

Wel of geen IFRS jaarrekening?

Nog even, dan moeten beursgenoteerde ondernemingen International Financial Reporting Standards toepassen. Wanneer voldoet een jaarrekening aan IFRS? En wat te doen bij gedeeltelijke toepassing? De accountant moet oordelen en rapporteren.

CEES BERGWERFF EN NATHALIE JAMES*

Nathalie Jamens en Kees Bergwerff:
"Bij afwijkingen van IFRS dient de accountant de gevolgen voor de accountantsverklaring te overwegen."



Op 1 juni 2003 publiceerde de International Federation of Accountants de International Auditing Practice Statement (IAPS) 1014 'Reporting by Auditors on Compliance with International Financial Reporting Standards'. Deze statement is opgesteld mede in het licht van de verplichte toepassing van de International Financial Reporting Standards (IFRS) voor de geconsolideerde jaarrekening door beursgenoteerde ondernemingen in de Europese Unie vanaf 1 januari 2005. Bovendien staan steeds meer landen de toepassing toe van IFRS naast de nationale verslaggevingsstandaarden. Ook een Nederlands wetsvoorstel staat ondernemingen toe om voor zowel de geconsolideerde als de vennootschappelijke jaarrekening IFRS te hanteren. International Auditing Practice Statement 1014 zal een aanvulling gaan vormen op de Nederlandse Richtlijn 700 'De accountantsverklaring bij een jaarrekening', en moet de accountant ondersteunen bij de toepassing van deze richt-



FOTO: SIMONE VAN ES

algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving de jaarrekening voldoet. Aangezien een jaarrekening alleen in overeenstemming wordt geacht met IFRS als aan alle bepalingen is voldaan, zal de accountant moeten vaststellen of de jaarrekening inderdaad aan alle vereisten voldoet, alvorens hij een goedkeurende verklaring kan verstrekken. Dit betekent dat in alle gevallen waarin de jaarrekening niet geheel in overeenstemming is met IFRS en deze afwijking materieel is voor het 'getrouwe beeld', de accountant geen goedkeurende accountantsverklaring kan verstrekken maar, afhankelijk van de aard en omvang van de afwijkingen, een verklaring met beperking, of zelfs een afkeurende verklaring.

Jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met zowel IFRS, als een nationale verslaggevingsstandaard

Jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met zowel IFRS als een nationale verslaggevingsstandaard moeten volgens de IAPS aan beide afzonderlijk voldoen. Het is bijvoorbeeld niet afdoende om de jaarrekening op te stellen op basis van één verslaggevingsstandaard en vervolgens te volstaan met een aansluiting van het resultaat op basis van de andere standaard (*reconciliation statement*). Verder wordt het in de IAPS zeer onwaarschijnlijk geacht dat een jaarrekening tegelijkertijd aan twee grondslagen zal voldoen, tenzij de nationale standaard de IFRS-regels heeft over-

genomen of alle beperkingen voor het kunnen toepassen daarvan zijn weggenomen. Bij een juiste keuze binnen de opties die de Nederlandse verslaggevingsregels bieden, lijkt het in de Nederlandse situatie in veel gevallen niet onmogelijk om tegelijkertijd aan twee grondslagen te voldoen.

Als een onderneming een jaarrekening opstelt volgens IFRS en de Nederlandse grondslagen, moet de accountant dus een afzonderlijk oordeel vormen over de toepassing van beide standaarden. Dit kan er toe leiden dat hij in zijn accountantsverklaring twee afzonderlijke oordelen opneemt.

Jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met een nationale verslaggevingsstandaard, maar in de toelichting melding maken van de mate waarin de jaarrekening overeenstemt met IFRS

Zo'n situatie kan in het bijzonder relevant zijn, als de onderneming in de toekomst IFRS moet of wil volgen en de jaarrekeninggebruikers een indicatie wil geven van de huidige status van de omzetting.

De accountant moet een dergelijke toelichting behandelen als iedere andere (vrijwillige) toelichting in de jaarrekening en zal voldoende controlewerkzaamheden moeten verrichten om vast te stellen dat de desbetreffende beweringen juist zijn en niet misleidend. Een toelichting zou bijvoorbeeld misleidend kunnen zijn voor de lezer als alleen wordt vermeld ►

lij in gevallen waarin de onderneming een jaarrekening (gedeeltelijk) opstelt op basis van IFRS.

De IAPS onderscheidt in dit verband drie categorieën van jaarrekeningen waarin melding wordt gemaakt van IFRS.

Jaarrekeningen die zijn opgesteld in overeenstemming met IFRS

International Accounting Standard 1 'Presentation of Financial Statements' (paragraaf 10 tot en met 19) vermeldt onder welke voorwaarden een jaarrekening wordt geacht te zijn opgesteld in overeenstemming met IFRS en bepaalt dat indien een jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met IFRS dit feit moet worden toegelicht. Dit mag echter uitsluitend als aan alle van toepassing zijnde standaarden is voldaan.

Op basis van RAC 700 moet de accountant in zijn accountantsverklaring vermelden aan welke

Niet toegestaan ...

Ter illustratie enkele voorbeelden van denkbare situaties. In de jaarrekening van een onderneming wordt vermeld dat deze is opgesteld in overeenstemming met IFRS, met uitzondering van de toelichting van het effect van de verkoop van een dochtermaatschappij op de financiële positie en resultaten van het huidige en voorgaande verslagjaar. IAS 27 vereist voor verkregen en verkochte belangen in dochtermaatschappijen wel zo'n aanvullende toelichting over de effecten. Volgens de IAPS mag een accountant in bovengenoemd geval, als de desbetreffende omissies ten minste van materieel belang is voor het getrouwe beeld van de jaarrekening, geen goedkeurende verklaring geven. Verder acht de IAPS het in strijd met ISA/RAC 700 om in de accountantsverklaring beperkingen aan te brengen in het oordeel dat de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving. Een bepaling in de accountantsverklaring 'De jaarrekening geeft een getrouw beeld en is in substantiële mate in overeenstemming met IFRS' is dus niet toegestaan.

Andere voorbeelden van situaties die voor de accountant niet aanvaardbaar zijn:

In de jaarrekening noemt slechts een aantal IFRS-bepalingen waaraan wordt voldaan, niet alle bepalingen die van toepassing zijn.

De jaarrekening impliceert dat de IFRS gedeeltelijk zijn gevolgd, maar geeft geen duidelijke toelichting op de afwijkingen. In de toelichting zijn bijvoorbeeld bewoordingen opgenomen als 'de jaarrekening is in overwegende mate in overeenstemming met IFRS', of 'de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving zijn gebaseerd op IFRS'.

dat de jaarrekening ‘in grote mate’ in overeenstemming is met IFRS, zonder dat wordt aangegeven welke afwijkingen er resteren. Als de afwijking van materieel belang is voor het getrouwe beeld van de jaarrekening, zal de accountant wederom geen goedkeurende verklaring kunnen verstrekken.

Conclusie

Het is duidelijk dat bij vermeldingen in de jaarrekening of en in welke mate deze in overeenstemming is met IFRS, grote zorgvuldigheid moet worden betracht. Bij afwijkingen van IFRS dient de accountant de gevolgen voor de accountantsverklaring te overwegen.

Onverplichte toelichtende paragrafen in de accountantsverklaring kunnen niet worden gebruikt om onjuiste of onvolledige toelichtingen in de jaarrekening te herstellen.

Tot slot moet de accountant zich ervan bewust zijn dat voldoende deskundigheid op het gebied van IFRS noodzakelijk is om te kunnen vaststellen of een jaarrekening inderdaad voldoet aan alle vereisten. Hoewel de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving in steeds grotere mate lijken overeen te stemmen met IFRS, resteert nog een aantal significante verschillen. ■

Noot

* Nathalie James is researchmedewerker bij het Koninklijk NIVRA en biedt vanuit deze functie vaktechnische ondersteuning aan de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen. Kees Bergwerff is werkzaam bij KPMG Accountants NV en lid van de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen van het Koninklijk NIVRA. Het artikel is op persoonlijke titel geschreven.

Reacties

Vragen, opmerkingen en suggesties naar aanleiding van dit artikel worden zeer op prijs gesteld en zullen worden meegenomen bij een vervolgartikel en wellicht bij de vertaling van de IAPS voor de Richtlijnen voor de Accountantscontrole. Reacties kunnen worden gericht aan:

Koninklijk NIVRA

Commissie Controlevraagstukken
en Richtlijnen

Ter attentie van: Nathalie James
Postbus 7984

1008 AD Amsterdam
e-mail n.james@nivra.nl