

C. M. P. Busio RA

Functie, taak en verantwoordelijkheid van de rijksaccountant

1. Inleiding

In dit artikel wil ik enig inzicht verschaffen in het functioneren van de als rijksaccountant optredende registeraccountant.

Ingegaan wordt op de volgende elementen:

- de maatschappelijke functie en de daarmee samenhangende onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rijksaccountant;
- de te onderscheiden specifieke functies die de rijksaccountant vervult;
- de bouwstenen van het controleprogramma;
- het accountantsoordeel bij een controle van een aangifte Vennootschapsbelasting.

Tevens wordt aandacht geschonken aan overeenkomsten en verschillen in de belangrijke specifieke functie van en de daarbij behorende controlearbeid door de rijksaccountant enerzijds en zijn collega openbaar accountant anderzijds.

Het artikel wordt afgerond met een schematisch overzicht van de samenhang tussen functie (maatschappelijk en specifiek), taak (controle-aanpak en -middelen) en verantwoordelijkheid (rapport).

Uit doelmatigheidsoverwegingen is de onderstaande verhandeling - voor zover nodig - beperkt tot de controle van aangiften Vennootschapsbelasting.

2 De maatschappelijke functie van de rijksaccountant

Een van de doelstellingen van de overheid is te zorgen voor een sociale rechtsstaat: de individuele burger heeft onder meer recht op sociale zekerheid en verzorging. Wil de overheid haar taak kunnen vervullen dan dient zij over de hiervoor noodzakelijke financiële middelen te beschikken. De belangrijkste wijze van het verkrijgen van financiële middelen is het heffen van belastingen.

In het algemeen geldt, dat iedere belastingplichtige zijn belastingaangifte zodanig moet doen, dat hij waarheidsgetrouw alle feiten, gegevens, omstandigheden en het financiële effect daarvan in de belastingaangifte verwerkt en vermeldt voor zover deze van belang zijn voor een juiste belastingheffing. De verplichting tot het afleggen van verantwoording over de fiscaal relevante feiten aan de overheid brengt voor deze overheid de noodzaak met zich mee om de belastingaangiften te controleren, mede ten einde haar verantwoordelijkheid ten aanzien van het bereiken van de doelstellingen te

kunnen dragen. Deze noodzaak wordt opgeroepen door het feit, dat degene die door middel van zijn belastingaangifte verantwoording aflegt, belang heeft bij de aangegeven uitkomst ervan.

Wil de overheid haar controlerende taak kunnen vervullen dan heeft zij hiertoe een administratief controle-apparaat nodig. De functie die voortvloeit uit de noodzaak tot het controleren van belastingaangiften, valt onder andere toe aan de rijksaccountant.

De belastingplichtige zal er op moeten kunnen vertrouwen, dat bij de door de fiscus uitgeoefende controles uitgegaan wordt van beginselen van rechtvaardigheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid en dat de administratieve controle op doelmatige wijze en doelgericht uitgevoerd wordt door adequaat personeel, dat wil zeggen door ambtenaren die vaktechnisch deskundig zijn. Gezien het bovenstaande kan gesteld worden dat de rijksaccountant in zijn (of haar) functievervulling voldoet aan een maatschappelijke behoefte.

Vorenstaande bespiegeling over de functie van de rijksaccountant brengt met zich mee, dat op hem de volgende verantwoordelijkheid rust: de rijksaccountant moet zijn arbeid zodanig verrichten, dat hij de verwachtingen die zowel de inspecteur als - indirect - het maatschappelijk verkeer in zijn functioneren stelt, niet beschaamt en omgekeerd mag de rijksaccountant (primair bij zijn opdrachtgever de inspecteur der belastingen) geen grotere verwachtingen wekken dan door zijn arbeid gerechtvaardigd wordt: het oordeel vereist een deugdelijke grondslag, welke in de controlefunctie bereikt wordt door middel van een volkomen controle.

De rijksaccountant dient in de vervulling van zijn specifieke functie als deskundige dus zelf te (kunnen) beslissen hoe hij zijn feitelijke taak vervult en invult.

Ten slotte nog het volgende:

De rijksaccountant vervult zijn (maatschappelijke) functie reeds zeventig jaren en in deze jaren heeft de praktijk uitgewezen, dat de rijksaccountant in het maatschappelijk verkeer bekend staat als een integer figuur; hij kan en zal ook door een ieder als betrouwbaar worden ervaren.

3 Onafhankelijkheid en onpartijdigheid

In directe samenhang met de maatschappelijke functie dienen de aspecten onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rijksaccountant nader bezien te worden.

3.1 Onafhankelijkheid

Teneinde zijn functie optimaal te kunnen vervullen dient een rijksaccountant allereerst onafhankelijk te zijn van de gecontroleerde (= de belastingplichtige), onafhankelijk zowel in wezen als in schijn.

Omdat de gecontroleerde een ander is dan zijn opdrachtgever (= de inspecteur der belasting), treedt de rijksaccountant op als extern accountant en is hij voor dit deel in beginsel volkomen onafhankelijk. De schijn van afhankelijkheid en partijdigheid ten opzichte van een gecontroleerde voor-

komt de rijksaccountant, indien hij in voorkomende gevallen de opdracht tot controle van een belastingaangifte van een familielid, echtgenote, vriend of collega niet accepteert.

Binnen de huidige organisatie van de belastingdienst bestaat de volgende (vaktechnische) functiescheiding:

- 1 heffing (inspecteur),
- 2 inning (ontvanger),
- 3 controle (rijksaccountant).

Dit betekent dat de rijksaccountant binnen de belastingdienst in zijn taakvervulling onafhankelijk is van zijn opdrachtgever (= de inspecteur).

Omdat de organisatie waarbinnen de rijksaccountant werkzaam is, tevens zijn broodheer is, is hij in die zin tot op zekere hoogte afhankelijk.

Toch dient de rijksaccountant objectief als onafhankelijk controleur te worden aangemerkt en wel om de volgende redenen:

- De onderzoeken van de rijksaccountant geschieden in het algemeen belang: daar waar de overheid partij is, is zij het verlengstuk geworden van het maatschappelijk verkeer; de inspecteur der belastingen die de feitelijke opdracht tot controle verstrekt, doet dit in feite als vertegenwoordiger van het maatschappelijk verkeer. Hier is derhalve sprake van een element van hogere orde.
- Als tweede zeer belangrijk element dat kenmerkend wordt geacht voor de onafhankelijkheid van de accountant, geldt dat de accountant geen aanmerkelijk financieel belang mag hebben bij het aanvaarden of weigeren van opdrachten, dan wel bij de uitkomst van een uitgevoerde opdracht.

Ten aanzien van de rijksaccountant kan gesteld worden, dat - na als accountant-ambtenaar te zijn aangesteld - de (normale) vervulling van zijn functie geen invloed heeft op zijn inkomensvorming en dat zijn positie als ambtenaar gewaarborgd is.

Aangezien de inkomenspositie van de rijksaccountant onafhankelijk is van de uitkomst van zijn arbeid en zijn functievervulling - over het 'hoofd van de inspecteur heen' - gericht is op de behoefte van het maatschappelijk verkeer, zou, niet zozeer de individuele feitelijk gecontroleerde belastingplichtige, maar het maatschappelijk verkeer de rijksaccountant als een onafhankelijke controleur kunnen aanmerken.

3.2 Onpartijdigheid

Naast deze tweevoudige functionele onafhankelijkheid speelt ook de onafhankelijkheid van geest een rol: de rijksaccountant dient onpartijdig te zijn in zijn oordeel, niettegenstaande het feit dat hij een bijzonder belang vertegenwoordigt (welke voortvloeit uit zijn opdracht).

Dit betekent voor de rijksaccountant het volgende:

- Zijn oordeel mag niet berusten op ongegronde meningen of op persoonlijk belang bij de uitkomst van het onderzoek; zijn oordeel dient gebaseerd te zijn op kennis en (objectieve) redenering.

- Hij dient rekening te houden met (redelijke) argumenten, zoals deze door de gecontroleerde belastingplichtige worden aangevoerd.
- Indien hij fouten constateert, waarvan het effect is dat correctie in het voordeel van belastingplichtige uitwerkt, dan dient hij hier ook melding van te maken.

Deze eisen vloeien niet alleen voort uit zijn functie, maar ook uit de door de rijksaccountant in acht te nemen beginselen van rechtvaardigheid en van rechtsgelijkheid.

Het is begrijpelijk dat een belastingplichtige die gecontroleerd wordt geen of weinig vertrouwen heeft in de onpartijdigheid van de rijksaccountant: de rijksaccountant houdt immers in het bijzonder rekening met de mogelijke tendentie van een belastingaangifte, te weten dat een belastingplichtige zo min mogelijk belasting wil betalen en zijn fiscaal vermogen en de belastbare winst zo laag mogelijk zal voorstellen, een doel dat op zich geoorloofd is. Om die reden draagt de rijksaccountant dan ook de schijn van partijdigheid met zich.

Of er vertrouwen bestaat in de (onpartijdigheid van de) rijksaccountant, moet evenwel niet worden afgemeten aan de visie van één individu, maar aan de opvattingen van het maatschappelijk verkeer.

Ik ben er van overtuigd dat het maatschappelijk verkeer vanuit een neutrale positie zal erkennen, dat de rijksaccountant zijn functie onpartijdig vervult.

4 De specifieke functies

Onderstaand volgen een aantal specifieke functies van de rijksaccountant.

4.1 Controlerende functies

- a Controle naar de aanvaardbaarheid van een individuele belastingaangifte (of delen ervan) in opdracht van de inspecteur der belastingen.
- b Controle op de nalatigheid van een belastingplichtige in het tijdig aangeven en/of afdragen van verschuldigde belasting (verschuivingsonderzoeken).

De onderzoeken onder a leiden tot een oordeel (attest) omtrent de aanvaardbaarheid van een belastingaangifte (= verantwoording), somtijds tot een verklaring omtrent een belastingaangifte, maar kunnen en zullen in de praktijk ook adviezen met zich meebrengen.

4.2 Adviesfuncties

- a Bedrijfskolomsgewijze en branche-onderzoeken: verkrijgen van algemene informatie omtrent de gang van zaken in de opeenvolgende schakels van een bedrijfskolom, of binnen een branche en voorts omtrent de toepassingsmogelijkheden van bepaalde controlemethoden- en technieken.

- b Oordelen omtrent de aanvaardbaarheid en de betrouwbaarheid van de administratieve organisatie van een onderneming (systeemonderzoeken), onder andere:
 - ten behoeve van het verstrekken van vergunningen in de sfeer van de invoerrechten en accijnzen
 - bij aanwezigheid van geautomatiseerde administratieve systemen.
- c Aandelenwaarderingen ten behoeve van de inspecteur der Registratie en Successie (minnelijke aandelenwaardering).
- d Liquiditeitsonderzoeken ten behoeve van de ontvanger, gericht op het vaststellen in hoeverre een belastingplichtige in staat is om op termijn aan zijn betalingsverplichting te voldoen.
- e Onderzoeken naar de belastingplicht.
- f Controle naar de betrouwbaarheid van administraties met het oog op het vaststellen van strafbare feiten, in opdracht van de Officier van Justitie.

Deze werkzaamheden van de rijksaccountant zijn niet gericht op het geven van een accountantsverklaring, maar leiden uitsluitend tot adviezen; ze zullen in de praktijk echter wel controle-arbeid met zich mee brengen.

Tot slot nog enkele opmerkingen.

- Zoals de jaarrekeningcontrole voor de openbaar accountant de belangrijkste specifieke functie is, zo is voor de rijksaccountant de controle van de aangifte Vennootschapsbelasting de belangrijkste controle-opdracht.

De rijksaccountant krijgt - uiteraard afhankelijk van deskundigheid en ervaring - te maken met een grote diversiteit van te controleren vennootschappen:

- wat grootte betreft: van het midden- en kleinbedrijf tot de grote multinationals en
- wat typologie betreft: van detailhandelszaak tot vrije beroepsbeoefenaar, van productiebedrijf tot financiële instelling, en van boer tot gas- en oliewinningsmaatschappij.
- De rijksaccountant verricht zelf geen wettelijke controles van de jaarrekening, als bedoeld in de vierde EG-Richtlijn.

De controle die gericht is op het vaststellen van de aanvaardbaarheid van aangiften Vennootschapsbelasting, is in feite voor het grootste deel een verlengstuk van de controle door de openbaar accountant op de commerciële jaarrekening en is geenszins onverenigbaar met die wettelijke controle. Immers kunnen controle en een daarbij afgegeven oordeel naast elkaar verricht worden bij een jaarrekening en bij de daaruit voortvloeiende fiscale jaarstukken. De controle van deze laatste is overigens zelf ook gebaseerd op een wet, te weten artikel 47 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR).

- Er bestaat een nauwe verwantschap tussen de wettelijke jaarrekeningcontrole en de controle van fiscale jaarstukken. Beide controles omvatten een onderzoek naar de feiten in de verantwoording (materiële controle) en een onderzoek naar de toereikendheid ervan (formele controle).

Inzake het toereikendheidsaspect verdient het aanbeveling om op het onderstaande verschil te wijzen.

De grondslagen voor waardering en resultaatsbepaling bij de wettelijke jaarrekening moeten voldoen aan maatschappelijk aanvaardbare normen; deze normen zijn gebaseerd op de bedrijfseconomie.

De fiscale grondslagen moeten voldoen aan goed koopmansgebruik. Uitgangspunt hierbij is weliswaar ook de bedrijfseconomie, echter met dien verstande dat afwijkingen mogelijk zijn, indien de wet en jurisprudentie dit voorschrijven respectievelijk dit toelaten.

- Indien het onderzoek gericht is op de aangifte Vennootschapsbelasting als geheel, spreekt men binnen de belastingdienst van een ‘volledig onderzoek’.

Is een onderzoek uitsluitend gericht op één of enkele (op zichzelf staande) elementen van de belastingaangifte (bijv. WIR-claim, deelnemingsvrijstelling, voorraadaftrek) en/of van de fiscale jaarstukken (voorraadwaardering, voorzieningen), dan spreekt men van een deelonderzoek. Hoewel het om op zichzelfstaande elementen gaat zal de rijksaccountant alle voor de oordeelsvorming noodzakelijke samenhangende elementen in zijn onderzoek betrekken.

5 De inhoud van de taak van de rijksaccountant

5.1 Deugdelijke grondslag

Indien de rijksaccountant in de vervulling van zijn specifieke functie, bijvoorbeeld in het kader van een onderzoek naar de aanvaardbaarheid van een aangifte Vennootschapsbelasting, tot een verantwoord oordeel wil komen, moeten zijn deskundigheid en zijn arbeid daarvoor een deugdelijke grondslag vormen.

Ook voor de rijksaccountant geldt dat hij de vereiste deskundigheid verkrijgt door een adequate opleiding en voorts door het op peil houden van zijn kennisniveau door vormen van permanente educatie; daarnaast wordt zijn deskundigheid gevormd en ontwikkeld door een veelzijdige praktijkervaring. In vergelijking tot zijn collega openbaar accountant zal de kennis van de rijksaccountant op het gebied van belastingrecht in het algemeen aanmerkelijk groter zijn.

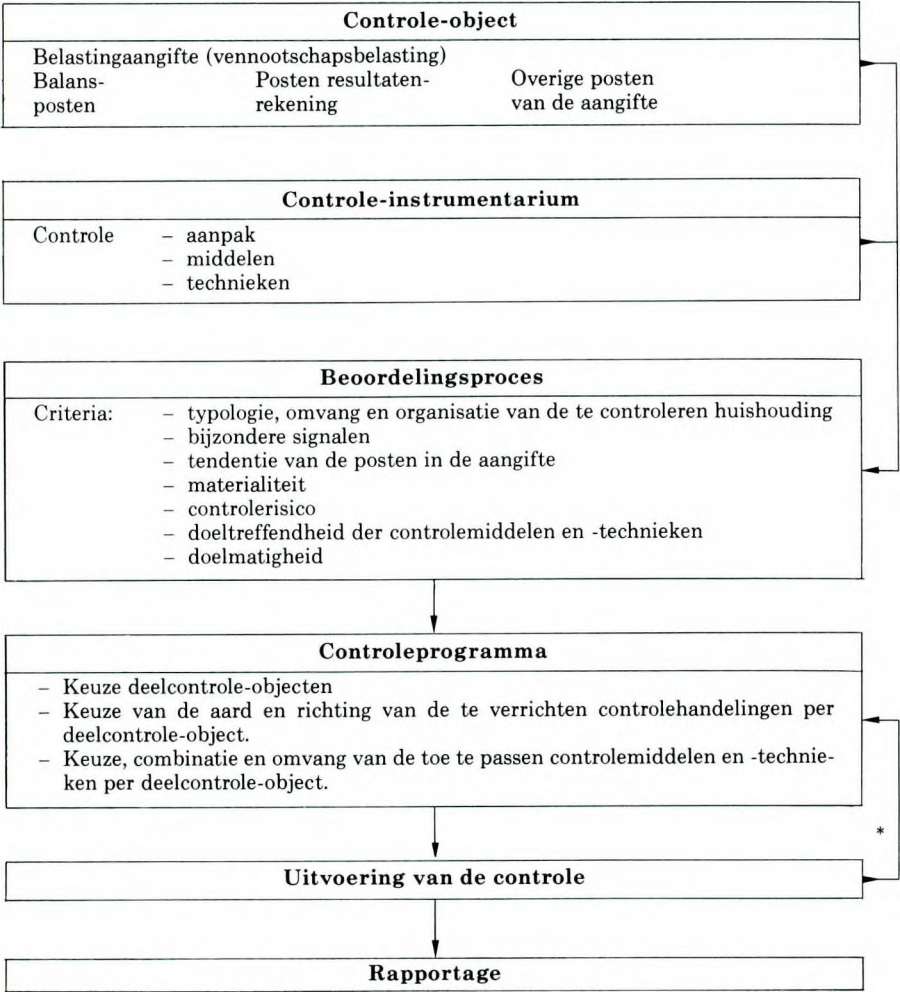
Voorts wordt de deugdelijke grondslag verkregen door het uitvoeren van een adequaat controleprogramma dat resulteert in van een volkomen controle.

In dit en de volgende hoofdstukken wil ik enige aandacht besteden aan de (op)bouw en totstandkoming van het controleprogramma, in het bijzonder aan de controle-aanpak, de aspecten materialiteit en controle-risico, de toegepaste controlemiddelen en aan de rapportage.

5.2 Bouw(stenen) van het controleprogramma

De keuze van de te controleren deelobjecten van een belastingaangifte (inclusief fiscale jaarstukken), de keuze, combinatie en omvang van de per deelcontrole-object toe te passen controlemiddelen en -technieken, de aard van de controle en de richting waarin die controlemiddelen toegepast moeten worden, leiden samen tot het controleprogramma.

Het controleprogramma komt tot stand op basis van de vakkundige oordeelsvorming van de accountant (professional judgement). Het beoordelingsproces bij een onderzoek van een aangifte Vennootschapsbelasting als geheel kan worden weergegeven als in onderstaand schema.



* De bevindingen tijdens de uitvoering van de controle kunnen - en zullen in de praktijk - leiden tot bijstelling van het controleprogramma.

In de volgende hoofdstukken worden enkele bouwstenen nader toegelicht.

6 Controle-object

Het primaire controle-object voor de rijksaccountant wordt gevormd door het aangiftetiljet, beter gesteld door hetgeen daarin is weergegeven, in het bijzonder door het belastbare bedrag en het fiscale eindvermogen. Het

gaat hem hierbij om de juistheid en volledigheid van de feitelijkheden in de weergave en om de toereikendheid ervan. Uiteindelijk spreekt hij over de in het aangiftebiljet opgegeven belastbare winst zijn oordeel uit. Deze belastbare winst kan verdeeld worden in de fiscale winst en de specifieke posten in de aangifte.

Ad fiscale winst

De fiscale winst vloeit voort uit de fiscale jaarstukken die sinds 1985 onderdeel uitmaken van het aangiftebiljet Vennootschapsbelasting.

De balans en de resultatenrekening volgens de fiscale jaarstukken vormen dan ook het eerste afgeleide controle-object.

De jaarstukken komen tot stand op basis van de administratie. Voor de rijksaccountant is het derhalve van belang dat die administratie betrouwbaar is. Derhalve is de administratie het tweede afgeleide controle-object.

In de uitvoering van zijn controle-arbeid zal de rijksaccountant, op basis van de hier na te behandelen beoordelingscriteria, zijn controle-object opsplitsen in deelonderzoeken, waarbij er wel sprake is van een sluitend geheel.

Ad specifieke posten in de aangifte

Tot de specifieke posten in de aangifte behoren met name

- vrijgestelde winstbestanddelen, zoals voordelen uit deelnemingen, kwijtscheldingswinst;
- mutaties in de fiscale reserves (ex artikel 12 t/m 14 Wet IB 1964);
- voorraad- en vermogensaftrek;
- investeringsfaciliteiten (WIR-premie).

Vergelijk ik het controle-object van de rijksaccountant met dat (dat wil zeggen het meest voorkomende) van de openbaar accountant, te weten de (commerciële) jaarrekening, dan is er een duidelijke overeenkomst: de in de belastingaangifte opgenomen balans en resultatenrekening vertonen grote gelijkenis met de balans en de winst- en verliesrekening van de jaarrekening.

Daartegenover staan echter enkele belangrijke verschillen:

- 1 De openbaar accountant zal slechts jaarrekeningcontrole verrichten bij die ondernemingen waar zich geen subjectieve verhinderingen voordoen. In de praktijk betekent dit dat hij jaarrekeningcontrole verricht bij die bedrijven waarbij te verwachten is dat de controle in beginsel tot een goedkeurende verklaring kan leiden. De openbaar accountant zal in de praktijk dan ook in het midden- en kleinbedrijf nagenoeg geen jaarrekeningcontrole verrichten.

Voor de rijksaccountant komen echter in beginsel alle (belastingplichtige) ondernemingen voor accountantscontrole in aanmerking, ook al staat bij voorbaat vast, dat - in het bijzonder ten gevolge van objectieve verhinderingen - de rijksaccountant niet tot een goedkeurend oordeel kan komen.

- 2 De controle van de openbaar accountant is gericht op het vaststellen van de getrouwheid van de jaarrekening, dat wil zeggen dat het vermogen en resultaat niet alleen beoordeeld worden naar hun grootte, maar ook op de weergave van de samenstellende delen, te weten activa en passiva respectievelijk baten en lasten.

De controle van de rijksaccountant is daarentegen gericht op het in het aangiftebiljet opgenomen belastbare bedrag. Dit betekent voor wat betreft de fiscale jaarstukken dat het primair gaat om de aanvaardbaarheid van de hoogte van het fiscaal ondernemingsvermogen en de hoogte van de fiscale winst; voor wat betreft de samenstelling van posten in de jaarstukken heeft de rijksaccountant onder meer bijzondere belangstelling voor het fiscaal ondernemingsvermogen (= eigen vermogen), in het bijzonder de onderdelen aandelenkapitaal en agio.

- 3 Omdat de jaarrekeningcontrole plaats vindt vóórdat de jaarrekening is vastgesteld, maakt dit het mogelijk dat de bedrijfsleiding de jaarrekening aanpast aan de wensen van de openbaar accountant, alvorens deze zijn (goedkeurend) oordeel uitspreekt.

Voor de rijksaccountant vormt de ingediende belastingaangifte een vastgestelde verantwoording waarover hij op basis van zijn controle een oordeel vormt. Tijdens die controle geconstateerde fouten kunnen niet meer in de belastingaangifte gewijzigd worden.

7 Controle-instrumentarium

7.1 Controle-aanpak

Uiteraard dient de vraag gesteld te worden: welke controle-aanpak is het meest aangewezen voor de rijksaccountant?

De controle-aanpak van de rijksaccountant is naar zijn aard een informatiegerichte analytische controle. Het accent van zijn controle-aanpak ligt immers op de controle van het cijfermateriaal; hij gaat hierbij uit van totaalcijfers en daalt per deelcontrole-object zover in detail af, als in de gegeven omstandigheden vereist is.

De rijksaccountant zal bij zijn controle als het ware de volgende weg nemen: belastingaangifte → fiscale jaarstukken → commerciële jaarrekening → kolommenbalans → boekhouding → basisbescheiden.

In zijn controle-aanpak heeft de rijksaccountant bijzondere aandacht voor die onderdelen van de verantwoording die de leiding zelf kan beïnvloeden. Afhankelijk van de waarde van de interne controlemaatregelen betekent dit in ieder geval zelfstandige aandacht voor het traject tussen proefbalans (zogenaamd routineprodukt) en belastingaangifte annex jaarstukken (zogenaamd eindprodukt).

Bezien we de controle-aanpak bij de jaarrekeningcontrole door de openbaar accountant dan is zijn aanpak in beginsel ook analytisch.

Toch is er een wezenlijk verschil met de controle-aanpak door de rijksaccountant.

Het accent van de aanpak van de rijksaccountant ligt meestal op het uitkomstgerichte; de beoordeling van het systeem van administratieve or-

ganisatie inclusief interne controle is relatief, dat wil zeggen ten opzichte de beoordeling van de cijfers van minder belang, respectievelijk biedt onvoldoende zekerheid.

De openbaar accountant kan en zal zich daarentegen - indien mogelijk - juist dan wel meer baseren op het oordeel over de werking van het systeem van administratieve organisatie. Uiteraard is ook voor de openbaar accountant het beoordelen van het cijfermateriaal wezenlijk.

Bovenstaand verschil wordt veroorzaakt doordat

- a de rijksaccountant achteraf komt controleren, soms zelfs jaren na afloop van het te controleren jaar.
- b er slechts zelden een continuele relatie bestaat tussen rijksaccountant en belastingplichtige.

7.2 Controlemiddelen

De rijksaccountant past - evenals zijn collega openbaar accountant - een diversiteit van controlemiddelen en -technieken toe. Hij zal die controlemix kiezen die leidt tot een doelmatige en doelgerichte controle-aanpak: Vereist is derhalve dat de rijksaccountant vaststelt welk(e) controlemiddel(en) ten aanzien van de te onderscheiden deelcontrole-objecten toepasbaar en doeltreffend is (zijn).

In beginsel worden alle in de leer van de accountantscontrole bekende controlemiddelen toegepast, zij het dat sommige controlemiddelen minder frequent of diepgaand zullen worden toegepast door de rijksaccountant ten opzichte van de openbaar accountant. Eén controlemiddel wordt door de rijksaccountant echter wezenlijk anders en meer frequent toegepast dan door de openbaar accountant, te weten het controlemiddel 'inlichtingen van derden'.

Hierna volgt een toelichting per controlemiddel.

7.2.1 Cijferbeoordeling

Cijferbeoordeling is - zoals bij alle investigations met een controlerend karakter - één van de belangrijkste controlemiddelen van de accountant, dus ook voor de rijksaccountant. Omdat het cijfermateriaal dat de rijksaccountant bij de voorbereiding ter beschikking staat veelal beperkt en gecomprimeerd is, is de initiële cijferbeoordeling vaak niet toereikend. Daarom geldt voor hem in het bijzonder dat de cijferbeoordeling tijdens (het begin van) het feitelijke onderzoek richtinggevend is voor (nog) te verrichten controlehandelingen.

Cijferbeoordeling leidt tot onderzoek en wel tot verificatie van feiten, met name daar waar afwijkingen geconstateerd worden ten opzichte van dat wat normaliter en logisch te verwachten was. Dit onderzoek wordt primair uitgevoerd aan de hand van een kritische steekproef.

Een bijzondere vorm van cijferbeoordeling is het gebruik maken van de uitkomsten van de vermogensvergelijking:

Indien de rijksaccountant de opdracht krijgt om een onderzoek in te stellen bij een vennootschap waar de directeur ook groot- of enig aandeelhouder

is, is één van zijn controlemiddelen ter beoordeling van de volledigheid van de ontvangstenverantwoording, het onderzoek naar en de beoordeling van het niveau en de samenstelling van de privé-bestedingen van die directeur.

Vormt de vermogensvergelijking bij de kleinere en middelgrote ondernemingen voor de rijksaccountant vaak een belangrijke controle-techniek, voor de openbaar accountant is deze techniek door hem niet toe te passen wegens het ontbreken van de privé-gegevens van de directeur-aandeelhouder, hetgeen veroorzaakt wordt door het feit dat de aangifte inkomstenbelasting van de directeur buiten zijn controle-opdracht valt.

7.2.2 Verbandscontrole

De belangrijkste verbandscontrole is die van het waardenkringloopproces, in het bijzonder die van de goederenbeweging, welke gericht is op het beoordelen van de volledigheid van de opbrengstverantwoording. Hierin schuilt een belangrijk verschil tussen openbaar en rijksaccountant.

De openbaar accountant zal in voorkomende gevallen zelfstandig de kwantitatieve goederenbeweging opstellen als controle op de volledige verantwoording van de omzet in de jaarrekening. In normale gevallen zal en hoeft hij alleen maar te controleren.

Deze controlehandelingen zal de openbaar accountant verrichten in het kader van de jaarrekeningcontrole; hij zal dit in het algemeen niet doen in het kader van zijn administratieve dienstverlening aan kleine en middelgrote bedrijven.

In de situatie waarin er geen jaarrekeningcontrole heeft plaatsgevonden, staat de rijksaccountant voor de vraag geplaatst, of hij wel of geen goederenbeweging moet opstellen. Rekening houdend met de kosten-baten-verhouding, de uitkomst van andere controlemiddelen en de verwachte bewijskracht die - met name in verband met aanwezige tolerantiegrenzen - aan de uitkomst van de goederenbeweging kan worden toegekend, zal de rijksaccountant zijn beslissing nemen. De praktijk wijst uit dat het zelfstandige opzetten van de kwantitatieve goederenbeweging niet vaak gebeurt.

7.2.3 Controle aan de hand van bewijsstukken

De controle aan de hand van bewijsstukken is ook, voor de rijksaccountant een belangrijk controlemiddel.

Tot de bewijsstukken kunnen gerekend worden: inkomende facturen, kwitanties, copie-verkoopfacturen, magazijn- en expeditie-bescheiden, correspondentie, verzekeringspolissen, notulen van vergaderingen van de directie en raad van commissarissen, etc.

Bij de (detail)controle van bewijsstukken kan de rijksaccountant verschillende controletechnieken (= wijzen waarop de controleverrichtingen worden uitgevoerd) toepassen: hij kan kiezen uit een integrale waarneming of uit een partiële waarneming. De meest toegepaste techniek is de kritische steekproef.

Voor de doelstelling van het onderzoek wordt de rijksaccountant bij zijn

controle (aan de hand) van bewijsstukken met drie problemen geconfronteerd:

1 *Ondeugdelijkheid* van het bewijsstuk

- a de omschrijving van de geleverde prestatie geeft geen of geen duidelijk inzicht.
- b de herkomst c.q. het externe karakter is niet te toetsen: geen (duidelijke) tenaamstelling van degene die gepresteerd heeft (kwitanties).

De rijksaccountant zal in deze situaties zelfstandig moeten beslissen, of en in hoeverre hij de betreffende bescheiden accepteert.

2 *Gefingeerd* bewijsstuk

- a valse facturen: ten onrechte wordt de indruk gewekt dat er prestaties geleverd zijn.
- b interne bescheiden die gefingeerd zijn.

Ten aanzien van valse facturen geldt in beginsel het *axiomatische voorbehoud*, dat wil zeggen dat een accountant niet verantwoordelijk is voor gebreken en leemten in de verantwoording, welke bij een overigens deugdelijk onderzoek van de administratie niet kunnen blijken.

3 *Weigering tot het verstrekken van inzage*:

De rijksaccountant zal primair moeten wijzen op de verplichting van artikel 47 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) en op de sanctie die op niet-nakoming staat. Ingeval van blijvende weigering tot het verstrekken van inzage in (boeken en) bescheiden dient hij - na overleg met de bureau-leiding - over te gaan tot het opmaken van proces-verbaal, dan wel rapport uit te brengen. Alsdan dient hij in zijn oordeel en advies rekening te houden met de weigering, immers op grond van de artikelen 25 en 29 AWR brengt deze weigering omkering van de bewijslast voor belastingplichtige met zich.

7.2.4 Gebruikmaken van de accountantsverklaring bij de commerciële jaarrekening

In de situatie dat een openbaar accountant jaarrekeningcontrole heeft toegepast, resulteert dit in een accountantsverklaring bij de commerciële jaarrekening.

Voor de rijksaccountant is dit van wezenlijke betekenis, omdat dit betekent dat de verantwoording en de daaraan ten grondslag liggende administratie aan een volkomen controle zijn onderworpen en dat de openbare accountant indirect een oordeel heeft (geveld) over de betrouwbaarheid van de administratie.

Is het oordeel bij de jaarrekening goedkeurend dan betekent dit voor de rijksaccountant dat zijn taak zich in het bijzonder zal richten op het traject tussen saldibalans (routineprodukt) en de fiscale jaarstukken en vervolgens op de aangifte zelve. Voorts heeft hij (extra) aandacht voor fiscaal relevante onderwerpen als onttrekkingen, intercompany-verhoudingen, deelnemingsvrijstelling en andere fiscale faciliteiten en WIR-premies.

Ook de openbaar accountant maakt gebruik van verklaringen van zijn collega's, in het bijzonder in de volgende situaties:

- 1 Het gebruik maken van de accountantsverklaring van de interne accountant.

Wezenlijk is dat er communicatie-afspraken zijn tussen de openbaar en interne accountant. Dit ontbreekt duidelijk in de verhouding tussen interne en rijksaccountant.

De arbeid en het oordeel van de interne accountant is voor de openbaar en rijksaccountant in beginsel van gelijke betekenis en door beiden te toetsen.

- 2 Het gebruik maken van verklaringen van een andere openbaar accountant, in het geval dat door die ander een dochtermaatschappij gecontroleerd is.

Indien die dochter als zelfstandige belastingplichtige gecontroleerd wordt, heeft de verklaring van die andere openbaar accountant zelfstandige betekenis voor de rijksaccountant.

Indien de moeder en de dochter een fiscale eenheid vormen zijn beide verklaringen van belang voor de rijksaccountant.

NB: De tolerantiegrenzen voor een geconsolideerde jaarrekening zijn ruimer dan voor de afzonderlijke jaarrekeningen, hetgeen een duidelijke rol speelt in de oordeelsvorming van de rijksaccountant.

Mogelijk ten overvloede wordt erop gewezen dat het getrouwheidsoordeel van een openbaar accountant bij de commerciële jaarrekening bepaalde tolerantiegrenzen kent, welke niet zonder meer gelijk hoeven te zijn voor alle balans- en resultatenposten in de fiscale jaarstukken. De tolerantiegrenzen worden bepaald door het adagium: welk (totaal)bedrag aan afwijkingen leidt tot onjuiste conclusies en verkeerde beslissingen.

Dit betekent dat wat commercieel getrouw en aanvaardbaar is, fiscaal niet getrouw en aanvaardbaar kan zijn. De rijksaccountant mag en zal dit niet uit het oog verliezen.

Voorts kan het volgende opgemerkt worden.

Geldt in de meeste gevallen dat de controle door de rijksaccountant niet verder kan en zal reiken dan de accountantscontrole door de openbaar accountant, in één situatie geldt evenwel het omgekeerde. Door het gebruik maken van inlichtingen ingewonnen bij derden (zie hierna) kan de rijksaccountant leemten in de verantwoording op het spoor komen die voor de openbaar accountant onder diens axiomatisch voorbehoud vallen en die zijn goedkeurende verklaring niet aantasten.

7.2.5 Inlichtingen van derden

Het controlemiddel 'inlichtingen van derden' is voor de rijksaccountant van wezenlijke betekenis; bovendien wordt het - zeker in verhouding tot de collega openbaar accountant - op een unieke manier toegepast.

Artikel 49 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen geeft de belastingdienst de bevoegdheid informatie in te winnen bij bedrijven en zelfstandige beroepsbeoefenaren.

Indien de belastingdienst gebruik maakt van haar bevoegdheid om inzage in boeken en bescheiden bij derden te vorderen, kan zij hiervan vastleggingen maken. Deze controle-activiteit noemt men renseigneren, het resultaat ervan een renseignement.

Onder renseigneren wordt verstaan het bij een belastingplichtige noteren

van ontvangsten, uitgaven, feiten en gebeurtenissen teneinde bij een andere belastingplichtige - of bij dezelfde belastingplichtige op een ander moment - de juistheid, de volledigheid en de tijdigheid van de administratie op deze punten na te gaan.

7.2.6 Normen

Niet te verwaarlozen controlemiddelen zijn normen.

Voor de rijksaccountant spelen zowel de algemene, als specifieke normen een rol.

Als algemene normen kunnen genoemd worden de fiscale wetgeving, bruto-winst-marges en andere kengetallen in een branche en statistische normen. Belangrijke specifieke normen zijn budgetten, kostprijscalculaties, recepturen en contracten binnen het bedrijf zelf.

Omdat het uitvoeren van de chi-kwadraattoets en het toetsen van de uitkomsten ervan aan statistische normen een toepassing is die niet vaak voorkomt in het controleprogramma van de openbaar accountant en wel in dat van de rijksaccountant, lijkt een nadere toelichting op haar plaats.

De strekking van de chi-kwadraattoets is de volgende:

In het kader van de beoordeling van de volledigheid van de kasontvangsten zal de rijksaccountant door middel van de statistische techniek van de chi-kwadraattoets op het spoor trachten te komen van eventueel gefingeerde ontvangstboekingen. Deze techniek is gebaseerd op het feit dat iedereen bewust of onbewust een voorkeur en/of afkeur heeft voor bepaalde cijfers, zodat bij fingeren van boekingen er een significante afwijking van de verwachting zal ontstaan.

De beoordeling van deze uitkomsten en het toetsen aan statistische normen geeft een aanwijzing over de mogelijke onbetrouwbaarheid van de kasverantwoording.

7.2.7 Bestaanscontrole

Teneinde de juistheid en volledigheid van bezittingen en schulden vast te stellen zal de rijksaccountant ook bestaanscontrole toepassen.

Een veel toegepaste techniek is afloopcontrole op crediteuren, andere schulden en voorzieningen, met als doel de toelaatbaarheid er van te toetsen. Het bestaan, in het bijzonder de volledigheid van activa wordt op diverse manieren gecontroleerd, zoals voortgezette controle na balansdatum (debiteuren), cijferbeoordeling (voorraden), raadplegen van bescheiden, waaronder kadastrale recherche (onroerend goed), positieve controle op uitgaven en kosten (vaste activa) en waarneming ter plaatse.

Uit de gegeven voorbeelden van bestaanscontrole, met name ten aanzien van debiteuren en crediteuren blijkt de invloed van de tendentie van de belastingaangifte op de controlerichting door de rijksaccountant (zie ook par. 8.2, opgenomen in een volgend nummer van het MAB).

Hierboven is niet genoemd inventarisatie als techniek van bestaanscontrole; dit behoeft enige toelichting.

Inventarisatie van voorraden en kasgeld is voor de openbaar accountant

een wezenlijk en veelvuldig toegepaste controlehandeling; voor de rijks-accountant ligt dit anders.

Omdat de rijksaccountant lange tijd na het verstrijken van de balansdatum komt controleren kan en zal hij in het algemeen niet zelfstandig inventariseren.

Uitzondering: in geval van een controle kort na balansdatum zou de rijks-accountant tijdens zijn controle de voorraad goederen en/of het kasgeld kunnen inventariseren en - rekening houdend met de cut-off-problemen - vervolgens retrograad de theoretische voorraad goederen of kasgeld per laatste balansdatum berekenen.

7.2.8 Waarnemingen

De rijksaccountant heeft behoefte aan inzicht in het bedrijfsgebeuren. Dit kan hij verkrijgen door waarneming ter plaatse.

Omdat de waarnemingen een ander tijdvak betreffen dan het controletijdvak heeft dit controlemiddel voor de rijksaccountant beperkte betekenis en moet hij er dus ook met beleid gebruik van maken.

7.2.9 Specialistische ondersteuning

Indien de controlerende rijksaccountant op een bepaald gebied onvoldoende deskundigheid bezit om een bepaald gegeven te toetsen, heeft hij de mogelijkheid een beroep te doen op de aanwezige deskundigen binnen de belastingdienst, zoals de EDP-auditor voor automatiseringsproblemen, de afdeling waardecontrole van de inspectie Registratie en Successie voor het taxeren van vaste activa en de actuariële deskundige voor pensioen- en VUT-problemen.

Ook hier handelt de rijksaccountant analoog aan zijn collega in de openbare praktijk.

(slot volgt)