

C. M. P. Busio RA

Functie, taak en verantwoordelijkheid van de rijksaccountant (slot)

Na in het eerste gedeelte van het artikel aandacht besteed te hebben aan de maatschappelijke functie van de rijksaccountant en de daarmee samenhangende onafhankelijkheid en onpartijdigheid, zijn controle-object en zijn controle-instrumentarium, ga ik in dit gedeelte in op het beoordelingsproces als basis voor de samenstelling van het controleprogramma en op de rapportage en het daarin gevelde accountantsoordeel.

8 Beoordelingsproces

8.1 Typologie, omvang en organisatie

Wil de rijksaccountant doeltreffend controleren en een adequate keuze maken ten aanzien van de toe te passen controlemiddelen en -technieken, dan vereist dit kennis van en inzicht in het bedrijfsproces.

Niet alleen zal het bedrijfsproces verschillen afhankelijk van de typologie van een bedrijf, maar ook wordt de administratieve organisatie en de neerslag van het bedrijfsgebeuren in de administratie beïnvloed door de typologie.

Het is een adagium dat de negatieve controle op de volledige verantwoording van het verwerven van produktiemiddelen en opbrengsten primair gebaseerd is op de betekenis van de administratieve organisatie en de daarin begrepen interne controlemaatregelen.

Naarmate het aantal schakels in het bedrijfsproces toeneemt, zal het voor de bedrijfsleiding in het algemeen doelmatig en mogelijk, en zelfs noodzakelijk zijn de (administratieve) organisatie zodanig te structureren dat de betrouwbaarheid van de neerslag van het bedrijfsgebeuren in de administratie toeneemt. In de praktijk betekent dit naast het toepassen van instructies en procedurevoorschriften, ook de aanwezigheid van de wezenlijke functiescheidingen en voldoende functioneel gescheiden aantekeningen. Deze situatie biedt de rijksaccountant dan ook op zich aangrijpingspunten voor zijn controle, zij het beperkt.

De rijksaccountant controleert achteraf: hij kan de werking van de administratieve organisatie zelf niet toetsen en de opzet en het bestaan ervan kan hij slechts marginaal beoordelen.

De rijksaccountant is zich goed bewust van de beperking van de betekenis van de interne controle voor zijn controle. Hierin schuilt een wezenlijk

verschil ten opzichte van de openbaar accountant voor wie de interne controle een belangrijke en prealabele rol speelt in diens controleprogramma.

8.2 Tendentie van een belastingaangifte

Een boekenonderzoek naar de aanvaardbaarheid van een belastingaangifte wordt in accountantskringen getypeerd als een investigation, ofwel een onderzoek met een bijzondere doelstelling.

Teneinde de controletaak een adequate inhoud te kunnen geven dient de rijksaccountant rekening te houden met de tendenties van belastingaangiften, aangezien deze de richting van zijn controle(handelingen) bepalen.

De *tendentie* van een belastingaangifte zal *meestal* van *deflaterende* aard zijn: een belastingplichtige zal zo min mogelijk dan wel zo laat mogelijk belasting betalen. Dit streven naar taxplanning op korte en lange termijn is op zich geoorloofd, mits het op een legale wijze gebeurt.

De traditionele opvatting omtrent tendentie(s) van de belastingaangifte en richting van de controle luidt:

<i>Posten:</i>	<i>Tendentie:</i>	<i>Controlerichting</i>
Bezittingen	laag	negatief (volledigheid)
Schulden	hoog	positief (juistheid)
Baten	laag	negatief (volledigheid)
Lasten ¹	hoog	positief (juistheid)
Belastingaftrekken resp. -vrijstellingen	hoog	positief (juistheid)

Bedacht moet worden dat de benadering in bovenstaand schema onvolkomen is: binnen een belastingaangifte kunnen *tegengestelde belangen* voorkomen, welke aanleiding kunnen geven tot een *flaterende tendentie*, bijvoorbeeld:

- Een lage eindvoorraad vermindert de winst; een hoge eindvoorraad leidt tot een hogere voorraadaftrek in het volgende jaar.
- Hoge schulden verlagen de winst; lage schulden verhogen het vermogen en leiden tot een hogere vermogensaftrek.
- Indien van in eigen beheer vervaardigde activa niet alle voortbrengingskosten geactiveerd worden, leidt dit tot onmiddellijke verliesneming in plaats van verlies via afschrijving in latere jaren. Volledig (of te hoog) activeren kan tot een hogere WIR-claim leiden dan te laag activeren.
- In situaties waarin de verliescompensatie verloren dreigt te gaan zal de neiging bestaan het matching-principe niet juist toe te passen: nog niet gerealiseerde winsten al verantwoord en gebleken verliezen nog niet in aanmerking nemen en/of het voorzichtigheidsbeginsel wordt verlaten.

¹ Uiteraard moet in het kader van de controle op de volledigheid van de opbrengstenverantwoording het niveau van het bedrijfsgebeuren (*chiffres d'affaires*) worden vastgesteld. Derhalve zal de controle op de inkoop ook negatief, dat wil zeggen op volledigheid gericht zijn.

Bij ieder onderdeel van de controle zal de rijksaccountant zich er steeds van bewust moeten zijn welke tendentie er bestaat bij dat specifieke controle-object: hij dient vast te stellen dat alle relevante feiten in de verantwoording tot uitdrukking zijn gekomen en dat alle gegevens in de verantwoording tot feiten zijn terug te voeren. Hij moet dus in sommige gevallen een balans- of resultaatspost zowel positief, als negatief controleren.

Uit bovenstaande blijkt dat er weinig verschil bestaat in de richting van de controle tussen de jaarrekeningcontrole en de controle van de fiscale jaarstukken: ten aanzien van de baten en lasten controleren beiden gelijkgericht, ten aanzien van bezittingen en schulden is er slechts een marginaal verschil. Voor beiden zijn de juistheid en volledigheid van bezittingen en schulden van belang. Bij de rijksaccountant ligt de nadruk - in het algemeen, maar niet uitsluitend - op de volledigheid van de bezittingen en de toelaatbaarheid van de schulden, bij de openbaar accountant ligt die nadruk omgekeerd.

8.3 Materialiteit

De rijksaccountant zal - evenals zijn collega openbaar accountant - rekening houden met het belang van de te controleren posten in de verantwoording. Voor de rijksaccountant houdt dit in dat hij de volgende vraag moet beantwoorden: 'Wat is de absolute en relatieve betekenis en het fiscale belang die een te controleren post in de belastingaangifte heeft?'

Ten behoeve van deze afweging zal hij - bijvoorbeeld bij een onderzoek van een aangifte Vennootschapsbelasting - onder meer het volgend onderscheid maken:

- 1 Leemten en onjuistheden die de *totale* belastbare *winst* beïnvloeden, zoals:
 - niet boeken van ontvangsten;
 - gefingeerde inkopen en kosten;
 - verkopen, inkopen, diensten en andere prestaties tegen een niet-zakelijke prijs (in gelieerde verhoudingen);
 - winstverschuivingen van en naar het buitenland.Hier zal in het algemeen vrij snel sprake zijn van een materieel belang voor de belastingaangifte.
- 2 Onjuistheden die *uitsluitend de jaarwinst* beïnvloeden.
Het betreft hier in het algemeen de waardering van balansposten.
Nader onderscheid:
 - fouten die zonder herstel in het jaar van constatering in het eerstvolgende jaar het totaalbeeld corrigeren. Dit betekent in beginsel een relatief beperkt fiscaal belang, tenzij de verschuiving samenhangt met een tariefwijziging, of het veiligstellen van de verliescompensatie.
 - fouten die zonder herstel pas na langere termijn (eventueel pas bij het einde van de onderneming) het totaalbeeld corrigeren.
Dit betekent een belastingverschuiving welke op zich materieel is.

- 3 Onjuistheden die leiden tot te hoge of te lage *belastingfaciliteiten*, zoals het claimen van WIR-premies en de vermogens- en voorraadaf trek. Ook hier is vrij snel sprake van een materieel belang.

In de gevallen 1 en 3 brengt een hoge materialiteit en dus lage tolerantie relatief meer controle-arbeid met zich mee.

8.4 *Controlerisico*

Voorts zij opgemerkt dat ook voor de rijksaccountant geldt dat hij bij een overigens adequate uitvoering van zijn controletaak en bij het geven van een oordeel, het risico loopt, dat hij onbewust faalt het passend oordeel te geven bij de gecontroleerde belastingaangifte: dit is zijn controlerisico. Onder controlerisico verstaan we de kans dat de rijksaccountant op basis van de door hem uitgevoerde controlewerkzaamheden tot de conclusie komt, dat in de aangifte Vennootschapsbelasting geen belangrijke fouten of leemten zitten, terwijl dit in werkelijkheid wel het geval is, dan wel omgekeerd.

Het controlerisico is opgebouwd uit een aantal elementen.

- 1 Inherent risk: de aard van een post brengt met zich mee dat er een (relatief) grotere kans is op belangrijke fouten en omissies a.g.v.
 - de aard van het activum (kasgeld versus pand);
 - de aard van de jaarrekeningspost (voorzieningen versus banksaldo);
 - de aard van de transacties (contante verkopen versus productie);
 - de aard van de activiteiten (werk in uitvoering versus handel).De rijksaccountant zal aan dergelijke risicoposten dan ook relatief meer aandacht besteden.
- 2 Control risk: de kans dat het stelsel van administratieve organisatie en interne controle fouten (in het routineprodukt) niet (tijdig) signaleert en corrigeert.

Omdat de rijksaccountant de werking van de interne controle niet kan toetsen, kan dit risico in het algemeen alleen dan laag ingeschat worden, indien dit afgedekt wordt door een goedkeurende verklaring bij de commerciële jaarrekening.
- 3 Detection risk: het signaleringsrisico vloeit voort door en in de uitvoering van de controle-arbeid:
 - a sampling risk (de foutenkans die verbonden is aan het toepassen van een steekproef);
 - b non-sampling risk
 - gevolgen van interne en/of externe samenspanning (hiervoor geldt het axiomatisch voorbehoud);
 - fouten in de uitvoering van de controle-arbeid: dit leidt tot een ondeugdelijke grondslag, zodat dit controlerisico - ook voor de rijksaccountant - niet acceptabel is.
- 4 External risk
Vorenstaande elementen zijn in de literatuur algemeen erkend in het kader van de jaarrekeningcontrole.

Daarnaast zijn er voor de rijksaccountant nog externe factoren die een rol spelen in het controlerisico (door mij aangeduid als external risk): het onderzoek door de rijksaccountant bevat objectieve beperkingen door de aard van een fiscaal onderzoek, welke beperkingen veroorzaakt worden door het feit, dat

- de controle lang na afloop van het controletijdvak plaatsvindt;
- de rijksaccountant sommige controlemiddelen niet kan toepassen, omdat zijn bevoegdheden niet toereikend zijn;
- er geen (continuele) vertrouwensrelatie bestaat tussen belastingplichtige en de belastingdienst.

Naarmate de materialiteit van een te controleren post groter is en naarmate, in het bijzonder, het inherente en het interne controlerisico groter zijn, moet de rijksaccountant meer controle-arbeid verrichten.

Materialiteit en controlerisico worden echter in het bijzonder beïnvloed door enerzijds de kosten-baten-analyse, dat wil zeggen hoe staan de kosten van de arbeid in verhouding tot het kwantitatieve en kwalitatieve nut van het oordeel van de rijksaccountant, en anderzijds door de gewenste nauwkeurigheid van de belastingaangifte als geheel en van de samenstellende posten van de aangifte afzonderlijk.

Naar mijn mening is er in beginsel dan ook geen verschil tussen de openbaar en de rijksaccountant voor wat betreft de betekenis van materialiteit en controlerisico voor hun controle-arbeid in het bijzonder bij de keuze en dosering van toe te passen controlemiddelen en -technieken. Uiteraard met uitzondering van de vierde factor van het controlerisico.

8.5 Bijzondere signalen

De rijksaccountant kan en zal zijn aandacht ook bijzonder richten op de belastingaangifte of elementen ervan, indien daar bijzondere aanleiding toe bestaat.

Deze bijzondere signalen kunnen voortkomen uit informatie van binnen de belastingdienst, zoals resultaten van een vorig boekenonderzoek, specifieke vragen van de inspecteur, correspondentie en dergelijke in het belastingdossier.

Daarnaast kunnen externe gegevens een rol spelen, zoals de 'kwaliteit en de faam' van de 'adviseur' van belastingplichtige. Onder adviseur is in dit kader te verstaan: administratiekantoor, accountant en belastingconsulent. De 'kwaliteit en faam' van de adviseur kan voor de inhoud van de taak van de rijksaccountant zowel een positieve betekenis (beperking van de controlehandelingen) hebben, als een neutrale (in beginsel geen beperking in de controle-arbeid), of zelfs een negatieve betekenis (extra aandacht).

Een en ander speelt een rol in en vloeit voort uit de risico-analyse.

9 Controleprogramma

9.1 Aard van de controlehandelingen

De controlehandelingen van de rijksaccountant zijn - afhankelijk van het

te bereiken doel, eventueel per deelcontrole-object gezien - formeel of materieel van aard.

9.1.1 Materiële controle

Door middel van een materiële controle stelt de rijksaccountant vast of alle relevante feiten juist, tijdig en volledig zijn weergegeven respectievelijk hun weerslag vinden in de belastingaangifte en of alle gegevens in de belastingaangifte tot feiten zijn terug te voeren.

Zijn controlehandelingen hebben dan ook ten doel de bedrijfseconomische betekenis en juistheid van de bedrijfshandelingen vast te stellen:

- 1 Bestaat er een aanvaardbare verhouding tussen levering van goederen of diensten en de daartegenoverstaande geldontvangst of vordering?
- 2 Bestaat er een aanvaardbare verhouding tussen uitgaven of schulden en de genoten prestaties?
- 3 Zijn de kosten gerechtvaardigd?
- 4 Bestaan de activa en passiva?

9.1.2 Formele controle

Formele controle heeft onder meer ten doel vast te stellen of bij het opstellen van de belastingaangifte en de fiscale jaarstukken voldaan is aan de wettelijke bepalingen, voorschriften en jurisprudentie ten aanzien van de relevante belastingwetgeving. De controlehandelingen zijn dus gericht op de toereikendheid van de belastingaangifte, ofwel is voldaan aan goed koopmansgebruik. Dit begrip kan bij de jaarrekeningcontrole vergeleken worden met de term 'normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd' (art. 362, lid 1 boek 2 BW, titel 8).

Binnen de belastingdienst wordt in dit kader ook wel gesproken van een *fiscaal-technische controle*.

10 Rapportage

10.1 Inhoud en openbaarheid

Nadat de rijksaccountant zijn controleprogramma heeft uitgevoerd, bespreekt hij zijn bevindingen met belastingplichtige, eventueel na vooroverleg met de inspecteur.

Na het afwegen van alle factoren die relevant zijn voor het eindoordeel over de betreffende belastingaangifte legt de rijksaccountant zijn bevindingen, zijn conclusies en - voor zover noodzakelijk - de standpunten van belastingplichtige neer in een - in beginsel voor de inspecteur bestemd - rapport.

Het rapport van de rijksaccountant heeft een drieledige functie: *informatief, attesterend en adviserend*.

Het rapport bevat informatie met betrekking tot de gang van zaken in het bedrijf (bedrijfsactiviteiten, vennootschappelijke structuur) en ten aanzien van de bevindingen voortvloeiende uit de controle van de aangifte, de fiscale jaarstukken en de daaraan ten grondslag liggende administratie.

Het rapport resulteert uiteindelijk in een oordeel over de aanvaardbaarheid van de belastingaangifte plus een advies, inhoudende of de inspecteur

wel of niet de belastingaangifte kan volgen en zo niet, in welke mate deze aangepast zou moeten worden.

Vóór ondertekening van het rapport vindt in het kader van de kwaliteitsbewaking door de teamleider review van het controledossier plaats en beoordeling van het controlerapport; hier is in feite sprake van een vorm van peer review.

Zoals reeds vermeld is het rapport bestemd voor de opdrachtgever (= inspecteur).

Evenwel is beslist dat met ingang van 1 februari 1986 de rapporten van de rijksaccountant deels (in de praktijk betekent dit grotendeels) openbaar worden.

De rapporten worden gesplitst in een openbaar gedeelte en in een niet-openbaar gedeelte (het zogenaamd intern memo).

De inspecteur krijgt het integrale rapport toegezonden en de belastingplichtige - zonder dat hij daarom hoeft te vragen - het openbaar gedeelte.

Het intern memo kan (uitsluitend) bevatten:

- informatie die op grond van artikel 67 AWR niet openbaar gemaakt mag worden;
- informatie die op grond van de uitzonderingsgronden van de Wet Openbaarheid van Bestuur niet verstrekt behoeft te worden (zoals persoonlijke beleidsopvattingen, gegevens van controlestrategische aard, informatie ten behoeve van inning en strafrechtelijke vervolging).

Als uitzondering hierop geldt, dat correctievoorstellen, zijnde persoonlijke beleidsbeslissingen, in beginsel in het openbaar gedeelte worden opgenomen.

10.2 De controle van een belastingaangifte vennootschapsbelasting en het accountantsoordeel hierbij

De aangifte Vennootschapsbelasting omvat onder meer de fiscale balans (vermogensopstelling), de fiscale resultatenrekening en de winstbepaling door middel van vermogensvergelijking.

De controle van een dergelijke belastingaangifte betreft een financiële opstelling die vergelijkbaar is met een jaarrekening. Deze controle kan tot een accountantsverklaring in de zin van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) leiden, hetgeen ik in het hierna-volgende zal toelichten.

Evenals de commerciële jaarrekening kan ook de belastingaangifte inclusief fiscale jaarstukken als verantwoording worden aangemerkt en wel om de navolgende redenen:

Primair op grond van de uitspraak van de Raad van Tucht d.d. 29 januari 1981: De raad beschouwt in dit verband de door de rijksaccountant te onderzoeken belastingaangiften als cijfermatige opstellingen van door de belastinginspectie gevraagde gegevens, met betrekking tot welke de belastingplichtige zich tegenover de inspectie heeft te verantwoorden.

Voorts zijn in de recentelijk verschenen ontwerprichtlijn voor de accountantscontrole - getiteld 'objecten van accountantscontrole' - fiscale vermo-

gensopstellingen en fiscale winstberekeningen aangemerkt als op jaarrekening gelijkende periodieke verantwoordingen.

De doelstelling van een boekenonderzoek door een rijksaccountant is het vaststellen van de aanvaardbaarheid van belastingaangifte.

De in het fiscale vakjargon gebruikte term aanvaardbaarheid is gelijk te stellen aan het begrip getrouwheid zoals gehanteerd in artikel 1 GBR, welk artikel als volgt luidt:

‘Voor de toepassing van deze verordening wordt verstaan onder:

- een verklaring: een schriftelijke mededeling van een accountant inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording’,

en wel op grond van de volgende analyse.

Voor de controle van de rijksaccountant geldt, dat deze gericht is op de juistheid en toereikendheid van de belastingaangifte inclusief de fiscale jaarstukken.

Toereikendheid in de zin van: Is het gehanteerde stelsel van balans- en winstbepaling aanvaardbaar, ofwel voldoen deze grondslagen aan de gestelde eisen, dat wil zeggen (in fiscale termen) aan goed koopmansgebruik. Juistheid in de zin, dat het gaat om de juistheid en toelaatbaarheid en de volledigheid van de in de belastingaangifte (inclusief fiscale jaarstukken) vervatte feiten.

Ook voor de inspecteur geldt dat het rationeel handelen eist, dat hij zoveel van de volkomen zekerheid prijsgeeft dat het resultaat van het onderzoek de kosten loont, ofwel dat een tolerantie in de exactheid van de uitkomst van het onderzoek acceptabel is.

De tolerantie in de exactheid is afhankelijk van de doelstelling van het onderzoek.

De Commissie Herziening Beroepsregels (CHB) zegt hierover: ‘De getrouwheid van de weergave (van de verantwoording) dient te worden afgemeten aan de terzake door Wet en gebruik gestelde normen en aan de informatie-behoefte van degenen die naar verwachting van de verantwoording kennis zullen of kunnen nemen’.

De tolerantie bij sommige cijfers in een belastingaangifte, waartoe zoals gezegd de fiscale jaarstukken behoren, is op sommige punten anders dan die in de commerciële jaarrekening.

Samenvattend kan worden gesteld dat de rijksaccountant-registeraccountant een boekenonderzoek (= onderzoek) naar de aanvaardbaarheid (= getrouwheid) van een belastingaangifte (= verantwoording) en hierover door middel van zijn rapport (= schriftelijke mededeling) een oordeel (= uitkomst van zijn onderzoek) uitspreekt. De rijksaccountant geeft dus een verklaring in de zin van artikel 1 GBR.

De tekst van een dergelijke verklaring zou - indien de belastingaangifte aan de er aan te stellen eisen voldoet - kunnen luiden (overeenkomstig Interpretatie 10):

‘Wij hebben een onderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de

aangifte vennootschapsbelasting 1985 en de daarin opgenomen fiscale balans per 31-12-1985 en resultatenrekening over 1985 van (. . . naam + zetel). Deze aangifte en dit rapport dienen voor u als belastinginspecteur als basis voor de vaststelling van het belastbare bedrag van . . . te . . . over 1985. Op grond van ons onderzoek zijn wij van mening dat deze aangifte inclusief het daarin over 1985 opgenomen belastbare bedrag (en het fiscaal ondernemingsvermogen per 31-12-1985) aanvaardbaar is en voldoet aan de in de Wet Vennootschapsbelasting 1969 gestelde eisen'.

Ten aanzien van het onderwerp 'het afgeven van accountantsoordelen' is er *echter een wezenlijk* verschil tussen de openbaar en de rijksaccountant.

De openbaar accountant stelt jaarrekeningcontrole in bij ondernemingen waar zich geen subjectieve verhinderings voordoet. In die situaties geeft hij meestal een goedkeurende verklaring af en soms een verklaring van oordeelonthouding voorzien van een negatieve conclusie.

De praktijk wijst uit dat de openbaar accountant bij kleinere en middelgrote bedrijven wegens het ontbreken van een adequate administratieve organisatie en van de behoefte aan accountantscontrole, zich meestal beperkt tot administratieve dienstverlening en een artikel 6 GBR-mededeling afgeeft.

De rijksaccountant ziet zich evenwel voor de situatie geplaatst, dat hij ook ondernemingen controleert waarvan hij bij voorbaat weet dat er geen stellig goedkeurend oordeel mogelijk is.

In de praktijk betekent dit dat de rijksaccountant slechts in een beperkt aantal gevallen tot een goedkeurend oordeel komt. In de meeste gevallen zal hij - indien hij niet tot een afkeurend oordeel is gekomen wegens het voorkomen van belangrijke fouten in de belastingaangifte - zich van een stellig oordeel over de belastingaangifte als geheel moeten onthouden, al dan niet gepaard gaande van een negatieve conclusie ('Van onjuistheden is evenwel niet gebleken', of 'Het onderzoek heeft echter geen tekortkomingen in de belastingaangifte aan het licht gebracht').

11 Schematische samenhang tussen functie, taak en verantwoordelijkheid van de rijksaccountant

