Horizontaal toezicht en het tax control framework (TCF)

Robbert Veldhuizen en Robert Kamerling

SAMENVATTING Onder de naam Horizontaal Toezicht ontwikkelt de Belastingdienst een nieuwe vorm van toezicht als aanvulling op het bestaande toezichtinstrumentarium. Hiermee reageert de dienst op ontwikkelingen in de samenleving, zoals 'corporate governance' en horizontalisering, alsmede op de nieuwe gedragswetenschappelijke benadering van toezicht en handhaven.
Uitgangspunten van horizontaal toezicht zijn wederzijds vertrouwen, gelijkwaardigheid, erkenning van en begrip voor de belangen van de wederpartij en transparantie. Voor grote ondernemingen krijgt horizontaal toezicht zijn beslag in zogeheten handhavingsconvenanten. Primair uitgangspunt is dat deze convenanten worden gesloten met ondernemingen die hun 'tax control framework' (TCF) op orde hebben. Het TCF is dat deel van het interne beheersingssysteem dat waarborgt dat de fiscale functie op orde ('in control') is. De Belastingdienst wil op deze manier inzicht krijgen in de opzet, het bestaan en de werking van het fiscaal relevante deel van die interne beheersing om na te gaan in welke mate op de interne beheersing kan worden gesteund voor een oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangiften. Op basis van die conclusie bepaalt de Belastingdienst vorm en intensiteit van het eigen toezicht.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Deze ontwikkelingen betekenen een ingrijpende verandering in de benadering door de Belastingdienst. Dit raakt de praktijk van ondernemend en adviserend Nederland in belangrijke mate. Deze bijdrage gaat in op de aanleiding voor deze ontwikkeling, de maatschappelijke en gedragswetenschappelijk context ervan, opzet en werking van een TCF, de relatie met het COSO-model, alsmede de relatie van dit instrument met het Internal of Business Control Framework (ICF/BCF). Ook de positie van het TCF in het toezicht van de Belastingdienst blijft niet onbesproken.

1 Inleiding

Onder de naam Horizontaal Toezicht ontwikkelt de Belastingdienst een nieuwe vorm van toezicht als aanvulling op de bestaande toezichtinstrumentarium. Hiermee reageert de dienst op ontwikkelingen in de samenleving, zoals 'corporate governance' en horizontalisering, alsmede op de nieuwe gedragswetenschappelijke benadering van toezicht en handhaven.

Uitgangspunten bij horizontaal toezicht zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Bij grote ondernemingen, die de Belastingdienst aanduidt met Zeer Grote en Middel Grote Organisaties, wordt horizontaal toezicht geëffectueerd door het sluiten van zogenaamde handhavingsconvenanten. Primair uitgangspunt is dat deze convenanten worden gesloten met ondernemingen die hun 'tax control framework' (TCF) op orde hebben. Het TCF is het deel van het interne beheersingssysteem dat waarborgt dat de fiscale functie op orde ('in control') is. De Belastingdienst past de vorm en intensiteit van het toezicht aan aan de mate waarin de een onderneming (fiscaal) 'in control' is.
Deze ontwikkelingen betekenen een grote verandering in het werk van de Belastingdienst en dat raakt de praktijk van ondernemend en adviserend Nederland. Deze bijdrage gaat in op de aanleiding voor deze ontwikkeling, het begrip TCF alsmede de relatie van het TCF met het Internal of Business Control Framework en de positie van het TCF in het toezicht van de Belastingdienst.
Achtereenvolgens beschouwen wij het begrip horizontaal toezicht (par. 2), de maatschappelijke en gedragswetenschappelijk context ervan (par. 3), het 'tax control framework' (par. 4), de relatie tussen TCF en interne beheersing (par. 5), de vraag hoe een TCF kan worden ingericht en de plaats die een TCF kan krijgen in het toezicht van de Belastingdienst (par. 6). Een samenvatting en slotbeschouwing besluiten deze bijdrage (par. 7).

2 Horizontaal toezicht

De Belastingdienst omschrijft horizontaal toezicht in zijn bedrijfsplan als volgt: 'Uitgangspunt is dat het toezicht opgepakt wordt als een gezamenlijke verantwoordelijkheid van alle partners in de fiscale keten. De basiswaarden onder de samenwerking zijn vertrouwen, transparantie, gelijkwaardigheid en een erkenning van de wederzijdse belangen. De inzet van de samenwerking is zoveel mogelijk te proberen problemen vooraf op te lossen en dubbel werk in de keten te voorkomen. Door zo te werken kan de

belastingplichtige sneller zekerheid worden geboden en hoeven er minder tijdrovende controles achteraf te worden uitgevoerd. Door het verhogen van rechtszekerheid en verminderen van administratieve lasten wil de Belastingdienst positief bijdragen aan het (fiscale) vestigingsklimaat' (Belastingdienst, 2008b).
Deze aanpak valt internationaal op. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) propageert namelijk een versterking van de relatie tussen belastingplichtigen, belastingdiensten en adviseurs en geeft daarvoor de Nederlandse aanpak als voorbeeld (OECD, 2008b).
In het horizontaal toezicht staan *vertrouwen, transparantie, gelijkwaardigheid* en *erkenning van wederzijdse belangen* centraal. De Belastingdienst zoekt naar mogelijkheden om samen te werken met belastingplichtigen, branches, adviseurs, accountants en ontwikkelaars van administratieve software teneinde de toezichtlast te minimaliseren en nalevingsbereidheid ('compliance') te bevorderen. Belangrijk is dat de Belastingdienst het werk van adviseurs en accountants *niet* nog eens overdoet, maar daar zoveel mogelijk op steunt en de vorm en intensiteit van het eigen toezicht daarop aanpast (Belastingdienst, 2008b).
In maart 2008 presenteerde de Belastingdienst een notitie met de titel 'Tax Control Framework, Van Risicogericht naar 'in control', het werk verandert' (Belastingdienst, 2008a). Hierin worden de beleidsplannen aangaande de uitvoering van horizontaal toezicht op grote organisaties nader uitgewerkt. De Belastingdienst wil namelijk zo *actueel* mogelijk werken en zijn toezicht daarop aanpassen. Dit moet leiden tot minder toezichtlasten en -kosten; niet alleen voor de Belastingdienst, maar ook voor ondernemingen. Daarnaast krijgen ondernemers sneller zekerheid over de aanvaardbaarheid van fiscale standpunten waardoor onzekerheden over fiscale posities in de jaarrekening kunnen worden verminderd.
Om een en ander te realiseren moet de Belastingdienst zijn controles dynamiseren. Het TCF speelt hier voor grotere organisaties een cruciale rol. Het TCF is het deel van het interne beheersingssysteem dat waarborgt dat de fiscale functie op orde ('in control') is. Wanneer de onderneming een handhavingsconvenant heeft, moet het TCF ook waarborgen dat de 'ingenomen of in te nemen fiscale standpunten van enige omvang' juist, volledig en tijdig aan de Belastingdienst worden medegedeeld.[1] Vervolgens is de Belastingdienst aan zet om over deze fiscale kwesties snel een uitspraak te doen.

3 De maatschappelijke en gedragswetenschappelijke context van horizontaal toezicht

Drie ontwikkelingen drukken hun stempel op het toezicht- en handhavingsbeleid van toezichthouders:
1. de horizontalisering van de samenleving,
2. de ontwikkeling van interne beheersing als onderdeel van 'corporate governance' en
3. de gedragswetenschappelijke inzichten voor het vormgeven van het toezicht- en handhavingsbeleid.

3.1 Horizontalisering

In 2002 publiceerde de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid het rapport 'De toekomst van de nationale rechtsstaat' (WRR, 2002). Het college beschrijft hierin een aantal ontwikkelingen in de samenleving (internationalisering, individualisering en informatisering) en de gevolgen daarvan voor het publieke belang. Een van de conclusies is dat de zorg voor het publieke belang niet meer uitsluitend bij de overheid komt te liggen. De overheid en de samenleving delen samen de publieke ruimte van waaruit maatschappelijke problemen kunnen en moeten worden opgelost. Publieke taken en diensten moeten worden overgeheveld naar private organisaties. De raad noemt dit 'horizontalisering' en verwacht dat private organisaties zelf hun verantwoordelijkheid voor de goede uitvoering waarmaken. Bij deze ontwikkeling past een open, flexibele, responsieve en coöperatieve vorm van regulering, gecomplementeerd met vormen van *metatoezicht* door de overheid.
Horizontalisering heeft voor de Belastingdienst tot een heroriëntatie op het toezichtbeleid geleid. In het bedrijfsplan 2008-2012 schrijft de dienst: 'Voor bedrijven zet de Belastingdienst, naast de traditionele vorm van toezicht, in op horizontaal toezicht. De Belastingdienst doet dat op grond van zijn beeld dat de meeste bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen' (Belastingdienst, 2008b).
In diverse publicaties is uitgebreid aandacht besteed aan de verandering in het toezicht van de Belastingdienst en het ontstaan van het begrip TCF (Happé, 2007; Simonis, 2008; Van der Enden, 2006; Belastingdienst, 2008a).

3.2 Interne beheersing

Een tweede ontwikkeling is de toenemende aandacht voor de interne beheersing als onderdeel van *corporate governance*. Door de boekhoudaffaires in het afgelopen decennium, gevolgd door de kredietcrisis, staat 'corporate governance' weer volop in de belangstelling. Het denken over en de regulering van goed ondernemingsbestuur is echter niets nieuws. Cools (2006) stelt dat vanaf de oprichting van de Verenigde Oost-Indische Compagnie (VOC) als 's werelds eerste beursgenoteerde onderneming, de vraag hoe verantwoord om te gaan met een onderneming waarin velen belangen hebben, een maatschappelijke dimensie heeft. Zowel Cools als Hoogendoorn (1993) geven een chronologisch overzicht van de ontwikkeling die loopt langs een lijn van boekhoudaffaires, financiële schandalen, fraudes en deconfitures met als vaste reactie invoering van steeds strengere en meer omvattende wet- en regelgeving.[2]

In aanvang richtte de wet- en regelgeving zich met name op de financiële verslaggeving. Het object van regulering breidde zich evenwel steeds verder uit. De wet- en regelgeving die na de boekhoudaffaires van begin deze eeuw is ontstaan, zoals de Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten en de code-Tabaksblat in Nederland, is sterk gericht op de *interne beheersing* van de financiële verslaggeving. Na een analyse van de regelgeving in de Verenigde Staten, Nederland, het Verenigd Koninkrijk en de Europese Unie constateren Van Leeuwen en Wallage (2007) dat er in de wet- en regelgeving veel aandacht is voor de evaluatie van de effectiviteit van het interne beheersingssysteem. Er bestaan verschillen in de reikwijdte van de interne beheersing, de wijze van evaluatie en de rapportage hierover in het jaarverslag, de 'in control–verklaring'. Consensus is er over de verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding voor de effectiviteit van het interne beheersingssysteem en de evaluatie daarvan. De 404-verklaring uit de SOx-act bijvoorbeeld benadrukt de verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding voor de goede uitvoering van de evaluatie van het interne beheersingssysteem en de verantwoording daarover in het jaarverslag. In de code-Tabaksblat is deze verantwoordelijkheid van het bestuur beschreven in par. II.1 (Commissie Corporate Governance, 2003).

Het benoemen van de eigen verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding voor het 'in control' zijn en de vraag om transparantie daarover passen in de idee van horizontalisering en in de uitvoering van het horizontaal toezicht door de Belastingdienst. In deze zin is het voor de Belastingdienst opportuun om bij de invoering van horizontaal toezicht te wijzen op de wet- en regelgeving aangaande 'corporate governance' en de International Financial Reporting Standards (IFRS). De Belastingdienst is overigens niet de enige toezichthouder die hier naar verwijst. De Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit (OPTA) en de Voedsel en Waren Autoriteit (VWA) doen dit ook.[3]

Het is opvallend dat de SOx-act appelleert aan de eigen verantwoordelijkheid en vervolgens streng reguleert. Dit is tegengesteld aan de idee van horizontalisering en horizontaal toezicht zoals WRR die beschrijft en waarin een open, flexibele, responsieve en coöperatieve vorm van regulering passend is.

Inmiddels is er veel literatuur verschenen over de effectiviteit van regelgeving in het kader van 'corporate governance'.[4] Cools (2006) concludeert op basis van zestig wetenschappelijke artikelen, dat wetten en codes niet leiden tot een verbetering van de bedrijfsprestaties en dat niet overtuigend kan worden aangetoond dat ze helpen om ongelukken te voorkomen en fraudes te verminderen. De voormalige Amerikaanse minister van Financiën Paulson lijkt dit voor de SOx-act te erkennen getuige zijn uitspraak 'We cannot legislate or rule-make our way to ethical behavior' (Paulson, 2006). Hij is van mening dat een goede interne beheersing op een doelmatiger wijze dan via de SOx-act moet worden ingevoerd. Inmiddels hebben de Securities and Exchange Commission (SEC) (2007) en de The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007) respectievelijk een 'guidance' en een controlestandaard uitgebracht die tegemoetkomen aan de gewenste doelmatigheid (Van Leeuwen en Wallage, 2007).

Gezien de beperkte effectiviteit van 'corporate governance' regelgeving heeft de Belastingdienst ervoor gekozen geen minimumeisen voor fiscale interne beheersing (TCF) te formuleren (Belastingdienst, 2008a p. 3) anders dan dat het TCF betrouwbare verantwoordingsinformatie moet genereren waarmee aanvaardbare aangiften kunnen worden opgesteld en ingediend. De inrichting van een passend TCF is de eigen verantwoordelijkheid van de organisaties.

In dit verband is het nog vermeldenswaardig dat de president van de VS Barack Obama de Harvard professor Cass Sunstein heeft benoemd als hoofd van The Office of Information and Regulatory Affairs dat zich onder meer bezighoudt met de het Amerikaanse programma van administratieve lastenverlichting. Sunsteins wetenschappelijke werk richt zich op de relatie tussen wetgeving en menselijk gedrag ('behavioral law and economics'). Het is interessant te volgen hoe zijn denken van invloed zal zijn op de regulering als reactie op de kredietcrisis en hoe dit past in het Nederlandse denken over horizontalisering.

3.3 Handhavingsmodellen

De derde relevante ontwikkeling voor toezichthouders is het toenemende belang van gedragswetenschappelijke inzichten betreffende het vormgeven van het toezicht- en handhavingsbeleid. Toezichthouders hebben de taak toe te zien op de naleving van bepaalde regels.[5] Het naleven en overtreden van die regels wordt algemeen gezien als gedrag waarop handhaving en toezicht invloed kunnen uitoefenen. Gedrag om de regels na te leven moet worden gestimuleerd en ongewenst gedrag moet worden ontmoedigd.

Huisman en Beukelman (2007) stellen dat naleving of overtreding van regels een willen en een kunnen vereisen. Factoren die van invloed zijn op het naleven van regels kunnen worden onderscheiden in *motivationele* (willen) en *situationele* (kunnen) factoren. Deze spelen op vijf niveaus: dat van 1) individuele medewerkers, 2) de organisatie, 3) de directe omgeving, 4) de branche en 5) de regulerende overheid. Huisman en Beukelman concluderen na analyse van wetenschappelijk onderzoek naar deze factoren dat kennis van de achtergronden van regelnaleving en overtreding het belang van handhaving relativeert.

Van Stokkom (2004) stelt dat mensen regels om twee redenen naleven: angst voor de gevolgen als ze de regels niet naleven en morele instemming met de regels. Vanuit dit perspectief zijn er twee 'basismodellen' van handhaving:

- een traditioneel model dat gebaseerd is op afschrikking, ook aangeduid als het 'command and control model';

- een alternatief model dat gebaseerd is op coöperatie, morele instemming en loyale naleving van regels ('compliance').

Afschrikking heeft ook contraproductieve effecten, zoals psychische weerstand, investering in tegenmaatregelen en pogingen handhavers te misleiden. Doordat de naleving afhankelijk is van externe prikkels (ontdekking en sanctie), worden de eigen verantwoordelijkheid en motivatie om de regels na te leven ondermijnd. Morele instemming en spontane naleving blijven uit. Dit betekent dat de externe prikkels continu moeten werken, wat hoge handhavingskosten tot gevolg heeft. Het model van morele instemming is primair gericht op naleving door overleg met en overreding van ondernemingen en burgers. Het is gericht op preventie, teneinde de schade of risico's binnen aanvaardbare grenzen te houden. Het beoogt de voorwaarden waaronder overtredingen worden gepleegd, te veranderen, dan wel de oorzaken te bestrijden. Succes wordt niet gemeten in termen van opgespoorde overtredingen, maar in termen van aantallen mensen die de regels gehoorzamen (Van Stokkom, 2004).
Deze twee basismodellen zijn begrensd en kennen hun tekortkomingen, om welke redenen gezocht wordt naar een synthese van beide modellen. Een mengmodel dat in de bestuursrechtelijke context veel wordt toegepast, is dat van de *'responsive regulation'*, dat Ayers en Braithwaite voor het eerst hebben beschreven (1992).
In dit model is de inzet van de handhavingsmiddelen afhankelijk van het gedrag en de houding van degene(n) op wie het toezicht zich richt. Van Stokkom (2004) noemt de volgende kenmerken:

1. De handhavende professional is een 'facilitator' die de verantwoordelijkheidszin van burgers en ondernemingen vergroot.
2. Coöperatie met burgers en ondernemingen laat vertrouwensbanden ontstaan die het spontaan naleven van regels bevorderen en is daarmee een doel in zichzelf.
3. De aandacht is niet zozeer gericht op 'bad actors' als wel op alle partijen die een bijdrage aan het naleven van regels kunnen bieden.
4. In het model van 'responsive regulation' wordt veel waarde gehecht aan een vertrouwensrelatie en aan een goede afstemming van de manier van toezicht houden op het specifieke gedrag van ondernemingen.

Deze kenmerken komen herkenbaar terug in de omschrijving van horizontaal toezicht in het bedrijfsplan van de Belastingdienst.

4 Het Tax Control Framework

4.1 Positie in het toezicht

Het horizontaal toezicht wordt volgens de Belastingdienst mede geschraagd door het vertrouwen tussen Belastingdienst en belastingplichtige. Over de relatie tussen vertrou-wen en interne controle merkt Nooteboom (2004) op: *'For expectations between organizations to be met there must be trust in both people and the organization, and the connection between them lies in roles people play and positions they take up in the organization as specified in internal control systems.'* Wat het belang van interne beheersing voor de externe controle betreft, meent hij: *'External control requires internal control to ensure that personal conduct is in line with what organizational trust requires.'*
Wij concluderen dat Nooteboom stelt: in relaties tussen organisaties die op vertrouwen zijn gebaseerd, is de rol van interne beheersing essentieel. Deze waarneming lijkt de Belastingdienst betekenis te geven door aard en intensiteit van het toezicht in hoge mate af te stemmen op de mate waarin een onderneming 'in control' is (Belastingdienst, 2008a). Hiervoor is het noodzakelijk dat de dienst inzicht heeft in de opzet, het bestaan en de werking van het fiscaal relevante deel van de interne beheersing. De Belastingdienst duidt dat deel aan met *tax control framework*.
In de accountantscontrole is algemeen aanvaard dat de controlemedewerker zijn kennis van beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle, gebruikt om aard, tijdsfasering en omvang van zijn controlewerkzaamheden te kunnen bepalen (Controle en Overige Standaarden (COS 315)).[6] Met die werkzaamheden wil hij toereikende controle-informatie verzamelen om zijn oordeel over de financiële verantwoording te kunnen onderbouwen. Deze controle-informatie behoeft echter niet alleen uit eigen controleactiviteiten naar voren te komen. Het schillenmodel laat zien hoe hij ook gebruik kan maken van controle-informatie die anderen reeds hebben verzameld (zie figuur 1; Kloosterman, 1991). In de controleaanpak van de Belastingdienst is het idee van het schillenmodel leidend.

Over de positie van het TCF in het toezicht kan het volgende worden geconcludeerd. De onderneming zelf draagt de verantwoordelijkheid voor het naleven van de wet- en regelnaleving en daarmee voor de kwaliteit van het TCF. Wanneer de organisatie het bestaan en de werking van het TCF op de juiste wijze bewaakt, leidt dat tot een conclusie over de mate waarin de processen beheerst worden ('in control' zijn) en tot een conclusie over de mate waarin op de interne beheersing kan worden gesteund voor een oordeel over de aanvaardbaarheid van (een deel van) de aangifte of een set van aangiften. Op basis van die conclusie bepaalt de Belastingdienst vorm en intensiteit van het eigen toezicht. In termen van COS 315 kan de Belastingdienst deze informatie gebruiken om 'de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden te bepalen'. Wanneer de conclusie gerechtvaardigd is dat het systeem adequaat beheerst en bewaakt wordt, kan de Belastingdienst

volstaan met een beperkte omvang van eigen controlewerkzaamheden. Uiteraard dient de betrokken organisatie geconstateerde gebreken in de interne beheersing en/of de aangiften te herstellen.

4.2 Reikwijdte en doel van het TCF

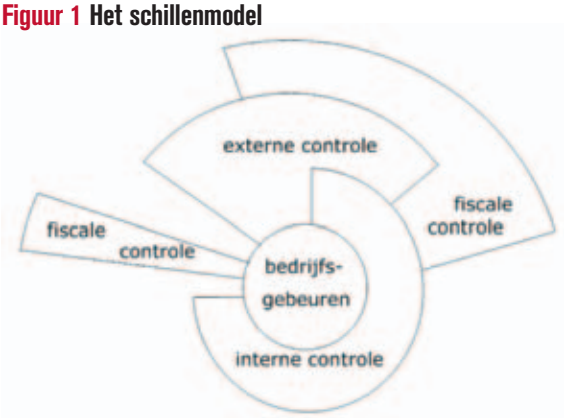
De Belastingdienst (2008a) merkt over fiscale interne beheersing het volgende op: 'Een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een onderneming. De fiscale functie hoeft niet beperkt te zijn tot de afdeling fiscale zaken. Een TCF maakt integraal onderdeel uit van het Business- of Internal Control Framework van een onderneming (...) Het TCF heeft als doel beheersing van de totale fiscaliteit: de vennootschapsbelasting, de invoerrechten en accijnzen, de loonheffing, de regulerende energiebelasting, de omzetbelasting, de kansspelbelasting, de milieubelastingen, de vliegticketbelasting, de verpakkingenbelasting, de BPM, maar ook de tijdige en juiste betaling vallen alle binnen de scope van een TCF. De fiscale functie speelt een rol in (nagenoeg) alle bedrijfsprocessen.'
De Belastingdienst stelt dat de fiscale functie in (nagenoeg) alle bedrijfsprocessen een rol speelt en niet beperkt is tot alleen de fiscale afdeling. Men benadrukt dit nog met een niet-limitatieve opsomming van belastingmiddelen waarop het TCF ziet.
Rabenort (2007) geeft aan 'de tax-functie' de betekenis van fiscale afdeling. De organisatie van de 'tax-functie' wordt volgens hem in hoge mate bepaald door het mandaat en de strategie van de fiscale afdeling. Beide zijn niet los te zien van de organisatie en activiteiten van de onderneming in haar totaliteit. Om tot een integraal TCF te komen moeten de processen van de 'tax-functie' – in de betekenis van Rabenort: de fiscale afdeling – afdoende beheersmaatregelen bevatten. Van der Laan en Weerman (2008) stellen dat de fiscale functie niet beperkt is tot de afdeling Fiscale Zaken. 'In de organisatie zijn tal van medewerkers direct of indirect betrokken bij het uiteindelijke doel om te komen tot juiste, volledige en tijdige aangiften voor alle belastingen en verantwoording in de jaarrekening. De grote meerderheid van al deze medewerkers (gezamenlijk ook wel aangeduid als het 'shadow tax department') rapporteert functioneel en/of organisatorisch niet aan het hoofd Fiscale Zaken'
Ook wij geven de voorkeur aan de brede betekenis van het begrip fiscale functie, omdat in de praktijk blijkt dat de interne beheersing van de fiscaliteit niet alleen een taak is van de fiscale afdeling. Ter illustratie een praktijkvoorbeeld van een inkoopfunctie. Een retailonderneming heeft een winkelassortiment dat per week sterk wisselt met artikelen die voor de omzetbelasting onder het normale tarief en het lage tarief vallen. De inkopers moeten, als nieuwe producten in het artikelstambestand worden ingevoerd, aangeven welk tarief in de verkoop moet worden gehanteerd. Dat is in feite een taak die valt onder de fiscale functie. De maatregelen van interne beheersing in het TCF moeten ook hierop toezien.
Dat de fiscale functie in nagenoeg alle bedrijfsprocessen een rol speelt en daarmee vervlochten is met het gehele interne beheersingssysteem, is inzichtelijk te maken met het Generic Business Model dat COSO hanteert voor de uitwerking van COSO Internal Control – Integrated Framework (COSO-IC) (COSO 1992). Dit model, gebaseerd op de 'value chain' van Porter (1985), maakt onderscheid in Primary en Support Activities (figuur 2). Het is eenvoudig om alle genoemde activiteiten te verbinden met de fiscaliteit en daarmee met de fiscale interne beheersing.

Hiermee is het TCF gepositioneerd in het toezicht van de Belastingdienst. In de volgende paragraaf positioneren we het TCF in het interne beheersingssysteem.

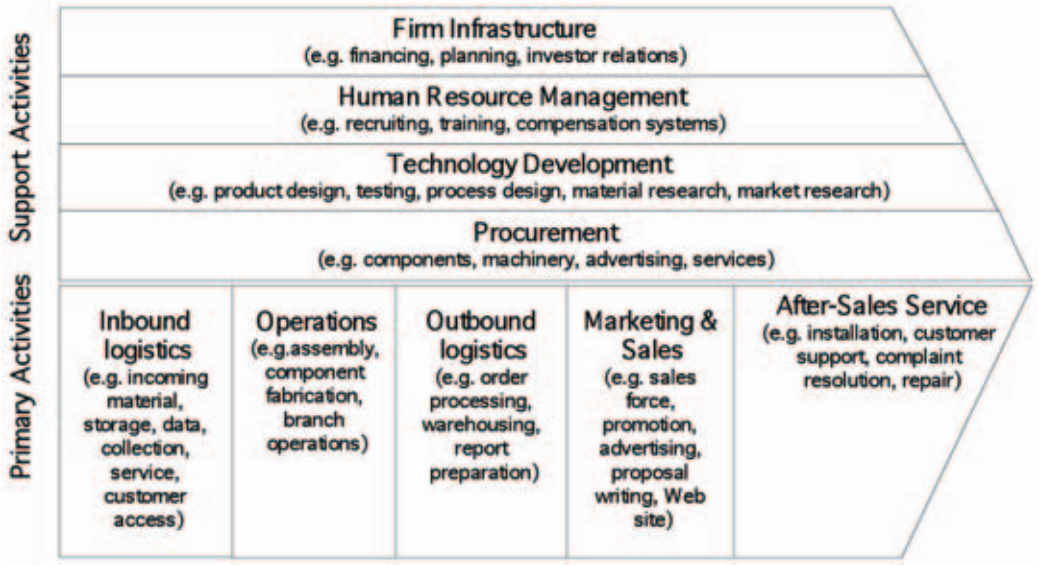
5 TCF & interne beheersing

Hoewel COSO-IC (COSO, 1992) niet wordt ondersteund door relevant wetenschappelijk onderzoek (Power, 2007 en Paape, 2008), is het de 'de facto' standaard geworden voor interne beheersing omdat het in de 'corporate governance-regelgeving' expliciet wordt genoemd als het meest geschikte raamwerk.[7] Uit onderzoek onder de ondernemingen die aan de Euronext Amsterdam staan genoteerd, blijkt dat COSO het meest gebruikte raamwerk is.[8] Vanuit praktische relevantie en de herkenbaarheid kiezen wij ervoor de positionering vanuit COSO-IC te beschrijven.
De Belastingdienst geeft aan voor de positionering van het TCF in de interne beheersing langs de lijnen van 'Levers of Control' van Simons (1995) te willen werken (Belastingdienst, 2008a). Belangrijke reden hiervoor is het verschil in scope van beide modellen. Starreveld et al. (2002) concluderen dat COSO IC zich met name richt op de operationele sturing van processen en dat 'levers of control' meer strategisch gericht zijn.[9]
Horizontaal toezicht is geschraagd op vertrouwen, transparantie, gelijkwaardigheid. Deze waarden moeten voor de Belastingdienst terug te vinden zijn in de strategie van de onderneming. Belangrijk is de voorbeeldfunctie van de leiding, de *'tone at the top'*, en hoe deze in de organisatie doorwerkt om loyaliteit onder het personeel te bewerkstelligen of te bestendigen. 'Levers of control' vraagt in de 'beliefs systems' en 'boundary systems' expliciet aandacht voor respectievelijk de waarden en normen van de onderneming en hoe deze de houding en gedrag van de organisatie(leden) beïnvloeden. De operationele sturing van processen positioneert de Belastingdienst met name in de 'lever' Diagnostic Control Systems (Belastingdienst, 2008a).
Voor de goede orde: de Belastingdienst stelt géén norm voor de inrichting van de interne beheersing of administratie in brede zin, anders dan dat de interne beheersing van een onderneming moet worden ingericht naar de *eisen*

Figuur 1 **Het schillenmodel**



Figuur 2 **Value Chain, Porter (1985)**



die de activiteiten daaraan stellen. Deze open norm is bepaald in art. 52 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Uit de parlementaire behandeling van de Wet Administratieve Verplichtingen wordt voor het bepalen van het begrip administratie verwezen naar de civielrechtelijke bepalingen in BW 2 en voor het administratieve proces naar het begrip Administratieve Organisatie en Interne Beheersing zoals gebruikt in de accountancy.[10] Wij merken op dat de code-Tabaksblat in BW2 een wettelijke grondslag heeft gekregen (art. 391, vijfde lid BW 2).
Bij een open norm passen vanuit de toezichthouder geen gedetailleerde voorschriften. De keuze voor een veeleer academisch model, zoals 'levers of control' in plaats van een meer instrumenteel model, zoals COSO, bevestigt dit uitgangspunt.
Overigens maakt de Belastingdienst vanuit wetenschappelijk oogpunt met de 'levers of control' in onze ogen een goede keuze. Widener (2007) levert empirisch bewijs voor de geldigheid van het model.

Hierna positioneren wij het TCF in interne beheersing volgens COSO-IC. Eerst geven we de definitie en componenten van interne beheersing volgens COSO.

5.1 COSO Internal Control - Integrated Framework (COSO-IC)

COSO (1992) definieert interne beheersing ('internal control') als volgt:
'Internal control is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:

- effectiveness and efficiency of operations;
- reliability of financial reporting;
- compliance with applicable laws and regulations.'

COSO stelt dat de doelen bereikt kunnen worden als er invulling wordt gegeven aan de volgende vijf componenten van interne beheersing:

- *Risk Assessment*, bepalen van de risico's die moeten worden beheerst;
- *Control Activities*, bepalen en implementeren van maatregelen die gericht zijn op de beheersing van de onderkende risico's;
- *Information and Communication*, informatie over het interne beheersingssysteem aan betrokkenen en bestuurlijke informatieverzorging;
- *Monitoring*, bewaken van bestaan en werking van de interne beheersing;
- *Control Environment*, de integriteit, bevoegdheden en ethiek in de organisatie die de basis zijn voor een goede interne beheersing.

5.2 Het TCF en de doelcategorieën van COSO-IC

Wij gaan na op welke doelcategorieën een TCF gericht is. COSO (1992) beschrijft afzonderlijk het proces 'tax compliance' en onderscheidt de volgende doelen met tussen haakjes de relevante doelcategorieën:

- 'Accurately process, prepare and file required tax documents on a timely basis (Financial reporting, Compliance);
- Reduce tax liabilities to the legal minimum (Operations, Compliance);
- Record the effect of all tax transactions or economic events completely and accurately (Financial reporting, Compliance).'

Voor de Belastingdienst is het uiteindelijke doel van een TCF compliance: 'te komen tot juiste, volledige en tijdige aangiften voor alle middelen' (Belastingdienst 2008a). Dit standpunt is te verklaren vanuit de taak van de Belastingdienst als toezichthouder en handhaver. Gerelateerd aan de doelcategorieën van COSO betekent dit dat het belang van een TCF voor de Belastingdienst met name ligt in:

- de betrouwbaarheid van de financiële en fiscale verslaggeving, respectievelijk de fiscale positie in de jaarrekening en de aangiften;
- naleving van de fiscale wet- en regelgeving.

Of de fiscale functie voldoende waarde aan de onderneming toevoegt en of de fiscale strategie wordt uitgevoerd, zal voor de Belastingdienst in het algemeen van minder belang zijn. Als in de strategie staat dat het naleven van regels leidend is en als vervolgens deze doelstelling niet wordt bereikt, zal de Belastingdienst uiteraard wel willen weten waardoor dat komt. Dit heeft dan echter ook invloed op de twee andere doelcategorieën.

Ondernemingen hebben afgezien van de 'compliance-doelstelling' belangrijke andere bedoelingen met de beheersing van de fiscale functie. Rabenort (2007) merkt bijvoorbeeld op dat men wil voorkomen dat geselecteerde relevante fiscale risico's zich manifesteren. Bij de voordelen van dit Tax Risk Management noemt hij het verbeteren van winst na belastingen en de cashflow, de reputatie, het anticiperen op belastinglasten, het voorkomen van verrassingen en het doelmatiger inzetten van mensen en middelen.

Van der Laan en Weerman (2008) stellen dat wanneer zij de COSO-doelstellingen naar de fiscale functie vertalen, het erom gaat dat:

- de fiscaal-strategische doelen aansluiten op de ondernemingsstrategie;
- de processen die aan het TCF ten grondslag liggen, effectief en efficiënt zijn;
- de fiscale positie zoals beschreven in de financiële rapportages, betrouwbaar is weergegeven;
- de uitkomsten van de processen voldoen aan (fiscale) wet- en regelgeving.

Voor een goede uitvoering van het horizontaal toezicht is het belangrijk dat de betrokken partijen, de onderneming, de adviseur en de Belastingdienst, rekening houden met de verschillende belangen. De doelstellingen op zich zijn in de praktijk niet zo scherp te scheiden als wij nu doen voorkomen. De betrouwbaarheid van de financiële (fiscale) verslaggeving wordt door de sterke regulering bijvoorbeeld sterk bepaald door de mate van regelnaleving ('compliance'). Zo moet ook het creëren van waarde door de fiscale functie (door verhogen van de effectiviteit van uitvoering) binnen het kader van de 'compliance-doelstelling' passen. Er is dan ook geen sprake van tegenstellingen in de doelstellingen van interne beheersing. Wel is het mogelijk dat doelstellingen met elkaar concurreren en dat partijen een andere focus hebben dan de Belastingdienst als toezichthouder die zich richt op de doelstelling van naleving van de fiscale regels, in casu de aanvaardbaarheid van een aangifte. In de uitvoering behoeft dit geen probleem te zijn, mits partijen zich hiervan bewust zijn en in de geest van horizontaal toezicht de wederzijdse belangen erkennen.

6 Inrichting van het TCF

De onderneming is verantwoordelijk voor een adequate interne beheersing. Uit het voorgaande komt naar voren dat fiscaliteit en beheersing van de fiscale functie integraal deel uitmaken van de interne beheersing. In alle ondernemingen zijn elementen van een TCF aanwezig. Het maandelijks, per kwartaal of jaarlijks een aangifte tijdig indienen is alleen mogelijk wanneer deze aangifteprocessen intern beheerst worden. Als een TCF verder wordt uitgebouwd, kan dat bij de aangifteprocessen beginnen, waarna men steeds dieper in de onderliggende processen afdaalt. Deze onderliggende processen zijn al beschreven voor het bestaande interne beheersingssysteem. Het is dan zaak de processen met voldoende fiscale kennis te beoordelen op fiscale risico's en vervolgens passende maatregelen te nemen.

Een andere benadering is het volgen van de COSO-stappen inzake 'risk assessment'. Deze stappen zijn in het kader van het interne beheersingssysteem al gezet en kunnen voor de fiscale functie nogmaals afzonderlijk worden genomen. Het is belangrijk goed kennis te nemen van wat al is ontwikkeld en daar zoveel mogelijk gebruik van te maken. In COSO ERM (COSO, 2004a) wordt de component 'risk assessment' uitgesplitst in vier deelcomponenten die hierna in relatie tot het TCF worden besproken.

6.1 Objective Setting

De doelen van interne beheersing worden bepaald op strategisch niveau en geven de basis voor operationele, verslaggevings- en compliance-doelstellingen (COSO, 2004b). Het ligt voor de hand dat de fiscale doelen in lijn liggen met de algemene ondernemingsstrategie. De fiscale strategie en 'tax planning' worden afgeleid van de ondernemingsstrategie. De operationele, verslaggevings- en compliance-doelstellingen volgen uit de fiscale strategie. Belangrijk in deze fase is het bepalen van de mate waarin de onderneming risico's wil lopen. In het fiscale metier wordt hiervoor vaak verwezen naar de metafoor van het scherp aan de wind zeilen. Hoe groter de risicobereidheid, des te scherper een onderneming aan de wind zal zeilen. Het is te verwachten dat de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht inzicht wil in die durf en dit als gespreksonderwerp aan de orde stelt.

6.2 Event Identification

Deze fase beoogt de gebeurtenissen te identificeren die invloed kunnen hebben op de onderneming. Er zijn verschillende technieken voor 'event identification'. COSO (2004) noemt onder meer 'event inventories', 'facilitated workshops', 'interviews', 'questionnaires en surveys', en 'proces flow analysis'. Rabenort (2007) gebruikt een techniek waarmee vanuit de totale verzameling van mogelijke fiscale risico's (het Tax Risk Universe) een deelverzameling (inherente risicopositie) wordt bepaald die van toepassing is op de onderneming. Hij stelt 'De strategische doelen bepalen de inherente risicopositie, de Tax Risk Management-inspanningen bepalen de nettorisicopositie, en de kapitaalstructuur bepaalt de mogelijkheid om de nettorisico's te dragen.' De Belastingdienst werkt niet vanuit een verzameling van mogelijke risico's[11], maar start de analyse vanuit de bedrijfsactiviteiten van de onderneming. Hierbij wordt gebruikgemaakt van de 'proces flow' analyses die ondernemingen maken voor het identificeren van gebeurtenissen. Men begint 'met het begrijpen hoe de onderneming is georganiseerd (understanding the business.....). Vervolgens kijken we of en hoe fiscaal kritische momenten in de business cycles zijn vertaald in controls' (Belastingdienst 2008b, p. 11).

6.3 Risk assessment

Deze fase beoogt vanuit de risicobereidheid van de onderneming te bepalen welke bedreigingen relevant zijn. In de praktijk blijkt dit niet eenvoudig te zijn. Dit komt omdat hier ook de visie van de Belastingdienst op verantwoord risico's nemen relevant is. De discussie zal zich vaak toespitsen op de materialiteit. De vraag is of dat terecht is. Materialiteit is voor de Belastingdienst een parameter om te bepalen hoeveel controleactiviteiten nodig zijn en is tevens een goedkeuringsgrens voor de aangifte. Het is ook geen parameter voor de inrichting van de interne beheersing. Wel is het een parameter om de interne beheersing te monitoren. Voor routinematige processen zal de risicobereidheid van de onderneming en die van de Belastingdienst niet veel verschillen. Deze zal immers tenderen naar nihil. Geen verantwoordelijk opererende ondernemer zal grote afwijkingen in routinematige processen accepteren. Voor incidentele gebeurtenissen kan de risicobereidheid verschillend zijn. Het is dan ook raadzaam dat een ondernemer hierover in overleg treedt met de Belastingdienst die gehouden is te handelen door rekening te houden met de wederzijdse belangen.

6.4 Risk Response

In deze fase bepaalt het management zijn reactie op de geïdentificeerde risicovolle of kansrijke gebeurtenissen. Mogelijke acties zijn voorkomen, reduceren, delen (verzekeren) en accepteren. Voorkomen en reduceren is mogelijk door het implementeren van interne controlemaatregelen. Wanneer de onderneming een handhavingsconvenant met de Belastingdienst heeft, moet het management afwegen of een bepaalde fiscale gebeurtenis in het kader van het convenant aan de Belastingdienst moet worden gemeld. Belangrijk bij de 'risk response' is welk signaal er naar de Belastingdienst wordt afgegeven. Een scherp standpunt dat tijdig transparant met de Belastingdienst wordt gedeeld zal het vertrouwen van de Belastingdienst in de relatie met de onderneming versterken hetgeen van invloed is op de vorm en intensiteit van het toezicht. Het stelt de Belastingdienst vervolgens in staat tijdig een uitspraak te doen over de aanvaardbaarheid van het standpunt waarmee de onderneming zekerheid krijgt en het risico wordt weggenomen.

6.5 Monitoring

Monitoring is gericht op het bewaken van het bestaan en de werking van de interne beheersing. Dit moet de onderneming zelf vaststellen. COSO publiceerde in juni 2008 de Exposure Draft 'Guidance on Monitoring Internal Control Systems.' In het voorwoord merkt de voorzitter van de COSO-board, Larry Rittenberg, op dat het sterke gevoel dat monitoring onvoldoende wordt begrepen en toegepast, de aanleiding is geweest voor de ontwikkeling van de richtlijn. Verder stelt hij dat er veel te winnen is in effectieve en efficiënte interne beheersing door een goede in- en uitvoering van die monitoring. Hij beveelt de toepassing van steekproeven aan[12]. Hier is de materialiteit de parameter

voor de planning van de omvang van de steekproeven en voor het bepalen van de goedkeuringsgrens.[13]

7 Samenvatting en slotbeschouwing

De Belastingdienst beschouwt horizontaal toezicht als een gezamenlijke verantwoordelijkheid van alle partners in de fiscale keten. Basiswaarden zijn hiervoor vertrouwen, transparantie, gelijkwaardigheid en een erkenning van de belangen van beide partijen. Aldus kan men zoveel mogelijk proberen problemen vooraf op te lossen en dubbel werk in de keten te voorkomen. Een TCF kan daarbij van dienst zijn. Het raamwerk is een deel van het interne beheersingssysteem dat waarborgt dat de fiscale functie op orde ('in control') is. Wanneer de onderneming een handhavingsconvenant heeft, moet het TCF ook waarborgen dat de 'ingenomen of in te nemen fiscale standpunten van enige omvang' juist, volledig en tijdig aan de Belastingdienst worden medegedeeld. Vervolgens is de Belastingdienst aan zet om over deze fiscale kwesties snel een uitspraak te doen.
Drie ontwikkelingen drukken hun stempel op het toezicht- en handhavingsbeleid van toezichthouders: 1) de horizontalisering van de samenleving, 2) de ontwikkeling van interne beheersing als onderdeel van 'corporate governance' en 3) de gedragswetenschappelijke inzichten voor het vormgeven van het toezicht- en handhavingsbeleid. Daarin spelen *motivationele* (willen) en *situationele* (kunnen) factoren een belangrijke rol. Ook kan worden gesteld dat regels om andere redenen worden nageleefd: uit angst voor de gevolgen van niet-naleven en vanwege morele instemming. Afschrikking heeft echter ongewenste neveneffecten, zoals psychische weerstand, investering in tegenmaatregelen en pogingen handhavers te misleiden. Beter is het om op basis van wederzijds vertrouwen te komen tot regelnaleving. Horizontaal toezicht is daarvoor een passende benadering.
In relaties tussen organisaties die op vertrouwen zijn gebaseerd, is de rol van interne beheersing essentieel. De Belastingdienst wil daarom inzicht in de opzet, het bestaan en de werking van het fiscaal relevante deel van de interne beheersing, aangeduid als het *tax control framework*. De onderneming zelf draagt de verantwoordelijkheid voor het naleven van de wet- en regelnaleving en daarmee voor de kwaliteit van het TCF. Wanneer de organisatie het bestaan en de werking van het TCF op de juiste wijze kan monitoren, leidt dat tot een conclusie over de mate waarin de processen worden beheerst ('in control-zijn') en tot een conclusie over de mate waarin op de interne beheersing kan worden gesteund voor een oordeel over de aanvaardbaarheid van de aangiften. Op basis van die conclusie bepaalt de Belastingdienst vorm en intensiteit van het eigen toezicht.
Horizontaal toezicht is geschraagd op vertrouwen. Belangrijk is de voorbeeldfunctie van de leiding en hoe deze in de organisatie doorwerkt om loyaliteit onder het personeel te bewerkstelligen of te bestendigen. De operationele sturing van processen positioneert de Belastingdienst met name in het niveau Diagnostic Control Systems. COSO, in feite de standaard op het gebied van interne beheersing, stelt dat de doelen bereikt kunnen worden als er invulling wordt gegeven aan de volgende vijf componenten van interne beheersing: 1) risicotoetsing, 2) maatregelen voor de beheersing van de onderkende risico's, 3) informatieverstrekking over het interne beheersingssysteem, 4) bewaking van bestaan en werking van de interne beheersing, 5) de integriteit, de bevoegdheden en de ethiek in de organisatie die de basis zijn voor een goede interne beheersing. In deze bijdrage zijn wij met name doorgegaan op de eerstgenoemde component: risicotoetsing. COSO ERM splitst deze component uit in: *objective setting, event identification, risk assessment* en *risk response*.
Voor een goede uitvoering van het horizontaal toezicht is het belangrijk dat de betrokken partijen rekening houden met de verschillende belangen. Gezien de sterke regulering van de financiële (fiscale) verslaggeving wordt de betrouwbaarheid hiervan sterk bepaald door de mate van regelnaleving ('compliance').
Een TCF kan een uitstekend hulpmiddel zijn om de fiscaal relevante risico's waarmee een organisatie geconfronteerd kan worden, te identificeren, te evalueren en te beheersen. Daarmee is niet alleen de Belastingdienst gebaat als instigator van de invoering van een dergelijk hulpmiddel, maar ook – en misschien wel vooral – de organisatie zelf. ■

R. J. Veldhuizen RE RA CISA en prof. dr. mr. R.N. J.Kamerling RA zijn beiden werkzaam bij de Belastingdienst en verbonden aan Universiteit Nyenrode. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

Literatuur

■ Ayres, I, en J. Braithwaite (1992), *Responsive regulation*, New York: Oxford University Press.
■ Belastingdienst (2008a), *Tax Control Framework, Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, Kennisgroep ZGO, Werkgroep TCF, maart; zie: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_control_framework_dv4011z1pl.pdf.
■ Belastingdienst (2008b), *Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012*, zie: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/bedrijfsplan_2008_2012_bjv0031z81fd.pdf.
■ Broeze, G.B. (2006), *Validation of risk assessment in auditing*, Amsteram, dissertatie

Vrije Universiteit Amsterdam; zie: http://dare.ubvu.vu.nl/bitstream/1871/10600/1/5419.pdf.

- Commissie Corporate Governance (Commissie Tabaksblat) (2003), *Nederlandse corporate governance code*; zie: www.corpgov.nl.
- Cools, K (2006), *Controle is goed vertrouwen nog beter, Over bestuurders en corporate governance*, Assen: Van Gorcum.
- COSO (1992), *Internal Control - Integrated Framework*, zie: www.coso.org. In 1994 is daar nog een aanvulling op gekomen en in het COSO-rapport opgenomen
- COSO (2004a), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, zie: www.coso.org.
- COSO (2004b), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework, Applicaton Techniques*, zie: www.coso.org.
- COSO (2008), *Internal Control – Integrated Framework, Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, June, Exposure Draft; zie: www.coso.org.
- Enden, E.M.E. van der (2006), Toetsing van fiscaal beleid ten aanzien van taxplanning in Code Tabaksblat, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 80, no. 9, pp. 455-464.
- Enden, E.M.E. van der (2007), Tax control framework: een inleiding, *Controllers Magazine*, jg. 21, no. 10, oktober, pp. 40-42.
- Enden, E.M.E. van der (2008), 'In control' en fiscaliteit, *Spotlight*, PricewaterhouseCoopers, jg. 15, no. 2, pp. 37-43; zie: ttps://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/43477B1D1B9D14BB80257139004B0E6E/$file/PwC_In_control_en_fiscaliteit.pdf.
- Happé, R.H. (2007), Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share, in: J.J.C. Sprenger (ed.), *Per saldo, Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag, Sdu, pp. 57-77.
- Hoogendoorn, M.N. (1993), *Het belang van de jaarrekening, Interactie tussen gebruikers, verschaffers en controleurs*, Schoonhoven: Academic Service.
- Huisman, W en A. Beukelman (2007), *Invloeden op regelnaleving door bedrijven, Inzichten uit wetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers.
- International Federation of Accountnats, International Auditing and Assurance Standards Board (2008), ISA 320 (Revised and Redrafted), Materiality in planning and performing an audit; zie: www.ifac.org.
- Kloosterman, H.H.W (1991), Schillenmodel, in: De Accountant, jg. 97, no. 7, maart, pp. 403-406.
- Laan, R.A. van der en A.J.K. Weerman (2008), Tax Control Framework, Van Risicogericht naar 'in control': het werk verandert voor ons allemaal, *Weekblad Fiscaal Recht* 6788, 13 november 2008, pp. 1269-1277.
- Leeuwen, O.C. van en Ph. Wallage (2007), De zoektocht naar meer transparantie, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 81, no. 10, oktober, pp. 469-479.
- Mertens, G.M.H en I.H.C. Blij (2008), Inzicht in onzekerheid, *Onderzoek naar de risicoparagrafen in de jaarverslagen 2007 van beursfondsen*, in opdracht van Eumedion en Koninklijk NIVRA gepubliceerd door Shareholder Support.
- Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), Koninklijk (2007/2009), Nadere Voorschriften Controle- en Overige standaarden (NV COS); zie: www.nivra.nl/Sites/nivra_site/HRA/index.htm.
- Nooteboom, B (2004), Management control in inter-organizational relationships, zie: http://www.bartnooteboom.nl/site/img/klanten/250/Management_control_in_inter-organizational_relationships.pdf.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (2008a), *Cape Town communiqué*, Fourth meeting of the OECD forum on tax administration, 10 – 11 january 2008, South Africa; zie: http://www.oecd.org/data oecd/26/43/39886621.pdf.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) (2008b), *Study into the role of tax intermediaries*, Fourth meeting of the OECD forum on tax administration, 10 – 11 january 2008, South Africa; zie: http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf.
- Opta (2008), *Visie op toezicht en handhaving*, maart; zie: http://www.opta.nl/download/Visie+op+toezicht+en+handhaving+2008.pdf.
- Paape, L (2008), *'In control' verklaringen: gebakken lucht of een te koesteren fenomeen?*, Oratie, Nyenrode Business Universiteit; zie: www.nivra-nyenrode.nl/onderzoek/oraties-1/Oratie-Leen-Paape.pdf.
- Paulson, H.M (2006), Remarks by Treasury Secretary Henry M. Paulson on the Competitiveness of U.S. Capital Markets Economic Club of New York New York, NY, 20 november; zie: www.ustreas.gov/press/releases/hp174.htm.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2004), Auditing Standard No. 2: *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements*; zie: www.pcaob.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/index.aspx.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007), Auditing Standard No. 5: *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*; zie: www.pcaob.org/Standards/Standards_and_Related_Rules/index.aspx.
- Porter, M.E (1985), *Competitive advantage*, New York: Free Press, 1985.
- Power, M. (2007), *Organized uncertainty: Designing a world of risk management*, Oxford: Oxford University Press.
- PricewaterhouseCoopers (2008), Tax Function Effectiveness; zie: www.pwc.com.
- Rabenort, M (2007), Van symptomatisch Tax Risk Management naar Tax Control, *Maandblad Belastingbeschouwingen MBB*, jg. 76, no. 10, pp. 341-345.
- Simonis, P.H.M. (2008), Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht, *Weekblad Fiscaal Recht*, 2008/5, pp. 5-27.
- Simons, R (1995), Control in an age of empowerment, *Harvard Business Review*, vol. 73, no. 2, March-April, pp. 80-88.
- Starreveld, R.W, O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen (2002), *Bestuurlijke –informatieverzorging, deel 1, Algemene grondslagen*, Groningen: Stenfert Kroese.
- Stokkom, B. van (2004), Handhaven: eerst kiezen, dan doen, Sociaal-wetenschappelijke mogelijkheden en beperkingen, literatuur studie in opdracht van Expertisecentrum Rechtshandhaving, Ministerie van Justitie, Den Haag; zie: http://www.justitie.nl/onderwerpen/opsporing_en_handhaving/rechtshandhaving/publicaties/handhaven_eerst_kiezen_dan_doen.aspx.
- Voedsel- en Waren Autoriteit (2005), Zicht op toezicht. Effectief toezicht houden, hoe doe je dat?; zie: www.vwa.nl/portal/page?_pageid=119,1639724&_dad=portal&_schema=PORTAL.
- Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (2002), De toekomst van de Nederlandse rechtsstaat, (r63); zie: http://www.wrr.nl/content.jsp?objectid=2464.
- Widener, S.K. (2007), An empirical analysis of the levers of control framework, Accounting Organizations and Society, vol. 32, no. 7/8, pp. 757-788.

Noten

1 De voorbeeldtekst van een handhavingconvenant is te vinden in de bijlage bij de brief van 9 juni 2006 van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten Generaal, nr. DGB2006-3312.

2 Een opvallende uitzondering hierop is de reactie op de Pincoffs-affaire in 1879. De fraude van de Rotterdamse koopman en reder Lodewijk Pincoffs leidde niet tot wetgeving maar wel tot de oprichting van het eerst accountantskantoor Confidentia in 1883 (Hoogendoorn 1993).

3 Zie Voedsel en Waren Autoriteit, 2005; OPTA 2008. Zie ook: brief van 9 juni 2006 van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten Generaal, nr. DGB2006-3312.

4 Zie ook Cools, 2006 p. 24 e.v. en Paape 2008, p. 12 e.v.

5 De Belastingdienst omschrijft het in zijn bedrijfsplan als volgt: 'In het werk draait het om compliance: de Belastingdienst is er om de (in beginsel aanwezig veronderstelde) bereidheid van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden om wettelijke verplichtingen na te komen, te onderhouden en te versterken.' (Belastingdienst, 2008b).

6 Zie ook COS 315 Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang, sectie 41: 'De accountant dient kennis te verkrijgen over de interne beheersingsmaatregelen die van belang zijn voor de controle. De accountant gebruikt zijn kennis van de interne beheersing om soorten mogelijke afwijkingen te onderkennen, de aangelegenheden te beoordelen die van invloed zijn op het risico van een afwijking van materieel belang en de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden te bepalen.'

7 Zie Auditing Standard 2 en 5 (PCAOB, 2004 en 2007) en Commissie Corporate Governance (2003) en Belastingdienst (2008a, p. 19).

8 Uit onderzoek van Mertens en Blij (2008) blijkt dat van 110 aan Euronext Amsterdam genoteerde ondernemingen iets minder dan de helft verwijst naar COSO IC. Bij de AEX-fondsen is dit 91%. Mertens en Blij vinden het opvallend dat twee derde van de AEX-fondsen verwijst naar het oorspronkelijke COSO IC. Bij AMX- en AScX-fondsen wordt relatief vaker verwezen naar COSO Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO, 2004a). Onze ervaring is dat ondernemingen naar COSO IC blijven verwijzen ook nadat zij COSO-ERM hebben geïmplementeerd. Wij vermoeden dat bedrijven inschatten dat als zij rapporteren dat COSO-ERM is gebruikt, dit leidt tot een hogere claimgevoeligheid omdat COSO-ERM uitgebreider is dan COSO-IC.

9 Strategie hoort wel tot de scope van COSO ERM. Het gebruik van COSO ERM is echter nog beperkt.

10 Kamerstukken II 1988-89/21.287, nr. 3.

11 In dit kader is het interessant melding te maken van het onderzoek van Broeze (2006) met de titel "Valideren van risico-inschattingen in accountantscontrole". Risico-inschattingen blijken erg vaak af te wijken van de werkelijk risico's.

12 Zie voor de toepassing van steekproeven ook COS 530 Steekproeven en detailcontroles.

13 COS 320 Materieel belang in de accountantscontrole en de nieuwe ISA 320 (revised and redrafted) Materiality in planning and performing an audit (oktober 2008).