heeft gehouden met deze commentaren en nagaan of de bedreigingen van de principes based-benadering met succes zijn afgewend (paragraaf 5). Ik sluit in paragraaf 6 af met een aantal suggesties voor nader onderzoek.

Alle ISA's kunnen worden geraadpleegd op de website van de IAASB (www.iaasb.org).

2 Principles based vs. rules based regelgeving

De principes based-benadering geeft een aantal grondslagen die bij het opstellen en controleren van de jaarrekening moeten worden nageleefd. Daarentegen wordt bij de

rules based-benadering een aantal gedetailleerde regels opgesteld, die als ware het een kookboek voorschrijven wat wel en wat niet is toegestaan. De IAASB volgt bij het opstellen van de ISA's de principes based-benadering. Hoewel de praktische toepassing van materialiteitsstandaarden bij de controle van overheids- en privaatrechtelijke entiteiten kan verschillen, zijn de principes hetzelfde. De discussie of een standaard inzake de materialiteit bij accountantscontrole specifieke vereisten en toelichtingen voor overheden zou moeten bevatten, is in wezen een discussie over het principes based versus rules based bepalen van standaarden. Hoewel het 'handbook of pronouncements' van de IAASB door de jaren heen een behoorlijk lijvig werk is geworden, geven de ISA's toch geen gedetailleerde regels voor specifieke situaties. Sommige accountants geven daarentegen de voorkeur aan de rules based benadering, omdat zij beweren dat regels nodig zijn voor het bereiken van consistentie. Bij gebrek aan regels hanteren accountants uiteenlopende materialiteitsniveaus voor entiteiten met dezelfde kenmerken. Anderen zijn van mening dat rules based-standaarden al snel te complex zouden worden en niet transparant zouden zijn voor de gebruiker van de jaarrekening. Zij geven de voorkeur aan de principes based benadering, waarbij in beperkte mate instructies worden gegeven en meer een beroep wordt gedaan op het professionele oordeel. Voor een uitgebreider behandeling van het onderscheid tussen de principes based en rules based-benadering bij het opstellen van standaarden verwijs ik naar Van Schaik (2003).

3 ISA 320 herzien

ISA 320 behandelt het bepalen van de materialiteit bij de accountantscontrole. Bij materialiteit gaat het om de vraag of onjuistheden naar verwachting invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen.

De aanleiding voor de IAASB om ISA 320 te herzien is gelegen in de wens meer te benadrukken dat een post materieel kan zijn, niet enkel vanwege de omvang van de post, maar ook vanwege de aard. De herziene ISA 320 geeft aanvullende vereisten en toelichting ten opzichte van de bestaande ISA 320, maar verschilt niet wat betreft de principes. De bestaande ISA 320 bestrijkt twee onderwerpen: materialiteit en evaluatie van fouten. Op basis van ontvangen reacties concludeerde de IAASB dat het de inzichtelijkheid en opbouw ten goede zou komen als materialiteit en evaluatie van fouten in afzonderlijke ISA's zouden worden behandeld. De herziene ISA 320 beslaat daarom slechts de bepaling van materialiteit in de planning en het uitvoeren van een controle van de jaarrekening. Een andere ISA – ISA 450 'Evaluation of Misstatements Identified during the Audit' – zet uiteen hoe de accountant materialiteit dient toe te passen bij de evaluatie van fouten.

Samengevat vereist de herziene ISA 320 net als de huidige ISA 320 dat de accountant:

1. de materialiteit voor de jaarrekening als geheel bepaalt;
2. materialiteitsniveaus bepaalt voor bepaalde categorieën van transacties, jaarrekeningposten of toelichtingen, op een lager niveau dan voor de jaarrekening als geheel; en
3. een zogenoemde uitvoeringsmaterialiteit bepaalt: een door de accountant vastgesteld bedrag dat lager is dan de materialiteit, teneinde de kans dat het totaal van ongecorrigeerde en niet waargenomen fouten de materialiteit te boven gaat, tot een voldoende laag niveau te beperken.

De structuur van de herziene ISA 320 wijkt sterk af van de huidige ISA 320. Zo is er geen onderscheid tussen vetgedrukte passages en reguliere tekst. De ontwerpstandaard bestaat uit twee delen. Het eerste stuk bevat de vereisten (requirements) en het tweede deel geeft nadere invulling aan de manier waarop de accountant aan deze vereisten kan voldoen (application material). De nieuwe structuur is een gevolg van het project *Improving the Clarity of IAASB Standards* (zie Pheijffer, 2007, 2009). Het heeft tot doel de controlestandaarden te verduidelijken. Dit project heeft gevolgen voor de opbouw van alle ISA's.

4 Overheidsspecifieke elementen in ISA 320

De IAASB maakt binnen ISA's een onderscheid in vereisten en in toelichting. ISA 320, net als de andere ISA's, kent geen specifiek voor overheden geldende vereisten. Paragrafen met overheidsaspecten komen uitsluitend voor in de toelichting.

De INTOSAI (2007a, 2007b), de 'International Organization of Supreme Audit Institutions', publiceert 'Practice Notes', aanvullingen op ISA's voor accountants die overheden controleren, in aanvulling op de overheidsspecifieke overwegingen die al in de ISA's zelf zijn opgenomen. Deze specifiek voor overheden bedoelde Practice Notes heten 'International Standards of Supreme Audit Institutions'. Bij ISA 320 en ISA 450 heeft INTOSAI de aanvullingen opgenomen in ISSAI 1320 en 1450. Ånerud (2007) zet uiteen hoe de INTOSAI het opstellen van controlestandaarden voor overheden benadert, waarbij er geen op zichzelf staand 'ISA voor de publieke sector' wordt ontwikkeld. Deze benadering van het publiceren van Practice Notes bij controlestandaarden verschilt van de benadering die de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) toepast, aangezien de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) op basis van International Financial Reporting Standards (IFRS) worden ontwikkeld; de IPSAS zijn echter wel op zichzelf staande standaarden voor overheden.

In deze paragraaf bespreek ik enkele onderwerpen uit ISA 320 die specifiek betrekking hebben op overheden,

namelijk de reikwijdte van de controle, de definitie van materialiteit, de gebruikers van jaarrekeningen, wie bepaalt de materialiteit, hoe de materialiteit te bepalen (grondslagen, percentages, kwalitatieve materialiteit) en de openbaarmaking van de materialiteit.

Wanneer de IAASB de term *public sector* gebruikt, refereert zij aan nationale overheden, lokale overheden (provinciaal en gemeentelijk) en aanverwante overheden (zoals instanties, raden, commissies en staatsbedrijven). De non-profit-sector maakt hiervan geen deel uit. In dit artikel spreek ik van overheden.

Diverse auteurs hebben argumenten aangedragen waarom de materialiteit bij de controle van jaarrekeningen van overheden een afwijkende benadering rechtvaardigt. Zo verwijzen Carmichael en Holder (1987) naar de ‘unieke overwegingen die noodzakelijk zijn om tot een oordeel te komen omtrent de materialiteit bij de controle van overheden.’

4.1 Reikwijdte van de controle

De reikwijdte van ISA 320 is beperkt tot de controle van financiële overzichten (ISA 320, § 1). ISA 320 gaat derhalve niet in op zaken die van belang zijn voor de materialiteit bij andere controles, zoals de rechtmatigheidscontrole, de doelmatigheidscontrole en de controle van de effectiviteit van de interne beheersing. Rechtmatigheidsonderzoeken hoeven op zich niet een financieel overzicht te zijn, maar vaak zijn rechtmatigheidsonderzoeken wel gekoppeld aan een financieel overzicht. In de individuele ISA's verwerkt de IAASB geen overwegingen die specifiek betrekking hebben op bijzondere controleopdrachten, aangezien het opnemen van materiaal dat niet algemeen van toepassing is de ISA's te complex zou maken. Er bestaat een afzonderlijke ISA – ISA 800 – die bijzondere controleopdrachten behandelt. ISA 800 bevat echter ook geen overheidsspecifieke aanwijzingen voor de bepaling van de materialiteit.

ISSAI 1320 (§ pag. 9) voegt hieraan toe dat indien accountants werkzaam voor overheden ook verklaringen afgeven over de interne beheersing of over de rechtmatigheid, zij bij het bepalen van de materialiteit fouten in de jaarrekening, effectiviteit van de interne beheersing en gevallen van onrechtmatigheid afzonderlijk in overweging dienen te nemen (INTOSAI, 2007a).

In zijn commentaarbrief naar aanleiding van de ontwerpstandaard ISA 320 (IAASB, 2004) stelt de INTOSAI dat bij overheden een verschil in materialiteit mogelijk vereist is: ‘Voor de controle van overheden dienen accountants het materialiteitsniveau mogelijk te baseren op verschillende vereisten uit hoofde van wet- en regelgeving of op de zichtbaarheid en gevoeligheid van bepaalde overheidsuitgaven. Daarnaast hebben accountants van overheden mogelijk meer verantwoordelijkheden voor het opsporen van fraude, verspilling van overheidsgelden of misbruik, waardoor afwijkende materialiteitsgrenzen noodzakelijk zijn.’

Icerman en Hillison (1989) hebben betoogd dat materialiteitsverschillen tussen controles in de private sector en overheden meestal voortkomen uit de reikwijdte van de controle. De reikwijdte van controles in de private sector omvat veelal verklaringen over de jaarrekening en de interne beheersing. Overheidscontroles hebben vaak een omvangrijkere reikwijdte, zoals verklaringen over de mate waarin de entiteit de wet- en regelgeving heeft nageleefd (rechtmatigheid), verklaring of de overheid haar middelen economisch en efficiënt beheert (doelmatigheid respectievelijk doeltreffendheid), en of de gewenste resultaten worden behaald (performance audits).

4.2 Definitie van materialiteit

ISA 320 (§ 2) geeft geen definitie van materialiteit, maar verwijst de accountant naar de geldende grondslagen voor financiële verslaggeving, die gewoonlijk een uiteenzetting bevatten van de materialiteit voor verslaggevingsdoel-einden. ISA 320 (§ 3) stelt dat verslaggevingsstandaarden de accountant veelal voorzien van een referentiekader voor de bepaling van de materialiteit.

ISA 320 stelt dat indien het verslaggevingsstramien de materialiteit niet behandelt, de accountant mogelijk de volgende definitie kan gebruiken en geeft dan de definitie van materialiteit volgens IFRS: ‘Onjuistheden, inclusief onvolledigheden, worden gezien als materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij, individueel of als geheel, invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen.’ (IAS 1 Presentation of Financial Statements, paragraaf 11). Deze definitie verwijst derhalve naar economische beslissingen. Gebruikers van jaarrekeningen nemen echter met name in de overheidssector ook andere dan economische beslissingen. Dat wordt duidelijk wanneer we kijken naar de doelstellingen van financiële verslaggeving die te vinden zijn in het ontwerp van het conceptual framework van de IPSASB. Hierin staat: ‘Informatie verschaft door jaarrekeningen is nodig om decharge te kunnen verlenen en het helpt degenen die middelen hebben verstrekt en andere gebruikers van de jaarrekening betere beslissingen te nemen ten aanzien van politieke en maatschappelijke vraagstukken en de allocatie van middelen’ (www.ipsasb.org). Deze beslissingen over de allocatie van middelen zijn inderdaad economische beslissingen, maar het verlenen van decharge en politieke en sociale beslissingen zijn dit niet. De definitie van materialiteit in IPSAS 1 ‘Presentation of financial statements’ refereert niet aan ‘economische beslissingen’, maar aan ‘beslissingen en beoordelingen’. ISA 320 (§ A2) stelt: “De jaarrekening van een entiteit in de overheidssector kan worden gebruikt om andere dan economische beslissingen te nemen.” Bij het bepalen van de materialiteit in de overheidssector doet de accountant er dus goed aan ook andere dan economische

beslissingen door de gebruiker van de jaarrekening in zijn overwegingen te betrekken.

Het onderwerp materialiteit ligt op het grensvlak van verslaggeving en controle. Om de juiste materialiteit te kunnen bepalen zouden professionals een verband moeten leggen tussen de verslaggevingsstandaarden en de controlestandaarden (Holder et al., 2003). Over het algemeen bepaalt en documenteert het management geen materialiteitsniveau dat hij heeft toegepast bij het opmaken van de jaarrekening. Dat biedt de accountant dus geen houvast bij het bepalen van de materialiteit.

4.3 Gebruikers van jaarrekeningen

ISA 320 (§ A2) stelt: 'Bij een overheidsinstelling zijn wetgevers en regelgevers vaak de primaire gebruikers van de jaarrekening.' Het is belangrijk om de gebruikers te identificeren, omdat de accountant bij het bepalen van de materialiteit de behoeften van de gebruikers van de jaarrekening moet inschatten. De accountant kan echter geen rekening houden met de verwachtingen van alle denkbare gebruikers van de jaarrekening.

Over de vraag wie de primaire gebruikers van jaarrekeningen van overheden zijn, verschillen de meningen van standard setters voor verslaggevings- en controlestandaarden bij de overheid en van diegenen die commentaarbrieven hebben geschreven op de ontwerp-standaard van ISA 320. Sommige standard setters beschouwen de burgers als de primaire gebruikers, andere de volksvertegenwoordiging. De Governmental Accounting Standards Board (GASB, 1987) van de Verenigde Staten stelt dat jaarrekeningen worden opgesteld voor diegenen aan wie de overheid hoofdzakelijk verantwoording dient af te leggen (de burgers), voor diegenen die de burgers direct vertegenwoordigen (wetgevende macht en toezichtsinstanties), en voor beleggers en crediteuren. In haar commentaar op de ontwerpstandaard stelt de UK Audit Commission dat de gebruikers van de jaarrekening van de overheden niet alleen de wetgevers en regelgevers zijn, maar ook de financiers en financiële steunverleners. De INTOSAI stelt in haar commentaar: 'Wetgevers stellen de financiering vast van programma's, activiteiten en functies van overheidsinstellingen, en regelgevers evalueren vaak de activiteiten van overheidsinstellingen of nemen daar beslissingen over. Jaarrekeningen die tegemoetkomen aan de behoeften van wetgevers en regelgevers zullen veelal ook tegemoetkomen aan de behoeften van de meeste andere gebruikers. Deze andere gebruikers kunnen bestaan uit obligatiehouders, de media of burgers. Als een overheidsinstelling beschikt over publieke middelen, kan de jaarrekening tevens een essentiële rol spelen bij de verantwoording die een overheidsinstelling aan het publiek aflegt. De doelgroep van de accountant is echter over het algemeen de groep wetgevers en regelgevers die de mogelijkheid heeft middelen te

verstrekken voor en beslissingen te nemen over de overheidsinstelling die wordt gecontroleerd.' INTOSAI past dus een *part pro toto* benadering toe. ISSAI 1320 bevat een nadere uiteenzetting over de gebruikers van jaarrekeningen van overheden.

De Australasian Council of Auditors-General doet het voorstel deze *part pro toto*-benadering toe te passen voor de overheid en de private sector in de volgende bewoordingen: 'Bij een op winst gerichte entiteit worden investeerders gezien als de gebruikers van de jaarrekening. Hun behoeften zullen ook tegemoetkomen aan de meeste behoeften van andere gebruikers waarin jaarrekeningen kunnen voorzien. In de overheidssector wordt het parlement als de primaire gebruiker van jaarrekeningen beschouwd. De behoeften van het parlement zullen ook tegemoetkomen aan de meeste behoeften van andere gebruikers, zoals het publiek en analisten.' Deze bewoording zou inhouden dat indien de accountant een materialiteitsniveau bepaalt waar wetgevers mee instemmen, ervan uitgegaan mag worden dat ook aan de behoeften van andere gebruikers tegemoet wordt gekomen. Er is echter geen empirisch onderzoek bekend dat de congruentie tussen de informatiebehoeften van parlement, publiek en analisten bevestigt.

4.4 Wie bepaalt materialiteit

ISA 320 (§ 10) stelt: 'De accountant dient de materialiteit te bepalen.' ISSAI 1320 (§ pag. 6) voegt daaraan toe: 'Bij het bepalen van de materialiteit voor de jaarrekeningcontrole en de rechtmatigheidscontrole houden accountants, werkzaam voor overheden, rekening met de verwachtingen van wetgevers en regelgevers met betrekking tot kosten en baten van de jaarrekeningcontrole en de rechtmatigheidscontrole.' De accountant kan op basis van zijn professionele oordeelsvorming van oordeel zijn dat hij een lagere materialiteit moet hanteren dan wat de regelgever hem oplegt.

Raman en Van Daniker (1994) gaan in op de vraag wie de materialiteit bepaalt bij de controle in de publieke sector. Hun redenering is als volgt. Overheden lopen slechts een gering risico van faillissement en de kans op een daardoor veroorzaakte onthulling van fouten in de jaarrekening is dan ook klein. Deze relatief stabiele omgeving leidt tot competitieve tarieven tussen accountantskantoren, waardoor publiekrechtelijke instellingen bij het selecteren van accountants veel nadruk leggen op de prijs. De behoefte aan een standaard voor de bepaling van de materialiteit (als mogelijke standaard voor de toereikendheid van de controle) zou dan ook wel eens groter kunnen zijn bij controles van overheden dan bij controles in het bedrijfsleven.

Sommige regelgevers met betrekking tot controles in de overheidssector beschrijven gedetailleerd welke grond-

slagen en percentages de accountants bij de vaststelling van de materialiteit bij de controle van overheden dienen toe te passen. Zo heeft de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten vastgesteld. Hierdoor zijn accountants van gemeentes en provincies verplicht een materialiteit toe te passen van één procent van de totale kosten voor de evaluatie van fouten en drie procent van de totale kosten voor onzekerheden. De staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat heeft de materialiteit vastgesteld voor de controles van jaarrekeningen van waterschappen. Verder heeft de minister van Financiën, na overleg met de Algemene Rekenkamer, de Tweede Kamer en collega-ministers, besloten grondslagen en percentages vast te stellen voor de controle van jaarrekeningen van de rijksoverheid en deze in het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARO) op te nemen. Dezelfde percentages zijn van toepassing bij de controles op naleving van regels en voorschriften (rechtmatigheid).

4.5 Bepalen van materialiteit

4.5.1 Grondslag

ISA 320 (§§ A3-A7) besteedt aandacht aan de vraag welke grondslag te kiezen voor de bepaling van de materialiteit. Deze ISA geeft een inventarisatie van de factoren die van invloed kunnen zijn op de keuze van de juiste grondslag (bijvoorbeeld relatieve volatiliteit van de grondslag) en geeft diverse voorbeelden van toepassing van deze factoren. Enkele van deze voorbeelden zijn winst voor belasting, totale omzet, brutowinst en totale kosten, totaal vermogen en nettovermogenswaarde. Hoewel deze grondslagen vooral zijn gericht op de private sector, is een aparte paragraaf opgenomen (§ A9) getiteld 'Publieksectorspecifieke overwegingen', die stelt: 'bij de controle van een overheid kunnen de totale kosten of nettolasten (kosten minus opbrengsten of uitgaven minus ontvangsten) een goede grondslag zijn voor de programma-activiteiten.' Nettolasten (een begrip uit het baten-lastenstelsel) wordt tussen haakjes uitgelegd als 'kosten minus opbrengsten' (eveneens een begrip uit het baten-lastenstelsel) en 'uitgaven minus ontvangsten' (een begrip uit het kasstelsel). De begrippen 'tekort' en het tegengestelde 'overschot' worden zelden gebruikt als grondslagen voor het vaststellen van materialiteit bij de controle van overheden, waarschijnlijk vanwege hun relatieve volatiliteit. ISSAI 1320 (P11) voegt hieraan het volgende toe: 'Voor overheden die verwacht worden kostenneutraal te werken, is nettolasten mogelijk geen juiste grondslag. In dergelijke gevallen is bruto-uitgaven of bruto-omzet wellicht een relevantere grondslag.'

De paragraaf 'Publieksectorspecifieke overwegingen' (§ A9) vermeldt ten slotte: 'Indien een overheidsinstantie bepaalde

activa in bewaring heeft, kunnen activa een goede grondslag vormen voor de bepaling van de materialiteit.' Het is opmerkelijk dat het begrip bewaring (*custody*) hierbij wordt genoemd, aangezien entiteiten die het kasstelsel toepassen geen balans (overzicht van de financiële positie) opstellen en de activa dan ook bezwaarlijk een grondslag kunnen vormen voor de bepaling van de materialiteit. Ook bij het baten-lastenstelsel worden activa in bewaring vaak niet geactiveerd. Activa in bewaring zullen dan ook zelden een adequate grondslag vormen voor het vaststellen van de materialiteit.

4.5.2 Percentages

ISA 320 geeft een aantal voorbeelden voor het gebruik van percentages voor het bepalen van materialiteit, maar niet specifiek met betrekking tot overheden. ISA 320 benadrukt dat de accountant in bepaalde omstandigheden hogere of lagere percentages dient te hanteren.

Sommige auteurs pleiten voor het opnemen van een rekenregel die kan dienen als uitgangspunt voor de bepaling van de materialiteit, ook al kan een rekenregel nooit een vervanging zijn voor het professionele oordeel. Raman en Van Daniker (1994) stellen daarom een glijdende schaal met percentages voor die accountants kunnen gebruiken bij het evalueren van hun professionele oordeel over de materialiteit. In zijn commentaarbrieven verzet de INTOSAI zich tegen voorbeelden van percentages in de standaard, omdat deze voorbeelden ertoe kunnen leiden dat accountants deze percentages als standaardpercentages gaan gebruiken. Daarom betoogt de INTOSAI dat de ISA geen specifieke percentages zou moeten geven, en dat de standaard in plaats daarvan alleen mogelijke grondslagen zou moeten noemen. Hoewel accountants gegronde redenen kunnen hebben percentages te gebruiken die afwijken van de standaard, kan hun oordeel bijvoorbeeld bij een review toch in twijfel worden getrokken als zij percentages kiezen die afwijken van de voorbeeldpercentages in de standaard. INTOSAI is niet de enige organisatie die zich verzet tegen het gebruik van voorbeelden in de standaard. In zijn commentaarbrief onderschrijft het United States Government Accountability Office (GAO) de commentaarbrief van de INTOSAI. Het gebruik van percentages in de standaard wordt niet alleen betwist door publiekrechtelijke instanties, maar ook door andere commentatoren. Het Institute of Chartered Accountants of Scotland beweert: 'het gestelde specifieke percentage... zal waarschijnlijk leiden tot meer gegevensgerichte controles tijdens de jaarrekeningcontrole van een aantal overheden. Wij zijn van mening dat dit echter niet zal resulteren in een significante verbetering van de kwaliteit van de controle.' De ACCA, de Association of Chartered Certified Accountants, beweert dat de impact van percentages in een standaard zo groot is dat deze percentages al snel tot regels worden verheven en

dat accountants ter verantwoording zullen worden geroepen als zij een hogere materialiteit gebruiken. Het opnemen van een voorbehoud, zoals 'Illustratieve voorbeelden ... die zouden kunnen worden overwogen zijn onder andere', is volgens de ACCA onvoldoende om hieraan tegenwicht te bieden.

4.5.3 Kwalitatieve materialiteit

ISA 320 maakt geen gebruik van de aanduidingen 'kwalitatief' en 'kwantitatief', maar spreekt van de aard en omvang van fouten. Hoewel uit veel reacties op de ontwerpstandaard bleek dat behoefte bestaat aan duidelijker instructies aangaande de kwalitatieve aspecten van materialiteit, verklaart de standaard slechts dat 'een oordeel omtrent de materialiteit wordt gegeven in het licht van de specifieke omstandigheden en wordt beïnvloed door de aard of omvang van een onjuistheid, of een combinatie daarvan' (§ 2) en dat 'de omstandigheden met betrekking tot bepaalde fouten voor de accountant aanleiding kunnen zijn deze als materieel te beoordelen, zelfs als deze onder de materialiteitsgrens liggen.' (§ 6).

ISA 450 (§ A16) geeft instructies met betrekking tot de kwalitatieve materialiteit door een lijst van fouten op te nemen die de accountant als materieel kan beschouwen, hoewel deze onder de materialiteitsgrens voor de jaarrekening als geheel liggen.

De IAASB merkt in deze standaard op dat er kwalitatieve aspecten zijn die van invloed kunnen zijn op het professionele oordeel van de accountant bij het bepalen van de materialiteit en aanvaardbare fouten voor de planning en uitvoering van de accountantscontrole, en bij het beoordelen van het effect van ongecorrigeerde fouten op de jaarrekening en de accountantsverklaring. De accountant dient bij het uitvoeren van de controle dan ook alert te zijn op dergelijke fouten.

Kwalitatieve materialiteit ziet op de aard van een transactie of op een bedrag en heeft zowel financiële als niet-financiële aspecten die van invloed kunnen zijn op de beslissingen van de gebruiker van de jaarrekening, ongeacht het daarmee gemoeide bedrag. Sommige auteurs hebben betoogd dat de politieke gevoeligheid van negatieve publiciteit voor overheden in veel gevallen eerder schuilt in de aard van een bedrag – bijvoorbeeld illegaal handelen, omkoping, corruptie en transacties van gelieerde partijen – dan in de omvang daarvan. Een voorbeeld hiervan is de beloning van hoge overheidsfunctionarissen, zoals ministers en bestuurders van semi-overheidsinstellingen, en de reis- en representatievergoedingen die zijn ontvangen. Ook al zijn deze beloningspakketten wellicht niet van materieel belang voor de jaarrekening als geheel, zij kunnen politiek gevoelig zijn. Overwegingen rondom de kwalitatieve materialiteit dient de accountant daarom

Tabel 1 Overzicht van specifiek commentaar voor de controle van overheden (paragraaf 4)

		ISA 320	Specifiek commentaar
1. Reikwijdte van de controle		Jaarrekeningcontrole	Aanvullende instructies kunnen noodzakelijk zijn door grotere reikwijdte van de controle in de publieke sector, namelijk ook rechtmatigheidscontrole en performance audits.
2. Definitie van materialiteit		Economische beslissingen	ISA 320 erkent dat jaarrekeningen in de publieke sector ook worden gebruikt voor andere dan economische beslissingen.
3. Gebruikers van jaarrekeningen		Beleggers	ISA 320 onderscheidt wetgevers en regelgevers in de publieke sector.
4. Wie bepaalt de materialiteit		Accountant	Regelgevers in plaats van accountants bepalen de materialiteit (in sommige landen)
5. Bepalen van materialiteit:	Grondslag	Geeft voorbeelden: winst voor belasting, totale omzet, totaal vermogen, netto-vermogenswaarde	ISA 320 geeft aanvullende voorbeelden: totale kosten of nettolasten (kosten minus opbrengsten of uitgaven minus inkomsten) voor programma-activiteiten
	Percentages	Geeft illustratieve voorbeelden	Commentatoren maken bezwaar tegen het geven van voorbeelden
	Kwalitatieve materialiteit	ISA 450 geeft instructies	Aanvullende instructies kunnen noodzakelijk zijn vanwege de politieke gevoeligheid

niet te negeren – zij kunnen van invloed zijn op de aard en omvang van controles van overheden, en vaak zijn zij dat ook (Ramamoorti en Hoey, 1998).

5 Samenvatting en conclusie

In dit artikel heb ik de overheidsspecifieke paragrafen in de herziene controlestandaard over materialiteit, ISA 320, geanalyseerd en nagegaan in welke mate hierin rekening is gehouden met ingediende commentaren op conceptstandaarden en met argumenten uit de literatuur. De herziene standaard ISA 320 bevat een aantal paragrafen, specifiek gericht op de controle van de jaarrekeningen van overheden. Tabel 1 geeft een samenvatting van de overheidsspecifieke elementen in ISA 320.

De conclusie is dat ISA 320 voor de bepaling van de materialiteit geen overheidsspecifieke vereisten geeft, alleen overheidsspecifieke toelichting. Dit past in de clarity-structuur

waarbij het eerste deel van elke standaard de vereisten (requirements) bevat en het tweede deel nadere invulling geeft aan de manier waarop de accountant aan deze vereisten kan voldoen in de vorm van toelichtend materiaal (application material). Het toelichtend materiaal is wel een integraal onderdeel van de ISA, maar heeft geen verplichtend karakter. Dit past eveneens in de principles based benadering die de IAASB volgt bij het opstellen van standaarden. Terecht heeft de IAASB bij het opstellen van ISA 320 haar gebruikelijke benadering gevolgd. Hierbij wordt het aan de accountant zelf overgelaten de principes op de concrete situatie toe te passen.

6 Onderzoeksmogelijkheden naar materialiteit bij de controle van overheden

Tot slot noem ik enkele mogelijkheden voor onderzoek naar de materialiteit bij de controle van overheden. Een onderzoek van controlestandaarden en de controlepraktijk op het niveau van de nationale overheden kan vergelijkingsmateriaal opleveren over de verschillen in benadering van materialiteit tussen landen, inclusief de gebruikte grondslagen en percentages. Onderzoek kan ook gericht zijn op het verkrijgen van inzicht in de mate waarin overheidsaccountants lagere materialiteitsgrenzen stellen voor bepaalde categorieën van transacties, jaarrekeningposten of toelichtingen dan voor de jaarrekening als geheel. Nader

onderzoek kan ook uitwijzen of accountants en gebruikers van jaarrekeningen van overheden (wet- en regelgevers, burgers) dezelfde visie hebben op de vereiste materialiteit, daarbij rekening houdend met politieke gevoeligheid. Ten slotte liggen er ook nog kansen voor onderzoek naar de materialiteit bij de rechtmatigheidscontrole, operational audit en performance audit. Er zijn dus mogelijkheden voor onderzoek op het gebied van materialiteit bij de controle van overheden en er is ook behoefte aan. Dit wetenschappelijk onderzoek kan immers input opleveren voor het verder ontwikkelen van controlestandaarden. ■

Prof. dr. F.D.J. van Schaik RA is partner bij Deloitte Accountants, lid van de International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board en hoogleraar Management Accounting aan de Universiteit van Amsterdam. E-mailadres: fvanschaik@deloitte.nl.

Literatuur

- Ånerud, K. (2007), Harmonization of financial auditing standards in the public and private sectors—What are the differences? *International Journal of Government Auditing*, vol. 34, no. 4, oktober, pp. 17-21.
- Berardino, J. F. (2001), Remarks before the Committee on Financial Services of the United States House of Representatives. December 12: 3–4. Washington, D.C.: Government Hearings. Te downloaden via: <http://financialservices.house.gov/media/pdf/121201jb.pdf>.
- Carmichael, D.R. en W.W. Holder (1987), Materiality considerations in governmental audits, *CPA Journal*, vol. 57, no. 12, december, pp. 103-107.
- Governmental Accounting Standards Board (1987), Concepts Statement 1 of the GASB. *Objectives of Financial Reporting (GASBCS 1)*, paragraaf 30, Norwalk, CT, U.S.
- Holder, W.W., K.R. Schermann en R. Whittington (2003), Materiality Considerations: Audits of governments financial statements just got more complex, *Journal of Accountancy*, november, blz. 61–66.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) (2004), Exposure Draft Proposed ISA 320 (Revised and Redrafted), *Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements*, december. Te downloaden via: www.iaasb.org.
- IAASB (2006), Exposure Draft. Proposed Redrafted International Standards on Auditing.
- ISA 320 (Revised) *Materiality in Planning and Performing an Audit*. ISA 450 *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*, oktober. Te downloaden via: www.iaasb.org.
- IAASB (2008), Revised and Redrafted International Standards on Auditing. ISA 320 (Revised and Redrafted) *Materiality in Planning and Performing an Audit*. ISA 450 (Revised and Redrafted) *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*, oktober. Te downloaden via: www.iaasb.org.
- Icerman, R.C. en W. Hillison (1989), Risk and materiality in governmental audits, *Association of Government Accountants Journal*, Fall, pp. 51–61.
- INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) (2007a), ISSAI (International Standard of Supreme Audit Institutions) 1320 *Financial Audit Guideline – Materiality in Planning and Performing an Audit*. Exposure Draft of the Practice Note to ISA 320, september. Te downloaden via: www.issai.org.
- INTOSAI (2007b), ISSAI 1450 *Financial Audit Guideline – Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*. Practice Note to ISA 450, september. Te downloaden via: www.issai.org.
- Iskandar, T.M. en E.R. Iselin (1999), A review of materiality research. *Accounting Forum*, vol. 23, no. 3, september, pp. 209-239.
- Messier, W.F., N. Martinov-Bennie en A. Eilifsen (2005), A review and integration of empirical research on materiality: two decades later, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 24, no. 2, november, pp. 153–187.

- Pheijffer, M. (2007), Auditing-standaarden: in principe heldere regels, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 81, no. 12, december, pp. 594-599.
- Pheijffer, M. (2009), IAASB: gewijzigde controlestandaarden en strategie 2009-2011, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 83, no. 5, mei, pp. xxx-xxx.
- Price, R. en W.A. Wallace (2001), How does material differ from significant, important and substantial? Time for Clarification, *The Journal of Government Financial Management*, vol. 50, no. 4, winter, pp. 42-46.
- Price, R. en W.A. Wallace (2002a), An international comparison of materiality guidance for governments, public services and charities, *Financial Accountability & Management*, vol. 18, no. 3, augustus, pp. 291-308.
- Price, R. en W.A. Wallace (2002b), Relative materiality thresholds in the public sector, *Public Fund Digest*, vol. 2, no. 2, augustus, pp. 50-63.
- Ramamoorti, S. en A.L. Hoey (1998), Materiality in government audit planning, *The Government Accountants Journal*, vol. 47, no. 1, voorjaar, pp. 44-49.
- Raman, K.K. en R.P. Van Daniker (1994), Materiality in government auditing, *Journal of Accountancy*, vol. 177, no. 2, februari, pp. 71-76.
- Roberts, R.W. en P.D. Dwyer (1998), An analysis of materiality and reasonable assurance: professional mystification and paternalism in auditing, *Journal of Business Ethics*, vol. 17, pp. 569-578.
- Schaik, F.D.J. van (2003), De jurist en de onafhankelijkheid van de accountant: principes of regels?, *Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie (WPNR)*, jaargang 134, nr. 6556, 29 november, pp. 887-892.