

Tax Control Framework

Van risicogericht naar "in control": het werk verandert



Inhoudsopgave

Voorwoord 3

- 1. Inleiding 4**
- 2. Internationale ontwikkelingen Corporate Governance 5**
- 3. Horizontaal toezicht 7**
 - 3.1. Het waarom van horizontaal toezicht 7
 - 3.2. Horizontaal toezicht en het handavingsconvenant 7
 - 3.3. Transparantie, begrip en vertrouwen 8
- 4. Klantbehandeling, convenanten en TCF 10**
 - 4.1. Beleidsplan ZGO; "in control" bepaalt vorm en intensiteit toezicht 10
 - 4.2. Werkstromen in ons toezicht 10
 - 4.3. Behandeling convenantklant 10
 - 4.4. Het TCF als primair aandachtspunt in ons toezicht 11
 - 4.5. Materialiteit 12
 - 4.5.1. *De betekenis van materialiteit 12*
 - 4.5.2. *De hoogte van de materialiteit 13*
 - 4.5.3. *Inschakelen van deskundigen 14*
 - 4.5.4. *Korte samenvatting 14*
 - 4.6. Samenwerking in het multidisciplinair behandelteam en de klantcoördinator 14
- 5. Hoe ga ik het gesprek aan over een TCF 16**
 - 5.1. Inleiding 16
 - 5.2. Levers of Control 16
 - 5.3. Relatie levers of control en COSO 17
- 6. COSO 19**
 - 6.1. Het belang van COSO voor het TCF 19
 - 6.2. COSO als standaard 19
 - 6.3. COSO Internal Control - Integrated Framework 20
 - 6.4. COSO Enterprise Risk Management - Integrated Framework 21
- 7. Wat betekent dit voor mijn werk? 23**
- 8. Ervaringen met bedrijven tot nu toe 26**
 - 8.1. Algemeen 26
 - 8.2. Belastingdienst 26
 - 8.3. Inrichting 27
 - 8.4. Overige ervaringen binnen de pilot 27
 - 8.5. Beliefs systems 28
 - 8.6. Boundary systems 28
 - 8.7. Diagnostic control system 30
 - 8.8. Interactive control systems 30
 - 8.9. Recapitulatie 31

- 9. Componenten van 'internal control' en van 'enterprise risk management' volgens COSO 33**
- 9.1. Componenten van 'internal control' (COSO, 1992) 33
- 9.2. Componenten van 'enterprise risk management' (COSO, 2004) 34

- 10. Literatuur 35**

Voorwoord

Deze notitie gaat over tax control frameworks (TCF) en is bedoeld voor alle technische medewerkers en leidinggevenden in het ZGO-segment. Verwacht geen minimumeisen voor tax control frameworks. Dat kan ook niet. Een tax control framework is onderdeel van een business control framework en dat is voor iedere onderneming anders: beide worden op maat gemaakt. De ervaringen tot nu toe naar aanleiding van gesprekken met een aantal multinationals over hun tax control framework geven we weer. Ook staan er achtergronden in die je helpen met bedrijven het gesprek over het TCF te voeren en bespreken we het meest gebruikte interne beheersingsmodel, COSO. Besef daarbij altijd dat de onderneming het tax control framework voor zichzelf maakt en niet voor ons.

De belangrijkste boodschap van deze notitie is dat je werk gaat veranderen. Het werk richt zich meer en meer op de beoordeling van processen in de onderneming en de mate waarin de onderneming die processen beheerst en de wijze waarop zij de fiscaal kritische momenten in die processen benoemt, daaraan voorgeschreven werkwijzen koppelt en daarop controleert, intern dan wel extern. We gaan daar uitgebreid op in, om je te ondersteunen in deze aanpak. Daar blijft het niet bij. Dit jaar organiseren we voor heffers opleidingsdagen op het gebied van tax assurance. De summercourses voor de accountants zullen voor een belangrijk deel in het teken van een verdieping van dat onderwerp staan. Beide groepen komen bij elkaar in tax-assurance dagen aan het einde van het jaar. In deze ontwikkeling is het cruciaal dat we vanuit de diverse disciplines samenwerken. Alleen dan kunnen we de ingeslagen richting tot een succes maken. Ik nodig je uit met deze notitie aan de slag te gaan en in gesprek te gaan met de ZGO's over de wijze waarop we toezicht willen houden en welke rol een tax control framework daarin speelt. Het is belangrijk dat jullie ervaringen delen: met elkaar en in de intervisie die in 2008 van start gaat rondom de implementatie van het ZGO Beleidsplan. Als jullie vragen hebben kunnen jullie ook een beroep doen op de collega's die de pilot rondom tax control frameworks hebben uitgevoerd en ook in de verdere ontwikkeling een belangrijke rol blijven spelen, namelijk Conny Beaufort-Out (Amsterdam), Kees Buitenhuis (Rijnmond), Hans Rijsbergen (Rijnmond), Dike Sialino-Keen (Rivierenland), Robbert Veldhuizen (Utrecht-Gooi), Gerrie Verschuren (Amsterdam), Peter Waas (Rijnmond) en Hans van Wezep (Amsterdam).

Edwin Visser
voorzitter kennisgroep ZGO

1. Inleiding

“Overigens wil ik benadrukken dat het primaire uitgangspunt is dat handhavingsconvenanten worden gesloten met bedrijven die hun “tax control framework” op orde hebben, mede ingegeven door IFRS-standaarden en de Amerikaanse Sarbanes-Oxley wet.”¹

Hiermee introduceert de staatssecretaris de term ‘tax control framework’ (hierna ook TCF) in het Nederlandse fiscale jargon. Het TCF is daarmee expliciet een onderwerp geworden in de klantbehandeling van ZGO. Maar wat is nu een TCF? Een TCF is een instrument van interne beheersing specifiek gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf. 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 bedrijf (hierna ook ICF). In deze verkenning gebruiken we de term tax control framework om de fiscaal relevante onderdelen van het ICF te duiden, waarbij ‘tax’ op alle belastingmiddelen ziet. Het uiteindelijke doel van een TCF is te komen tot juiste, volledige en tijdige aangiften voor alle middelen. Eén van de doelstellingen in het Beleidsplan ZGO 2007-2010² (verder Beleidsplan ZGO) is dat de kennisgroep ZGO onderzoekt hoe bedrijven een TCF inrichten en een eigen visie ontwikkelen op de minimale kwaliteitseisen daarvan. Het is niet wenselijk generieke minimumeisen te formuleren. Een TCF is onderdeel van een ICF. De inrichting van een ICF en dus ook van een TCF is maatwerk en hangt af van tal van factoren (bijvoorbeeld, grootte, complexiteit, inrichting van de onderneming). Wel is het mogelijk handvatten te bieden waaraan je kunt denken bij een TCF. Hiervoor is een pilot TCF gestart. In deze pilot is en wordt met een aantal bedrijven (ZGO’s) gesproken over de inrichting van het TCF. De resultaten zijn in deze notitie meegenomen

Deze notitie zal aangepast en aangevuld worden aan de hand van ervaringen die we met elkaar in de praktijk gaan opdoen. Deel jullie ervaringen met elkaar, in de intervisie en met de in het voorwoord genoemde collega’s die de pilot hebben uitgevoerd. Niet alleen om onze kennis te vergroten en te kunnen delen, maar ook om tot eenheid van uitvoering op dit terrein te kunnen komen.

.....
¹ Brief van 9 juni 2006 aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten Generaal van de staatssecretaris van Financiën, nr. DGB06-3312

² Beleidsplan ZGO 2007-2011, p. 20

2. Internationale ontwikkelingen Corporate Governance

Sinds begin jaren '90 van de vorige eeuw zijn diverse toonaangevende ondernemingen in verschillende landen in grote problemen gekomen omdat hun interne en externe controlesystemen onvoldoende werkten. Als reactie hier op is een groot aantal corporate governance codes en wetten ontworpen en ingevoerd. Overheden in diverse landen hebben als reactie daarop maatregelen genomen. Zo is in de Verenigde Staten de Sarbanes-Oxley Act³ (SOx) ingevoerd. Deze wet stelt stringente eisen aan het ondernemingsbestuur van bedrijven met een beursnotering in de Verenigde Staten. Ook Nederlandse bedrijven met een beursnotering in de Verenigde Staten dienen aan SOx te voldoen. De Securities and Exchange Commission (SEC) ziet toe op naleving van SOx en vaardigt rulings uit, waarin de wet nog verder wordt geïnterpreteerd. Het doel van SOx is het vertrouwen van het publiek in het bestuur van ondernemingen en het accountantsberoep te herstellen.

In Nederland heeft de commissie Tabaksblat de Nederlandse Corporate Governance Code ontwikkeld⁴, die stringente eisen stelt aan het ondernemingsbestuur van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen. Bedrijven hoeven niet aan alle onderdelen van de Code te voldoen. Wel is wettelijk geregeld dat ondernemingen uitleg geven wanneer zij de code niet volledig naleven.

Een belangrijke bepaling zowel in SOx als Tabaksblat is dat de ondernemingsleiding een uitspraak moet doen over de effectiviteit van de interne beheersing, de mate waarin de onderneming in control is. Zij doet dat door middel van het "in control statement" in het jaarverslag.

Om een in control statement af te kunnen geven moet een Business of Internal Control Framework in de onderneming zijn ingevoerd. Het in opdracht van COSO⁵ ontwikkelde Internal Control – Integrated Framework is in de praktijk een soort standaard geworden (zie hoofdstuk 6).

Het belang van de fiscaliteit in de risicobeheersing van de interne processen in een onderneming neemt ook toe. Dit blijkt onder meer uit nieuwe (internationale) wet- en regelgeving waarin regels zijn opgenomen over

.....
³ De Sarbanes-Oxley Act van 30 juli 2002 (Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745, ook bekend als de Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act van 2002,

⁴ Nederlandse corporate governance code; Op 30 december 2004 is de Code Tabaksblat aangewezen als gedragscode in de zin van artikel 2:391 lid 4 BW (Staatsblad 2004, 747), waardoor de Code wettelijke status heeft gekregen.

⁵ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
A voluntary private sector organization dedicated to improving the quality of financial reporting through business ethics, effective internal controls and corporate governance. www.coso.org

fiscaliteit en over wat een bestuurder moet doen, wat een raad van commissarissen moet doen en wat een toezichthouder (AFM) moet doen ⁶.

Deze ontwikkelingen creëren kansen voor de Belastingdienst om zijn werkzaamheden hierbij te laten aansluiten.

.....
⁶ International Accounting Standards 12, Accounting for taxes on income is onderdeel van IFRS (International Financial Reporting Standards). IFRS geldt sinds 1 januari 2005 voor alle ZGO's met een beursnotering in Nederland. FIN 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes (interpretation of FASB-statement 109 Accounting for Income Taxes) geldt door ZGO's met even beursnotering in de VS. ZGO's zonder beursnotering moeten rapporteren over belastingen volgens de RJ 272 van de Nederlandse Raad voor de Jaarverslaggeving. Daarnaast worden ook meer algemene richtlijnen gegeven. Zie bijvoorbeeld paragraaf III.5.4 (e) van de code Tabaksblad waarin staat dat de auditcommissie van de Raad van Commissarissen toezicht moet houden op 'het beleid van de vennootschap met betrekking tot taxplanning'. Ook heeft de AFM aangekondigd de fiscale paragraaf in de jaarrekeningen 2006 expliciet te onderzoeken. Deze voorbeelden maken duidelijk dat fiscaliteit een belangrijk onderwerp is voor goed ondernemingsbestuur.

3. Horizontaal toezicht

3.1. Het waarom van horizontaal toezicht

Wroeten in oude belastingjaren was voor ondernemers onbevredigend, maar ook voor de Belastingdienst, die als één van de doelstellingen heeft zo actueel mogelijk te werken. Bij fiscale geschilpunten werden soms uiterste standpunten in genomen. Er was weinig vertrouwen tussen de partijen waardoor er weinig informatie werd gedeeld. Het oplossen van geschilpunten leidde tot lange doorlooptijden en hoge kosten voor beide partijen. En dat was op zijn beurt niet compliance bevorderend, terwijl dat één van de hoofddoelstellingen van de Belastingdienst is.

Om toch de eigen doelstellingen te kunnen realiseren heeft de Belastingdienst horizontaal toezicht geïntroduceerd⁷. Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. Horizontaal toezicht sluit aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheden van de ondernemings- en overheidsbestuurders scherper worden vastgelegd en geborgd door middel van toezicht. Ondernemingen moeten naar belanghebbenden (ook wel stakeholders genoemd) transparant zijn over de mate waarin zij de bedrijfsdoelstellingen halen en de mate waarin de processen in control zijn. De overheid behoort tot de groep van belanghebbenden.

3.2. Horizontaal toezicht en het handhavingsconvenant

De beginselen van het handhavingsconvenant zijn wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie.

Het handhavingsconvenant legt de wijze en de intensiteit van het toezicht vast door afspraken te maken over de wijze waarop beide partijen samenwerken.

In de preambule van de door de Staatssecretaris gepubliceerde voorbeeldtekst van een handhavingsconvenant staat:

“Partijen streven er naar om op basis van transparantie, begrip en vertrouwen, te komen tot een effectieve en efficiënte werkwijze. Zij streven naar een blijvend inzicht in de actuele fiscale risico's en een snelle en actuele standpuntbepaling binnen de kaders van wet-, regelgeving en jurisprudentie, teneinde de rechtszekerheid te vergroten.”

Omdat vertrouwen een belangrijke rol speelt in het horizontaal toezicht, heeft de Belastingdienst er voor gekozen de tekst van het handhavingsconvenant beperkt te houden. Het betreft vooral een wederzijdse intentieverklaring over hoe partijen met elkaar om willen gaan.

.....
⁷ brief van de Staatssecretaris aan de Tweede Kamer met als onderwerp Horizontaal Toezicht en mediation, 8 april 2005, nr. DGB 2005-01109

Die intenties worden uitgewerkt in enkele specifieke afspraken over het melden van (significante) fiscale risico's door bedrijven en het snel geven van zekerheid over die risico's door de Belastingdienst. Het handhavingsconvenant bevat vaak ook nog afspraken over de manier waarop de liggende werkvoorraad, het verleden, wordt weggewerkt. Het wegwerken van dat verleden is een belangrijke stap die gezet moet worden. Het wegwerken van het verleden geeft de mogelijkheid de vertrouwensrelatie verder uit te bouwen. Het bijzondere aan de handhavingsconvenanten is dat bedrijven en Belastingdienst deze op vrijwillige basis afsluiten. Het gaat niet zozeer om de afspraken, zoals die op papier worden vastgelegd, maar veel meer om de houding die beide partijen tegenover elkaar aannemen en hoe zij zich gedragen.

Binnen het systeem van horizontaal toezicht zoals de Belastingdienst dat hanteert is er ook ruimte voor monitoring door de Belastingdienst. Uitgangspunt hierbij is dat de Belastingdienst geen werk doet dat al door anderen (interne – en/of externe controleurs) is gedaan. Deze benadering wordt inzichtelijk met het schillenmodel zoals in de Controle Aanpak Belastingdienst (hierna CAB) beschreven. Het object van monitoring is het TCF omdat daarmee de controlesystemen beschreven worden die het bedrijf hanteert om de fiscale functie binnen de onderneming te beheersen.

3.3. Transparantie, begrip en vertrouwen

Voor de Belastingdienst betekent vertrouwen “een positieve verwachting van het gedrag van de ander”. Het handhavingsconvenant is de handreiking van de Belastingdienst waarmee het (verder) ontplooiën van het vertrouwen gestart kan worden.

Het werken vanuit vertrouwen betekent *niet* dat de Belastingdienst er van uit gaat dat belastingplichtigen geen fouten maken. Het betekent wel dat de Belastingdienst een positieve verwachting heeft van het gedrag van de belastingplichtige. Wanneer deze verwachting wordt bevestigd door waarneming van het gedrag (transparantie) groeit het vertrouwen. Wanneer het gedrag afwijkt van de verwachting dan zal hierop passend moeten worden gereageerd. Dat betekent eerst het gedrag begrijpen, voordat we reageren. Voor het bepalen van de reactie is informatie over de oorzaken noodzakelijk. Door het uitgangspunt van een positieve verwachting van gedrag en de belofte dat passend, met begrip, wordt gereageerd ontstaat bij belastingplichtige het vertrouwen dat hij open en transparant kan zijn. Het bereiken van die situatie is het doel van het handhavingconcept, omdat bij maximale transparantie de kosten van handhaving voor alle partijen minimaal zijn. De centrale beleidsdoelstelling (compliance) en de permanente opdracht van de Belastingdienst (het doeltreffend en doelmatig uitvoeren van de opgedragen wet- en regelgeving) kunnen daarmee worden bereikt. Transparantie, begrip en vertrouwen zijn in de relatie tussen belastingplichtige en Belastingdienst wederkerig. De Belastingdienst moet dus ook open en transparant zijn over zijn gedrag. Hierbij valt te denken aan het delen van het klantbeeld met het bedrijf, maar ook het nakomen van toezeggingen over snelle standpuntbepalingen en het in acht nemen van (commerciële) termijnen. De Belastingdienst gaat er ook vanuit dat belastingplichtigen passend reageren (begrip) op gedrag van de Belastingdienst ook als dit gedrag als gevolg van beleidsvoorschriften of uitstralingseffecten voor het bedrijf nadelig is.

Vertrouwen en controle sluiten elkaar niet uit. Zoals eerder opgemerkt groeit vertrouwen wanneer af en toe wordt afgestemd of partijen elkaar hebben begrepen (transparantie), om aandacht voor elkaar te hebben (begrip) en om wederzijds rekenschap af te leggen. Te veel controle, maar ook het niet toelaten van controle geeft voeding aan wantrouwen. Onderlinge relaties ontwikkelen zich door ontmoeten, samen te werken en ervaring op te doen (Amelsvoort, 2007).

Vertrouwen kan beschaamd worden wanneer er onvoldoende monitoring en control plaatsvindt op het gedrag van individuele medewerkers (Nootboom, 2004). Dus ook de mate van vertrouwen wordt beïnvloed door de mate waarin een bedrijf en ook de Belastingdienst "in control" is. Ook kan, zowel door bedrijven als de Belastingdienst het vertrouwen beschaamd worden, als de organisatie de eigen medewerkers onvoldoende ondersteunt in de uitvoering van taken en het nakomen van afspraken.

Interne controle systemen geven duidelijkheid over wie waar voor verantwoordelijk is en verantwoording aflegt. Het TCF als onderdeel van het interne controle systeem speelt dus een cruciale rol in het opbouwen en versterken van het vertrouwen tussen een bedrijf en de Belastingdienst.

4. Klantbehandeling, convenanten en TCF

4.1. Beleidsplan ZGO; “in control” bepaalt vorm en intensiteit toezicht

Een actueel klantbeeld van een ZGO geeft inzicht in de mate van in control zijn en de mate van compliance. De mate waarin de ZGO “in control” is, is in hoge mate bepalend voor de vorm en intensiteit van het toezicht. Het uiteindelijke doel is te komen tot een situatie waarin op voorhand vaststaat dat de aangifte die wordt ingediend, aanvaardbaar is. Daarbij wordt gebruik gemaakt van het werk van derden.

4.2. Werkstromen in ons toezicht

Vanuit de werkwijze zoals beschreven in het beleidsplan ZGO, waarbij het strategisch behandelplan leidend is, kunnen bij alle ZGO's, dus ook de niet convenantklanten, de volgende drie primaire werkstromen ('objecten van toezicht') worden onderscheiden.

- de interne beheersing, het TCF
- het vooroverleg
- de aangiften.

4.3. Behandeling convenantklant

In het handhavingsconvenant is afgesproken dat bedrijven actief actuele ingenomen of in te nemen fiscale standpunten van enige omvang, waarbij mogelijk sprake is van fiscale interpretatieverschillen, aan de Belastingdienst voorleggen. Onderdeel van de afspraak is dat de Belastingdienst daarover op korte termijn een standpunt inneemt. De fiscaal specialisten van de Belastingdienst en de ZGO hebben door dit vooroverleg veel contact. Zij bespreken de fiscale standpunten en beoordelen de fiscale consequenties. De aangifte wordt ingevuld rekening houdend met de in het vooroverleg gemaakte afspraken. De te melden fiscale standpunten en de aangiften zijn output van diverse processen binnen de fiscale functie van een bedrijf. De mate waarin het bedrijf deze processen beheerst, is een belangrijke voorspeller voor de kwaliteit van de output van de processen. Het is daarom van belang dat de Belastingdienst zich een beeld vormt van de activiteiten die bedrijven ondernemen om de fiscaliteit te beheersen.

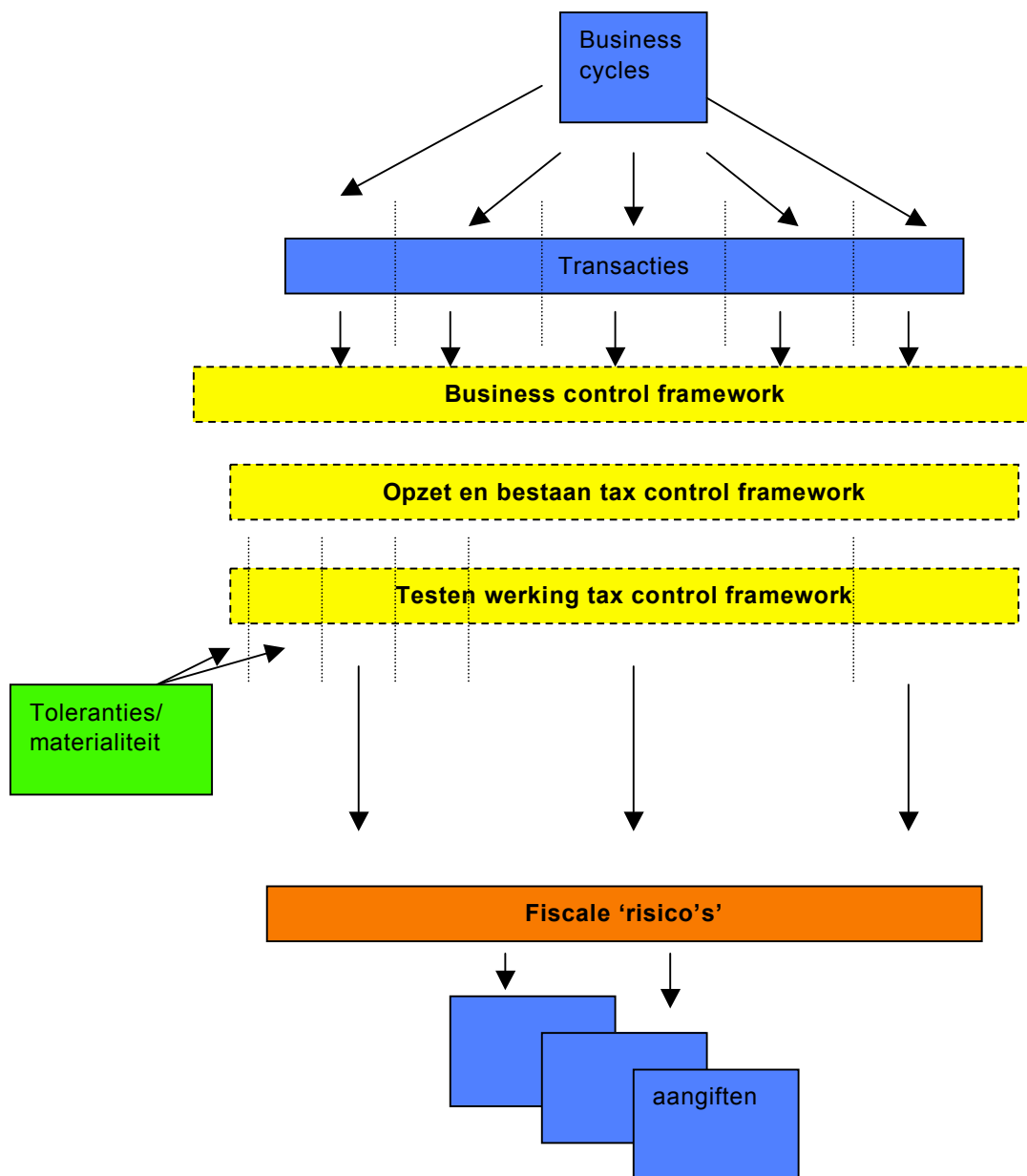
De mate waarin een ZGO in control is, bepaalt in hoge mate de vorm en intensiteit van het toezicht. Dit betekent dus dat de Belastingdienst inzicht moet hebben in de opzet, mate van bestaan en werking van het TCF. We willen vaststellen of het TCF goed genoeg is om betrouwbare informatie (fiscale standpunten en aangiften) op te leveren. Wanneer het TCF op orde is en, binnen de afspraken in het convenant, de gemelde standpunten zijn besproken dan zal het toezicht op de aangifte zeer beperkt of zelfs een formaliteit zijn. Bij het bepalen of het TCF op orde is zal de Belastingdienst zo veel als mogelijk steunen op werkzaamheden die al zijn uitgevoerd.

Wanneer bij toezicht achteraf gebreken worden geconstateerd, dan past het eerst nader onderzoek te doen naar de oorzaken daarvan. De fouten moeten voor het verleden hersteld worden. De oorzaken van de fouten worden met de ondernemingsleiding besproken. Indien de fouten ontstaan zijn door gebreken in het TCF dan gaan we in gesprek over mogelijke aanpassing van het TCF. Daarbij moeten we beseffen dat niet iedere fout voorkomen kan en hoeft te worden. Het voorkomen van iedere fout brengt disproportionele kosten met zich mee en is vanuit het leerstuk van de materialiteit ook niet nodig (zie par. 4.5). Met deze werkwijze heeft toezicht achteraf een toekomstgericht effect op het onderhouden en versterken van de compliance.

4.4. Het TCF als primair aandachtspunt in ons toezicht

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. Voorbeelden zijn het verstrekken van heffingsinformatie zoals loonopgaven en bancaire informatie. Het afsluiten van een verkooptransactie (volledigheid opbrengstverantwoording) en het uitreiken van facturen (creatie van 'waardepapieren') zijn fiscale producten die in het primaire proces tot stand komen. Daarnaast wordt fiscale strategie steeds meer gezien als de verantwoordelijkheid van de hoogste leiding. De fiscale functie manifesteert zich in een bedrijf dus op strategisch, tactisch en operationeel niveau en als stafafdeling met als belangrijkste activiteiten tax financial reporting, tax risk management, tax planning en tax cost management.

Ons werk richtte zich tot voor kort veelal direct op de door ons gepercipieerde fiscale risico's. Kijkend naar het hierna opgenomen schema begonnen we aan de onderkant. We willen ons echter richten op een beoordeling van opzet, bestaan en werking van het TCF. Naar onderstaand schema kijkend, beginnen we met het begrijpen hoe de onderneming is georganiseerd (understanding the business volgens CAB). Vervolgens kijken we of en hoe fiscaal kritische momenten in de business cycles zijn vertaald in controls. We beoordelen opzet en bestaan van het TCF (zie hoofdstuk 5 tot en met 8). Uiteindelijk zullen we ook moeten vaststellen of het TCF werkt, met andere woorden werken de controls? Over de fijnmazigheid (materialiteit) in het testen zullen we in gesprek moeten met de onderneming (zie par. 4.5). Bij het vaststellen of het TCF werkt, maken we uiteraard gebruik van het werk dat al door anderen, zoals de externe accountant, de tax auditor, de interne accountantsdienst, de fiscale afdeling etc. is gedaan (schillenmodel); hierbij is het van belang vast te stellen of, en zo ja, in welke mate fiscale expertise is ingeschakeld. Daarbij werken we zelf ook multidisciplinair. Het aantal fiscale risico's zal afnemen naar mate de interne beheersing beter is. Bij een convenantpartner bespreken we de fiscale aandachtspunten op het moment dat zij opkomen in de organisatie. Aan de aangifte zullen we geen of nauwelijks tijd meer hoeven te besteden: het werk is immers gedaan voor de aangifte binnenkomt. Bij niet-convenantpartners bespreken we de fiscale risico's op het moment dat de belastingplichtige vooroverleg wenst of na het indienen van de aangifte.



4.5. Materialiteit

4.5.1. De betekenis van materialiteit

Vanuit kostenoogpunt kan niet elke fout voorkomen worden. Het is echter wel zaak dat er niet te veel fouten onopgemerkt blijven. In deze context worden in de praktijk de termen betrouwbaarheid en materialiteit gebruikt. Materialiteit is de kwantitatieve norm (uitgedrukt in een geldbedrag) die nodig is om te bepalen wanneer een te controleren populatie goed genoeg

is. Dat is het geval als de som van de fouten dit geldbedrag niet overschrijdt⁸. De materialiteit dient dus als goedkeuringsgrens voor de controle⁹. Daarmee is de materialiteit een belangrijke parameter voor het bepalen van de hoeveelheid werk die gedaan moet worden om vast te stellen of aan de gehanteerde norm voor goed genoeg is voldaan. Een andere parameter die daarbij van belang is, is de betrouwbaarheid. Dit begrip houdt verband met de kans dat de som van de fouten de materialiteit overschrijdt, terwijl het niet wordt opgemerkt. In de accountancy wordt hiervoor in het algemeen een percentage van 5% gehanteerd; men spreekt dan van een betrouwbaarheid van 95%.

Het begrip materialiteit dekt, uitgaande van een materialiteit van stel 100.000, een populatie van stel 10.000.000 en een betrouwbaarheid van 95%, de stelling: "Als er in deze populatie op een te controleren bedrag ter grootte van 10.000.000 een bedrag van (meer dan) 100.000 fout zou zijn, dan moet dat tenminste in 95 van de 100 (steekproef)controles ontdekt worden". De woorden "Als ... fout zou zijn" geven aan dat het voorstaande dus niet betekent dat 5 van de 100 populaties (na controle) fouten bevatten ter grootte van de materialiteit (of hoger). Niet alle te onderzoeken populaties zullen immers fouten tot een dergelijk bedrag bevatten.

Het is van belang te beseffen dat de materialiteit in beginsel geldt voor alle transacties in een bepaalde periode samen. Er kan dus niet per transactie gezegd worden dat deze niet relevant (materieel) is vanwege het geringe bedrag van die transactie. Veel van dergelijke transacties samen kunnen immers wel degelijk een materieel belang vertegenwoordigen¹⁰.

Tot slot is nog van belang dat, op het moment dat de bevindingen worden geëvalueerd, niet alleen de omvang van het bedrag maar ook de aard van de geconstateerde fouten (een kwalitatieve norm) een rol speelt voor het uiteindelijke oordeel¹¹.

4.5.2. De hoogte van de materialiteit

Voor ondernemingen die een (goedkeurende) verklaring bij de jaarrekening nodig hebben zal de materialiteit die de Belastingdienst hanteert over het algemeen lager liggen dan de materialiteit die de externe accountant hanteert voor de jaarrekeningcontrole. De materialiteit voor de jaarrekening wordt voor fiscale doeleinden vaak als te hoog ervaren. Dit laatste geldt niet alleen voor fiscale doeleinden.

.....
⁸ Het is dus geen correctiegrens. Een correctiegrens is een bedrag waar beneden om allerlei redenen, waaronder ook doelmatigheidsoverwegingen, geen correcties aangebracht worden.

⁹ Waar in dit onderdeel wordt gesproken over controle, kan het zowel om de (verbijzonderde) interne controle als een externe (jaarrekening of fiscale) controle gaan. De te controleren c.q. beoordelen populatie wordt gevormd door alle transacties in een (boek)jaar, die op juistheid moeten worden beoordeeld en (mede) de basis vormen voor de jaarrekening en/of fiscale aangiften.

¹⁰ Zo is een Zuid-Amerikaanse bank in 1995 failliet gegaan omdat zowel de in- als externe controle zich niet bekommerde om transacties met een geringe waarde, terwijl die transacties werden gebruikt voor een grootschalige fraude.

¹¹ Zo zullen bijvoorbeeld signalen die duiden op het doorbreken van de interne beheersingsmaatregelen door de leiding ("tone at the top") of fraude over het algemeen ongeacht de omvang leiden tot nader onderzoek.

Ook vanuit het oogpunt van interne beheersing van bedrijfsprocessen wordt de materialiteit voor de jaarrekeningcontrole veelal als te hoog ervaren. Dit betekent dat in de organisatie vaak een lagere materialiteit wordt gehanteerd voor de planning van de (interne) controlewerkzaamheden. Het ligt in de rede om bij het maken van afspraken over de materialiteit aansluiting te zoeken bij deze laatste – lagere – materialiteit. Deze heeft namelijk een directe relatie met de mate van “control” die men intern nastreeft.

Dit betekent echter niet dat de materialiteit die de organisatie hanteert gelijk is of moet zijn aan de materialiteit die de Belastingdienst hanteert. Een lagere materialiteit betekent dat meer gegevensgericht werk moet worden gedaan. Afhankelijk van de bevindingen ten aanzien van de kwaliteit van de interne beheersings- en controlesystemen en de kwaliteit van de al uitgevoerde controlewerkzaamheden, wordt bepaald of dit meerdere gegevensgerichte werk nog gedaan wordt.

Tot slot wordt nog opgemerkt dat de steekproefmethode die de Belastingdienst gebruikt, er toe leidt dat alle transacties die groter zijn dan $2/3^e$ van de materialiteit altijd gecontroleerd worden. Voor het kwantitatieve deel van de vraag welke transacties men zou moeten melden, kan hier dus aansluiting bij worden gezocht.

4.5.3. Inschakelen van deskundigen

Het is raadzaam (steekproef)deskundigen te raadplegen als concrete afspraken worden gemaakt over de hoogte van de materialiteit en/of de inrichting van de controle om vast te stellen of het (tax) control framework adequaat en effectief (lees “goed genoeg”) is.

4.5.4. Korte samenvatting

Het geheel overziende kan gesteld worden dat het gebruik van materialiteit (als onderdeel van statistisch wetenschappelijk maatstaven) leidt tot een objectivering van en transparantie in het toezicht:

1. de materialiteit is een invulling van het kwantitatieve deel van de norm “goed genoeg”;
2. de materialiteit bepaalt uiteindelijk de benodigde controleintensiteit;
3. de controleintensiteit is - gegeven de materialiteit – geobjectiveerd (van *fishing expeditions* zal onder deze omstandigheden geen sprake zijn);
4. belanghebbende is - uitgaande van de norm voor “goed genoeg” – in staat zelf vast te (laten) stellen of zij aan die norm voldoen;
5. de materialiteit kent naast een kwantitatieve ook een kwalitatieve kant.

4.6. Samenwerking in het multidisciplinair behandelteam en de klantcoördinator

Binnen de behandelteams opereren nu al medewerkers van verschillende disciplines. Het belang van samenwerking en regievoering wordt belangrijker naarmate de beoordeling van TCF's een steeds belangrijker werkstroom wordt.

Omdat het belang van het TCF toeneemt, zien we ook bij de ZGO's fiscale specialisten steeds meer gaan samenwerken met accountants en interne of externe auditors. De Belastingdienst zal moeten zorgen voor volwaardige gesprekspartners voor deze experts. Daarom is het noodzakelijk dat binnen de Belastingdienst de samenwerking tussen de auditors en de fiscaal specialisten wordt geïntensiveerd.

Accountants en auditors (operational-/it-/statistical) zijn vooral deskundig op het gebied van interne beheersing. Omdat het om de interne beheersing van de fiscale functie gaat, is ook fiscale kennis nodig, die geleverd kan worden door specialisten van alle middelen.

Binnen het behandelteam speelt de klantcoördinator een coördinerende rol. In het ZGO beleidsplan is de doelstelling opgenomen om de rol van de klantcoördinator binnen het horizontaal toezicht te professionaliseren. Waar nu de nadruk vaak ligt op de interne rol van de klantcoördinator (beheerder van het dossier), zou het zwaartepunt in de nabije toekomst moeten liggen bij de externe rol van de klantcoördinator (aanspreekpunt en gesprekspartner van de ZGO). De klantcoördinator is beheerder van het klantbeeld, waar het TCF een belangrijk onderdeel van is.

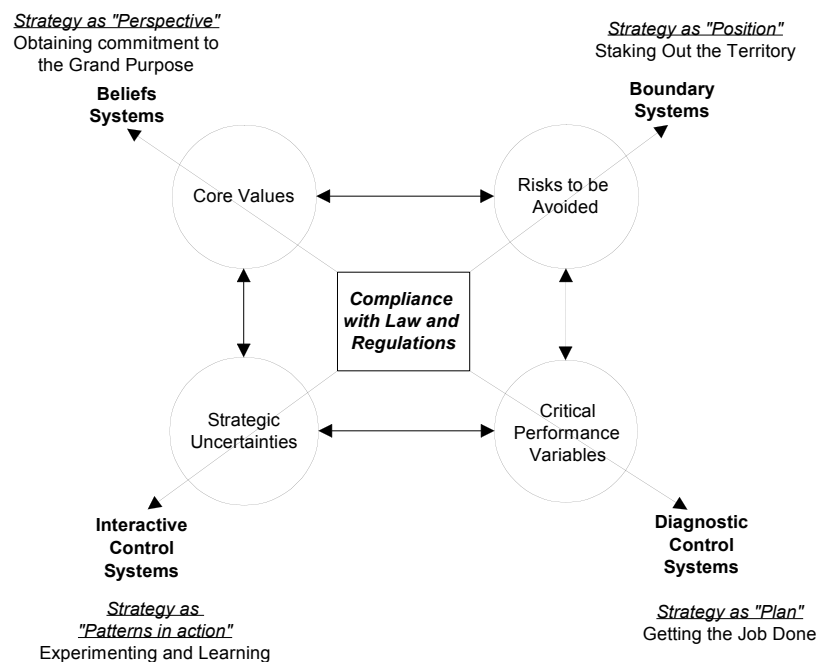
5. Hoe ga ik het gesprek aan over een TCF

5.1. Inleiding

In de pilot TCF is met bedrijven gesproken over de inrichting van hun TCF. Bij de oordeelsvorming over de opzet van een TCF opereert de Belastingdienst in de pilot TCF langs de lijnen van een conceptueel model, de "Levers of Control" (Simons, 1995). Met dit model is snel inzicht te krijgen in de verschillende facetten van het TCF en kan het gesprek goed gestructureerd worden. De bruikbaarheid is gebleken in de gesprekken met de leiding en vertegenwoordigers van de fiscale afdelingen in de pilot TCF. Via de hefboomen van het model kom je vanzelf in gesprek over toepassing van COSO-ERM, het meest gebruikte interne risicobeheersingsmodel.

5.2. Levers of Control

Het model 'levers of control' van Simons ziet er als volgt uit.



De hefboomen zijn via de centrale doelstelling compliance met elkaar verbonden. Interne controle in de definitie van Simons wordt gevormd door de *boundary* en de *diagnostic control systems*. De *boundary systems* stellen de normen (op basis van de waarden uit de *beliefs systems*). De *diagnostic control systems* zorgen door het command and control mechanisme (meet en regelkring) voor de uitvoering van de bedrijfsprocessen conform de gestelde norm. De *interactive control systems* geven de ruimte aan experimenteren en leren. De *interactive control systems* richten zich ook veranderingen die van invloed kunnen zijn voor het realiseren van de strategische doelstellingen.

Binnen het concept van horizontaal toezicht hebben het bedrijf en de Belastingdienst in beginsel een gezamenlijke doelstelling, namelijk compliance. Het is goed om de betekenis van compliance onderwerp van gesprek te maken, omdat percepties kunnen verschillen. De 'levers of control' maken inzichtelijk welke 'control systems' binnen de onderneming geïmplementeerd zijn om deze doelstelling te halen. De vier levers bepalen samen het beeld over de mate waarin een bedrijf in control is. Hieronder wordt per 'control system' in een paar korte zinnen en vragen aangegeven waaraan gedacht kan worden binnen het kader van het TCF. De *beliefs en boundary systems* vormen de zogenaamde 'soft controls'. De *diagnostic en interactive control systems* vormen de zogenaamde 'hard controls'.

- Beliefs Systems:

De beliefs systems zijn de waarden van de ondernemingen. Denk daarbij aan voldoen aan wet- en regelgeving, integriteit, ethiek etc. De ondernemingsleiding (RvB, RvC) moet deze waarden actief uitdragen en voorbeeldgedrag tonen. Dat noemen we de "tone at the top". Belangrijk hierbij zijn de activiteiten, de communicatie en het gedrag van het management. Wat doet het management om de mensen in de goede stand te krijgen?

- Boundary Systems:

Welke concrete normen zijn bepaald uitgaande van de waarden en de strategische doelstelling? Zijn deze normen bekend bij RvC, Audit Committee, fiscale afdeling, Internal Audit? Zijn de normen bekend bij lager management, overige medewerkers? Hoe worden de normen gecommuniceerd? Bij normen kan gedacht worden aan wet- en regelgeving, interne richtlijnen maar ook aan prestatieindicatoren.

- Diagnostic Control Systems:

Welke interne controlemaatregelen zijn genomen om te waarborgen dat er aan de normen wordt voldaan waardoor fiscale processen goed verlopen en in de greep zijn? Tot welke controleerbare vastleggingen (audit trail) leidt dit en worden deze bewaard? Welke interne controlemaatregel zorgen voor het beheersen van de fiscale afdeling?

- Interactive Control Systems

Hierbij gaat het om de beheersing van de niet routinematige processen en de wijze waarop op veranderde omstandigheden wordt geanticipeerd. Vragen die hierbij gesteld worden zijn hoe in het control framework is gewaarborgd dat verandering in wet- en regelgeving geïmplementeerd en nageleefd wordt. Hoe wordt in de greep gehouden dat transacties buiten de primaire processen, veelal met een lage frequentie en dus niet routinematig, juist en volledig worden vastgelegd en in control zijn. Hoe worden fiscale consequenties van het benutten van kansen en het afwenden van bedreigingen beheerst.

5.3. Relatie levers of control en COSO

Veelal wordt het Internal Control Framework van COSO gebruikt. In publicaties van de vier grootste advieskantoren wordt ook naar dit model verwezen. De keuze voor COSO ligt voor de hand. Immers het TCF is integraal onderdeel van het Business Control Framework en voor de inrichting van het BCF is COSO een belangrijke standaard.

COSO is een instrumenteel normatief model. Het kent voorschriften voor de inrichting van het "internal control" proces en vult daarmee de open norm expliciet in. Op de boundary systems en de diagnostic control systems is het leerstuk van de interne controle en informatiecontrole van toepassing. Voor het beschrijven van deze systemen kan gebruik gemaakt worden van COSO (zie hoofdstuk 6).

6. COSO

6.1. Het belang van COSO voor het TCF

Het merendeel van de beursgenoteerde ZGO's gebruikt het COSO-model voor de inrichting van het ICF. Omdat het TCF een geïntegreerd onderdeel is van het ICF, is kennis van COSO belangrijk voor het begrijpen van het TCF bij die ondernemingen. In dit hoofdstuk wordt eerst ingegaan op de verwijzingen die van COSO een de facto standaard hebben gemaakt. Daarna worden de principes van het Internal Control Framework toegelicht.

6.2. COSO als standaard

Zoals eerder geschreven, is COSO een standaard geworden doordat in regelgeving en codes voor corporate governance veelvuldig aan dit model wordt gerefereerd. De voor Nederland de belangrijkste verwijzingen staan in de Auditing Standards 2 en 5 van de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) in de VS en in de Code Tabaksblad.

Hierna wordt een korte toelichting gegeven op de auditing standards van de PCAOB en een korte toelichting op Tabaksblad.

PCAOB

De PCAOB is opgericht nadat in de VS de Sarbanes-Oxley wet in werking is getreden (januari 2002). SOx regelt onder meer dat ondernemingen periodiek moeten verklaren dat hun financial reporting proces in control is, het In Control Statement (SOx sectie 302). De public accountant moet daarbij een verklaring afgeven (SOx sectie 404). De PCAOB heeft op grond van SOx de taak toezicht te houden op de kwaliteit van de audit van de public accountant (in Nederland heeft de AFM deze taak) en het uitvaardigen van richtlijnen voor de uitvoering van de audit. Deze richtlijnen worden gepubliceerd in de vorm van Auditing Standards en moeten door public accountants worden opgevolgd in de jaarrekeningcontrole van ondernemingen die vallen onder het regime van SOx.

Belangrijke auditing standards zijn:

AS2 (2004): An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements

AS5 (2007): An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements

In zowel AS2 als AS5 wordt verwezen naar COSO als een passend raamwerk voor het inrichten van ICF in een onderneming.

Tabaksblad

In paragraaf II.1.4. van de code schrijft de commissie Tabaksblad: "Het ligt in de rede dat het bestuur in de verklaring over de interne risicobeheersings- en controlesystemen aangeeft welk raamwerk of normenkader (zoals bijvoorbeeld het COSO raamwerk voor interne beheersing) hij heeft gehanteerd bij de evaluatie van het interne risicobeheersings- en controlesysteem." (Commissie Corporate Governance, 2003)

Deze verwijzing maakt dat beursgenoteerde ondernemingen in Nederland die niet onder het SOx regime vallen, COSO nemen als raamwerk voor het inrichten van hun Business Control Framework.

6.3. COSO Internal Control - Integrated Framework

In COSO "Internal Control - Integrated Framework" wordt het begrip internal control gedefinieerd, zijn componenten beschreven en criteria gegeven die gebruikt kunnen worden voor de beoordeling en verbetering van control systemen. Een belangrijk uitgangspunt van COSO is dat Internal Control ingericht wordt uitgaande van de bedrijfsprocessen. Dit is ook voor het werk van de Belastingdienst zeer relevant: het begrijpen van ICF van een onderneming start bij het kennisnemen en begrijpen van de bedrijfsprocessen.

COSO definieert 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."

Deze categorieën vormen de eerste dimensie van de COSO-kubus (zie hierna).

Het proces van internal control bestaat uit vijf componenten. Deze componenten vormen de tweede dimensie van de COSO-kubus.

De eerste drie componenten zijn activiteiten die per bedrijfsproces worden uitgevoerd. De laatste twee componenten zijn ondersteunend aan de eerste drie. De componenten zijn:

- risk assessment:
het bepalen van de inherente (fiscale) risico in een proces. Een inherent risico is een risico dat bestaat voor de werking van eventuele interne controle maatregelen;
- control Activities:
het ontwerpen, implementeren en uitvoeren (opzet, bestaan en werking) van key controls met als doel de inherente risico's in het proces te beheersen. Deze controls zijn functiescheiding, informatie controle, fysieke controle en prestatie beoordeling;
- information and communication:
het verzorgen van bestuurlijke informatie voor de beoordeling in hoeverre de doelen worden behaald en communicatie over het internal control systeem, zodat de organisatieleden weten wat er van hen wordt verwacht;
- monitoring:
bewaking van de kwaliteit van het internal control systeem en
- control environment
het fundament van het internal control systeem. Hierin zijn de integriteit, ethiek en competenties van de organisatie en zijn leden opgenomen.

Zie voor een uitgebreide Engelse beschrijving van de componenten hoofdstuk 9.

De componenten vormen het proces Internal Control volgens COSO. De Componenten zijn gericht op het behalen van de gestelde doelen. De

volgende figuur geeft deze samenhang weer:



COSO brengt de doelen en componenten van Internal Control samen in een kubus. Het zijvlak van de kubus geeft weer dat de doelen en componenten gelden voor alle onderdelen van de organisatie. De onderdelen van de organisatie vormen de derde dimensie in de COSO-kubus. Dit betekent dat de activiteiten in de componenten voor alle processen van de relevante onderdelen van de organisatie moeten worden uitgevoerd.



6.4. COSO Enterprise Risk Management - Integrated Framework

In 2004 publiceert COSO het Enterprise Risk Management – Integrated Framework (ERM) (COSO, 2004). ERM is geen vervanging van het Internal Control - Integrated Framework. Het ERM is opgenomen in het internal control framework en kan gebruikt worden om zowel de internal control op voldoende niveau te krijgen en het risk management proces te vervolmaken. ERM kan gezien worden als een uitbreiding op het Internal Control Framework met als doel een krachtige en uitgebreide visie op het onderwerp risicomanagement voor ondernemingen. Verder wordt door COSO gesteld dat het Internal Control Framework blijft gelden als algemeen geaccepteerde standaard voor het voldoen aan de eisen gesteld in Corporate Governance wet- en regelgeving, zoals SOx. Dit idee wordt opgevolgd door o.m. de PCAOB die ook na het verschijnen van het ERM in zijn publicaties blijft verwijzen naar het Internal Control - Integrated Framework van 1994.

Ondernemingen die voor de inrichting van hun ICF kiezen voor ERM, blijven extern rapporteren dat zij het eerste COSO raamwerk hanteren. De reden hiervoor is zijn de eerder genoemde verwijzingen met de achterliggende gedachte dat een onderneming die rapporteert dat zij meer doet dan gevraagd, mogelijk kwetsbaarder is voor claims.

Ten opzicht van het Internal Control Framework wordt het ERM uitgebreid met één categorie:

- *Strategic* – high-level goals, aligned with and supporting the mission of the entity¹²

en drie, op risicomanagement gerichte componenten:

- objective setting;
- event identification en
- risk response.

De relatie tussen de “internal control objectives” en - “components” kan dan met de volgende kubus worden weergegeven.



.....
¹² Strategic objectives flow from an entity's mission or vision, and the operations, reporting, and compliance objectives should be aligned with them. Enterprise risk management is applied in strategy setting, as well as in working toward achievement of objectives in the other three categories. (COSO, 2004)

7. Wat betekent dit voor mijn werk?

De klantcoördinator zorgt er voor dat het klantbeeld van de ZGO op orde is, dat het behandelteam overzicht heeft van de ZGO, weet wat de kern van de onderneming is en waar in het concern de fiscale belangen liggen. Daarbij staan hem vele bronnen ten dienste, zoals jaarverslagen, jaarrekeningen, corporate-websites, persberichten, publicaties etc., die hem in kennis kunnen stellen van actuele kwesties. Het klantbeeld wordt echter in eerste instantie gevoed door de communicatie met de ZGO zelf. Al naar gelang de omvang van de ZGO, wederzijdse wensen en afspraken en de aard van de onderwerpen wordt de frequentie van de contacten bepaald.

Kennisneming en beoordeling van het TCF van de onderneming vormt een belangrijk onderdeel van het klantbeeld. Zonder een oordeel over het TCF is het klantbeeld niet compleet. Immers het TCF stelt de onderneming in staat in control te zijn ten aanzien van de fiscaliteit, maar maakt het ook mogelijk om fiscaal relevante zaken ('risico's') van enige omvang actief aan de Belastingdienst te melden.

De aandacht van het behandelteam zal zich dan ook meer dan voorheen gaan richten op de beoordeling van opzet, bestaan en werking van de fiscale processen binnen de onderneming en de mate van beheersing daarvan. Een TCF is altijd maatwerk en een goede beoordeling is slechts mogelijk als het behandelteam de klant goed kent. Een volledig en actueel klantbeeld is mede afhankelijk van het oordeel over het TCF. Klantbeeld en TCF zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden.

Bij horizontaal toezicht werken we vanuit wederzijds vertrouwen tussen Belastingdienst en ZGO. Het wederzijds vertrouwen kan steeds weer worden bevestigd als beide partijen transparant zijn en afspraken nakomen. Een goed werkend TCF stelt de ZGO in staat fiscaal relevante zaken tijdig te onderkennen. Het uitgangspunt dat de ZGO doorlopend blijft werken aan verbetering van het TCF is essentieel om het vertrouwen waar te maken. De Belastingdienst maakt het vertrouwen waar door op zijn beurt transparant te zijn; bijvoorbeeld door aan te geven met welk doel vragen worden gesteld of zaken worden gecontroleerd, maar ook door inzicht te geven hoe beslissingen tot stand komen. In convenanten heeft de Belastingdienst zich gecommitteerd aan een snelle standpuntbepaling, rekening houdend met reële commerciële deadlines. Behandelaars moeten daarom in voorkomende gevallen snel kunnen schakelen en snel knopen kunnen doorhakken. Uitzonderingen moeten zoveel mogelijk worden beperkt, omdat de ZGO op de toezeggingen in het convenant moet kunnen vertrouwen. Een afwijking van wat is afgesproken moet te allen tijde kunnen worden gemotiveerd.

Werken vanuit vertrouwen vereist een gecoördineerde en integrale aanpak van alle middelen en processen. De werking van het TCF moet niet beperkt blijven tot de vennootschapsbelasting. Integendeel, juist in de omzetbelasting en loonbelasting vinden meer massale fiscale processen plaats en juist daar is er alle aanleiding die processen goed onder controle te krijgen. De ZGO scheidt de voorwaarden daarvoor door te werken aan het TCF. De Belastingdienst scheidt deze voorwaarden door samen te werken in een behandelteam onder coördinatie van een klantcoördinator. De rol van de klantcoördinator wordt wel wat anders dan nu het geval is. Contacten

met de onderneming worden minder beheerst door fiscaaltechnische problemen. Het gaat veel meer om een open gesprek met de onderneming over de manier waarop hij 'in control' blijft en hoe hij fiscale risico's detecteert, selecteert en afdekt. De klantcoördinator zal zich intern en extern veel meer daadwerkelijk als coördinator moeten laten gelden. Daarbij geeft hij de gesprekspartners namens de ZGO feedback op de relatie en spreekt hij specialisten zo nodig aan op hun houding.

Om de juiste prioriteiten te kunnen leggen en overzicht te houden op de klantbehandeling is het van groot belang dat alle behandelaars behandelvoorstellen en onderhanden werk vastleggen in ATK. Dat biedt de mogelijkheid gericht te selecteren en te sturen op de voortgang in de klantbehandeling. Bovendien stelt ATK het management in staat de behandeling van de verschillende ZGO's actueel te monitoren en de capaciteit van de Belastingdienst evenwichtig over de klanten te verdelen.

Als er een TCF is en volgens de principes van het horizontaal toezicht wordt gewerkt, betekent dat niet dat het toezicht door de Belastingdienst ophoudt. De Belastingdienst blijft toezicht houden. Allereerst is er het toezicht op het TCF zelf. Dat zal van tijd tot tijd op zijn werking moeten worden getoetst. Daarnaast is het mogelijk dat een onderneming wel een TCF heeft, dat voor de doeleinden van die onderneming prima is, maar naar onze maatstaven onvoldoende. Voorstelbaar is dat een TCF zich in eerste instantie alleen richt op één middel, bijvoorbeeld de omzetbelasting. Het is mogelijk dat we dan complementair boekenonderzoeken instellen. Dat kunnen we ook doen als het TCF (nog) onvoldoende op orde is. Het streven van zowel de onderneming als de Belastingdienst moet er steeds op gericht zijn beter in control te komen.

Wanneer bij de monitoring blijkt dat de onderneming op enkele punten onvoldoende in control was met betrekking tot de fiscale positie, zullen we daar gepast op moeten reageren.

Bij het uitvoeren van het horizontaal toezicht zijn er generalisten nodig (de klantcoördinator) maar ook specialisten. Daarbij gaat het om fiscalisten (OB, LH, Vpb) die de fiscale risico's beoordelen maar ook accountants en EDP-auditors die verantwoordelijk zijn voor het monitoren van de administratieve organisatie van de onderneming, waaronder het TCF. Daarbij maken we gebruik van het werk dat anderen al hebben gedaan, zoals de interne accountant en de externe accountant.

Een TCF en ook het toezicht daarop zijn altijd maatwerk. Er is daarom geen eenduidig TCF-format te geven. De verschillende behandelteams zullen bijvoorbeeld via intervisie ervaringen over de TCF's van verschillende ondernemingen uit kunnen wisselen. Dat is alleen al nodig om ervoor te waken dat de gemiddelde standaard van de TCF's vergelijkbaar blijft.

Zoals een TCF niet iets is van de fiscale afdeling van een ZGO alleen, maar onderdeel van het Business Control Framework en gedragen moet worden door de hele organisatie van de ZGO, zo is horizontaal toezicht niet iets van het behandelteam alleen. In de interne organisatie van de Belastingdienst moeten de voorwaarden worden gecreëerd die de uitvoering van horizontaal toezicht mogelijk maken. Eventuele belemmeringen in de organisatiestructuur moeten worden weggenomen. Te veel wordt nog gestuurd op de afzonderlijke belastingmiddelen en processen. De wens om

maatwerk te leveren zal ook voor kennis- en coördinatiegroepen het uitgangspunt moeten zijn.

De paradigmawijziging kan dan ook niet beperkt blijven tot de behandelaars; ook in het werk van de belastingdienstmedewerkers die minder rechtstreeks bij de directe klantbehandeling zijn betrokken, maar die beslissingen nemen die de directe klantbehandeling raken, zullen veranderingen plaatsvinden.

8. Ervaringen met bedrijven tot nu toe

8.1. Algemeen

In het kader van de pilot is met zes ondernemingen gesproken over de inrichting van een TCF. Bij het voeren van deze gesprekken is het model 'levers of control' van Simons, dat eerder in dit document werd beschreven, als hulpmiddel gehanteerd. De ervaringen leren dat dit model positief bijdraagt aan een heldere structuur binnen het gesprek.

Alle bedrijven hebben een start gemaakt met de implementatie van een TCF. De verschillen onderling zijn groot. Het valt op dat het TCF zich in een aantal gevallen beperkt tot alleen de Vpb en de processen binnen de afdeling fiscale zaken van de onderneming. Bij één bedrijf is de opzet van een volledig TCF gepresenteerd, dus voor alle middelen en in alle (bedrijfs-) processen. Het initiatief voor de implementatie van een TCF wordt veelal genomen door de afdeling fiscale zaken. De hoogste leiding van een onderneming steunt de ontwikkeling actief. Dat laatste is belangrijk voor een succesvolle implementatie. Ondernemingen die vallen onder het regime van SOx zijn verder met de implementatie dan ondernemingen die daar niet onder vallen.

In het vaststellen, uitzetten, controleren en monitoren van de fiscale strategie zijn verschillende partijen binnen en buiten het bedrijf betrokken, zoals de ondernemingsleiding, de fiscale afdeling, de interne controle afdeling, de externe accountant en de externe belastingadviseur. Zij zorgen er tezamen voor dat het TCF binnen de processen van de onderneming is ingebed.

Hieronder volgen nog een aantal specifieke opmerkingen over hetgeen door bedrijven op dit gebied wordt gedaan en wat de Belastingdienst zelf aan actie kan ondernemen om een beeld te krijgen van een TCF.

8.2. Belastingdienst

Een adequaat TCF sluit aan op de processen binnen de onderneming. Indien de Belastingdienst wil komen tot een oordeel over het TCF is het allereerst nodig (volledig) inzicht te krijgen in de processen binnen de onderneming.

Binnen de Belastingdienst is al de nodige informatie aanwezig van de betreffende onderneming. Vanuit die informatie kan een algemeen beeld van de onderneming verkregen worden, waaruit de processen kunnen worden herleid. Hierbij zijn de volgende gegevens van belang: de bedrijfsactiviteiten van de onderneming, de omvang van de onderneming, internationale activiteiten, financiële gegevens en gegevens over de behandeling van de onderneming in het verleden. In het kader van een bedrijfsverkenning of een boekenonderzoek kan een beeld van het ICF zijn verkregen.

De volgende gegevens bijdragen aan het inzicht in het aanwezige TCF: de contacten met het bedrijf, de contacten met de belastingadviseur of externe accountant, de correcties in het verleden en de wijze waarop deze zijn aangebracht c.q. opgelost.

Deze informatie is in het elektronisch dossier te vinden (ATK) en/of bij het behandelteam.

In de pilot zijn we opgetrokken met de behandelteams van de ZGO's, die ook verder betrokken zijn bij de communicatie rond het TCF bij de verschillende deelnemers in het onderzoek. Eén behandelteam is nauw betrokken bij de ontwikkeling van het TCF. De overige behandelteams volgen de ontwikkelingen.

8.3. Inrichting

In de gevallen waarin ondernemingen een TCF hebben ontwikkeld, blijkt de mate waarin daadwerkelijk op de processen wordt ingegaan, te variëren. We geven de volgende voorbeelden:

- Een bedrijf heeft het TCF ontwikkeld als onderdeel van het BCF in het kader van de SOx implementatie, waarbij COSO als standaard wordt gebruikt. De materiële processen zijn beschreven en vastgelegd in processchema's. In deze processen zijn de risico's benoemd. Alle risico's zijn afgedekt met key controls. Deze key controls worden in het kader van de jaarrekening controle en SOx periodiek op werking getest. Het TCF bestaat er uit dat ook de processen van de fiscale afdeling beschreven zijn en dat voor risico's key controls zijn ontworpen en getest. Voor de fiscale functie in de andere bedrijfsprocessen is minder aandacht.
- Een bedrijf werkt procesmatig op een zelfde manier maar trekt het TCF breder, dus ook naar de operationele processen. Opmerkelijk is de aandacht voor de fiscale functie bij innovatie (product development). Nieuwe producten moeten door fiscale zaken worden beoordeeld (bijvoorbeeld voor de bepaling van het OB-tarief). De afdeling Risk Management & Internal Control heeft een belangrijke rol gespeeld bij de inrichting van het TCF. Verder valt bij dit bedrijf op dat de verschillende afdelingen, van accounting, internal audit, internal control, fiscale zaken, juridische zaken bij de implementatie intensief hebben samengewerkt. De implementatie heeft de zichtbare ondersteuning van de hoogste leiding, in de persoon van de CFO.
- Een bedrijf heeft het TCF ingevuld vanuit de functionele analyse in het kader van de verrekenprijzen. Hierbij is gebruik gemaakt van de structuur van het European Masterfile voor verrekenprijsdocumentatie. Vanuit het masterfile is een vertaalslag gemaakt naar de juridische structuur (country file), waarna de inrichting op procesniveau wordt vormgegeven.

8.4. Overige ervaringen binnen de pilot

Zoals eerder aangegeven is in de gesprekken in veel gevallen gebruik gemaakt van het model 'levers of control' van Simons. Hierna zal - aan de hand van de binnen dit model onderkende systems - een aantal ervaringen en uitkomsten van de gesprekken op hoofdlijnen de revue passeren.

8.5. Beliefs systems

De ondernemingsleiding heeft baat bij het beheersen van de bedrijfsprocessen. Niet alleen in het kader van het totale Business Control Framework, maar ook specifiek voor het TCF.

Om te inventariseren hoe de ondernemingsleiding haar TCF heeft ingericht is het nodig om zicht te krijgen op de ondernemingstrategie en de belastingstrategie. Dit kan worden verkregen vanuit de aanwezige informatie bij de Belastingdienst. Vooropgesteld dat het klantbeeld actueel is, kan hier informatie worden verkregen over de aard van de onderneming, gedrag in het verleden, mate van vooroverleg, etc. Verder is informatie te halen uit jaarverslagen en andere publieke uitingen. Een gesprek gericht op de strategische doelen van het management kan het beeld completeren, waarbij dan specifiek aandacht wordt besteed aan compliance, niet alleen met fiscale wet- en regelgeving, maar ook met de overige wet- en regelgeving. De bedrijfscultuur wordt ook in belangrijke mate bepaald door de mate waarin en de wijze waarop de leiding de vastgestelde strategie ook daadwerkelijk binnen de organisatie uitdraagt. Met andere woorden: de "Tone at the Top" is een belangrijke factor in de bedrijfscultuur.

In veel van de gevoerde gesprekken in de pilot was er een lid van de RvB aanwezig. Zonder uitzondering gaven zij aan dat compliance en integriteit hoge waarden zijn in de cultuur van hun onderneming. Deze waarden werden actief uitgedragen. En voorbeeld daarvan is dat bij één onderneming de top 200 van de managers gezamenlijk de documentaire over Enron heeft bekeken. Alle bedrijven besteden aandacht aan het kweken van bewustzijn bij de business units dat tax compliance een belangrijk onderwerp is. Dit werd veelal gedaan aan de hand van presentaties met praktijkvoorbeelden waar het niet goed was gegaan

8.6. Boundary systems

De fiscale afdeling heeft tot doel zorg te dragen voor de relevante fiscale taken binnen een bedrijf. Hieronder vallen taken als tax financial reporting, tax risk management, tax planning en tax cost management. In deze functie is zij vaak de gesprekspartner van de Belastingdienst.

De fiscale producten/diensten worden niet alleen door de fiscale afdeling geleverd. Een voorbeeld hiervan is het verstrekken van heffingsinformatie zoals loonopgaven en bijvoorbeeld bancaire informatie. Het afsluiten van een verkooptransactie (volledigheid opbrengstverantwoording) en het uitreiken van facturen (creatie van 'waardepapieren') zijn fiscale producten die in het operationele proces tot stand komen. De positie en werkzaamheden van de fiscale afdeling bepalen in hoeverre zij in dit onderdeel van het TCF een rol heeft. De omvang van de afdeling en de specialisatie van de personen die binnen de afdeling werkzaam zijn, zijn hierbij van belang.

Een indicatie van de rol van de fiscale afdeling binnen het TCF zijn (opgetreden) fiscale correcties. Indien de correcties opgekomen zijn uit onvoldoende kennis van de fiscale afdeling met de operationele activiteiten is dat een teken dat de fiscale afdeling verder weg staat van de operationele afdelingen. Indien de correcties voortkomen uit veranderende strategie kan betekenen dat de fiscale afdeling verder weg staat van de ondernemingsleiding.

Vanuit de pilot constateren wij dat de fiscale afdeling over het algemeen het initiatief neemt om het TCF onder de aandacht te brengen binnen de organisatie. Zij speelt in meer of mindere mate een rol in het formuleren van de fiscale aspecten in interne richtlijnen en interne controle.

Met betrekking tot de rol van de fiscale afdeling geven wij de volgende ervaringen:

- Bij één bedrijf is de functie van de Corporate Tax Department (CTD) als volgt ingebed. Het CTD valt rechtstreeks onder de CFO. De afdelingen die onder de CFO vallen hebben wekelijks bijeenkomsten, waarin de ontwikkelingen besproken worden. Vanuit dit overleg wordt gerapporteerd aan de RvB. De plaats van het CTD zorgt ervoor dat ze op de hoogte zijn van alle fiscale implicaties van de productontwikkelingen binnen het bedrijf. Het CTD rapporteert op kwartaalbasis aan het Audit Committee. De CTD onderkent in de Nederlandse situatie een aantal belastingen. De CTD houdt zich voornamelijk bezig met de Vpb, mede ingegeven door SOx. Overige belastingen vallen onder de verantwoordelijkheid van andere afdelingen. Het bedrijf realiseert zich dat zij echter in het kader van het TCF ook zich zal moeten bezighouden met de beheersing van de overige belastingmiddelen.
- Bij een volgend bedrijf valt de belastingafdeling onder de CFO. Er zijn in Nederland 5 personen werkzaam. Er is een Group Tax manager, International Tax manager, een persoon die zich bezig houdt met subsidies, een secretaresse en een Tax accountant. De taken van de afdeling zijn:
 - het strategisch fiscaal beleid;
 - de aansturing van de Country Tax coördinatoren (20 man);
 - het indienen van de aangiftes vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonbelasting;
 - de consolidatie van de aangiftes;
 - het bereiken van compliance voor het gehele concern met de fiscale wetgeving en
 - de advisering van de business units over fiscale vraagstukken.
- Binnen de afdeling Fiscale zaken van een ander bedrijf is een overzicht beschikbaar van alle belastingmiddelen waar zij mee geconfronteerd wordt of zou kunnen worden. De volledigheid van de onderwerpen die in beeld zouden moeten komen binnen het TCF is daarmee gewaarborgd. Voorlopig richt men zich met het TCF op de Rijksbelastingen. Na het eerste gesprek is een overzicht gekregen van de key controls. In principe zijn dit de controledoelstellingen op hoog niveau per middel. Ze bepalen wat de doelstellingen zijn van de beheersmaatregelen. Zo staat er bij de OB dat de aangiften omzetbelasting juist, volledig en tijdig zijn. Voor de VPB heeft de RvB uitgesproken dat ze de actuele fiscale positie in goede verstandhouding met de fiscus in kaart willen brengen. Er bestond een grote achterstand bij het indienen van de definitieve aangiften. Doel van de beschrijving van de AO/IB is o.a. om de maatregelen die de betrouwbaarheid en transparantie van de aangifteprocedure bevorderen, te beschrijven.

8.7. Diagnostic control system

De interne controle afdeling is verantwoordelijk voor de uitvoering van het diagnostic control system. Zij vervult binnen het TCF de rol om interne controlemaatregelen uit te voeren, om te controleren dat de fiscale ondernemingsstrategie daadwerkelijk in de organisatie is ingebed. Met betrekking tot de stand van zaken dient in dit verband onderscheid te worden gemaakt tussen opzet, bestaan en werking.

Vanuit een inventarisatie van de interne controlemaatregelen met betrekking tot de fiscale activiteiten van een onderneming kan een beeld van de rol van de interne controle afdeling binnen het TCF worden gevormd. Hierbij zijn de werkzaamheden van de interne controle afdeling, de intensiteit van de controles, de inhoud van vragenlijsten en de key controls, van belang. Factoren waarmee de Belastingdienst rekening moet houden in het TCF is de materialiteit waarmee de interne controle afdeling werkt en de wijze waarop zij met geconstateerde fouten omgaat. De wijze waarop de interne controle afdeling de fouten rapporteert en aan welke afdelingen (waaronder de fiscale afdeling) is mede van invloed voor het kenbaar worden van fiscale risico's.

Binnen de pilot zijn we bij een aantal bedrijven nog niet toegekomen aan het beoordelen van de diagnostic control systems. Uit de gesprekken is wel naar voren gekomen dat de fiscale controls nog niet altijd voldoende aandacht hebben gekregen in de interne controle. De controles die er zijn, hebben een repressief karakter.

Met betrekking tot het diagnostic control system vermelden we de volgende ervaringen:

- Bij een bedrijf is de interne controle afdeling nog niet ingericht op de fiscale aspecten van de operationele activiteiten. De IC's zijn sterk operationeel gericht en de geconstateerde gebreken leiden niet tot correcties. De rol van de externe accountant is aanvullend op de interne controle en nog niet specifiek fiscaal gericht.
- Bij een bedrijf is het de bedoeling het TCF in het BCF op te nemen. Het TCF is nog niet geïmplementeerd, maar wel in opzet beschreven. Door de wijze waarop het TCF is beschreven en vormgegeven, lijkt er een nadruk te zijn op repressieve controles. Men zoekt voor de tests wel ondersteuning bij de Interne accountantsdienst, maar het daadwerkelijke controlewerk lijkt nog te moeten worden uitgevoerd door Fiscale Zaken.
- Bij één bedrijf is het management zelf verantwoordelijk voor invoering en naleving policies in de eigen entiteit. Hierbij speelt SOX 404 een belangrijke rol. Binnen de fiscale afdeling is er sprake van tax controls. Deze zijn vooral gericht op de werkzaamheden/processen van de afdeling zelf. Het is onduidelijk hoe "tax" in de operationele processen "in control" zijn.

8.8. Interactive control systems

Hoe is binnen het TCF gewaarborgd dat wijzigingen in de wet- en regelgeving in de organisatie worden geïmplementeerd en nageleefd.

Eén van de bedrijven heeft het TCF gebaseerd op het TP-masterfile. Omdat de business dynamisch is, wordt het TP-masterfile jaarlijks geactualiseerd. In het TCF werken deze updates door. Door de ontwikkeling van het TCF is het contact tussen de Tax afdeling en operationele afdelingen geïntensiveerd. Zo vinden er kwartaalgesprekken plaats aan de hand van een vaste agenda met alle betrokkenen van Corporate, de business units en lokale (country) representators. De eventuele fiscale gevolgen van veranderingen in business models, goederen- of facturenstromen worden daar tijdig onderkend. Ook acquisities, met name in landen waarin men nog niet actief was, en wetwijzigingen leiden tot een nadere beschrijving en aanpassing van het TCF. Men lijkt zich er goed van bewust dat het TCF nooit "af" is.

Bij een bedrijf dat werkzaam is in de financiële sector bleek dat er veel aandacht is voor de fiscale consequenties van de door de operationele afdelingen ontwikkelde nieuwe producten, voordat die in de markt worden gezet.

Bij een ander bedrijf wordt de fiscale afdeling betrokken bij alle relevante voorstellen binnen de organisatie en bekijkt zij deze op tax issues. Door wie en op welke wijze de relevantie wordt beoordeeld en wanneer de fiscale afdeling wel of niet voor advies wordt geraadpleegd is niet duidelijk gestructureerd. Om op de hoogte te blijven van de ontwikkelingen in de organisatie zijn een aantal medewerkers naast hun werkplek binnen de fiscale afdeling ook fysiek werkzaam op bepaalde andere afdelingen binnen de organisatie. Zelf is het fiscale afdeling van mening dat zij niet voldoende pro actief is op het gebied van Tax planning. De nadruk van de werkzaamheden ligt vooral op de procesmatige kant van de vennootschapsbelasting.

Eén van de bedrijven gaf te kennen dat er geen beschreven procedures zijn voor de verwerking in de jaarrekening en de aangifte van incidentele kwesties zoals externe fiscale adviezen of afspraken met de Belastingdienst.

Bij één bedrijf is de aard van de onderneming zodanig, dat bij de ontwikkeling van producten altijd rekening moet worden gehouden met de fiscale aspecten van de producten. De organisatie is daaraan aangepast in die zin dat binnen de fiscale afdeling functionarissen zijn aangewezen die de ontwikkeling van de producten volgen.

In het algemeen is het TCF nog volop in ontwikkeling en het lijkt erop dat de interactieve controlemechanismen nog niet overal zijn geïmplementeerd. De Tax afdeling zal in de toekomst meer betrokken moeten zijn bij de besluitvorming in de organisatie, door middel van gestructureerd overleg met de verschillende organisatie onderdelen.

8.9. Recapitulatie

De belangrijkste ervaringen, die binnen de TCF-pilot zijn opgedaan, kunnen als volgt worden gerecapituleerd:

- Het model 'levers of control' van Simons is een zeer bruikbaar model voor de inrichting van het gesprek met de ondernemingen over het (verder) ontwikkelen van horizontaal toezicht.

- In de voorbereiding op gesprekken over de inrichting van het TCF is een actueel klantbeeld van belang.
- In de gesprekken dient nadrukkelijk aandacht te worden gegeven aan de 'tone at the top' in relatie tot compliance met relevante wet- en regelgeving in het algemeen en de fiscale wet- en regelgeving in het bijzonder. Het is daarom van belang dat ook één of meer leden van de Raad van Bestuur van de onderneming aan de (eerste) gesprekken deelnemen.
- Het is van belang om in beeld te krijgen welke rol de fiscale afdeling binnen de onderneming speelt. Daarbij zijn zowel de positie als de verrichte werkzaamheden van belang.
- Het is van belang om helder te krijgen wat 'tax' betekent in de context van de individuele onderneming
- Met betrekking tot de interne beheersingsorganisatie en de aandacht die daarbinnen wordt gegeven aan de fiscaliteit, dient onderscheid te worden gemaakt tussen opzet, bestaan en werking. De ervaringen uit de pilot leren dat de verschillen met betrekking tot de stand van zaken thans nog groot zijn. De ervaringen uit de pilot leren ook dat de onderneming door het voeren van gesprekken gestimuleerd wordt om de interne beheersingsorganisatie verder te verbeteren.
- Het gaat bij een TCF om meer dan alleen (het samenstellen van de aangifte) Vpb. Zo zijn naast andere belastingmiddelen ook de kwaliteit van over derden te verstrekken gegevens en de kwaliteit van uit te reiken facturen c.q. factuurgegevens (in feite een "tegoedbon") van belang.

9. Componenten van 'internal control' en van 'enterprise risk management' volgens COSO

9.1. Componenten van 'internal control' (COSO, 1992)

- *Control Environment* — The control environment sets the tone of an organization, influencing the control consciousness of its people. It is the foundation for all other components of internal control, providing discipline and structure. Control environment factors include the integrity, ethical values and competence of the entity's people; management's philosophy and operating style; the way management assigns authority and responsibility, and organizes and develops its people; and the attention and direction provided by the board of directors.
- *Risk Assessment* — Every entity faces a variety of risks from external and internal sources that must be assessed. A precondition to risk assessment is establishment of objectives, linked at different levels and internally consistent. Risk assessment is the identification and analysis of relevant risks to achievement of the objectives, forming a basis for determining how the risks should be managed. Because economic, industry, regulatory and operating conditions will continue to change, mechanisms are needed to identify and deal with the special risks associated with change.
- *Control Activities* — Control activities are the policies and procedures that help ensure management directives are carried out. They help ensure that necessary actions are taken to address risks to achievement of the entity's objectives. Control activities occur throughout the organization, at all levels and in all functions. They include a range of activities as diverse as approvals, authorizations, verifications, reconciliations, reviews of operating performance, security of assets and segregation of duties.
- *Information and Communication* — Pertinent information must be identified, captured and communicated in a form and timeframe that enable people to carry out their responsibilities. Information systems produce reports, containing operational, financial and compliance-related information, that make it possible to run and control the business. They deal not only with internally generated data, but also information about external events, activities and conditions necessary to informed business decision-making and external reporting. Effective communication also must occur in a broader sense, flowing down, across and up the organization. All personnel must receive a clear message from top management that control responsibilities must be taken seriously. They must understand their own role in the internal control system, as well as how individual activities relate to the work of others. They must have a means of communicating significant information upstream. There also needs to be effective communication with external parties, such as customers, suppliers, regulators and shareholders.

- *Monitoring* — Internal control systems need to be monitored—a process that assesses the quality of the system’s performance over time. This is accomplished through ongoing monitoring activities, separate evaluations or a combination of the two. Ongoing monitoring occurs in the course of operations. It includes regular management and supervisory activities, and other actions personnel take in performing their duties. The scope and frequency of separate evaluations will depend primarily on an assessment of risks and the effectiveness of ongoing monitoring procedures. Internal control deficiencies should be reported upstream, with serious matters reported to top management and the board.

9.2. Componenten van ‘enterprise risk management’ (COSO, 2004)

- *Internal Environment* – The internal environment encompasses the tone of an organization, and sets the basis for how risk is viewed and addressed by an entity’s people, including risk management philosophy and risk appetite, integrity and ethical values, and the environment in which they operate.
- *Objective Setting* – Objectives must exist before management can identify potential events affecting their achievement. Enterprise risk management ensures that management has in place a process to set objectives and that the chosen objectives support and align with the entity’s mission and are consistent with its risk appetite.
- *Event Identification* – Internal and external events affecting achievement of an entity’s objectives must be identified, distinguishing between risks and opportunities. Opportunities are channeled back to management’s strategy or objective-setting processes.
- *Risk Assessment* – Risks are analyzed, considering likelihood and impact, as a basis for determining how they should be managed. Risks are assessed on an inherent and a residual basis.
- *Risk Response* – Management selects risk responses – avoiding, accepting, reducing, or sharing risk – developing a set of actions to align risks with the entity’s risk tolerances and risk appetite.
- *Control Activities* – Policies and procedures are established and implemented to help ensure the risk responses are effectively carried out.
- *Information and Communication* – Relevant information is identified, captured, and communicated in a form and timeframe that enable people to carry out their responsibilities. Effective communication also occurs in a broader sense, flowing down, across, and up the entity.
- *Monitoring* – The entirety of enterprise risk management is monitored and modifications made as necessary. Monitoring is accomplished through ongoing management activities, separate evaluations, or both.

10. Literatuur

Amelsvoort, P. van, (2007) Als het hek van de dam is, lopen de schapen overal, Afscheidsrede Radboud Universiteit Nijmegen, 2 februari 2007, ST-groep, Vlijmen, 2007

Belastingdienst (2006), Bedrijfsplan 2006 – 2010, www.belastingdienst.nl

Belastingdienst (2007), Bedrijfsplan 2007 – 2011, www.belastingdienst.nl

Belastingdienst (2007), Beleidsplan ZGO 2007-2011

Braithwaite, J. (2002), Large Business and the Compliance Model, in: Braithwaite, V., (2002), Tax Democracy, Ashgate Publishing Ltd., Aldershot, England,

Braithwaite, V. (2002), A new approach to Tax Compliance, in: Braithwaite, V., (2002), Tax Democracy, Ashgate Publishing Ltd., Aldershot, England,

Braithwaite en Makkai (1994) Braithwaite, V., Braithwaite, J., Gibson, D., & Makkai, T. Regulatory styles, motivational postures and nursing home compliance, Law & Policy, 16(4), 1994

Commissie Corporate Governance, (2003), *De Nederlandse corporate governance code. Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur en best practice-bepalingen.*

Cools, K., (2006), Controle is goed, vertrouwen nog beter, Over bestuurders en Corporate Governance, Stichting Management Studies (SMS), Den Haag, 2^e druk, 2006

COSO (1992), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Internal Control – Integrated Framework, COSO, Jersey City, zie: www.coso.org

COSO (2004), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Enterprise Risk Management – Integrated Framework COSO, Jersey City, zie: www.coso.org.

Emanuel, J., O. van Leeuwen en Ph. Wallage (2004), Internal Control volgens Sarbanes-Oxley: overzicht en praktische betekenis, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 78, no. 7/8, juli/augustus 2004, pp. 348-355.

Enden (2006) Enden, E. van, Toetsing van fiscaal beleid ten aanzien van taxplanning in Code Tabaksblad, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 80, no.9, september 2006, pp. 455-464.

Ernst & Young (2006), Global Tax Risk Survey, www.ey.com

Greenberg, J. en R.A. Baron, (2003), Behavior in Organizations. Understanding and managing the human side of work, Prentice Hall, Pearson Education Inc. New Jersey

Happé, R. (2007), Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share,

Jong, de G. en R. Klein Wolthuis (2006), Het effect van interorganisatieel vertrouwen op tevredenheid met bedrijfsallianties, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg 80, nr 1, januari/februari, pp 26-37

Ministerie van Financiën, (2006), *Voorbeeld Handhavingsconvenant*, nr. DGB06-3312, brief aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten Generaal van de Staatsecretaris van Financiën J.G. Wijn.

Ministerie van Justitie (2006), Expertisecentrum Rechtspleging en Rechtshandhaving, Tafel van elf, oktober 2006

Nielsen, V.L., (2006), Are regulators responsive?, in: *Law & Policy*, Volume 28, no. 3, July 2006, Blackwell Publishing

Nooteboom, B., (2004), Management control in inter organizational relationships, www.bartnooteboom.nl

Nooteboom, B., (2003), Learning and governance in inter-firm relations, www.bartnooteboom.nl

Nooteboom, B. (2006) Vormen en bronnen van vertrouwen, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg 80, nr 1, januari/februari, pp 8-16

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*, March 09, 2004, zie www.pcaobus.org

PriceWaterhouseCoopers, (2004), Tax Risk Management, London, zie www.pwc.com

Simons, R (1995), Levers of Control, How managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Soeting, R., (1995), Zelfcontrole versus interne controle, een verkenning, Vossiuspers AUP, Amsterdam, 1995

Soeting, R. (1996), Wat er over is van interne controle, COSO mist wat Starreveld al wist, in *Controllersmagazine*, nummer 2, 1996, pp 20-21

Soeting, R., (1997), Interne controle en informatiecontrole, in: *De Accountant*, nr.3, november 1997, pp 170-171

SOX, (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002, www.sarbanes-oxley.com

Sparrow, M.K., (2000), The Regulatory Craft, Controlling risks, solving problems and managing compliance, Council for Excellence in Government, Brookings Institution Press, Washington, D.C.

Starreveld, R.W., O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, (2002), Bestuurlijke informatieverzorging, deel 1: Algemene grondslagen, Stenfert

Kroese, Groningen/Houten

Starreveld, R.W., O.C. van Leeuwen en H. van Nimwegen, (2004), Bestuurlijke informatieverzorging, deel 2A: Toepassingen, Fasen van de waardekringloop, Stenfert Kroese, Groningen/Houten

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

Vlaar, P.W.L., F.A.J. van den Bosch en H.W. Volberda (2006), Vertrouwen, formalisering en prestaties in interorganisatorische relaties, Naar een integraal raamwerk, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg 80, nr 1, januari/februari, pp 17-25