



Belastingdienst

# Controleaanpak Belastingdienst (CAB)

De CAB en zijn modellen toegepast in toezicht

# 1 Inleiding

## Doelstelling en doelgroep

Deze notitie beschrijft de controleaanpak Belastingdienst (CAB) en zijn betekenis voor het toezicht<sup>1</sup> van de Belastingdienst. De notitie is geschreven voor alle professionals die, binnen en buiten de Belastingdienst, werkzaam, betrokken en/of geïnteresseerd zijn in fiscaal toezicht; en in het bijzonder: de controle.

De notitie richt zich op een heterogene doelgroep, zowel wat achtergrond als kennis en ervaring betreft.

## Reikwijdte CAB

De CAB ziet niet op een specifieke groep belastingplichtigen, maar biedt voldoende ruimte om het achterliggende gedachtegoed – zowel op (zeer) grote als op kleine organisaties – van toepassing te laten zijn. Natuurlijk zien toezicht op en controle van een MKB-organisatie er anders uit dan die betreffende een grote organisatie, maar de CAB-uitgangspunten die in deze notitie zijn weergegeven, gelden in beginsel voor alle controles<sup>2</sup> door de Belastingdienst.<sup>3</sup>

De CAB wordt zowel in horizontaal als verticaal toezicht toegepast. De CAB is dan ook voor alle toezicht-medewerkers bedoeld. De kenmerken van de organisatie waarop het toezicht zich richt, bepalen de keuze uit de beschikbare controlemiddelen en -technieken.

Alle toezichtmedewerkers van de Belastingdienst moeten de CAB beheersen, maar niet met dezelfde diepgang. Iedereen moet de uitgangspunten van de CAB hanteren, maar niet met dezelfde intensiteit. De CAB is niet vrijblijvend, maar biedt wel ruimte voor differentiatie en fasering. Kennis van de CAB is overigens ook van belang voor externe betrokkenen bij het fiscale toezicht. Vandaar dat wij ook die doelgroep met deze notitie willen bereiken.

## Opbouw notitie

De notitie begint met een hoofdstuk (2) waarin het belang van de CAB voor het fiscale toezicht wordt beschreven. Daarin wordt toegelicht hoe de uitgangspunten van de CAB bijdragen aan doeltreffend en doelmatig toezicht. Tevens worden de ontwikkelingen in het toezicht en de betekenis daarvan voor de Belastingdienst geschetst. Dit wordt gedaan aan de hand van het schillenmodel. In dit model wordt inzichtelijk gemaakt op welke wijze ontwikkelingen in de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) en in de externe controle van invloed zijn op het toezicht van de Belastingdienst. Daarna volgen hoofdstukken over het transactiemodel (3) en het workflow-model (4). Deze hoofdstukken geven inzicht in de controledoelen en de daarbij behorende activiteiten. De notitie wordt afgesloten met een hoofdstuk (5) waarin de relatie tussen het schillenmodel en het transactiemodel wordt geoperationaliseerd. Hier wordt ook een leidraad gegeven voor het verminderen (reduceren) van gegevensgerichte controlewerkzaamheden door de Belastingdienst

- 
- 1 Toezicht is het verzamelen van informatie over het subject en zijn handelingen om vast te stellen of er sprake is van regelnaleving en interventie op basis van dat oordeel, gericht op het versterken van de naleving. Controle is het proces waarin de controlemedewerker deskundig, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd informatie tracht te verkrijgen en objectief tracht te beoordelen teneinde een antwoord te geven op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan bepaalde normen.
  - 2 Het betreft hier controles, actualiteitsbezoeken, waarneming ter plaatse etc. ; het zogenoemde 'toezicht buiten'. Voor de heffing (aanslagregeling, vooroverleg en bezwaarbehandeling) geldt een ander kader.
  - 3 Onder de Belastingdienst wordt zowel het dienstonderdeel Belastingen begrepen, als de Douane.

# 2 Het belang van de CAB in het fiscale toezicht

## Inleiding

De CAB speelt een belangrijke rol in het fiscale toezicht. In de eerste plaats beschrijft de aanpak hoe de Belastingdienst de controle van een aangifte of een set van aangiften uitvoeren. Deze controles worden ook wel boekenonderzoeken (Belastingen) of administratieve controles (Douane) genoemd.

Met de invoering van horizontaal toezicht (HT) heeft de CAB er een belangrijke nieuwe taak bij gekregen. In de toelichting op de norm in het toezicht verwijst de Belastingdienst naar de CAB. Deze norm is inmiddels bekend onder de term 'aanvaardbare aangifte'. Met de norm maakt de Belastingdienst duidelijk wanneer een aangifte bij het uitoefenen van toezicht, 'goed genoeg' is.

## De aanvaardbare aangifte

Het is belangrijk op te merken dat 'aanvaardbare aangifte' geen zelfstandig juridisch begrip is. Wet- en regelgeving bepalen de eisen waaraan een aangifte moet voldoen. Een belastingplichtige heeft de verplichting en verantwoordelijkheid om deze wet- en regelgeving na te leven als hij zijn aangifte opstelt en indient. De term 'aanvaardbare aangifte'<sup>4</sup> heeft betekenis in het toezicht van de Belastingdienst. Met 'aanvaardbaar' wordt invulling gegeven aan de eis van doelmatige en doeltreffende uitvoering van wet- en regelgeving, zoals verwoord in de permanente opdracht aan de Belastingdienst.<sup>5</sup>

## Doelmatigheid en doeltreffendheid in het toezicht

Doelmatigheid en doeltreffendheid betekent voor de Belastingdienst dat de dienst keuzes maakt waar het de verdeling en inzet van (toezicht)capaciteit betreft. Het is ondoenlijk en bovendien onnodig dat de Belastingdienst alles zelf controleert. De Belastingdienst levert toezicht op maat en de CAB ondersteunt dit door de volgende twee uitgangspunten:

1. Controle-informatie moet toereikend zijn; er moet voldoende (kwantitatief en kwalitatief) controlebewijs verzameld zijn om het oordeel over de aangifte te dragen.<sup>6</sup> Er wordt dus precies voldoende werk gedaan om de uitspraak te onderbouwen, niet meer en niet minder.
2. De controle-informatie behoeft niet louter uit de eigen activiteiten van de controlemedewerker naar voren te komen. Het schillenmodel laat zien hoe hij gebruik kan maken van controle-informatie die door anderen reeds is verzameld.

Voor toezichtmedewerkers betekenen deze uitgangspunten dat zij:

- met een rationele controleopdracht op pad gaan;

4 De term 'aanvaardbare aangifte' leidt in de praktijk tot verwarring. De reden hiervoor is dat de 'juridische wereld'/terminologie en de 'controlewereld'/terminologie door elkaar lopen. De controle/het toezicht richt zich de facto niet op de aangifte, maar op de stand van de formalisering van de materiële belastingschuld op het moment van het onderzoek. Suppleties/teruggaven, al dan niet voldoen aan informatie- en correctieverplichtingen e.d. worden immers in het toezicht betrokken. De volgende duiding van aanvaardbaarheid is juist, maar wel complexer. Daarom hebben wij ervoor gekozen deze duiding in een voetnoot op te nemen:  
'In zijn toezicht beoordeelt de Belastingdienst de formalisering van de materiële (uit de wet voortvloeiende) verschuldigde belasting. De formalisering van de belastingschuld is, in het kader van een doelmatig toezicht achteraf, aanvaardbaar als op het moment van onderzoek aan de formalisering geen materiële fouten (of gebreken) meer kleven.'

5 Dit is in lijn met de permanente opdracht van de Belastingdienst: *de Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn onlosmakelijk aan zijn handelen verbonden.*

6 Controleactiviteiten beogen toereikende controle-informatie op te leveren. Voor financiële controles, zoals een belastingcontrole, kan dat voor een deel worden bereikt met modellen uit het vakgebied Statistical Audit. Voor juistheidscontroles kan de uitkomst op basis van dergelijke modellen positief worden geformuleerd. Een voorbeeld: 'Er is redelijke zekerheid verkregen dat de <aangeduide verzameling boekingen> geen fout bevat die groter is dan <het bedrag van de materialiteit>.'  
Voor volledigheidscntroles zijn echter nog maar weinig kwantitatieve modellen ontwikkeld. Dit betekent dat een oordeel over de volledigheid van de verantwoording van de transacties vaak negatief wordt geformuleerd, zoals: 'Er zijn geen omissies gebleken'.

- (een deel van) de aangifte zo snel mogelijk willen goedkeuren;<sup>7</sup>
- daarbij oog hebben voor de verdeling van de bewijslast;
- hun oordeel baseren op een deugdelijke grondslag;
- dus voldoende deskundigheid in huis hebben;
- genoeg werk doen, maar niet te veel.

### Toereikende controle-informatie

Als beoordeeld wordt of een aangifte aanvaardbaar is en dus kan worden goedgekeurd, moeten de volgende controledoelen op voldoende niveau worden verwezenlijkt:<sup>8</sup>

- vaststellen of alle transacties<sup>9</sup> verantwoord zijn;
- vaststellen of de relevante gegevens van de transacties volledig vastgelegd zijn;
- vaststellen of die gegevens juist en tijdig verantwoord zijn;
- vaststellen of de schattingsposten juist zijn;
- vaststellen of specifieke fiscale wet- en regelgeving juist is toegepast in de fiscale aangifte.

Hiervoor hanteert de CAB het Bayesiaanse risicoanalysemodel voor het gerechtvaardigd beperken van de omvang van de gegevensgerichte controlewerkzaamheden op basis van positieve voorinformatie. De risicoanalyse is er dus op gericht te bepalen wat in de controle op valideerbare wijze achterwege kan worden gelaten. Deze aanpak krijgt vorm in het schillenmodel. Het Bayesiaanse risicoanalysemodel is gebaseerd op de mogelijkheden die de statistiek biedt om ‘een redelijke mate van zekerheid’ te krijgen over het controledoel ‘juistheid’. Het Bayesiaanse risicoanalysemodel is niet geschikt voor het controledoel ‘volledigheid van transacties’. Uiteraard zijn wel handvatten beschikbaar om een vorm van risicoanalyse op deze controledoelstelling toe te passen.

De risicoanalyse wordt uitgevoerd door systeem- of organisatiegerichte controles uit te voeren; door de AO/IB te beoordelen.<sup>10</sup> Vragen die moeten worden beantwoord, zijn bijvoorbeeld:

- Zijn alle transacties vastgelegd?
- Zijn alle relevante gegevens van de transacties vastgelegd?
- Zijn de gegevens conform de wettelijke termijn bewaard en direct beschikbaar én toegankelijk voor een controle van de Belastingdienst?

7 Soms voeren we controlewerkzaamheden uit voordat de aangifte beschikbaar is. De Belastingdienst noemt dit ‘controleren in de actualiteit’; in de openbare controlepraktijk spreekt men van ‘interim-controles’. Alle controlewerkzaamheden – ook de interim-controles – zijn erop gericht (uiteindelijk) vast te stellen of de ingediende aangifte goed genoeg is. Naast controleren in de actualiteit doen we ook actualiteitsbezoeken. We spreken van actualiteitsbezoeken als we werkzaamheden uitvoeren die ten doel hebben om na een oriënterende fase in te schatten of verder onderzoek nodig is. Er wordt dan niet vastgesteld of de aangifte werkelijk goed genoeg is.

8 Soms voeren we een controle uit waarin slechts een deel van de controledoelen behoeft te worden gerealiseerd. Dit zijn deelonderzoeken.

9 Elke organisatie ontplooit fiscaal relevante activiteiten. Activiteiten die een waardenstroom genereren die fiscaal belast wordt zoals handelsactiviteiten, maar er zijn meer activiteiten te bedenken die direct of indirect fiscale implicaties meebrengen, zoals personeelscontracten sluiten, pensioenpremies afdragen of reserves vormen. Het begrip ‘transacties’ omvat al deze activiteiten.

10 Deze werkzaamheden noemen we de voorwaardelijke controles uit de pre-planning, zie het workflow-model.

### **Toereikende controle op de volledigheid van de transacties**

In de controle op de volledigheid van de transacties speelt de controle-informatie van anderen een belangrijke rol. Het gaat dan om een antwoord op de vraag of er wellicht 'meer' is of is geweest dan verantwoord is. Dat 'meer' is dan niet te vinden in de administratie, het zou immers ofwel niet geregistreerd, ofwel na registratie aangepast dan wel verwijderd kunnen zijn. Een oordeel over de volledigheid kunnen we met de beschikbare controletechnieken en -middelen en door achteraf onderzoek te doen alleen negatief formuleren: 'er is ons niet gebleken dat de opbrengstverantwoording onvolledig is'.

Met een controle op de volledigheid onderzoeken we of wat in de verantwoording (de aangifte) is opgenomen, aannemelijk is. Dit soort onderzoeken leidt veelal niet tot een oordeel met een redelijke mate van zekerheid, zoals met de juistheidscontrole wel mogelijk is. We kunnen bij kleine organisaties hooguit komen tot een oordeel over de mate van aannemelijkheid (plausibiliteitsoordeel).

In de interne beheersing van de gecontroleerde organisatie zijn activiteiten begrepen die noodzakelijk zijn voor de controle die achteraf niet kunnen worden overgedaan. Deze activiteiten worden onvervangbare maatregelen van interne beheersing genoemd. Een voorbeeld van zo'n maatregel is functiescheiding. Gezien de beperkte omvang van een MKB-onderneming waarin medewerkers vaak meerdere functies vervullen, zijn deze maatregelen niet altijd uitvoerbaar. Wanneer belangrijke onvervangbare maatregelen niet aanwezig of van onvoldoende kwaliteit zijn, kunnen wij dit in ons toezicht (ten dele) compenseren met onderzoek bij derden, waarneming ter plaatse en rensignementen.

Omdat er geen kwantitatieve modellen beschikbaar zijn om inzichtelijk te maken wanneer volledigheidscntroles toereikend zijn, is er grote mate van professionaliteit ('professional judgement') nodig om deze controle mogelijkheden goed te benutten.

### **Toereikende controle op de juistheid van de transacties**

De strekking van het risicoanalysemodel voor de gegevensgerichte controle is dat gegevensgerichte juistheidscontroles op transacties of posten van de verantwoording (zoals aangifte of jaarrekening) worden uitgevoerd met behulp van steekproeven.<sup>11</sup> Hiervoor moet wel eerst worden vastgesteld of een gegevensgerichte controle kan worden uitgevoerd. Dit is mogelijk als 1) voldoende gegevens zijn vastgelegd, 2) deze ook bewaard en beschikbaar zijn voor de controle en 3) voldoende zicht is op de administratieve organisatie en interne beheersing. Wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, kan een steekproef worden uitgevoerd.

---

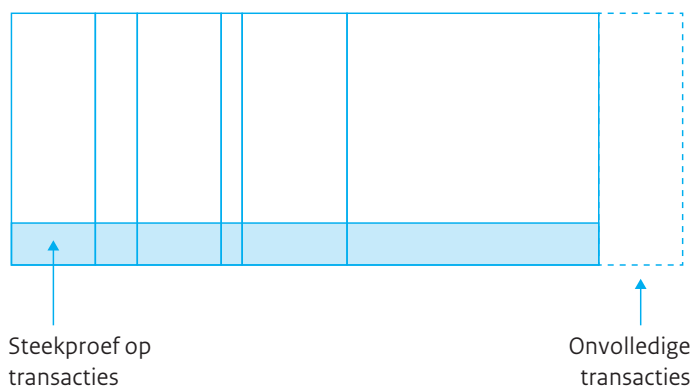
11 De steekproef richt zich op de juistheid van de transacties. Niettemin verschaft de beoordeling van de documenten die we in de steekproef tegenkomen, ons ook informatie over de manier waarop de organisatie in kwestie omgaat met de administratieve vastleggingen en hoe zij haar interne beheersing heeft geregeld. Daarmee komen we impliciet dichtbij een verantwoord oordeel over de (plausibiliteit van de) volledigheid van de transacties.

Met steekproeven kunnen we:

- onze controleaanpak transparant maken; met andere woorden: duidelijk en reproduceerbaar maken wat we hebben gedaan, hoe dat is gebeurd en op welke wijze we tot ons oordeel zijn gekomen;
- zorgen voor een evenredige verdeling van de toezichtlast, omdat de omvang van de steekproef afhangt van een materialiteitsbedrag dat vooraf bekend en voor alle vergelijkbare belastingplichtigen even groot is;<sup>12</sup>
- onze controle doelmatig uitvoeren, omdat de omvang en intensiteit van onze werkzaamheden precies genoeg is om een verantwoorde conclusie te rechtvaardigen dat ‘deze aangifte (niet) goed genoeg is’ en de bewijslast op een redelijke wijze wordt gedeeld en
- onze controle doeltreffend uitvoeren, omdat we de conclusie dat ‘de aangifte (niet) goed genoeg is’ zonder twijfel mogen trekken.

De steekproef ziet er schematisch als volgt uit.

*Figuur 1 Steekproef*



De figuur laat zien dat:

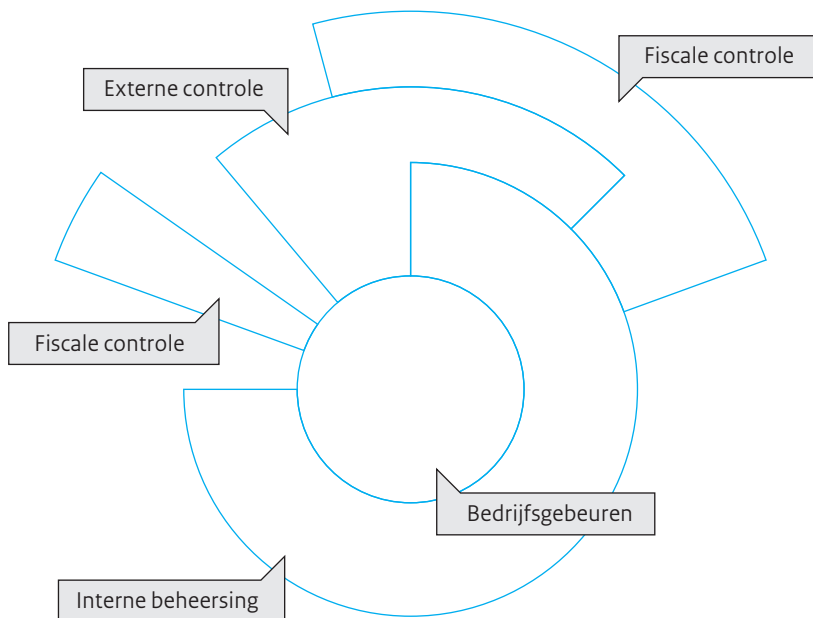
- de steekproef slechts kan worden toegepast op de vastgelegde transacties; met andere woorden: de volledigheid van de transacties raken we hiermee niet;
- de steekproef zich richt op de beoordeling van een dwarsdoorsnede van de verantwoorde transacties (de gekleurde horizontale balk);
- als we de steekproef goed uitvoeren, we een gefundeerd oordeel over de kwaliteit van de gegevens in de totale rechthoek (uiteraard met uitzondering van het stippelgedeelte, ofwel de niet-verantwoorde transacties) kunnen geven.

12 Materialiteit: het maximale bedrag dat na onze controle nog aan niet-ontdekte fouten mag resteren, terwijl ons oordeel toch luidt dat ‘de aangifte goed genoeg’ is.

### Controle-informatie van anderen (het schillenmodel)

Voor het reduceren van werkzaamheden passen we in de CAB een risicoanalysemodel toe. Risicoanalyse heeft tot doel een optimale omvang van de gegevensgerichte controles te bepalen, wat nodig is om de controledoelen te kunnen verwezenlijken. Hierbij houden we rekening met de kwaliteit van de manier waarop de gegevens tot stand zijn gekomen. Dit betekent dat we geen controleactiviteiten uitvoeren die al toereikend zijn uitgevoerd door de gecontroleerde zelf en/of diens accountant/fiscaal dienstverlener. Daarvoor inventariseren we hoe we gebruik kunnen maken van controle-informatie die anderen reeds hebben verzameld. In de CAB wordt dit weergegeven met het schillenmodel.

Figuur 2 Het schillenmodel



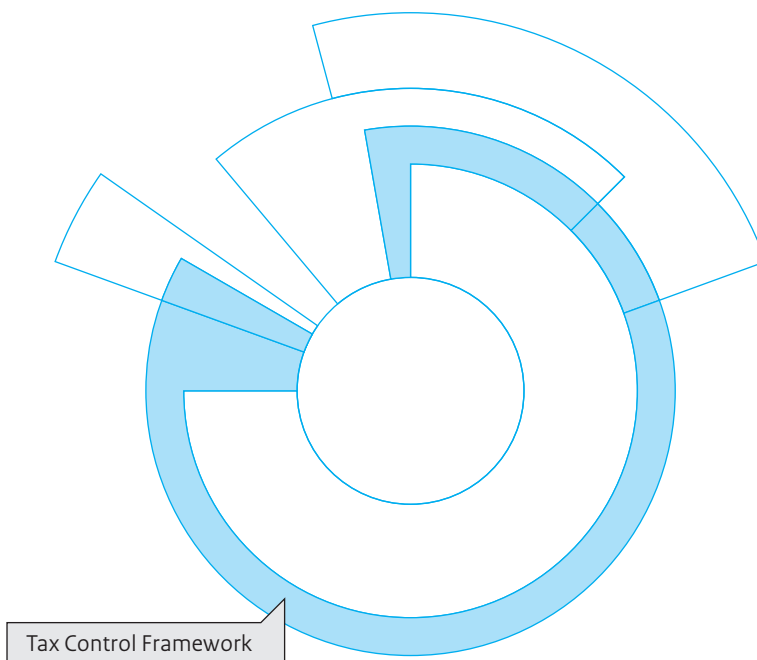
Het uitgangspunt van dit model is dat een organisatie verantwoordelijk is voor een goede sturing, beheersing en verantwoording van haar bedrijf en daarom zelf belang heeft bij een goede kwaliteit van de informatie die uit haar bedrijfsprocessen voortkomt. We komen hier in hoofdstuk 3 op terug. In het schillenmodel is het uitgangspunt dat de ondernemer AO/IB-maatregelen heeft genomen om de kwaliteit van die informatie te waarborgen (de interne controleschil). Verder maakt het schillenmodel inzichtelijk dat externe controle (zoals accountantscontrole) zekerheid aan de kwaliteit van de informatie kan toevoegen en dat de belastingcontrole zich (deels) uitstrekt over gebieden die ook al door anderen zijn beoordeeld. De omvang van deze schillen is voor elke organisatie anders. Dat betekent ook dat de mate waarin gesteund kan worden op de interne beheersing of externe controle varieert.

Degene die wil steunen op de activiteiten van anderen, moet zich altijd zelfstandig een oordeel vormen over (de kwaliteit van) die activiteiten.

### Fiscale beheersing; het Tax Control Framework

Door de ontwikkelingen op het gebied van 'corporate governance' wordt de noodzaak voor organisaties groter om zichtbaar 'in control' te zijn. Deze noodzaak strekt zich ook uit naar de fiscaliteit. Het bestaande raamwerk van AO/IB, ook aangeduid met de term Business Control Framework (BCF), wordt door veel organisaties uitgebreid met beheersingsmaatregelen die gericht zijn op de fiscaliteit. Deze fiscale beheersing wordt ook wel een Tax Control Framework (TCF) genoemd. Een TCF is geen afzonderlijk beheersingssysteem, maar maakt deel uit van het BCF. Om douanericisico's goed te beheersen investeren bedrijven ook in een Customs Control Framework. Op basis daarvan kan een AEO-certificaat worden gegeven. Door deze ontwikkelingen wordt het totale stelsel van interne beheersingsmaatregelen dus groter. Dit is weergegeven in figuur 3. De fiscale beheersing zorgt ervoor dat de Belastingdienst zijn controle-activiteiten kan verminderen. Uiteraard onder de voorwaarde dat de scope en kwaliteit van de fiscale beheersing naar het oordeel van de Belastingdienst goed genoeg zijn. In het schillenmodel kan dit als volgt worden weergegeven:

Figuur 3 De fiscale beheersing

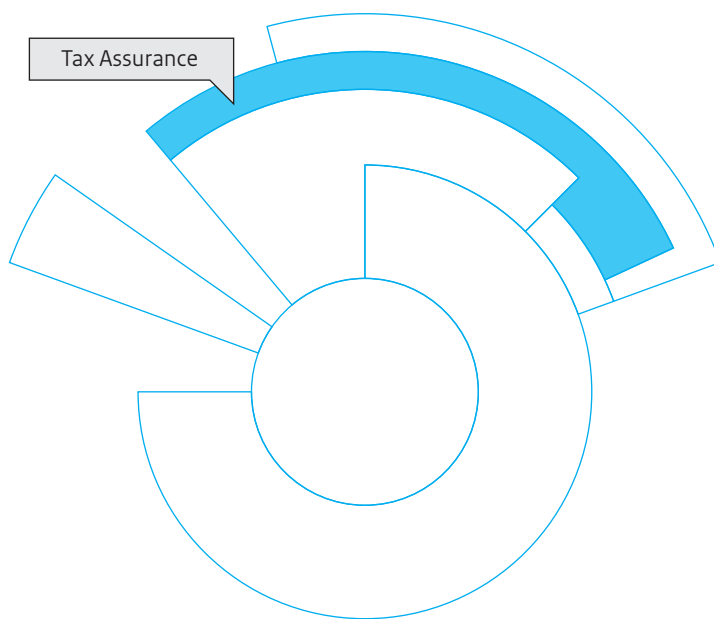




### Externe deskundigen en Tax Assurance

Door de ontwikkelingen op het gebied van (horizontaal) toezicht en de behoefte om ‘in control’ te zijn (‘corporate governance’) willen organisaties meer zekerheid over de fiscale aspecten in de financiële verantwoordingen. Op deze behoefte hebben adviseurs/fiscaal dienstverleners gereageerd met specifiek hiervoor ontwikkelde diensten. In de Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen worden deze adviseurs/fiscaal dienstverleners aangeduid als ‘externe deskundigen’. Binnen Horizontaal Toezicht (HT) MKB worden ze fiscaal dienstverleners genoemd. Zij leveren Tax Risk Management- en/of Tax Assurance-diensten. Die hebben tot doel meer zekerheid (‘assurance’) te verschaffen over de fiscale elementen in de jaarrekening en/of de fiscale aangiften. De mate waarin deze zekerheid wordt gegeven, varieert, afhankelijk van de ‘scope’ en de kwaliteit van de werkzaamheden.<sup>13</sup> Deze ontwikkeling kan de tweede schil in het schillenmodel (externe controle) beïnvloeden (zie figuur 4) en daarmee de controleactiviteiten van de Belastingdienst. In het schillenmodel kan dit als volgt worden weergegeven:

Figuur 4 Diensten door externe adviseurs



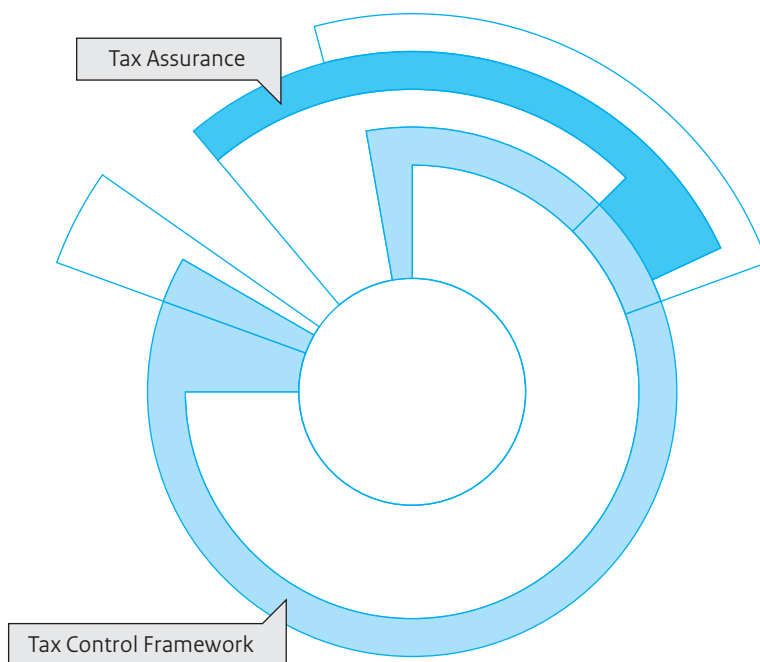
13 De scope van de werkzaamheden is in het HT MKB ook gerelateerd aan de aanvaardbare aangifte. Daarbij wordt rekening gehouden met de eventuele inherente beperking door de omvang van de bedrijven in het MKB.

### Horizontaal toezicht

Het schillenmodel maakt duidelijk waar het bij horizontaal toezicht met name om draait. Als we namelijk meer kunnen *vertrouwen* op de kwaliteit van de interne beheersing (door toevoeging van de fiscale beheersing) en de extra externe controle (in de vorm van diensten van externe deskundigen') is het mogelijk onze eigen controlewerkzaamheden (verregaand) te verminderen. Daarbij hoort wel dat we periodiek vaststellen dat ons vertrouwen in de fiscale beheersing en de diensten van externe deskundigen gerechtvaardigd is. In de volgende hoofdstukken komen we hier op terug.

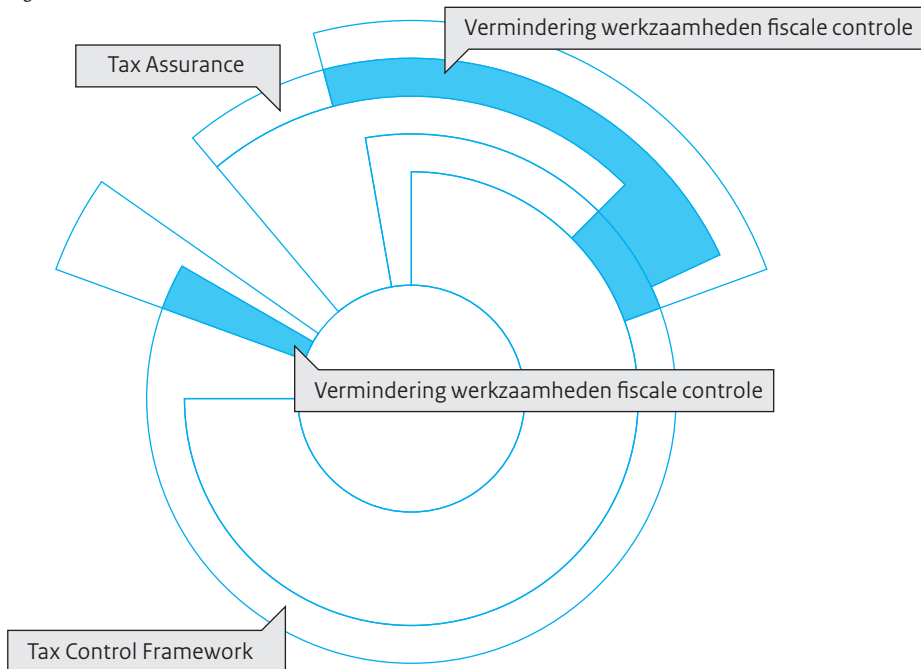
Deze werkwijze kan zichtbaar gemaakt worden in het schillenmodel. Als we een controle instellen, zullen we ons altijd een oordeel willen vormen over de (kwaliteit van de) activiteiten die anderen hebben uitgevoerd. Als we het schillenmodel uitbreiden voor horizontaal toezicht, kan het model als volgt worden weergegeven (zie figuur 5).

Figuur 5 Het uitgebreide schillenmodel



We hebben aan de hand van het schillenmodel kunnen zien dat de Belastingdienst met horizontaal toezicht minder controleactiviteiten behoeft te verrichten. In figuur 6 is deze vermindering in het schillenmodel weergegeven door middel van de gekleurde vlakken.

Figuur 6 Horizontaal toezicht



### Samenvatting

De CAB ondersteunt een doelmatige uitvoering van het toezicht van de Belastingdienst. Hij beschrijft dat controle-informatie toereikend moet zijn en dat controles die door anderen toereikend zijn uitgevoerd, niet overgedaan moeten worden. De CAB maakt inzichtelijk wanneer voor de Belastingdienst, vanuit het perspectief van toezicht, voldoende werk is gedaan voor een oordeel dat een aangifte (verantwoording) aanvaardbaar is. Hiermee is de CAB een belangrijk hulpmiddel in de in- en externe communicatie over de norm in het toezicht, de aanvaardbare aangifte.

Controle (achteraf) op de juistheid van de verantwoording leidt door gebruik van statistische technieken tot een oordeel dat de aangifte met een redelijke mate van zekerheid aanvaardbaar is. Controle achteraf op de volledigheid leidt tot een oordeel over de aannemelijkheid van de verantwoording, een plausibiliteitsoordeel.

De werkzaamheden in het kader van interne beheersing en fiscaliteit door bedrijven en derden hebben zich de afgelopen jaren ontwikkeld, wat het schillenmodel ook laat zien. Uit dit model kunnen we namelijk opmaken in welke mate we kunnen steunen op de werkzaamheden van anderen. Dat kan uiteraard alleen onder de voorwaarde dat deze werkzaamheden ook echt zijn uitgevoerd en ertoe bijdragen dat onze controledoelen verwezenlijkt worden. Dit moet in het toezicht worden vastgesteld.

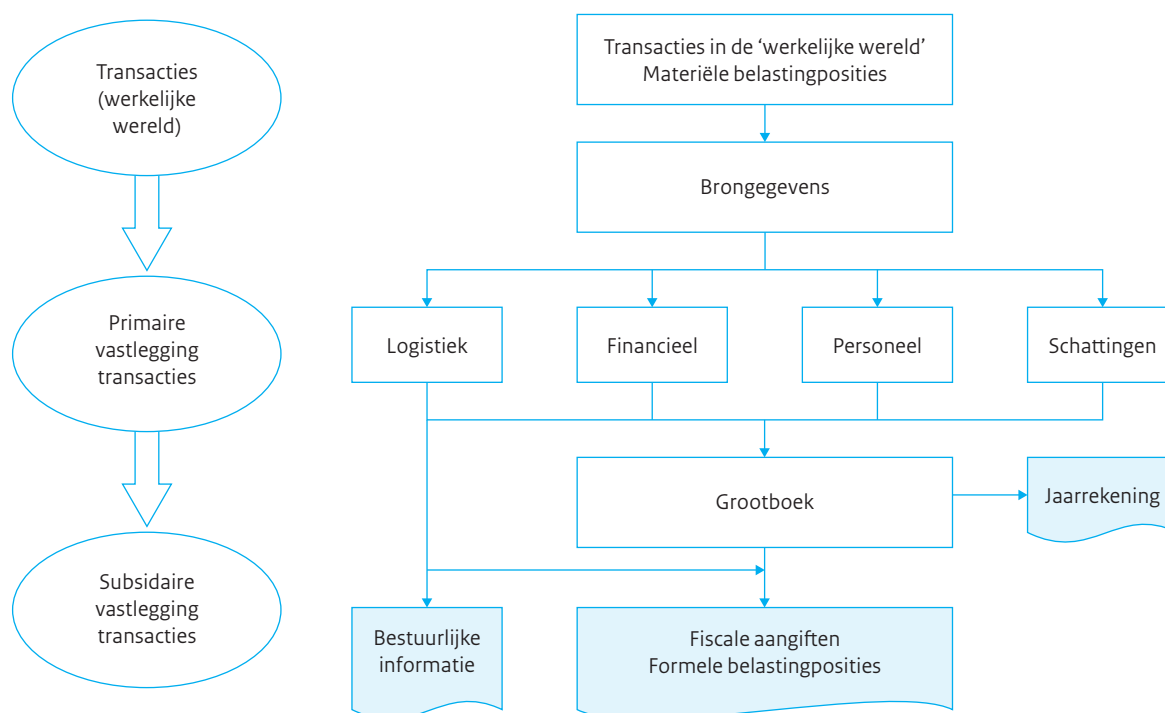
In de volgende hoofdstukken gaan we nader in op de achtergronden van de reductie van werkzaamheden met de CAB-modellen. Het transactiemodel beschrijft waarom reductie van werkzaamheden in het toezicht in het algemeen en in de controle in het bijzonder mogelijk is. Het workflow-model plaatst de activiteiten die reductie beogen in een logische volgorde. In het laatste hoofdstuk van deze notitie wordt beschreven welke reductieniveaus de Belastingdienst hanteert.

# 3 Het transactiemodel

## Inleiding

Elke organisatie ontplooit activiteiten zoals handelsactiviteiten. Deze activiteiten leiden tot transacties. Een organisatie heeft de verantwoordelijkheid dergelijke activiteiten te plannen, uit te voeren, te volgen en te onderhouden en moet daarover verantwoording af leggen aan alle partijen die direct of indirect bij haar betrokken zijn. (Aandeelhouders, banken, verzekeraars, pensioenfondsen, leveranciers, afnemers, personeel (vakbonden) en ook Belastingdienst zijn slechts enkele voorbeelden van belanghebbenden). Om een dergelijk beheersingsproces goed te stroomlijnen neemt de organisatie passende maatregelen. Een daarvan is de vastlegging/registratie van transacties, zoals in- en verkopen. De registratie van transacties is daarmee ook een belangrijk aanknopingspunt voor de controle. Het transactiemodel maakt dit inzichtelijk. In de onderstaande figuur staat aan de linkerzijde het transactiemodel in zijn meest abstracte en elementaire vorm. Aan de rechterzijde is dit model uitgewerkt.

Figuur 7 Het transactiemodel



Het transactiemodel kan in twee richtingen worden gelezen.

1. Van boven naar beneden, het perspectief van de AO/IB. Deze richting maakt inzichtelijk hoe transacties van een organisatie in de dagelijkse realiteit ('real world') leiden tot registraties/vastleggingen, welke AO/IB van invloed is, en hoe transacties uiteindelijk worden opgenomen in een verantwoording, zoals een jaarrekening of een aangifte.
2. Van beneden naar boven, het perspectief van de externe (waaronder fiscale) controle. Deze richting maakt duidelijk dat de controle van een verantwoording onder voorwaarden mogelijk is met primaire vastleggingen en documenten. De voorwaarden zien erop dat de verantwoording via de subsidiaire naar de primaire vastlegging aansluit en dat de AO/IB voldoende betrouwbaar is.

In de volgende twee paragrafen werken we deze twee perspectieven verder uit.

### Het perspectief van de AO/IB

Van de transacties in de ‘werkelijke wereld’ worden vastleggingen gemaakt: de primaire vastleggingen. Het uitgewerkte model laat zien dat de transacties ook online (internet, webwinkels en dergelijke) tot stand kunnen komen. De gegevens van een transactie worden door de organisatie dan ook in diverse vormen en via diverse media ontvangen en vastgelegd. Met de primaire vastleggingen kan de organisatie in haar informatiebehoefte voorzien. Daartoe gebruikt zij systemen die daarvoor geschikte informatie opleveren (in de figuur weergegeven door Logistiek, Financieel, Personeel en Grootboek), zoals via management-rapportages, jaarrekeningen en belastingaangiften. De informatie is onderworpen aan zowel interne beheersing als externe controle. De administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle moeten ervoor zorgen dat de informatie betrouwbaar is. Wanneer dergelijke maatregelen ontbreken of ontoereikend zijn, blijft onzekerheid bestaan over de betrouwbaarheid van de informatie en kan men daar voor de externe controle in beginsel niet op steunen.

### Het perspectief van de (externe) controle

#### De controledoelen

Het transactiemodel maakt de relatie tussen de interne informatiebehoefte en de externe controle duidelijk. Dat gebeurt door de eerder genoemde controledoelen te formuleren als vaststelling van:

- de volledigheid van de vastlegging van transacties; de registratie van de realiteit van het bedrijfsgebeuren in primaire vastleggingen is hier van belang;
- de volledigheid van de vastlegging van de soorten gegevens betreffende de transacties; vaak worden gegevens aan de primaire vastlegging toegevoegd waardoor het sturen en beheersen in de organisatie vorm kan krijgen en men tegelijkertijd verantwoording kan afleggen. Een belangrijk voorbeeld is de toevoeging van gegevens over het controlespoor (‘audit trail’). Voor dat controlespoor dienen soorten gegevens als boekstuknummer, factuurnummer, dossiernummer, personeelsnummer en vaak ook nog naam crediteur, naam personeelslid enzovoort.
- de juistheid van de vastgelegde gegevens over de transacties; deze moet in beginsel gecontroleerd kunnen worden door de boekingen (in het grootboek of een van de voedende systemen) te vergelijken met de primaire vastleggingen en daarbij ook de vraag te beantwoorden of de transacties passen in de bedrijfsvoering van de desbetreffende organisatie.
- de juistheid van schattingsposten;<sup>14</sup>
- de juiste toepassing van relevante (fiscale) wet- en regelgeving.

Deze vijf controledoelen gelden zowel voor een onderzoek naar de getrouwheid van een jaarrekening als voor een boekenonderzoek naar de aanvaardbaarheid van een aangifte winstbelasting (VpB of IB). In deze onderzoeken gaat het met name om de aanvaardbaarheid van de verantwoorde winst. Voor onderzoeken naar de aanvaardbaarheid van de aangiften van andere middelen, zoals LH, OB of douanerechten, gelden de eerste drie controledoelen en de juiste toepassingen van relevante wet- en regelgeving. Doorgaans zijn schattingsposten hier niet aan de orde.

---

14 De beoordeling van dit doel valt buiten het kader van deze notitie.

### **Controle financiële verantwoording**

Controle is het proces waarin de controlemedewerker deskundig, gestructureerd, systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd controle informatie tracht te verkrijgen en objectief tracht te beoordelen teneinde een antwoord te verkrijgen op de vraag of het object dat aan de controle onderworpen is, voldoet aan bepaalde normen. Voorbeelden van objecten zijn de jaarrekening en de aangifte. Waar het gaat om controle spreekt men vaak van de 'Ist-positie', de feitelijke situatie, en de 'Soll-positie', de norm of gewenste situatie. Controle is dan het toetsen van 'Ist' ('zijn') aan 'Soll' ('behoren').

In de controle van een aangifte wordt de 'Soll-positie' gevormd door de voor die aangifte relevante transacties in de 'werkelijke wereld'. De 'Ist-positie' wordt dan gevormd door de vastleggingen daarvan in de aangifte. De controle bestaat er dan uit de vastleggingen in de aangifte te vergelijken met de vastleggingen van de werkelijk uitgevoerde transacties. Deze controle is niet zonder meer mogelijk. Immers bij controle achteraf is het niet mogelijk de reeds uitgevoerde transacties in de werkelijke wereld waar te nemen. De voor controle benodigde 'Soll'-positie moet daarom via een omweg worden opgebouwd.

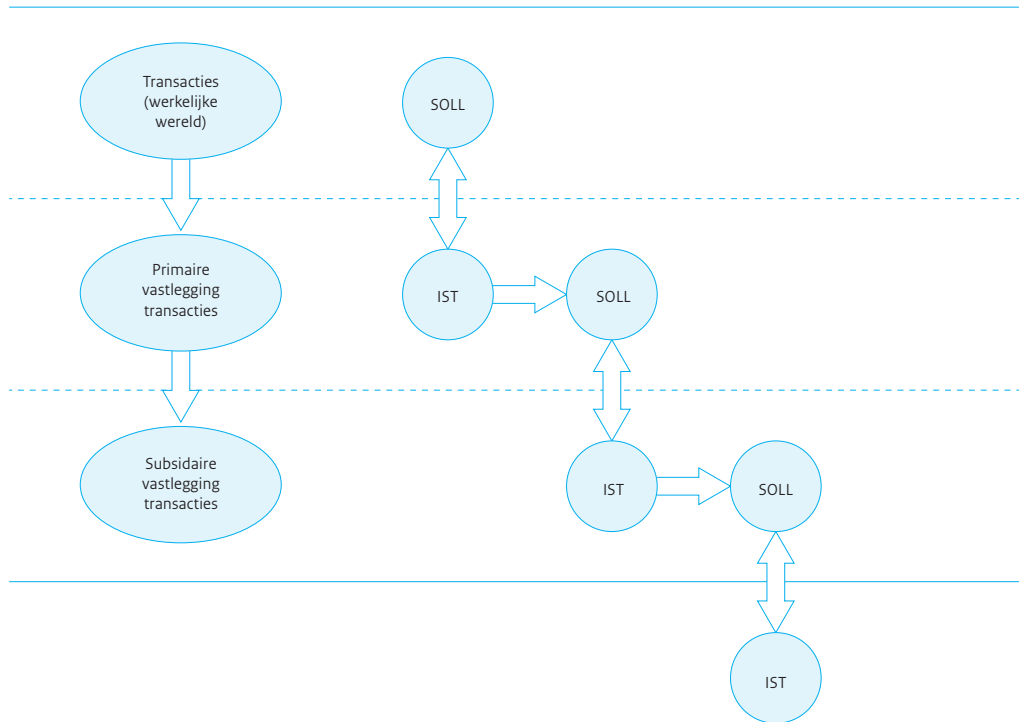
Wanneer een controle wordt ingesteld, is de eerste mogelijke waarneming van een transactie de primaire vastlegging ervan in de administratie van de organisatie. De koop van een product in de winkel is achteraf niet meer waar te nemen. De registratie ervan op de scankassa in de winkel is meestal wel achteraf zichtbaar. Hiervoor is het noodzakelijk dat de winkel maatregelen van interne beheersing heeft genomen om te kunnen garanderen dat de verkoop van het product ook echt wordt geregistreerd. Deze maatregelen moeten functioneren wanneer de transactie wordt voltrokken. Zo niet, dan is achteraf geen zekerheid te geven over de juistheid en volledigheid van de registratie van de transactie. Daarom worden deze maatregelen onvervangbare maatregelen van interne beheersing genoemd.<sup>15</sup>

Hieruit volgt dat het voor een controle achteraf noodzakelijk is de primaire vastleggingen op te waarderen van 'Ist' naar 'Soll'. Als dit mogelijk is, is controle van de aangifte achteraf mogelijk. De subsidiaire vastleggingen, zoals jaarrekening en aangifte, kunnen nu worden vergeleken met de brondocumenten. Deze vorm van controle wordt 'indirecte controle' genoemd. De volgende figuur geeft dit weer.

---

15 Onvervangbare interne beheersingsmaatregelen zijn maatregelen en procedures waarin leemten of gebreken achteraf niet kunnen worden hersteld (de waarborgen dat de transacties van de onderneming zodanig worden geregistreerd – in casu de primaire registraties – dat de volledigheid van de omzetverantwoording controleerbaar is). Voorbeelden van onvervangbare interne controlemaatregelen zijn: functiescheidingen, leegstandcontroles, toegangscontroles [bioscoop, het klassieke – en dus herkenbare – voorbeeld] en de kwaliteits- en kwantiteitsinspecties bij de ontvangst van goederen.

Figuur 8 Het Transactiemodel, 'Ist' en 'Soll'



Mits de onvervangbare maatregelen van interne controle naar behoren functioneren, geeft het transactiemodel dus weer dat elke boeking indirect kan worden gecontroleerd aan de hand van de primaire vastlegging(en) en de daaraan via het controlespoor gekoppelde dossiers en contracten. De controle is dan doeltreffend uit te voeren, wat betekent dat we een oordeel zonder voorbehoud kunnen geven.

De betrouwbaarheid van primaire vastleggingen (zodat ze de soll positie kunnen worden) kan worden getoetst door te controleren of ze juist, volledig en tijdig zijn vast gelegd. Meer specifiek betekent dit dat:

- de echtheid (authenticiteit) van de gegevens vaststaat; de herkomst van de gegevens moet dan wel kunnen worden vastgesteld;
- de integriteit van de gegevens vaststaat; gegevens omtrent de transactie zijn juist, volledig en tijdig vastgelegd.

Het onderzoek naar de kwaliteit van de primaire vastleggingen kan op drie verschillende manieren worden uitgevoerd:

- Direct: de meest betrouwbare vorm is directe controle op het moment dat de transacties worden verricht. Zoals eerder is opgemerkt, is het niet mogelijk alle transacties en primaire vastleggingen daarvan direct en fysiek te controleren. De Belastingdienst zou dan bij alle transacties aanwezig moeten zijn.
- Indirect: het is veelal doelmatiger dit onderzoek indirect in te stellen. Dit kan door te steunen op de IB-maatregelen van de organisatie, maatregelen die voor de organisatie onmisbaar zijn om optimaal te kunnen functioneren, zoals een kwalitatief goede primaire registratie. Alleen zo kan zij immers haar bedrijfsvoering beheersen en verantwoording afleggen. Het is aan de organisatie voorbehouden om deze controle uit te voeren op het moment dat de transactie wordt aangegaan. Het betreft de onvervangbare maatregelen van interne beheersing die achteraf niet alsnog door de onderneming, de accountant of de Belastingdienst kunnen worden uitgevoerd. Deze beheersingsmaatregelen zijn met

name van belang voor de volledigheid van de vastleggingen. De juistheid kan in beginsel wel achteraf worden gecontroleerd door vanuit de brongegevens de transactie te reconstrueren. Hiervoor moet de vastlegging wel volledig zijn. Om te kunnen vaststellen dat de onvervangbare interne beheersingsmaatregelen naar behoren functioneren moet de organisatie of een toezichthoudende derde, in casu Belastingdienst of openbaar accountant, gedurende de controleperiode een aantal transacties direct controleren. De Belastingdienst kan hiervoor waarnemingen ter plaatse (WTP) uitvoeren. De openbaar accountant voert deze activiteiten uit tijdens de interim-controles. In de praktijk zal de Belastingdienst voor deze directe controles veelal steunen op de controles die de accountant tijdens de interim-controle al heeft uitgevoerd.

- Achteraf: door verbandscontroles uit te voeren met de primaire en/of subsidiaire vastleggingen van de partij waarmee de transacties zijn aangegaan. Dit kan bijvoorbeeld door een derdenonderzoek in te stellen of een saldobestorting op te vragen. Het is dan wel van belang te onderzoeken hoe betrouwbaar de informatie van de andere partij is.

### **Samenvatting**

De beschouwing over het transactiemodel is als volgt samen te vatten. Het transactiemodel:

- maakt de relatie tussen transacties in de ‘werkelijke wereld’ en de cijfers in de fiscale aangiften inzichtelijk;
- biedt handvatten voor de controle van de juiste, volledige en tijdige verantwoording van de transacties;
- onderstreept het belang van een adequate AO/IB, die gedeeltelijk onvervangbaar is. Hieraan dient in het toezicht van de Belastingdienst dan ook aandacht te worden besteed.



# 4 Het workflow-model

## Inleiding

In hoofdstuk 1 hebben we de uitgangspunten van de CAB geformuleerd. De controledoelen moeten op een toereikend niveau worden verwezenlijkt en de daarvoor benodigde controle-informatie behoeft niet louter uit eigen activiteiten van de Belastingdienst naar voren te komen (schillenmodel). Om de optimale omvang van werkzaamheden te bepalen past de Belastingdienst risicoanalyse toe.

Het transactiemodel ondersteunt deze risicoanalyse door de relatie tussen interne informatiebronnen, interne beheersing en de externe controle inzichtelijk te maken. De controledoelen worden verwezenlijkt door controleactiviteiten uit te voeren. De volgorde van controleactiviteiten is echter niet willekeurig. In de controle is informatie uit de ene activiteit nodig voor beslissingen in een daarop volgende activiteit. Het loont dus de moeite de activiteiten in een logische volgorde te zetten. Het workflow-model rangschikt de controleactiviteiten in een volgorde die moet leiden tot de meest doelmatige en doeltreffende uitvoering van de controle.

Dit hoofdstuk licht dit model op hoofdlijnen toe.

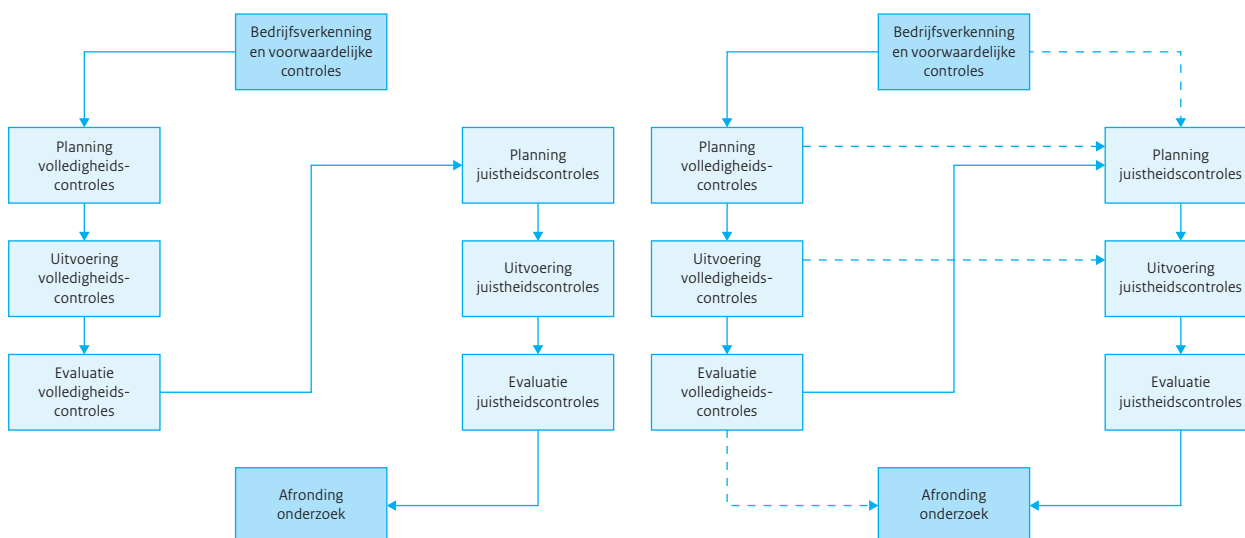
## Rangschikken van controleactiviteiten

De volgorde van de controleactiviteiten in de CAB wordt bepaald door de opeenvolgende beslissingen die moeten worden genomen om te komen tot het doel van de controle, een beslissing dan wel oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangifte. De logische volgorde van controleactiviteiten die de CAB hanteert is:

1. bedrijfsverkenning en voorwaardelijke controles (preplanning);
2. planning van de volledigheidscntroles;
3. uitvoering van de volledigheidscntroles;
4. evaluatie van de volledigheidscntroles;
5. planning van de juistheidscntroles;
6. uitvoering van de juistheidscntroles;
7. evaluatie van de juistheidscntroles;
8. integrale evaluatie en afronding.

Deze controleactiviteiten zijn schematisch weergegeven in het volgende 'workflow-model'.

Figuur 9 Het workflow-model



De rechthoeken in de figuur geven de verschillende soorten controleactiviteiten weer. De ononderbroken pijlen geven de volgorde van de beslissingen weer; gestippelde pijlen geven de 'normale' volgorde in de tijd weer. Met de gestippelde pijlen wordt tot uitdrukking gebracht dat de activiteiten in de praktijk in elkaar overlopen en soms gelijktijdig worden uitgevoerd. De activiteiten en de afronding daarvan zijn echter onderling afhankelijk. De relatie tussen de activiteiten en beslissingen is als volgt. Uit informatie uit de preplanning blijkt of we gebruik kunnen maken van de kwaliteit van de (totstandkoming van de) gegevens (systeemgerichte controles). Aan het eind van de preplanning wordt beslist of de maatregelen van onvervangbare interne beheersing voldoende zijn. Als dat het geval is, kunnen we in de planningsfase beoordelen of de vervangbare interne beheersingsmaatregelen een reductie van de omvang van de gegevensgerichte controles rechtvaardigen.

Informatie die voor de beslissingen relevant is, betreft:

- na de preplanning: het bedrag waarover de Belastingdienst risico loopt (het fiscaal belang), de materialiteit<sup>16</sup> en de mogelijkheid gegevensgericht te controleren;
- na de planning: de soort en omvang van het controlewerk;
- na de uitvoering: de vaststelling dat genoeg is gedaan om (delen van) het controleobject te kunnen goedkeuren;
- na de evaluatie: de voorwaarden die gelden om de verzameling aangiften als geheel te kunnen goedkeuren; het is in deze fase bekend of en in welke mate de organisatie instemt met eventuele bevindingen.

## De controleactiviteiten

### Bedrijfsverkenning

De bedrijfsverkenning bestaat in grote lijnen uit de volgende activiteiten:

1. oriëntatie op de organisatie en de (specifieke) risico's identificeren;<sup>17</sup>
2. verbanden tussen de relevante bedrijfsprocessen vaststellen;
3. een beeld vormen van de 'Soll-positie' van de AO/IB: de vastleggingen en interne beheersingsmaatregelen die voor de desbetreffende organisatie minimaal aanwezig behoren te zijn. Vanuit fiscaal-juridisch perspectief is art. 52 AWR hier de norm;<sup>18</sup>
4. de 'Ist-positie' van de AO/IB vaststellen: de feitelijk aangetroffen vastleggingen en interne beheersingsmaatregelen;<sup>19</sup>
5. de 'Ist-positie' met de 'Soll-positie' vergelijken: welke vastleggingen en interne beheersingsmaatregelen dienen aanwezig te zijn? En welke blijken onvoldoende of niet aanwezig te zijn?

---

16 Zie toelichting in H5.

17 Onderdeel hiervan is het uitvoeren van een initiële cijferbeoordeling (vergelijken cijfers gecontroleerde met die van de branche; of kengetallen van de onderneming in de tijd vergelijken, of bij zelfstandige ondernemers en directeuren-groot-aandeelhouders uitvoeren van een privé vermogensvergelijking). Ook is na deze fase duidelijk welke rol informatietechnologie speelt.

18 Soortgelijke verplichtingen vloeien bij de douane voort uit art 1-2 ADW en art 14 en 16 CDW.

19 In de stappen 3 en 4 wordt de administratieve context van het bedrijf weergegeven.

### **Voorwaardelijke controles**

Voorwaardelijke controles zijn controles waarmee wordt vastgesteld of en in hoeverre de organisatie aan de basale voorwaarden van controleerbaarheid voldoet. Het doel van dit onderdeel in het controleproces is vast te stellen of de controle beperkingen met zich brengt, en zo ja, welke. De voorwaardelijke controles bestaan uit de volgende vier activiteiten:

6. beoordelen of de administratie wordt bewaard (beschikbaarheid gegevens: bewaarplicht);
7. beoordelen of het controlespoor, zoals beschreven is in het transactiemodel, aanwezig is;
8. beoordelen of de administratie (binnen redelijke termijn) controleerbaar is;
9. vaststellen of de administratie materieel betrouwbaar is.

De eerste acht activiteiten hebben voornamelijk betrekking op de formele beoordeling van de administratie: is alles wat aanwezig moet zijn, daar ook echt in te vinden? Met activiteit 9 wordt vervolgens de materiële betrouwbaarheid van de administratie vastgesteld. Hier wordt beoordeeld of alles wat verantwoord had moeten worden, ook werkelijk is verantwoord. Hier bevinden wij ons in het gebied tussen de eerste en de tweede ovaal van het transactiemodel (figuur 8), waarin van alle transacties in de werkelijke wereld een primaire vastlegging moet worden opgenomen, inclusief alle relevante kenmerken van die transacties.

Zoals in het vorige hoofdstuk is beschreven, dienen de maatregelen van onvervangbare interne beheersing van voldoende kwaliteit te zijn. Dit is nodig om te kunnen vaststellen dat alle transacties in de werkelijke wereld tot een primaire vastlegging hebben geleid en dat daarbij tevens alle relevante kenmerken zijn vastgelegd. De maatregelen van onvervangbare interne beheersing worden op opzet, bestaan en werking getoetst.

### **Planning (vaststellen efficiënte controlemix)**

Om vast te stellen welke controlemaatregelen passend zijn, zoeken we naar een combinatie van systeemgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden op basis waarvan de controle zo doeltreffend en doelmatig mogelijk kan worden uitgevoerd. Daarvoor houden we rekening met de regelgeving zoals die is opgenomen in de NV COS.<sup>20</sup>

*Systeemgerichte werkzaamheden* worden uitgevoerd om controle-informatie te verkrijgen over de effectiviteit van de opzet van de AO/IB en de werking van de interne beheersingsmaatregelen gedurende de gehele controleperiode. *Gegevensgerichte werkzaamheden* hebben tot doel tekortkomingen en onjuistheden van materieel belang in verantwoordingen te ontdekken.

Voor bepaalde onderwerpen kunnen louter gegevensgerichte controlewerkzaamheden niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen (hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de volledigheid van de opbrengstverantwoording).

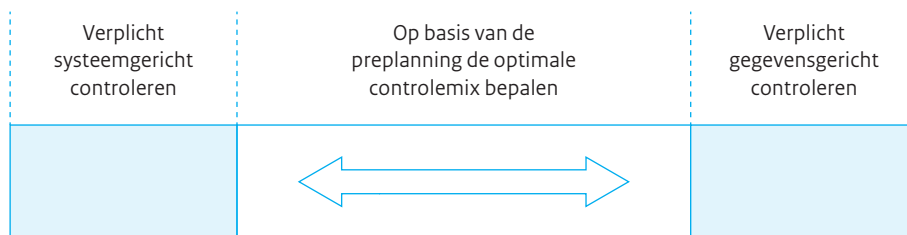
Het is ook niet mogelijk om uitsluitend systeemgerichte controlewerkzaamheden uit te voeren. Dergelijke werkzaamheden kunnen namelijk wel leiden tot de conclusie dat de kans aanwezig is dat fouten in de aangifte kunnen worden aangetroffen, en zelfs tot aanwijzingen voor het bestaan ervan, maar niet tot de ontdekking van de fouten zelf.<sup>21</sup> Fouten in de verantwoording kunnen dus slechts ontdekt worden door gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren.

20 NV COS staat voor Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden en bevatten richtlijnen waaraan accountants zich dienen te houden als zij hun werkzaamheden verrichten.

21 Blokdijk, 2001.

Voor de vaststelling van de aanvaardbaarheid van de aangifte zullen dus systeemgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd dienen te worden en ook een minimum aan gegevensgerichte werkzaamheden. Vervolgens gaat het erom daarnaast een combinatie van systeem- en gegevensgerichte controlewerkzaamheden te plannen op basis waarvan de controle op de meest effectieve en efficiënte wijze uitgevoerd zal worden (zie figuur 10).

Figuur 10 Vaststellen combinatie controlewerkzaamheden



In de preplanning zijn de systeemgerichte werkzaamheden uitgevoerd, in de planningsfase wordt bepaald hoeveel gegevensgerichte werkzaamheden uitgevoerd moeten worden. Tijdens de planning wordt dus de optimale combinatie (controlemix) vastgesteld.

### Volledigheidscontroles

Op basis van de uitkomsten van de bedrijfsverkenning en de voorwaardelijke controles kunnen de volledigheidcontroles worden gepland, uitgevoerd en kunnen de uitkomsten daarvan worden geëvalueerd. Met deze stappen is de kwaliteit van de AO/IB inzake de registratie van transacties reeds beoordeeld. Wanneer de kwaliteit op orde is, hebben we nog geen zekerheid over de volledigheid. Wanneer de kwaliteit niet op orde is, is er meer onzekerheid over de volledigheid. Deze beperkingen in de volledigheidcontrole en de mate van zekerheid die hiermee kan worden bereikt, zijn in hoofdstuk 2 beschreven.

Afhankelijk van de mate waarin we kunnen steunen op de AO/IB, zullen we ook specifieke controletechnieken inzetten. De Belastingdienst heeft de volgende controlemogelijkheden waarmee de aannemelijkheid van de volledigheid van de transacties in de verantwoording kan worden bevestigd of juist ontkracht:<sup>22</sup>

- Activiteiten die onvervangbare interne controle aanvullen:
  - Onderzoek bij derden (zoals leveranciers of afnemers);
  - Waarneming ter plaatse (WTP);
  - Renseignering;
- Activiteiten die vervangbare interne controle uitvoeren:<sup>23</sup>
  - Verbandscontroles;
  - Cijferbeoordelingen.

Uitgangspunt van de CAB is dat de controle-informatie niet louter uit onze eigen activiteiten naar voren hoeft te komen. We maken dus gebruik van de uitkomsten van controle- en rekenwerk dat anderen (organisatie, interne controle, externe controle) reeds hebben uitgevoerd, ook waar het gaat om volledigheidcontroles.

<sup>22</sup> Omdat het om arbeidsintensieve technieken gaat, moeten kosten en toegevoegde waarde worden afgewogen.

<sup>23</sup> Verbandscontroles en cijferbeoordelingen kunnen zekerheid toevoegen onder de voorwaarde dat er ten minste één juiste en volledige verzameling gegevens (de 'Soll-positie') is waaraan de te controleren verantwoording/registratie (de 'Ist-positie') kan worden getoetst.

Als er onvoldoende zekerheid is over de volledigheid van de verantwoording van transacties, moeten we eerst beoordelen of dit in overeenstemming is met de aard en omvang van de organisatie die wordt gecontroleerd. Zijn er onvolkomenheden die het gevolg zijn van het feit dat de organisatie op enigerlei wijze in gebreke is gebleven, dan moeten controlemaatregelen worden uitgevoerd om de gemiste transacties zo goed mogelijk te kwantificeren.

### **Juistheidscontroles**

Met de controle-informatie die is verworven tijdens de uitvoering van de bedrijfsverkenning, de voorwaardelijke controles en de planning, uitvoering en evaluatie van de volledigheidcontroles, worden de juistheidscontroles gepland. Met de kennis en technieken uit het vakgebied Statistical Audit is het mogelijk de juistheidscontroles van gegevens over transacties goed in te richten en doelmatig uit te voeren. Bovendien kan de risicoanalyse met Statistical Audit operationeel en inzichtelijk worden gemaakt. Als de juistheidscontroles zijn uitgevoerd, zullen we onze bevindingen nog moeten evalueren.

### **Afronding onderzoek**

In deze laatste fase van het onderzoek maken we een totaalevaluatie van alle verzamelde controle-informatie uit de voorgaande controlefasen, waarna we het onderzoek afronden en afsluiten met een rapportage.

### **Samenvatting**

Het workflow-model laat ons de verschillende fasen van het controleproces in hun onderlinge relatie zien, namelijk:

- de bedrijfsverkenning, waarmee we het bedrijf in beeld brengen;
- de voorwaardelijke controles, waarin we beoordelen óf we hier kunnen controleren en zo ja, hoe we die controle dan kunnen uitvoeren;
- de controle gericht op de volledigheid van de transacties;
- de controle gericht op de juistheid van de transacties;
- de afronding van de controle.

# 5 Reductie hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden

## Inleiding

Eerder in deze notitie zijn we ingegaan op de controle-informatie die andere interne en/of externe deskundigen hebben verzameld. Een van de uitgangspunten in de CAB is dat de Belastingdienst van deze controle-informatie zoveel mogelijk gebruikmaakt. Dat krijgt concreet vorm door de omvang (kwantiteit) en intensiteit (kwaliteit) van het gegevensgerichte controlewerk te verminderen dat de Belastingdienst met juistheidscontroles met behulp van statistische steekproeven gewoonlijk uitvoert. Het streven naar doelmatigheid is de drijfveer voor de wens de werkzaamheden te reduceren.

Dit hoofdstuk geeft een handreiking voor de wijze waarop en de mate waarin het gegevensgericht controlewerk wordt gereduceerd. De opbouw van dit hoofdstuk is als volgt:

- eerst gaan we in op de context van de reductie: de vertaalslag van positieve voorinformatie naar minder gegevensgericht controlewerk;
- de reductie wordt toegepast op de klassieke steekproef;
- daarna volgt een instructie voor de wijze waarop de reductie wordt toegepast;
- de evaluatie van een gereduceerde steekproef;
- een overweging waarmee het reductieproces in gang wordt gezet: welke combinatie van controle-instrumenten is opportuun?

## Context reductie

Voor een goed begrip van het fenomeen reductie is het van belang om vooraf goed zicht te hebben op de relevante context. Daarbij moeten we oog hebben voor het onderscheid tussen enerzijds de preplanningsfase (zie hoofdstuk 4, het workflow-model) en anderzijds de fase waarin we het gegevensgerichte onderzoek uitvoeren (planning, uitvoering en evaluatie juistheidscontroles).

De preplanningsfase is er onder meer op gericht inzicht te verkrijgen in de kwaliteit van de interne beheersing van de gecontroleerde organisatie. Hier gaat het er voornamelijk om de opzet in kaart te brengen. Daarnaast moeten we met zogeheten lijncontroles zicht krijgen op het bestaan van die opzet. Met betrekking tot de werking van de interne beheersing beoordelen we welke werkzaamheden al intern en extern zijn verricht, die in dit verband positieve voorinformatie opleveren.

Positieve voorinformatie kan aanwezig zijn in verschillende gradaties. De lichtste vorm is die waarmee in de preplanningsfase kan worden aangetoond dat de gekozen maatregelen van interne beheersing van voldoende kwaliteit zijn (opzet). Indien blijkt dat deze maatregelen ook echt zijn getroffen en functioneren, spreken we van een interne beheersing die ook bestaat.

Als we het hebben over de werking van de interne beheersing gaan we nog een stap verder. Dan moet in voldoende mate vaststaan dat de maatregelen van interne beheersing ook voortdurend hebben gewerkt en dat ze ook worden gevolgd (adequate monitorfunctie).

Voor het gegevensgerichte controlewerk wordt, indien van toepassing, een vertaalslag gemaakt van de positieve voorinformatie die in de preplanningsfase is verkregen, naar een reductie op de klassieke steekproef.

## Reductie

Als we spreken over het reduceren van een steekproef bedoelen we daarmee dat we een deel van de geldeenheden in de steekproef aselekt aanwijzen, dat afzonderen en (voorlopig) goedkeuren zonder dat we deze geldeenheden zelf gegevensgericht hebben gecontroleerd op juistheid en volledigheid.

De vermindering van de hoeveelheid gegevensgericht controlewerk wordt uitgevoerd door een reductie toe te passen op de klassieke steekproef. We doen dat door op de klassieke steekproef opnieuw een statistische steekproef te trekken.<sup>24</sup>

De controle van de overige geldeenheden in de steekproef, die dus wél worden gecontroleerd, is nodig om de toegepaste reductie te kunnen valideren. Indien deze geldeenheden allemaal kunnen worden goedgekeurd, ontvangen we daaruit de bevestiging dat de reductie terecht is toegepast. Zijn er geldeenheden die niet kunnen worden goedgekeurd, dan komen we terug op de toegepaste reductie. De geldeenheden die in het kader van de reductie zijn afgezonderd en (voorlopig) goedgekeurd, controleren we dan alsnog.

### De klassieke steekproefomvang

Met een 'klassieke steekproef', die vanwege de doelmatigheid wordt toegepast, bedoelen we de kleinst mogelijke statistische steekproef waarmee nog toereikende controle-informatie wordt verkregen om de populatie, waaruit de steekproef is genomen, te kunnen goedkeuren indien deze vrij is van materiële fouten. De omvang van de klassieke steekproef wordt bepaald door drie parameters: 1) de geëiste betrouwbaarheid, 2) de gehanteerde materialiteit en 3) het aantal fouten dat in de steekproef wordt toegestaan. Hierna lichten we deze parameters nader toe.

De *betrouwbaarheid* heeft betrekking op de kans dat de uitspraak die op basis van de steekproef wordt gedaan, juist is. Deze kans wordt met behulp van kansverdelingen berekend. De Belastingdienst hanteert in zijn steekproefonderzoeken altijd een betrouwbaarheid van 95%. Daarmee wordt aangesloten bij wat in de accountancy gebruikelijk is.

De *materialiteit* heeft betrekking op het totaalbedrag aan fouten in de populatie dat ondanks het uitgeoefende toezicht maximaal onontdekt mag blijven.<sup>25</sup> De hoogte van de materialiteit stelt de Belastingdienst afhankelijk van de omvang van de organisatie waarop het toezicht betrekking heeft. Naarmate de omvang van een organisatie (uitgedrukt in Nederlandse omzet) toeneemt, wordt het bedrag van de materialiteit hoger vastgesteld. In de opgenomen tabel zijn de materialiteitsbedragen af te lezen.<sup>26</sup>

- 
- 24 Het gaat hier om een postensteekproef, waarbij we gebruikmaken van 'cell sampling'. Indien als interval 4 wordt gekozen is een reductie met 75% het resultaat. Met een interval van 8 wordt een reductie van 87,5% gerealiseerd. Het resultaat is een steekproef die 12,5% van de geldeenheden in de klassieke steekproef bevat.
- 25 Het begrip materialiteit, zoals hier beschreven, wordt aangeduid als *kwantitatieve* materialiteit en moet niet worden verward met het begrip *kwantitatieve* materialiteit. Dat laatste begrip heeft betrekking op de betekenis van een geconstateerde (en dus bekende) fout, en dan met name de aard van die fout. Daarbij gaat het vooral over de mate van verwijtbaarheid. Een (ernstig) verwijtbare fout staat goedkeuring van een fiscale aangifte altijd in de weg, ook al is het financiële gevolg (relatief) gering.
- 26 De materialiteitstabel geldt in het toezicht altijd, tenzij sprake is van één van de volgende uitzonderingssituaties:
- De controleopdracht heeft betrekking op een (beperkt) deel van de organisatie; in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op de omzet van het te onderzoeken deel van de organisatie.
  - De controleopdracht heeft betrekking op een (beperkt) deel van de aangifte(n) (deelonderzoek); in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op de omvang van het te onderzoeken controleobject.
  - De controleopdracht heeft uitsluitend betrekking op de loonheffingen; in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op het totale bedrag van de loonsom.
  - De controleopdracht heeft betrekking op een provincie of gemeente; in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op het totaal van de werkelijke lasten vóór bestemming. Het gaat daarbij om de totale lasten van de programma's en de algemene middelen, een en ander vóór dotaties aan of vrijval van de reserves.
  - De controleopdracht heeft uitsluitend betrekking op de invoerrechten en de bij invoer verschuldigde overige heffingen, omzetbelasting, accijnzen en verbruiksbelasting; in dat geval wordt de omvang van de organisatie bepaald op de waarde van de inkomende stroom douanegoederen.
  - De controleopdracht leidt door uitzonderlijke omstandigheden tot een onevenwichtige hoeveelheid controlewerkzaamheden (onbalans); in dat geval wordt de omvang van de materialiteit vastgesteld in overleg met en na expliciete goedkeuring door de vaktechnische lijn, met dien verstande dat een materialiteit van € 3.000.000 als maximum geldt.

Figuur 11 Materialiteitstabel  
(bedragen in euro's)

Omvang organisatie (in Nederlandse omzet)		Materialiteit
–	300.000	Omzet x 5%
300.000	– 500.000	15.000
500.000	– 1.000.000	30.000
1.000.000	– 2.200.000	60.000
2.200.000	– 4.400.000	120.000
4.400.000	– 8.800.000	180.000
8.800.000	– 17.500.000	300.000
17.500.000	– 35.000.000	600.000
35.000.000	– 70.000.000	900.000
70.000.000	– 140.000.000	1.500.000
140.000.000	–	3.000.000

Het aantal fouten dat in de steekproef wordt toegestaan heeft in belangrijke mate invloed op de omvang van de klassieke steekproef. In zijn streven naar een zo hoog mogelijke efficiëntie in het toezicht hanteert de Belastingdienst bij de opzet van de steekproef altijd als uitgangspunt dat in de steekproef geen enkele fout wordt toegestaan. We spreken dan van een 'nulfoutenverwachting'.

De omvang van de klassieke steekproef kan worden berekend door de populatie (M) te delen door het steekproefinterval (I). Het steekproefinterval (I) wordt berekend door de materialiteit te delen door 3 (R).<sup>27</sup>

### De mate van reductie

Voor de hoogte van de reductie op de klassieke steekproef geldt de volgende reductietabel<sup>28</sup> als handreiking.

Figuur 12 Reductietabel

Positieve voorinformatie	Reductie van de steekproef met	Te verrichten werk
Opzet en bestaan van de interne beheersing	75%	25 dual purpose tests
Opzet, bestaan en werking van de interne beheersing, waarbij aan de werking door externe deskundigen of de organisatie zelf aanvullende werkzaamheden zijn verricht (monitoring).	87½%	25 dual purpose tests. Voorts bespreking van de uitkomsten van de monitoring en de uitgevoerde vervolgacties ('follow-ups')
Controles door derden, of de organisatie zelf, met dezelfde reikwijdte (scope) en nauwkeurigheid als de Belastingdienst hanteert	100%	Bespreking uitgangspunten en indien gelijk aan Belastingdienst: beoordeling 10% aselect aangewezen dossiers

27 De factor R = 3 vertegenwoordigt een betrouwbaarheid van 95% en een nulfoutenverwachting.

28 Indien de positieve voorinformatie uitsluitend betrekking heeft op de opzet van de interne beheersing of bijvoorbeeld op een eerste analyse van de AO/IB door de organisatie zelf of door externen, kan een reductie worden toegepast van 50%. Dat deze mate van reductie niet in de reductietabel, doch 'slechts' in een voetnoot wordt vermeld, houdt verband met de inschatting dat deze mate van reductie in de praktijk om verschillende redenen naar verwachting (nagenoeg) niet zal worden toegepast, en experimenteel is.



Van de *percentages* die in de reductietabel zijn opgenomen, kan worden gezegd dat ze in zekere zin arbitrair zijn. Het gaat om keuzes die ten doel hebben kaders te bieden voor een professioneel oordeel ('professional judgement'). Belangrijk is dat de toezichtlast in vergelijkbare gevallen gelijk is.

Wat het werk betreft dat in de reductietabel wordt genoemd, wordt het volgende ter toelichting opgemerkt:

- **Reductie 75% en 87½%**

Er is onderscheid in enerzijds deelwaarnemingen die erop gericht zijn systeemgerichte controles uit te voeren waarmee de formele werking van de interne beheersingsmaatregelen wordt getoetst (*compliance test*) en anderzijds gegevensgerichte controles (*substantive tests*); een combinatie van beide controlevarianten levert een *dual purpose test* op. Bij de transacties in de gereduceerde steekproef waarop geen *dual purpose test* wordt uitgevoerd, voeren we alleen de gegevensgerichte werkzaamheden uit. Zoals de reductietabel laat zien voeren we altijd 25 *dual purpose tests* uit. Voor beide regels in de tabel geldt dat de juistheid van de gehanteerde positieve voorinformatie moet worden gevalideerd. Is de organisatie complexer dan we gebruikelijk zien en heeft zij een groter aantal bedrijfsprocessen, dan kunnen we niet volstaan met 25 tests. Onze ervaring bepaalt dan hoeveel er moeten worden uitgevoerd. Ten behoeve van de *dual purpose tests* wordt het aantal vastgestelde boekingen aselekt getrokken uit de gereduceerde steekproef.<sup>29</sup> Het genoemde aantal van 25 geldt ook als minimumomvang van de gereduceerde steekproef.
- **Reductie 87½%**

De bespreking van de uitkomsten van de monitoring richt zich in het bijzonder op de gehanteerde reikwijdte en de kwaliteit van de uitvoering. Data-analyse is een vorm van monitoring die sterk in ontwikkeling is. Het gesprek met de organisatie over de uitgevoerde vervolgacties richt zich zowel op de aanpassingen die zijn doorgevoerd in de populatie die met data-analyse is beoordeeld, als op de ontwikkeling van de interne beheersingsmaatregelen. Daarmee hebben ze ook betrekking op het lerend vermogen van de organisatie.
- **Reductie 100%**

Indien we in de controle volledig kunnen steunen op de controles van derden (de organisatie zelf, openbaar accountants en/of andere externe deskundigen) beperken we ons tot 'reviews'. We kunnen volledig steunen op het toezicht van anderen als die met minimaal dezelfde scope en uitgangspunten (betrouwbaarheid en nauwkeurigheid) hebben getoetst. De beoordelingen richten zich dan op de reikwijdte en kwaliteit van het gegevensgerichte werk, onder andere op de fiscale duiding. In beginsel wordt een beperkt aantal dossiers (10% van de klassieke steekproefomvang) doorgelicht. Is in eerdere gevallen geconstateerd dat de werkzaamheden conform de gestelde eisen zijn uitgevoerd, dan kan dit aantal worden aangepast.

### De evaluatie van de gereduceerde steekproef

Indien een gereduceerde steekproef leidt tot bevindingen, moet daaruit (ongeacht de ernst van de geconstateerde fout) de conclusie worden getrokken dat de voorinformatie onjuist was. De consequentie daarvan is dat de reductie ongedaan moet worden gemaakt. De klassieke steekproef dient in zijn geheel te worden gecontroleerd.

Indien alle euro's van de gereduceerde steekproef kunnen worden goedgekeurd, is daarmee de juistheid van de gehanteerde voorinformatie gevalideerd. Daarom mag worden aangenomen dat ook de geldeenheden die waren afgezonderd en waarvoor de controlemedewerker zelf geen werk heeft verricht, terecht worden goedgekeurd. Nu in de steekproef geen fouten zijn geconstateerd, kan de populatie worden goedgekeurd.

---

29 Voor de trekking van deze boekingen maken we gebruik van een postensteekproef met willekeurige trekkingen ('random sampling').

### Efficiënte controlemix

Om te komen tot een efficiënte combinatie van controlemiddelen zullen we, voorafgaand aan de toepassing van reductie, een afweging moeten maken tussen enerzijds de inspanning die moet worden geleverd om *dual purpose tests* uit te voeren en anderzijds de besparing die samenhangt met de kleinere hoeveelheid uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden. Hier dienen we te bedenken dat de ontdekking van één of meer fouten in de populatie bij het uitvoeren van de *dual purpose tests* of in de gereduceerde steekproef in beginsel betekent dat de reductie ongedaan moet worden gemaakt en dat alsnog meer gegevensgericht werk moet worden verricht. Voor bedrijven waarmee een HT-convenant is gesloten, zullen we altijd de scope en kwaliteit van in- en extern uitgevoerde werkzaamheden in het onderzoek betrekken, ook als het doelmatiger is de klassieke steekproefomvang te toetsen. Alleen dan kan feedback op deze werkzaamheden gegeven worden.

### Samenvatting

Een van de uitgangspunten in de CAB is dat de Belastingdienst zoveel mogelijk gebruikmaakt van controle-informatie die derden hebben verzameld. Dit krijgt concreet vorm door deze controle-informatie te concretiseren in een reductie op het gegevensgerichte controlewerk dat we met juistheidscontroles met behulp van statistische steekproeven uitvoeren. Het startpunt om de omvang van de steekproef te bepalen, is een steekproef zonder reductie; de klassieke steekproefomvang. Die geeft in beginsel toereikende controle-informatie. De omvang van de steekproef wordt bepaald door uit te gaan van een betrouwbaarheid van 95% en een nauwkeurigheid die past bij de omvang van de organisatie die wordt gecontroleerd.<sup>30</sup> De reductietabel geeft de positieve voorinformatie weer op basis waarvan gereduceerd wordt, de omvang van de reductie en de daarbij benodigde werkzaamheden.

---

30 Nauwkeurigheid wordt uitgedrukt in materialiteit.

# Literatuurlijst

- Batenburg, P.C. van & R.J.M. Dassen (1996, september). Het Bayesiaanse model van D&T ter ondersteuning van de controlemix. *de Accountant*.
- Blokdijk, J.H. (1995, oktober). De betekenis van onvervangbare interne controle voor de accountantscontrole. *MAB*.
- Blokdijk, J.H. (2001, maart). De effectiviteit van de systeemgerichte aanpak in de accountantscontrole. *MAB*.
- Kennisgroep Vaktechniek Controle/EDP-Audit (2005, november). *Controle Special 2 - Controleaanpak Belastingdienst*.
- Kloosterman, H.H.W. (2004, december). Wat is eigenlijk risicoanalyse in de accountantscontrole? *MAB*.

