



De rol van de IT-auditor binnen **horizontaal** toezicht

De manier van samenwerken tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst verandert. Waar voorheen sprake was van controle achteraf door de Belastingdienst, wordt tegenwoordig op andere wijze controle uitgevoerd, waardoor partijen steeds vaker een overeenkomst sluiten voor horizontaal toezicht. Hiervoor is beheersing over de fiscale organisatie nodig door middel van een *tax control framework*.

JEROEN JANSEN

Daarbij is de rol van technologie sterk in opkomst ter ondersteuning van de fiscale processen. Daarnaast heeft dit tot gevolg dat voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden men kennis dient te hebben van de werking van fiscaal-technologische oplossingen. De inzet van een IT-auditor kan daarbij van grote toegevoegde waarde zijn. Dit artikel gaat in op de onderwerpen horizontaal toezicht, het tax control framework, de mogelijkheden van fiscaal-technologische oplossingen welke van belang kunnen zijn voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden en de rol van de IT-auditor daarbij.

HORIZONTALAAL TOEZICHT

De Belastingdienst staat bekend als een organisatie die gericht is op het innen van belastinggelden en het controleren van belastingplichtigen op de juistheid en tijdigheid van aangiften en betalingen ten behoeve van de inning. Controles door de Belastingdienst vinden hoofdzakelijk achteraf plaats op basis van vragen bij de ingediende aangiften en op basis van onderzoek dat wordt uitgevoerd bij belastingplichtigen.

Deze manier van werken wordt ook wel aangeduid als verticaal toezicht. Een nadeel van verticaal toezicht voor de belastingplichtige is dat zij langere tijd in onzekerheid verkeert over haar belastingpositie. Het is immers niet

altijd bekend wat de Belastingdienst zal vinden en is afhankelijk van de mate waarin de belastingplichtige in control is. Voor de Belastingdienst is deze manier van werken nadelig omdat deze zeer arbeidsintensief is en daarmee tot vertraging leidt bij het innen van de belastinggelden. Daarnaast straalt deze manier van werken achterdocht en wantrouwen uit naar de belastingplichtigen, wat de wederzijdse relatie niet ten goede zal komen. Belastingplichtigen ervaren vragen van de Belastingdienst als tijdrovend terwijl er al genoeg te doen is. Een ander element is dat de fiscale materie zodanig complex is geworden dat bij onderzoek achteraf het voor de Belastingdienst ook daadwerkelijk heel moeilijk blijkt te zijn om tot correcties te kunnen komen waar dat materieel wel gepast zou zijn. Om deze effecten tegen te gaan, zien we tegenwoordig dat de Belastingdienst steeds vaker overgaat tot samenwerking met de belastingplichtigen op basis van horizontaal toezicht, als tegenhanger van het verticaal toezicht.

Horizontaal toezicht is de nieuwe manier van (samen)werken van de Belastingdienst met belastingplichtigen. Hierdoor zijn minder intensieve controles nodig door de Belastingdienst en verkrijgen belastingplichtigen tijdig zekerheid over hun fiscale **▀**



positie. Regelmatig overleg heeft het doel dat zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst weten wat zij aan elkaar hebben en niet langer (achteraf) met verrassingen worden geconfronteerd. Voor belastingplichtigen biedt dit de mogelijkheid om controle áchteraf om te zetten in overleg vóóraf met alleen nog toetsing op basis van bijvoorbeeld steekproeven. Deze toetsing is veelal gericht op de processen en niet op de onderliggende data.

De start van horizontaal toezicht vond plaats in 2005 als een pilot met een aantal zeer grote Nederlandse multinationals. Deze pilot had als doel het tijdig indienen van aangiften en het afwikkelen van openstaande fiscaal-inhoudelijke punten. Daarbij maakten deelnemers aan de pilot met de Belastingdienst afspraken over de termijn waarop openstaande aangiften werden ingediend en de openstaande punten werden afgewikkeld. Zodoende konden partijen met een 'schone lei' verder werken. Ook over de wijze van samenwerken in de toekomst werd vervolgens een afspraak

gemaakt. Deze afspraken zijn vastgelegd in een zogenaamd handhavingsconvenant.

Inmiddels spreken zowel de Belastingdienst als de deelnemers van een geslaagde pilot. Dat heeft als gevolg gehad dat de Belastingdienst nu een aanvang heeft gemaakt met het uitrollen van horizontaal toezicht naar een bredere groep van belastingplichtigen. Daarnaast is het aantal vormen van horizontaal toezicht uitgebreid: behalve individuele handhavingsconvenanten worden tegenwoordig ook brancheconvenanten en convenanten met intermediairs en softwareleveranciers afgesloten.

De convenanten kunnen betrekking hebben op werkafspraken, maar ook op inhoud. De werkafspraken zijn gericht op de invulling van de onderlinge samenwerking en meer specifiek op de wijze en intensiteit van het toezicht. De inhoudelijke afspraken zullen gericht zijn op afwikkeling van het fiscale verleden en worden verder per belastingplichtige bepaald. Men wil hiermee bereiken dat voortaan in het heden kan worden gewerkt.

TAX CONTROL FRAMEWORK

Bij het afsluiten van handhavingsconvenanten staan de volgende begrippen centraal: transparantie, wederzijds begrip, vertrouwen en zelfregulering. Hierbij kan een tax control framework behulpzaam zijn.

Van transparantie is sprake wanneer belastingplichtigen pro-actief fiscaal relevante onderdelen voorleggen aan de Belastingdienst ter bespreking. Het wederzijds begrip ziet toe op hoe zowel Belastingdienst als de belastingplichtige hierop reageren, waarbij het niet mag uitmaken of bijvoorbeeld een wetstoepassing een nadelige uitwerking heeft voor de ander. Wanneer de Belastingdienst spreekt van vertrouwen, betekent dit overigens niet dat de Belastingdienst ervan uitgaat dat belastingplichtigen geen fouten meer zullen maken. De Belastingdienst vindt het belangrijker om te achterhalen in hoeverre de belastingplichtige zich bewust is geweest van de gemaakte fout(en). In het kader van vertrouwen zal de Belastingdienst in eerste instantie een positieve, open houding aannemen naar

de belastingplichtige en verwachten dat de belastingplichtige eenzelfde houding zal aannemen. Daarbij wordt van de belastingplichtige verwacht dat zij pro-actief fiscaal relevante punten zal melden. Dit zullen de voornaamste onderdelen van de vertrouwensband vormen. Dit vertrouwen zal worden gestaafd tijdens periodieke overleggen. Het overleg kan plaatsvinden door middel van bedrijfsbezoeken waardoor meer kennis verkregen wordt over de onderneming en haar bedrijfsvoering. Ook hierdoor zal het wederzijdse vertrouwen versterkt kunnen worden. Het voornaamste element waarop het handavingsconvenant wordt afgesloten, wordt bepaald door de mate van zelfregulering binnen de onderneming. Zelfregulering door ondernemingen bestaat eruit dat de onderneming een werkend tax control framework heeft waardoor de fiscale risico's inzichtelijk worden en ook de fiscale processen beheerst kunnen worden. Een tax control framework kan helpen om bijvoorbeeld het aangiftraject beter af te stemmen met de Belastingdienst en op deze manier invulling geven aan het horizontaal toezicht. Indien een organisatie zijn interne processen rondom belastingen beheerst, en dus 'in control' is, dan kan in zekere mate vertrouwd worden op de uitkomst van deze processen. De processen zijn noodzakelijk om de Belastingdienst ervan te kunnen verzekeren dat een aanvaardbare aangifte wordt ingediend. Dit betekent in eerste instantie aangiften zonder materiële fouten. De mate waarin een onderneming 'in control' is met betrekking tot deze processen, bepaalt vervolgens de intensiteit van het toezicht van de Belastingdienst.

Een tax control framework zal altijd onderdeel uit dienen te maken van het bestaande business control framework. Dit is het organisatorische beheerssysteem waarmee een onderneming zijn risico's in kaart brengt en beheerst. Het tax control framework heeft betrekking op alle

belastingmiddelen die van belang zijn voor de onderneming en identificeert fiscaal-kritische momenten in de bedrijfsprocessen. De vraag is hoe deze fiscaal-kritische momenten in de organisatiecyclus zijn vertaald in beheersmaatregelen. De feitelijke invulling is afhankelijk van de grootte en complexiteit van de onderneming.

De af te spreken hoogte van materialiteit is een aanwijzing voor de mate waarin de onderneming 'in control' is. Daarbij dient bedacht te worden dat de Belastingdienst een andere invulling van het begrip materialiteit hanteert dan voor de externe accountant bij het controleren van de jaarrekening vereist is. In de aanloop naar horizontaal toezicht zal de Belastingdienst dus afspraken willen maken met de belastingplichtige over welk materialiteitsbegrip gehanteerd zal moeten worden. Overigens hoeft de door de Belastingdienst voorgestelde, lagere materialiteit niet voor de onderneming als geheel te gelden. De Belastingdienst zal de materialiteit bekijken in samenhang met de overige elementen van het tax control framework en aan de hand daarvan bepalen of nadere toetsing van gegevens noodzakelijk is. Mocht dit het geval zijn, dan kunnen hiervoor bijvoorbeeld steekproeven worden gebruikt die door de onderneming zelf of door externe specialisten kunnen worden uitgevoerd.

Bij het opzetten dan wel verfijnen van het tax control framework kan gebruik gemaakt worden van het werk dat al is gedaan door specialisten, zoals de interne accountantsdienst, de externe accountant, toezichthouders, de belastingadviseur, etcetera. Ook de Belastingdienst zal de werkzaamheden die door deze specialisten zijn uitgevoerd in haar beoordeling meenemen.

Het tax control framework zal een samenhangend geheel dienen te vormen van beheersmaatregelen die worden gehanteerd door de fiscale functie. De fiscale functie omvat fiscale strategie, processen en beleid, mensen en organisatie, fiscaal prestatie management en fiscale technologie. Hieronder

wordt nader ingegaan op het laatste element, de fiscale technologie.

TECHNOLOGIE ALS ELEMEN VAN EEN TAX CONTROL FRAMEWORK

De rol van technologie binnen ondernemingen neemt sterk toe. Technologie dient primair de algemene bedrijfsvoering te ondersteunen en zal waar mogelijk als basis voor optimalisatie hiervan kunnen worden ingezet. De algemene bedrijfsvoering zal uiteindelijk terugkomen in fiscale data via processen en rapportages. Daarbij zal gekeken dienen te worden naar de juistheid, volledigheid, beschikbaarheid en tijdigheid van (fiscale) gegevens. Fiscale technologie kan juist hierin een ondersteunende rol vervullen.

In het algemeen neemt de rol van technologie toe als gevolg van de ontwikkelingen op technologisch gebied van de laatste jaren. De fiscaal-inhoudelijke mogelijkheden en de verwerkingskracht zijn bijvoorbeeld vele malen groter geworden. Daardoor kunnen toepassingen veel nauwkeuriger aansluiten op de behoeften van de uiteindelijke gebruikers. Daarnaast neemt de druk toe op mensen binnen ondernemingen: zij krijgen meer (administratieve) taken en in het huidige economische klimaat wordt op de beschikbaarheid van mensen bezuinigd. In deze gevallen kan technologie een oplossing bieden voor de onveranderd toegenomen werkdruk. ▣

Voorbeeld:

In de markt zijn sinds enkele jaren meerdere marktpartijen opgekomen die zich specifiek richten op het aanbieden van fiscaal-technologische oplossingen. Dit zijn oplossingen die een veelvoud van fiscale doeleinden kunnen ondersteunen, zoals het opstellen van aangiften voor verschillende belastingsoorten, het managen van deadlines, het beheersen van data, of het inzicht geven in verantwoordelijkheden of organisatiestructuur. Bekende aanbieders op dit terrein zijn ThomsonReuters, Vertex, Corptax en Longview (Exact).



Data-invoer

De kwaliteit van data-invoer is eveneens van cruciaal belang. Wanneer brondata onvolledig of onjuist worden ingevoerd, worden onjuiste data verzameld en geanalyseerd en kan de uiteindelijke fiscale rapportage nooit kloppen. Voorheen werden trainingen, handleidingen en beslismomen ingezet om dit te ondersteunen. Maar juist technologie kan hierin een oplossing bieden. Bijvoorbeeld met behulp van 'automated controls' die bijvoorbeeld automatisch boekingen controleren of door middel van scans van facturen.

Verzamelen en analyseren

Nadat gegevens zijn opgeslagen in de brondocumenten, worden de financiële gegevens verzameld door de fiscale afdeling van een onderneming¹. Na het verzamelen van de financiële gegevens zullen fiscaal relevante analyses worden uitgevoerd, aansluitingen worden gemaakt en fiscale waarderings worden toegepast. De meeste in de markt aangeboden fiscaal-technologische oplossingen richten zich op dit moment op het verzamelen en analyseren van gegevens. Dit is van belang voor het uitvoeren van controles. Men zal immers kennis dienen te hebben van deze fiscaal-technologische oplossingen om te kunnen toetsen of gegevens tijdig zijn, de juistheid ondersteunen, compleet zijn en beschikbaar voor diegenen die daarbij belang hebben. Daarnaast zien we dat fiscale afdelingen binnen ondernemingen eigen oplossingen hebben ontwikkeld. Tot slot zijn er dienstverleners, zoals belastingadvieskantoren, die eigen fiscaal-technologische oplossingen aanbieden.

Rapportages

Uiteindelijk zal aan verschillende belanghebbenden, zoals het management, investeerders of de Belastingdienst, een fiscale rapportage of aangifte dienen te worden aangeleverd, naast de overige financiële rapportages. In het kader van controle op het aanleveren van gegevens aan belang-

hebbenden, is een ontwikkeling in opkomst die het communiceren met overheden sterk bevordert. Dit is de ontwikkeling van de elektronische communicatie. In Nederland kunnen aangiften voor vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonbelasting al elektronisch worden aangeleverd. Dit gebeurt door het verzenden van een bericht volgens een vastgestelde opmaak. Tegenwoordig wordt XBRL vaak als communicatiestandaard gebruikt.

XBRL

XBRL is een open standaard om financiële gegevens uit te wisselen. De standaard wordt beheerd door de non-profitorganisatie XBRL International. XBRL wordt onder meer gebruikt voor het rapporteren naar overheidsinstanties zoals de Belastingdienst, de Kamer van Koophandel en het CBS. XBRL dient vooral te worden gezien als een raamwerk waarop ieder een eigen taxonomie kan baseren. Een taxonomie bevat een verklarende lijst van termen die gebruikt worden, inclusief hun onderlinge samenhang. De interpretatie van financiële data is dan niet langer software-afhankelijk, maar is voortaan eenduidig bepaald. Verder wordt XBRL op dit moment voornamelijk gebruikt bij de eenduidige uitwisseling van gegevens binnen ondernemingen. Dit bevordert de efficiëntie en effectiviteit van de uit te voeren controles bij ondernemingen.

Management

Het vastleggen, verzamelen, analyseren en rapporteren van gegevens is procesmatig van aard. Het management en controlegedeelte maken hiervan integraal onderdeel uit. Bijvoorbeeld, idealiter zou op ieder gewenst moment inzichtelijk dienen te zijn wat de status van bijvoorbeeld een aangifte is. Technologie maakt het mogelijk jaarlijks terugkerende processen te monitoren bij het naderen of verstrijken van deadlines. Daarbij is het mogelijk taken toe te delen en verantwoordelijkheden in te stellen. Het gebruik van deze mogelijkheden is een indicator van de mate waarop een onderneming in control is. Kennis van der-

gelijke oplossingen zal het uitvoeren van controles vereenvoudigen.

DE ROL VAN DE IT-AUDITOR

Bij het bepalen of een onderneming een werkend tax control framework heeft, speelt de IT-auditor een duidelijke rol. De IT-auditor dient als onderdeel van zijn/haar werkzaamheden ook het tax control framework te beoordelen. Nu zullen de werkzaamheden van de IT-auditor tot op heden doorgaans weinig fiscaal-inhoudelijke elementen omvatten, maar op de onderstaande zaken kan desondanks een waardevolle bijdrage geleverd worden.

Ophalen gegevens

Bij het uitvoeren van controles zal doorgaans gestart worden bij de bronnen voor het vastleggen van gegevens. Dit zijn bronnen zoals ERP-systemen, maar ook andere bronnen zoals expense systems, spreadsheets en soms zelfs handgeschreven documenten met financiële en/of fiscale gegevens. Fiscaal relevante gegevens zijn steeds vaker opgenomen in ERP-systemen, met name gegevens die van belang zijn voor de omzetbelasting. Daarnaast zullen voor fiscale doeleinden die financiële gegevens gecontroleerd dienen te worden welke van belang zijn voor de fiscale paragraaf in de jaarrekening, kwartaalrapportages of voor het opstellen van aangiften vennootschapsbelasting. De IT-auditor wordt over het algemeen ingezet bij het ophalen van de gegevens, de bewaking van de integriteit van systemen en bij (voorstellen voor) aanpassingen in systemen.

Steekproeven

Een statistische steekproef is een deelwaarneming waarbij een selectie van elementen uit een populatie zodanig plaatsvindt dat statistisch verantwoorde conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van de eigenschappen van die populatie. Wanneer steekproeven goed worden uitgevoerd, kan een enorme inspan-

ningsbesparing worden gerealiseerd. De Belastingdienst maakt steeds vaker gebruik van statistische steekproeven bij het uitvoeren van haar onderzoeken, omdat ook de Belastingdienst onderkent dat statistische steekproeven hun nut hebben bij de controle van de kwaliteit van administratieve processen. Daarnaast past deze werkwijze binnen de wens van de Belastingdienst om met minder menskracht bij meerdere belastingplichtigen inhoudelijk betere controles uit te kunnen voeren (zie hiervoor onder andere horizontaal toezicht als tegenhanger van verticaal toezicht). Daarnaast kunnen belastingplichtigen, geholpen door een IT-auditor, zelfstandig steekproeven uitvoeren om aan te tonen dat men 'in control' is van (fiscaal-)administratieve processen. Wanneer een steekproef als vaste, periodieke controlemethodiek wordt ingevoerd, is met de Belastingdienst af te spreken dat de steekproef vast onderdeel wordt van het tax control framework van de belastingplichtige, met periodiek statusoverleg over de uitkomsten. Hiermee kunnen tijdovende onderzoeken op fiscaal terrein worden beperkt. Tevens versterkt deze werkwijze de relatie met de Belastingdienst. Tot slot biedt de steekproef de mogelijkheid om met de fiscus af te spreken dat fiscale boeten niet worden opgelegd, indien met behulp van de steekproef proactief fouten worden gecorrigeerd. Zie ook [HASS07] [HASS08].

Data-analyse

Naast de inzet van statistische steekproeven is de inzet van data-analyse instrumenten bij het identificeren van potentiële fiscale risico's een methode die steeds vaker wordt gehanteerd. Met data-analyse kunnen met behulp van diverse instrumenten op een variëteit van fiscale risicogebieden analyses worden uitgevoerd. Hiermee wordt de betrouwbaarheid van (fiscale) gegevens verhoogd. Data-analyse gaat dus nog een stap verder: hiermee wordt op gedetailleerd niveau geanalyseerd hoe (fiscale) dat-

astromen lopen binnen de organisatie, waar fouten dan wel risico's zitten en op welke wijze dit verbeterd kan worden. Data-analyse is daarmee één van de hulpmiddelen om tot een volwassen fiscale organisatie te komen met als onderdeel een af te sluiten handhavingsconvenant met de Belastingdienst [HASS07] [HASS08], zie ook [BOER10].

Audit-trail

Tot slot speelt een IT-auditor een duidelijke rol bij het aantonen van de herkomst van fiscale gegevens en wie deze gegevens heeft opgeslagen en bewerkt. Dit wordt ook wel aangeduid als de fiscale audit-trail. In sommige situaties omvat een dergelijke audit-trail ook informatie over de achtergrond van bepaalde (fiscale) berekeningen. Controle van de fiscale audit-trail kan een onderdeel vormen van bewijs dat een onderneming fiscaal 'in control' is.

SAMENVATTEND

Met de opkomst van horizontaal toezicht zal meer dan ooit gekeken dienen te worden naar de mate waarin een onderneming fiscaal 'in control' is. Hierbij is de rol van een IT-auditor van toenemend belang. Daarnaast speelt technologie als onderdeel van in control zijn een aanzienlijke rol. In dit artikel zijn we op de mogelijkheden van fiscale technologie nader ingegaan. Dit betekent ook dat bij het uitvoeren van IT-auditwerkzaamheden men voortaan ook op de onderdelen van een tax control framework en hun onderlinge samenhang zal dienen te worden gecontroleerd. Voor beheersingsdoel-einden is van belang om technologie te toetsen op juistheid, volledigheid,

beschikbaarheid en tijdigheid. Daarbij zal gelet moeten worden op de gehanteerde materialiteit, de fiscale component in ERP-systemen, data-kwaliteit, fiscale rapportages en managementoplossingen. Omdat fiscaal-technologische oplossingen steeds vaker een prominente rol hierin vervullen, zal men in toenemende mate kennis dienen te hebben van de verschillende fiscaal-technologische oplossingen die op dit moment in gebruik zijn of door de markt worden aangeboden. De rol van de IT-auditor is hierbij van belang: met behulp van steekproeven, data-analyse en audit-trail kan uitvoering aan een werkend tax control framework worden gegeven. ■

Literatuur

[HASS07] drs. A.J.A. Hassing RE RA; 2007; De Statistische Steekproef - uitdaging voor de EDP-auditor; De EDP-auditor, jaargang 16 nummer 1, blz. 30 t/m 33.
[HASS08] drs. A.J.A. Hassing RE RA; 2008; De Statistische Steekproef - uitdaging voor de EDP-auditor (deel 2); De EDP-auditor, jaargang 17 nummer 4, blz 16 t/m 19.
[BOER10] Drs F. Boerkamp Bsc en Dhr. F. Falix Bsc; 2010; Data-analyse en de monetaire steekproef; De IT-auditor, jaargang 19 nummer 1, blz. 28 t/m 30.

Noot

1 Of die afdelingen die hiervoor aangewezen zijn wanneer er geen fiscale afdeling is.



Dr. Jeroen Jansen Ernst & Young - Senior Manager Business Tax Compliance heeft meer dan elf jaar ervaring als fiscaal adviseur en is gespecialiseerd in het adviseren van organisaties op het gebied van tax compliance en fiscale technologie. Jeroen heeft fiscale economie gestudeerd aan de Universiteit van Tilburg.