Prof. H.J. de Heer en Drs. J.A. van Manen

Enkele aspecten van de accountantscontrole bij multinationale ondernemingen

'International auditing, professional skills and organization'

1 Inleiding

De accountantscontrole van een multinationale onderneming is zowel vaktechnisch als organisatorisch een gecompliceerde zaak. De veelal grote omvang, de diversiteit in activiteiten, de onderlinge relaties daartussen en de internationale spreiding doen een zwaar beroep op het vakmanschap van de concern-accountant in termen van kennis, ervaring en wijsheid.
Het relatief grote aantal accountants dat bij de controle kan zijn ingeschakeld vergt voorts van de concern-accountant gedegen capaciteiten om als 'leader of the band' goed te kunnen functioneren.
In dit verband zijn niet slechts de aard en omvang van accountantskantoren van grote betekenis maar vooral ook de kwaliteit van de feitelijk ingezette personen.

In een beknopte bijdrage als de onderhavige moest een keuze worden gemaakt ten aanzien van de aspecten die wel en niet voor behandeling in aanmerking komen.
Wij hebben ervoor gekozen centraal te stellen de problematiek van de toereikende accountantscontrole met betrekking tot het concern als geheel in relatie tot de positie van de concern-accountant. Daarom wordt als eerste in paragraaf 2 ingegaan op de constellatie van de accountantscontrole.
Vervolgens wordt in paragraaf 3 belicht de initiërende en de coördinerende taak van de concern-accountant met betrekking tot de gehele accountantscontrole, als de spin die in het centrum het gehele web beheert en beheerst.
In verband met de grote betekenis die uit een oogpunt van effectiviteit en doelmatigheid van de accountantscontrole moet worden toegekend aan de kwaliteit van de interne en administratieve organisatie en de daarmee verbonden interne controle, wordt in paragraaf 4 besproken op welke wijze de concern-accountant voldoende zekerheid verkrijgt dat de beoordeling van die kwaliteit world wide gedegen aandacht heeft en met de merites daarvan in de controle-aanpak expliciet rekening wordt gehouden.
De concern-accountant moet de arbeid van de andere accountants en de uitkomsten daarvan beoordelen en op effectieve en doelmatige wijze in de eigen oordeelsvorming betrekken, welk onderwerp in paragraaf 5 aan de orde wordt gesteld.

Ten slotte worden in paragraaf 6 nog enkele punten met betrekking tot de verdere afwerking van controle besproken en wordt in paragraaf 7 gerefereerd aan een specifiek aspect van de accountantsverklaring van de concern-accountant.

2 De constellatie van de accountantscontrole

Voor wat betreft de constellatie van de accountantscontrole van de internationale groep wordt het van belang geacht op het volgende te attenderen.

- De keuze van de constellatie behoort tot de verantwoordelijkheid van de concernleiding als element van het organisatievraagstuk van het concern. Behalve de keuze van externe accountants is daarbij ook aan de orde de vraag of en zo ja op welke wijze en in welke mate interne accountants (interne accountantsdienst of – diensten) zullen worden ingeschakeld. Bij multinationale ondernemingen zal dit veelal het geval zijn, zij het dat functie en taak van deze diensten onderling sterk kunnen verschillen.

- De keuze van de constellatie behoort te worden beheerst door de zorg voor een adequate accountantscontrole met betrekking tot het concern als geheel, waarbij zowel de effectiviteit als de doelmatigheid in ogenschouw moeten worden genomen.
  Behalve met de behoeften te dien aanzien van de concernleiding zelf moet zoveel mogelijk rekening worden gehouden met de behoeften (en rationele verlangens) van de leiding van de groepsmaatschappijen.
  Deze bijdrage is gericht op de problematiek van de accountantscontrole. Nadrukkelijk wordt echter vermeld dat bij de keuze van accountants mede moeten worden afgewogen de betekenis van de constellatie voor de goede werking van de adviesfunctie in concernverband en de eventuele inzetbaarheid (op grond van kennis, ervaring en beschikbaarheid) voor andere opdrachten dan de algemene controle.

- De aard van de constellatie is van groot belang voor de concern-accountant belast met de controle van en het afgeven van een accountantsverklaring bij de concernjaarrekening, bestaande uit de geconsolideerde jaarrekening en de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij. Als concern-accountant fungeert natuurlijkerwijze de accountant van de moedermaatschappij.
  De verantwoordelijkheid van de concern-accountant brengt mee dat hij in adviserende en beoordelende zin nauw betrokken zal zijn bij het overleg op concernniveau over het constellatievraagstuk met betrekking tot de accountantscontrole.
  In adviserende zin staat de concern-accountant de leiding bij in het oplossen van het keuzevraagstuk, door voorlichting te geven over de diverse mogelijkheden en de implicaties daarvan.
  In beoordelende zin moet de concern-accountant zich uitspreken over de aanvaardbaarheid van de constellatie in het kader van zijn eindverant-

woordelijkheid voor de concernjaarrekening. De constellatie moet immers toelaten dat de concern-accountant in staat is een deugdelijke grondslag te verkrijgen voor zijn verklaring. Voldoet de constellatie daaraan niet, dan zal de concern-accountant verbetering moeten verlangen.
Op grond van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) is het de concern-accountant slechts toegestaan voor zijn verklaring gebruik te maken van de verklaringen van andere (externe en interne) accountants, indien bij de keuze van die accountants de nodige zorgvuldigheid is betracht. Hierbij zijn in het bijzonder in het geding de beoordeling van het professionele niveau van betrokkenen in de verschillende landen en de feitelijke onafhankelijkheid van de ingeschakelde externe accountants.

– Een van de belangrijkste elementen van de constellatiekeuze met betrekking tot externe accountants is de vraag of zoveel mogelijk gebruik zal worden gemaakt van het (internationaal opererende) kantoor waartoe de concern-accountant behoort respectievelijk – als gelijkwaardig alternatief – van kantoren in de diverse landen die deel uitmaken van een adequaat gestructureerd internationaal samenwerkingsverband met het kantoor van de concern-accountant.
Deze constellatie impliceert onder meer dat de door het concern ingeschakelde externe accountants gebonden zijn aan de door het desbetreffende kantoor of samenwerkingsverband geformuleerde uniforme grondslagen voor de accountantsarbeid, terwijl tevens is voorzien in een overkoepelend toezicht of deze grondslagen ook feitelijk toepassing vinden.
Gegeven het feit dat zowel in Europa als daarbuiten nog sprake is van aanzienlijke verschillen per land in de aard en het niveau van het externe accountantsberoep, wordt de problematiek van de beheersing van de effectiviteit en doelmatigheid van de concern-accountantscontrole door deze constellatie aanzienlijk vereenvoudigd.
In de praktijk zal het vraagstuk zich dan ook veelal toespitsen op de keuze van het kantoor of samenwerkingsverband waaraan de concernleiding de functie van concern-accountant wenst toe te vertrouwen.
Multinationale ondernemingen zullen in het algemeen gebruik maken van de diensten van de grote kantoren. Het valt buiten het bestek van deze bijdrage om nader in te gaan op de criteria die in het concrete geval voor de kantoorkeuze relevant zijn.
De werkelijkheid zal niet zelden in zekere mate van de in het voorgaande bedoelde constellatie afwijken, waarbij veelal ook historische omstandigheden een rol spelen.
Aannemende dat sprake is van een voor de concern-accountant aanvaardbare keuze van niet tot zijn kantoor of samenwerkingsverband behorende externe accountants van groepsmaatschappijen, dient hij de invloed daarvan vast te stellen op de eigen werkzaamheden.

– In het kader van de constellatie van de accountantscontrole moet ook worden beslist of bij elke groepsmaatschappij afzonderlijke externe accountantscontrole zal plaatsvinden en of in alle gevallen het fungeren van de externe accountant zal zijn gericht op het afgeven van een verklaring bij

de jaarrekening van de desbetreffende groepsmaatschappij. De ten deze gemaakte keuzes moeten eveneens door de concern-accountant op aanvaardbaarheid worden beoordeeld, terwijl daaruit de nodige consequenties moeten worden getrokken voor de eigen werkzaamheden ten behoeve van de verklaring bij de concernjaarrekening.
Dit vraagstuk wordt overigens in de praktijk verkleind door de in vele landen geldende en toenemende regelgeving ten aanzien van verplichte externe accountantscontrole en publicatie van jaarrekeningen.

De concern-accountant kan derhalve in de praktijk te maken krijgen met jaarrekeningen van groepsmaatschappijen met betrekking waartoe niet kan worden beschikt over verklaringen van externe accountants. Dit kan bijvoorbeeld voortvloeien uit het feit dat de opdracht tot algemene controle bij de desbetreffende groepsmaatschappijen is opgedragen aan de interne accountantsdienst van het concern, zodat kan worden beschikt over de verklaringen van deze dienst.
Ook kan, op grond van het geringe relatieve belang van de betrokken groepsmaatschappij(en), geen afzonderlijke opdracht tot algemene controle zijn gegeven.
Dit laat uiteraard onverlet de mogelijkheid dat aan externe accountants en/of aan de interne accountantsdienst controleopdrachten zijn verstrekt met een andere doelstelling.

3 De initiërende en coördinerende taak van de concern-accountant

De concern-accountant draagt in persoon de (eind)verantwoordelijkheid voor de accountantsverklaring bij de concernjaarrekening. De deugdelijke grondslag voor die verklaring moet worden verkregen in een situatie waarin de feitelijke uitvoering van controlewerkzaamheden in belangrijke mate door andere accountants wordt verricht.
Bij grote multinationale ondernemingen is al snel sprake van een aanzienlijk aantal betrokken accountants van velerlei nationaliteit, die niet allen behoren tot het kantoor/vaste samenwerkingsverband van de concern-accountant. Om zijn verantwoordelijkheid te kunnen dragen zal de concern-accountant dan ook een centrale en actieve rol moeten vervullen in het initiëren en coördineren van de totale (externe) accountantscontrole.
Hij hoede zich dus voor de karikatuur van de passieve verzamelaar van jaarrekeningen met bijbehorende accountantsverklaringen van groepsmaatschappijen.

De taak vraagt om een planmatige aanpak, resulterende in het controleplan van de concern-accountant. Dit controleplan heeft enerzijds betrekking op de instructie aan en de beoordeling van de werkzaamheden van de andere accountants en anderzijds op de controlewerkzaamheden die rechtstreeks onder de verantwoordelijkheid van de concern-accountant vallen, zoals de controle op het consolidatieproces, op de geconsolideerde jaarrekening en op de eigen activiteiten en enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij.

Het controleplan wordt geregeerd door de eisen van effectiviteit en doelmatigheid.

Voor wat betreft de effectiviteit is een specifiek vraagstuk dat de concern-accountant toereikende zekerheid moet verkrijgen dat de opzet en uitvoering van – alsmede de rapportering inzake – de controle door de andere accountants voldoen aan de door hem relevant geachte normen.
Voorts moet door de concern-accountant worden bewaakt dat de specifieke controlerisico's van de multinationale onderneming in het controleplan voldoende zijn afgedekt.

In het kader van de bewaking van de doelmatigheid van de controle ligt het accent op de beperking van de eigen arbeid, door het optimaal gebruik maken van de verklaringen/werkzaamheden/rapportering van de andere accountants.
Bij dit alles kan ook de samenwerking met interne accountants aan de orde zijn.

De problematiek is uiteraard in belangrijke mate van vaktechnische aard. Op een aantal aspecten daarvan wordt in de volgende paragrafen ingegaan. In deze paragraaf wordt op enkele punten van meer algemene aard geattendeerd alsmede op het organisatorische vraagstuk dat de concern-accountant moet oplossen, verband houdende met de internationale spreiding van de concernactiviteiten en van de accountantscontrole.

Op zich gaat het bij de organisatorische problematiek om vrij vanzelf sprekende zaken, maar te beklemtonen is dat de praktijk te dien aanzien vooral in internationaal verband vaak stroever is dan de 'theorie', zodat de concern-accountant zich ook op dit punt zeer alert moet opstellen. Aandacht wordt gevraagd voor de volgende punten.

– De concern-accountant moet voldoende inzicht hebben in het controleobject als geheel.
  Onontbeerlijk voor de goede structurering van de accountantscontrole zijn onder meer de kennis van de juridische en organisatorische structuur van het concern en van de aard en samenhang van de activiteiten van de samenstellende bestanddelen daarvan.
  Dit is te meer van belang omdat de beweeglijkheid van multinationale ondernemingen meebrengt dat zich daarin meestal frequent wijzigingen voordoen.
  Het komt nogal eens voor dat de juridische structuur van het concern slecht aansluit op het economische concept en zeer ondoorzichtig is, hetgeen vooral op concernniveau bijzondere eisen stelt aan het informatiesysteem om het economisch inzicht niet te frustreren.
  In economisch opzicht behoort de organisatiestructuur (en de gegenereerde informatie) aan te sluiten bij de op grond van de strategische keuzes ontwikkelde en te ontwikkelen activiteiten. In dat kader zal een verdeling over divisies, lokaties en dergelijke plaatsvinden, waarmee de verant-

woordelijkheden op de diverse managementniveaus moeten corresponderen.
De juridische structuur kan hiervan reeds belangrijk afwijken als gevolg van de wijze waarop het concern is ontstaan (overnames, fusies en dergelijke) maar kan voorts ook opzettelijk van het economisch concept verschillen. Motieven daarvoor kunnen onder meer liggen in het fiscale vlak (belastingplanning in internationaal verband, rekening houdende met tariefsverschillen en dergelijke) en op het terrein van het vennootschaps- en jaarrekeningenrecht (bijvoorbeeld in verband met de juridische lokatie van grote financiële risico's, publikatieplicht enzovoort).

Een en ander wordt nog extra gecompliceerd indien binnen het concern sprake is van veelvuldige onderlinge leveringen van goederen en diensten, in het kielzog waarvan voorts nog allerlei financiële verrekeningen kunnen plaatsvinden die soms slechts moeilijk kunnen worden beoordeeld op een aanvaardbare relatie met concrete prestaties. Op grond van de in het geding zijnde (bijvoorbeeld fiscale) belangen kan dit gepaard gaan met een neiging tot versluiering van bepaalde zaken in de informatiesystemen. Met dergelijke specifieke aspecten moet in het controleplan rekening worden gehouden.

- De concern-accountant moet permanent volledig zijn geïnformeerd met betrekking tot de in paragraaf 2 bedoelde constellatie van de accountantscontrole, zowel wat betreft externe als interne accountants. Behalve om zaken als de bekendheid met de betrokken accountantskantoren, lokaties daarvan, verantwoordelijke accountants en dergelijke moet er vooral ook duidelijkheid zijn ten aanzien van de inhoud van de door of namens de concernleiding verstrekte controle-opdrachten.
  Opdrachten van andere aard dan die tot algemene controle (die derhalve niet uitmonden in een verklaring bij de jaarrekening) moeten door de concern-accountant worden geanalyseerd op de eventuele betekenis voor de eigen werkzaamheden.
  Zowel in Nederland als in het buitenland kunnen vooral de opdrachten aan interne accountants(diensten) van uiteenlopende aard zijn, in welk verband bijvoorbeeld kan worden genoemd de primaire gerichtheid op financial audits of operational audits.
  Voor zover sprake is van buitenlandse interne accountants die geen registeraccountant zijn is voorts rekening te houden met verschillen in achtergrond en opleiding en de invloed daarvan op de functie-inhoud en werkwijze. Hierin dient mede te worden betrokken de buitenlandse situatie ten aanzien van het samenwerkingsvraagstuk tussen externe en interne accountants.
  Zoals eerder vermeld moet de concern-accountant de aanvaardbaarheid van de constellatie van de accountantscontrole en van de wijzigingen die daarin in de loop van de tijd optreden beoordelen.

- Voor zover externe accountants niet behoren tot het kantoor/samenwerkingsverband van de concern-accountant moet een beoordeling plaatsvin-

den van het professionele niveau op grond van gegevens met betrekking tot en het lidmaatschap van de in het desbetreffende land toonaangevende beroepsorganisatie. Hierbij kan mede gebruik worden gemaakt van de documentatie ter zake van het NIvRA.
Voorts moet worden onderzocht of de facto sprake is van een toereikende onafhankelijkheid, omdat ook te dien aanzien regelgeving, opvattingen en usances internationaal niet gelijk zijn.

Een belangrijk punt van verschil voor wat betreft het externe accountantsberoep in de diverse landen waarmee zowel door de concernleiding als de concern-accountant nadrukkelijk rekening moet worden gehouden, is de primaire gerichtheid van de controle op de 'true and fair view' enerzijds en die op de formeel-juridische aspecten van de verslaggeving anderzijds.
Dit verschil in gerichtheid heeft consequenties voor de aard en diepgang van het accountantsonderzoek. De concern-accountant moet er dan ook zorg voor dragen dat de leemten die daardoor zouden kunnen ontstaan in de accountantscontrole van de concernjaarrekening worden opgevuld. Dit zal veelal kunnen geschieden door uitvoering van door de concern-accountant aangegeven aanvullende werkzaamheden door de lokale accountant(s). Soms kan echter ook een nader onderzoek van bepaalde aspecten door de concern-accountant nodig zijn. Een en ander vereist dat ook in de opdracht door de concernleiding aan bedoelde accountants het principe van de samenwerking met de concern-accountant wordt geregeld.

– In de externe accountantscontrole wordt, zowel met het oog op de effectiviteit als de doelmatigheid van de controle, mede gebruik gemaakt van de werkzaamheden van interne accountants.
In Nederland hebben de interne en externe (register)accountants dezelfde (basis)opleiding en maken deel uit van dezelfde beroepsorganisatie. De situatie hier te lande is te dien aanzien sterk afwijkend van die in het buitenland.
Dit impliceert evenzeer dat de in Nederland voorkomende opdracht aan interne accountants om het fungeren (mede) te richten op het afgeven van een verklaring bij de interne jaarrekening, in het buitenland overwegend een onbekend fenomeen is.
Het zal duidelijk zijn dat in het geval dat van bedoelde opdracht aan interne registeraccountants sprake is, de invloed op de werkzaamheden van de externe accountant het grootst is. Aangezien dit in Nederland een vrij uitgekristalliseerd vraagstuk is, wordt daarop in deze bijdrage niet nader ingegaan.
Volstaan wordt met de vermelding van het verplichte aanvullend onderzoek door de externe accountant in verband met de functioneel andere positie van interne accountants in het kader van de onafhankelijkheid.

Bij opdrachten aan interne accountants met een andere inhoud en doelstelling, moet grondig worden onderzocht op welke wijze en in welke mate

van hun controlerende en analyserende werkzaamheden in de externe accountantscontrole gebruik kan worden gemaakt. De conclusies te dien aanzien en de motivering daarvan maken deel uit van het controleplan.
Door de verschillen in situatie en opvattingen in internationaal verband is het vooral ook van belang dat de concern-accountant onderzoekt op welke wijze de lokale externe accountants de werkzaamheden van interne accountants in hun controleplan betrekken.

– Er moet door de concern-accountant zorgvuldig aandacht worden besteed aan het communicatie-vraagstuk met de betrokken accountants, resulterende in duidelijke schriftelijke afspraken ter zake. Hiertoe moet uiteraard ook formeel zijn voorzien in de opheffing van de geheimhoudingsplicht tegenover de concern-accountant. Voor wat betreft de periodieke schriftelijke rapportering door de andere accountants aan de concern-accountant moeten deze afspraken onder meer behelzen de voertaal, de rapporteringsfrequentie (in aansluiting op de afspraken met betrekking tot de controlefrequentie), de aan de inhoud van de rapportering te stellen eisen en de uiterste opleverdata. De concern-accountant dient (mede) te bevorderen dat ten deze een 'ijzeren discipline' wordt gehandhaafd.
Voorts dient de afspraak te gelden dat de concern-accountant ook op andere momenten ad hoc wordt geïnformeerd, indien daartoe op grond van bijzondere omstandigheden een gerede aanleiding is. Behalve het geven van informatie kan daarbij uiteraard ook de behoefte aan tussentijds overleg met de concern-accountant in het geding zijn.
Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan geconstateerde fraude, plotselinge en ernstige verslechtering van opzet en/of werking van de interne controle, achterstanden in de administratie die het rapporteringstijdschema in gevaar brengen, belangrijke meningsverschillen met de leiding enzovoort. Omgekeerd zoekt ook de concern-accountant tussentijds contact indien daartoe aanleiding bestaat.
Aangezien de concern-accountant zich in zekere zin aan het einde van de controleketen bevindt en ook zelf aan zeer strakke tijdschema's is gebonden, zal zijnerzijds de behoefte aan spoedshalve overleg met de andere accountants in de afwerkingsfase van tussentijdse of jaarcijfers eerder regel dan uitzondering zijn.
Dit vereist een adequaat communicatienetwerk, onder meer omvattende een up to date bestand van namen, adressen, telefoon- en telefaxnummers enzovoort, voor zover van belang zowel zakelijk als privé.
Bovendien is het gewenst afspraken te maken over de bereikbaarheid van personen in 'kritische' perioden.

Meer in het algemeen moet de problematiek van de internationale – en veelal noodzakelijkerwijs spoedshalve – communicatie tussen de accountants(kantoren) niet worden onderschat. Ook al gelden in een bepaald verband principe-afspraken ten aanzien van de voertaal, de kans op het elkaar niet geheel of verkeerd begrijpen is relatief hoog, terwijl ook sneller vertraging optreedt, bijvoorbeeld als gevolg van het feit dat de woordvoer-

der (eerst) andere personen moet raadplegen die de voertaal niet beheersen of op het cruciale moment niet bereikbaar zijn.
De concern-accountant moet dan ook in de concrete situatie de mogelijke bottle-necks inventariseren en daarvoor oplossingen zoeken. De praktijk leert dat het elkaar ook persoonlijk ontmoeten (bezoeken ter plaatse) een belangrijke factor is in het effectief communiceren.
Het communicatievraagstuk, inclusief het elkaar internationaal 'goed verstaan', wordt aanzienlijk gemitigeerd voor zover de externe accountants tot hetzelfde kantoor of samenwerkingsverband behoren. Dan immers is reeds onafhankelijk van de specifieke opdrachten een overkoepelend vaktechnisch en organisatorisch kader geschapen, waarvan een goed communicatienetwerk eveneens deel uitmaakt.
De communicatie met de daartoe niet behorende externe accountants moet derhalve zeer in het bijzonder worden bewaakt. Dit houdt consequenties in voor de aard en omvang van de door de concern-accountant te geven algemene en specifieke instructies, het te houden toezicht en de frequentie en inhoud van gerichte persoonlijke contacten.

- Aangezien accountants, met behoud van hun verantwoordelijkheid, veel van het uitvoerende werk aan personeel delegeren, is de samenstelling van, de instructie aan en het toezicht op de controleteams in elke schakel van de controleketen in het algemeen reeds van wezenlijk belang. Met name in minder bekende buitenlandse situaties kan er voor de concern-accountant aanleiding zijn zich te dien aanzien specifiek te doen informeren.

4 De beoordeling van de interne organisatie

Het algemene en in vakkringen bekende vraagstuk van de inhoud en betekenis van het onderzoek van de externe accountant in het kader van de algemene controle naar de opzet en werking van de interne organisatie wordt in deze bijdrage uiteraard niet besproken.
De term 'interne organisatie' wordt hier gebruikt als verkorte aanduiding voor de interne en administratieve organisatie en de daarmee verbonden interne controle, hierna ook wel aangeduid met 'interne controle'.

Wel wordt het relevant geacht om ten aanzien van de controle van multinationale ondernemingen op enkele aspecten in het bijzonder te wijzen, waartoe het volgende moge dienen.

- Gegeven het feit dat de kwaliteit van de interne organisatie een wezenlijke factor is in de zekerheid die de accountantsverklaring kan bieden met betrekking tot de getrouwheid van de verantwoording, heeft de concern-accountant te bewaken dat het daarop gerichte onderzoek ook in internationaal verband aan de te stellen eisen voldoet.
Dit betekent dat ten aanzien van buitenlandse accountants waarvan de beroepsopvattingen en/of werkwijze aan de concern-accountant minder bekend zijn, dit aspect specifiek moet worden onderzocht. Het in dat

kader te voeren overleg en de te geven instructies zullen mede moeten omvatten het aspect welke consequenties de accountant verbindt aan de uitkomsten van het onderzoek. Hierbij is te denken aan actie van de accountant in de richting van de leiding ter verbetering van zwakke plekken (zie ook het uitbrengen van een management letter) en de aan de uitkomsten van het onderzoek te verbinden consequenties voor de eigen (overige) controlewerkzaamheden.

Er hoeft slechts gerefereerd te worden aan de zeer levendige discussies hier te lande over het onderwerp risico-analyse in de accountantscontrole, om de actualiteit van dit aandachtspunt te onderstrepen. Het wordt voorts zeker verstandig geoordeeld indien de concern-accountant de andere accountants instrueert, dat van belang te achten zaken met betrekking tot dit onderwerp steeds in de rapportering aan hem worden betrokken.

– Zoals de spelregels tussen de samenwerkende accountants duidelijk moeten worden gestipuleerd geldt dit niet minder voor de regels die in acht moeten worden genomen bij de informatieverschaffing door de verschillende concernonderdelen aan de moedermaatschappij.
Eenduidige schriftelijke instructies terzake door of namens de concernleiding zijn daarbij onmisbaar. Bij multinationale ondernemingen zal dit veelal zijn gerealiseerd in de vorm van een veelomvattend accounting manual.
De concern-accountant, die normaliter in adviserende zin bij de totstandkoming ervan betrokken is, moet de toereikendheid van dit manual beoordelen en in voorkomende gevallen verbeteringen verlangen. Voorts vergewist hij zich van het feit dat de andere accountants met het manual bekend zijn en dit in hun controle betrekken. Dit geldt niet minder voor de aanvullingen en wijzigingen die in de loop van de tijd worden aangebracht.
Behalve instructies die gelden voor alle betrokkenen kan er daarnaast sprake zijn van specifieke instructies voor bepaalde concernonderdelen.

Slechts ter bepaling van de gedachten worden enkele onderwerpen uit een dergelijk manual aangestipt.
• Eenduidige definitie van begrippen, ter waarborging van het feit dat in de gegevensverwerking en informatieverschaffing achter dezelfde items geen verschillende inhoud schuil gaat.
Wanneer dit niet goed is geregeld is uiteraard ook in het kader van het genereren van geconsolideerde cijfers het gevaar van het bij elkaar tellen van koeien en schapen levensgroot aanwezig.
• Te hanteren grondslagen voor waardering en resultatenbepaling. In concernverband moet immers worden bewaakt dat gelijksoortige zaken op overeenkomstige wijze worden behandeld.
Voor zover de officiële jaarrekening van een groepsmaatschappij op grond van de in het desbetreffende land geldende regelgeving op basis van

andere grondslagen moet worden opgesteld, moeten tevens de cijfers worden verschaft conform de concerngrondslagen.
Behalve aan de in het algemeen geldende aspecten van uniformering van grondslagen moet ook aan de specifieke aspecten van internationale concerns alle aandacht worden gegeven (zoals bijvoorbeeld de verwerking van koersverschillen, het elimineren van intercompany profits enzovoort).
• De eisen te stellen aan de tussentijdse en jaarverslaggeving, qua opzet, indeling, mate van detaillering, toelichting, analyse t.o.v. begroting of budget enzovoort. Hierbij moet vooral ook sprake zijn van adequate instructies ten aanzien van de systematische vermelding en een toereikende specificatie van posten die in het kader van het consolidatieproces in de balans en winst- en verliesrekening moeten worden afgestemd, respectievelijk geëlimineerd (zoals bijvoorbeeld onderlinge rekening-courantverhoudingen, intercompany-posten in de winst- en verliesrekening enzovoort).
• De bindende tijdschema's door aangegeven uiterste opleverdata ten aanzien van de tussentijdse en jaarverslaggeving.
Indien vertraging dreigt te ontstaan, moet op het vroegst mogelijke moment overleg plaatsvinden hoe deze kan worden voorkomen. Dit geldt evenzeer voor andere problemen de verslaggeving rakende waaromtrent overleg op concernniveau nodig is.

Het is evident dat een en ander hoge eisen stelt aan de kwaliteit van de administratieve procedures, informatiesystemen en interne controle. Van de externe accountants mag worden verwacht (en indien nodig moet dit door de concern-accountant worden gestimuleerd) dat ieder op zijn eigen plaats binnen het concern zich inspant om te bevorderen dat ook feitelijk aan die eisen wordt voldaan.

– Onder de directe leiding van de concern-accountant moet het onderzoek plaatsvinden naar de toereikendheid van de interne organisatie op concernniveau.

Het behoeft geen nader betoog dat hierbij voor de accountantscontrole van bijzondere betekenis is de interne organisatie met betrekking tot de transformatie van de gegevens van de verschillende concern-onderdelen tot de geconsolideerde interne en externe overzichten, zowel tussentijds als op jaarbasis.
Daarbij moet door het administratieve apparaat allereerst zijn voorzien in afstemming van de intercompany-verhoudingen en interne controle op de overige bij de consolidatie te elimineren posten in verband met onderlinge leveringen en dergelijke (balans en winst- en verliesrekening).
Voorts moet de verslaggeving door groepsmaatschappijen onderwerp zijn van (regelmatige) scherpe inhoudelijke beoordeling door of namens de concernleiding. Veelal zal de ingestelde functie van concern-controller daarin een belangrijke schakel zijn.
Deze beoordeling kan aanleiding zijn tot wijzigingen, zoals nodig geoordeelde aanpassing van bepaalde waarderingen, het treffen van (aanvul-

lende) voorzieningen en dergelijke, die door de concern-accountant integraal in de controle worden betrokken. Met betrekking tot dergelijke wijzigingen moet gelet worden op autorisatie en op mogelijke tendensen (tot flatteren of deflatteren) alsmede op de cumulatieve effecten voor het totaal van de groepsmaatschappijen.

Het eigenlijke consolidatieproces moet snel en betrouwbaar kunnen plaatsvinden, hetgeen bij concerns van grotere omvang geautomatiseerd kan geschieden door middel van daarop gerichte en toereikend geteste programmatuur.
Wanneer de consolidatieprocedures regelmatig, dus ook tussentijds, worden doorgevoerd en daarbij sprake is van adequate interne controle, kan de concern-accountant daarvan mede gebruik maken.
De controle op de consolidatie door de concern-accountant kan veelal ook effectief en doelmatig plaatsvinden door gebruikmaking van standaardprogrammatuur op de eigen computer, waarbij de uitkomsten met de door het concern vervaardigde cijfers wordt vergeleken.
Behalve het genereren van totaalcijfers zijn bij de consolidatieprocedure uiteraard ook in het geding het vervaardigen van de benodigde specificaties voor de interne en externe verslaggeving.

Het is van belang hier nog eens te onderstrepen dat het centrale administratieve apparaat vooral ook moet zijn ingesteld op een zodanige veredeling van gegevens met betrekking tot het concern als geheel en de verschillende activiteitscategorieën daarbinnen, dat zinvolle informatie wordt opgeleverd voor de bestuurlijke doeleinden.
Daarbij moeten de uitkomsten worden afgezet tegen de voor de in het geding zijnde periode geformuleerde doelen (begroting/budget), waarbij de analyse van de geconstateerde afwijkingen dienstbaar wordt gemaakt aan het nodige bijsturingproces.
Er werd reeds eerder op gewezen dat hierbij moet worden uitgegaan van het in economisch opzicht relevante organisatieconcept, zodat bedoelde veredeling om andere indelingen en invalshoeken kan vragen dan die voortvloeiende uit de formeel-juridische organisatiestructuur van het concern.
De concern-accountant bevordere met kracht dat dit aspect op concernniveau niet wordt verwaarloosd. Ook in het kader van de accountantscontrole van de concerncijfers is dit van bijzonder belang.

– De aard en omvang van de op het centrale niveau gesitueerde andere functies kunnen van geval tot geval sterk verschillen, waarbij de aard van de activiteiten en de mate van zelfstandigheid van de groepsmaatschappijen, divisies en dergelijke een belangrijke rol spelen.
De concern-accountant moet deze functies en de interne organisatie terzake grondig inventariseren, analyseren en beoordelen, op basis waarvan het verdere controleplan en werkprogramma worden vastgesteld. Veelal zal hierbij tot de conclusie moeten worden gekomen dat in de (relatief smalle) top van het concern grote bevoegdheden en verantwoordelijkhe-

den zijn geconcentreerd met belangrijke financiële implicaties, bij afnemende mogelijkheden tot effectieve interne controle. Ook het risico van eventuele doorbreking van bestaande interne controle-maatregelen door de topleiding moet onder ogen worden gezien. De controle door de concern-accountant met betrekking tot bedoelde functies zal dan ook intensief moeten zijn.
Indien de interne organisatie door de concern-accountant als te zwak wordt aangemerkt en het overleg met de concernleiding niet tot de nodige verbetering leidt, zal dit in het overleg met commissarissen moeten worden betrokken.

Uitsluitend ter bepaling van de gedachten kunnen als voorbeelden worden genoemd de centrale bemoeienis met de financiële functie, het liquiditeitenbeheer en het valutabeleid (treasury-functie), het investeringsbeleid, de marktstrategie en het produktie-, inkoop- en verkoopbeleid, de vaststelling van prijzen voor intercompany-transacties en andere onderlinge financiële verrekeningen, het verlenen van rechten of het aangaan van verplichtingen van bijzondere aard en/of omvang enzovoort. De hieruit resulterende contracten met derden, opdrachten aan groepsmaatschappijen en aan het centrale administratieve apparaat worden door de concern-accountant in zijn controle betrokken.

Hierbij is onder meer te denken aan:
- de contracten met bankiers en andere financiers van het concern, inclusief het verlenen van zekerheden;
- de contracten in het kader van het valutabeleid; de problematiek van ingenomen valutaposities, het aangaan of achterwege laten van dekkingscontracten en de daarop betrekking hebbende resultaten en risico's dient de bijzondere aandacht van de concern-accountant te hebben;
- de contracten inzake belangrijke investeringen;
- de gegevens met betrekking tot besprekingen en contracten ter zake van fusies, acquisities en afstoting van concern-onderdelen;
- de contracten inzake het verlenen van garanties, borgtochten en dergelijke en inzake transacties van bijzondere aard en omvang;
- de opdrachten aan concern-onderdelen en de contracten met derden in het kader van de regulering van de geldstromen van het concern en het liquiditeitenbeheer; juist ook in internationaal verband vraagt de organisatie ten aanzien van de behandeling van wissels, accepten, cheques, documentaire kredieten en dergelijke de nodige aandacht;
- de organisatie met betrekking tot de vaststelling van interne verrekenprijzen en interne verrekeningen, mede tegen de achtergrond van fiscale belangen;
- de gegevens inzake centraal voorgenomen of reeds in uitvoering zijnde reorganisaties binnen het concern.

In relatie tot de bevoegdheden van groepsmaatschappijen ziet de concern-accountant erop toe dat de andere accountants in voorkomende gevallen aan soortgelijke zaken in de controle gerede aandacht schenken.

- De interne organisatie op het centrale niveau moet mede dienstbaar zijn aan het onderkennen van en het reageren op bijzondere problemen binnen het concern, zoals die met betrekking tot de rentabiliteit, liquiditeit en continuïteit van concernonderdelen.
  De concern-accountant beoordeelt of dit in toereikende mate het geval is en betrekt de implicaties van bijzondere problemen in de controle van de concernjaarrekening. Dit geldt evenzeer voor in het kader van de verslaggeving relevante gebeurtenissen na balansdatum.
  De concern-accountant vergewist zich bovendien van het feit dat dergelijke zaken ook de volle aandacht hebben bij de accountants van groepsmaatschappijen en pleegt in voorkomende gevallen te dien aanzien gericht collegiaal overleg.

- In de moedermaatschappij kunnen ook produktie-, handels- en dienstverleningsactiviteiten voorkomen, die niet zijn ondergebracht in afzonderlijke groepsmaatschappijen.
  De beoordeling van de daarop betrekking hebbende interne organisatie en verder controlewerkzaamheden van de concern-accountant worden op de gebruikelijke wijze in het controleplan opgenomen en in de consolidatie betrokken.
  Voor zover deze activiteiten mede worden verricht ten behoeve van groepsmaatschappijen, is hetgeen is vermeld met betrekking tot intercompany-transacties van overeenkomstige toepassing.

5 Beoordeling werkzaamheden andere accountants

Voor zover de andere externe accountants behoren tot de (overkoepelende) internationale organisatie van de concern-accountant, is normaliter reeds voorzien in het verkrijgen van zekerheid ten aanzien van de algemene grondslagen waarvan in de accountantscontrole moet worden uitgegaan en over de feitelijke toepassing daarvan.
Aan niet tot die organisatie behorende externe accountants moeten in voorkomende gevallen door de concern-accountant instructies over de te hanteren algemene grondslagen worden gegeven en worden aanvaard door de andere accountants, terwijl er voorts door de concern-accountant op moet worden toegezien dat deze instructies zijn begrepen en ook feitelijk worden toegepast. Een en ander kan er al snel toe leiden dat bezoeken ter plaatse noodzakelijk zijn.

De concern-accountant geeft aan de andere accountants in het kader van zijn controleplan specifieke aanwijzingen met betrekking tot zaken die in het desbetreffende concern van bijzonder aard of van groot belang zijn (materialityprincipe) voor de controle van de geconsolideerde cijfers.
Behalve voor de effectiviteit van de controle kunnen dergelijke specifieke aanwijzingen belangrijk zijn voor de controleplanning van de concern-accountant. Zo zal hij in een vroeg stadium geïnformeerd willen zijn over de meest belangrijke zaken, terwijl de afronding van de controle ten aanzien van de verdere details en de eindrapportering door de andere accountants enigszins later kunnen plaatsvinden.

Ook zullen meestal specifieke aanwijzingen door de concern-accountant nodig zijn ten aanzien van de aard, intensiteit en frequentie van interim-controles in relatie tot de tussentijdse financiële overzichten.
Trouwens, ook meer in het algemeen is de tijdsplanning van de controle van grote betekenis. Zo moet er bijvoorbeeld voor worden zorg gedragen dat de in het accounting manual geregelde opleverdata van de financiële overzichten nog voldoende tijd laten voor een effectieve accountantscontrole, zowel bij de groepsmaatschappijen als op het concernniveau. De coördinerende taak van de concern-accountant is ten deze dan ook van eminent belang.

Voor het overige wordt nog op het volgende geattendeerd.

- De concern-accountant ziet erop toe dat zijn aanwijzingen ten aanzien van de rapportering door de andere accountants worden nagekomen (opzet en relevantie, frequentie en uiterste opleverdata).
  Hij neemt kennis van en beoordeelt inhoudelijk de rapportering en afgegeven accountantsverklaringen door de andere accountants en voert overleg over eventuele vragen of opmerkingen die daaruit voortvloeien. Onderdeel van deze rapportering kan ook zijn het invullen van een door de concern-accountant verstrekte vragenlijst.
- De concern-accountant verricht intensieve cijferbeoordeling op de door de andere accountants gecontroleerde verantwoordingen, onder gebruikmaking van de rapportering door deze accountants en de analyses door de concern-controller en/of interne accountantsdienst.
  Een en ander betreft ook de nodige afstemming van gegevens tussen concern-onderdelen onderling en de accountantsrapportering ter zake. De uitkomsten van deze beoordeling en afstemming zijn richtinggevend voor eventueel door de concern-accountant te stellen vragen, het te voeren overleg of het (doen) verrichten van nader onderzoek.
- De concern-accountant schenkt gerede aandacht aan bijzondere waarderings-, presentatie- of andere (zoals organisatie-) vraagstukken die door de andere accountants in hun rapportering zijn gemeld of door hemzelf (alsnog) worden onderkend. Hierbij is mede in aanmerking te nemen hetgeen eerder werd opgemerkt ten aanzien van het letten op tendensen en cumulatieve effecten.
- Indien daartoe aanleiding is geeft de concern-accountant op grond van zijn beoordelingswerkzaamheden aanvullende instructies aan de andere accountants voor de controle van en/of rapportering inzake volgende perioden.
- Voor zover de controle van groepsmaatschappijen uitsluitend heeft plaatsgevonden door de interne accountantsdienst handelt de concern-accountant ten aanzien van het kennisnemen en beoordelen van de rapportages op overeenkomstige wijze. In het controleplan van de concern-accountant is de wijze van samenwerking met de interne accountantsdienst omschreven en is, bij voldoende belang voor de concernjaarrekening, voorzien in het vereiste aanvullend onderzoek. Dit geldt mutatis mutandis ook indien bij bepaalde concern-onderdelen door externe accountants slechts een beperkt – of in het geheel geen – onderzoek naar de getrouwheid van de verantwoording is verricht.

6 De afwerking van de controle

In de voorgaande paragrafen zijn de hoofdlijnen aangegeven van de wijze waarop de concern-accountant de totale accountantscontrole binnen het concern op basis van een gerichte planning initieert en coördineert, het werk van andere accountants beoordeelt en van de uitkomsten van hun werkzaamheden gebruik maakt. Voorts is voorzien in de controle waarvan de uitvoering onder de directe verantwoordelijkheid van de concern-accountant valt. De met betrekking tot het controle-object op basis van concrete activiteiten en organisatie uitgevoerde risico-analyse, die voor de groepsmaatschappijen in samenspraak met de andere accountants wordt verricht, is gehanteerd als richtinggevend element voor instructies aan de andere accountants met betrekking tot de aard en intensiteit van de controle, terwijl daaruit voorts de nodige consequenties zijn getrokken voor de eigen arbeid van de concern-accountant.
De concern-accountant heeft daarbij zorgvuldig de relatieve betekenis van de verschillende controle-objecten voor de concernjaarrekening (en tussentijdse cijfers) in het controleplan betrokken.

Wij willen op deze plaats er nog op wijzen dat de taak van de concern-accountant ten deze niet moet worden onderschat.
Zijn sturende en toezichthoudende activiteiten moeten immers in internationaal verband in belangrijke mate op afstand gebeuren. Hij heeft dan ook nadrukkelijk te waken voor een controleplanning op basis van een vertekend beeld van de werkelijkheid. Onderzocht moet worden of die werkelijkheid bijzondere risico's inhoudt met betrekking tot de getrouwheid van de verantwoording, zoals die voortvloeiende uit andere opvattingen en usances in het bedrijfsleven van het desbetreffende land (zakenmoraal; houding ten opzichte van de fiscus; houding ten opzichte van interne controle en externe accountantscontrole; opvattingen binnen het accountantsberoep ter plaatse enzovoort).
Van geval tot geval moet de concern-accountant beoordelen wat hem te dien aanzien te doen staat in termen van overleg, instructies en nader onderzoek.
In het kader van de door de concernleiding aan de accountants gegeven opdrachten en bij de keuze van de accountantsconstellatie zijn de aard en intensiteit van de accountantscontrole mede bepaald in relatie tot de behoeften van de leiding van groepsmaatschappijen en eventuele andere behoeften van de concernleiding dan die zijn afgedekt door de accountantscontrole van de concernjaarrekening. Aldus is bewaakt dat geen sprake is van een over- of ondermaat aan accountantscontrole (effectiviteit en doelmatigheid).

In deze paragraaf is derhalve in principe het uitgangspunt dat de bouwstenen voor de concernjaarrekening toereikend zijn gecontroleerd en ook de nodige acties naar aanleiding van de uitkomsten van de controle reeds hebben plaatsgevonden.

Over de verdere afwerking van de controle worden in het kort nog de volgende opmerkingen gemaakt.

- Vastgesteld moet worden dat van alle deelverantwoordingen de laatste en geauthoriseerde versies in de consolidatie worden betrokken en, voor zover van toepassing, de goedkeurende accountantsverklaringen zijn ontvangen met betrekking tot dezelfde versies.
  Indien accountantsverklaringen een andere strekking hebben (zoals onder voorbehoud of oordeelsonthouding – om van afkeuring maar niet te spreken –) moet de concern-accountant de betekenis daarvan, in aanmerking nemende het relatieve belang, voor de eigen verklaring bepalen.
  Hierbij wordt ervan uitgegaan dat reeds is onderzocht of nader onderzoek of wijziging van de deelverantwoording nodig is.

- Jaarrekeningen van buitenlandse groepsmaatschappijen zullen veelal in de valuta van het desbetreffende land luiden.
  De concern-accountant controleert dat de juiste omrekeningskoersen worden gehanteerd en koersverschillen op de juiste wijze in de concernjaarrekening worden verwerkt.
  Dit vraagstuk is uiteraard ook in een breder kader van belang, zoals de omrekening van vorderingen en schulden in vreemde valuta per balansdatum en de verwerking in de loop van het jaar van transacties luidende in vreemde valuta.

- Aan jaarrekeningen van groepsmaatschappijen voor consolidatiedoeleinden kunnen, in overeenstemming met het accounting manual, elementen ontbreken die bij de consolidatie in aanmerking moeten worden genomen. Zo kunnen bijvoorbeeld op het concernniveau de belastingen naar de winst worden berekend voor een fiscale eenheid van bepaalde groepsmaatschappijen. Dit kan ook het geval zijn ten aanzien van de berekening van bepaalde voorzieningen en van in voorraden begrepen intercompanywinsten. Deze berekeningen worden dan door de concern-accountant gecontroleerd.

  Het is evident dat het onderzoek naar de fiscale positie van de groepsmaatschappijen en van de moedermaatschappij van groot belang is. Op het lokale en het centrale niveau vraagt dit om scherpe aandacht in de accountantscontrole. Dit geldt niet minder voor de afwijkingen tussen fiscale en commerciële cijfers en de consequenties daarvan voor de voorziening voor latente belastingverplichtingen.

- Bijzondere aandacht moet worden besteed aan de in de loop van het boekjaar verworven en afgestoten deelnemingen en de wijze waarop de effecten daarvan op resultaten en balanspositie in de consolidatie worden betrokken en in de concerncijfers worden gepresenteerd. Dit punt is vooral ook van belang in relatie tot de in de concernjaarrekening voorkomende (en door de concern-accountant te controleren) vergelijkende cijfers.

- De controle door de concern-accountant op het feitelijke consolidatieproces werd in paragraaf 4 reeds belicht.

De overeenstemming van de uitkomsten hiervan met de externe jaarrekening wordt integraal vastgesteld op het niveau van de individuele posten van de geconsolideerde en de enkelvoudige jaarrekening en de daarbij behorende specificaties en toelichtingen.
Zeer belangrijk is dat de concern-accountant behalve de juistheid expliciet de toereikendheid van de jaarrekening beoordeelt, in aanmerking nemende alle eisen te stellen aan de externe verslaggeving.
Voorts verricht hij de benodigde werkzaamheden met betrekking tot de beoordeling van het jaarverslag en de te verstrekken overige gegevens.

- Ook de concern-accountant zal in het algemeen, behalve een accountantsverklaring, een accountantsrapport en een managementletter afgeven. De bespreking van het accountantsrapport met de raad van commissarissen is een goed middel om dit college finaal te informeren over de uitkomsten van de controle, voorafgaande aan de behandeling van de jaarrekening in de raad. Hiermede wordt bereikt dat in de besluitvorming de uitkomsten van de accountantscontrole ten volle in aanmerking kunnen worden genomen.

7 Ter afsluiting

In het Nederlandse accountantsberoep is nog steeds aan de orde de vraag of het door de concern-accountant gebruik maken van verklaringen van andere openbare accountants bij deelverantwoordingen van het concern in de accountantsverklaring tot uitdrukking moet worden gebracht.
De nog van kracht zijnde regeling is opgenomen in artikel 15 lid 3 GBR, welk artikel tot vermelding van het gebruik verplicht indien (vrij vertaald) de beoordeling van de arbeid van de andere accountants zich heeft beperkt tot de grondslagen van de arbeid.
Indien de beoordeling van de arbeid van de andere accountants en van de uitkomst daarvan (zonodig aangevuld met eigen onderzoek) de concern-accountant in staat stelt de verantwoordelijkheid voor de totaalverantwoording ongedeeld te aanvaarden, blijft vermelding achterwege. Derhalve in principe een keuze-vraagstuk.

Een ontwerp-meningsuiting van het NIVRA, gedateerd maart 1983, gericht op wijziging van bedoeld artikel in de GBR, heeft daartoe nog steeds niet geleid.
In het ontwerp wordt voorgesteld een zodanige regeling te treffen dat vermelding van gebruikmaking van de verklaringen van andere openbare accountants in de verklaring van de concern-accountant normaliter achterwege blijft. De concern-accountant moet namelijk in de gedachten van het ontwerp zorgen voor de vereiste bijdrage tot de deugdelijke grondslag voor de eigen verklaring.
Slechts indien dit door *objectieve* omstandigheden niet in toereikende mate mogelijk is, komt vermelding in aanmerking.
Dus afschaffing van het keuze-vraagstuk.
De centrale vraag bij deze problematiek die eerst moet worden beantwoord,

is die met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de concern-accountant.

Dit artikel achten wij niet de plaats om de merites van bedoelde regeling in de GBR en de overwogen wijziging daarin inhoudelijk te bespreken. Wij volstaan met de in het vorenstaande gegeven beschouwing over wat naar onze mening van de concern-accountant mag worden verwacht, waarbij de deugdelijke grondslag voor zijn verklaring centraal is gesteld.