

IFRS en de gevolgen voor rapportagesystemen

Een praktische handleiding bij IFRS-conversies

M. Gaus

De invoering van de IFRS-richtlijnen vormt voor een groot aantal organisaties opnieuw een verplichting waaraan binnen een gestelde termijn moet zijn voldaan. Na de inhoudelijke analyses en vaststelling van de vereiste aanpassingen volgt een project voor het doorvoeren van de veranderingen in de processen en systemen voor financiële rapportage. De wijze van aanpak van dit project wordt onder meer bepaald door de kwaliteit van de huidige processen en systemen voor financiële rapportage, de strategie die wordt gekozen voor de IFRS-invoering, de tijd die de organisatie nog rest om de wijzigingen door te voeren en de met de invoering gepaard gaande kosten. Dit artikel geeft, vanuit het perspectief van de invloed op systemen, inzicht in het IFRS-implementatievraagstuk en biedt een methodiek voor het analyse- en veranderproject. Ter illustratie zijn diverse voorbeelden uitgewerkt.

Inleiding

De invoering van de nieuwe IFRS-standaarden voor financiële rapportage en verslaggeving biedt de nodige uitdagingen aan de onder de richtlijnen vallende (beursgenoteerde) ondernemingen. Vanzelfsprekend wordt de kern van de uit te voeren conversie naar de nieuwe standaarden gevormd door inhoudelijke verslaggevingstechnische issues. De mogelijke verschillen (gaps) moeten worden geïdentificeerd en bestudeerd. De onderneming zal vervolgens, ondersteund door deskundigen op het gebied van financiële verslaggeving, keuzen moeten maken ten aanzien van de als geheel door te voeren set van wijzigingen in de financiële rapportages.

Dit 'inhoudelijke' proces eindigt met de lijst van door te voeren inhoudelijke aanpassingen, waarbij de nadruk ligt op de te realiseren vorm en inhoud van de financiële rapportages (de uitkomsten). Vervolgens zal, in opvolging van dit inhoudelijke analyseproces door de IFRS-specialisten, via een projectmatige aanpak de realisatie van de conversie ter hand moeten worden genomen.

De impact van de IFRS-richtlijnen voor een individuele onderneming wordt primair bepaald door de activiteiten van de onderneming en de huidige rapportagevorm, en is in te schatten via de aard en omvang van de gap-list. De complexiteit van het conversieproject wordt vervolgens ook bepaald door de kwaliteit van de huidige processen en systemen voor financiële rapportage, en de mate waarin de veranderingen kunnen worden opgenomen.

Dit artikel neemt de uitkomsten van de inhoudelijke analyses van de IFRS-specialisten als startpunt en richt zich op het opzetten en doorlopen van het conversieproject, met als focus de impact op de geautomatiseerde systemen. Het artikel biedt, gebaseerd op de overall projectaanpak van drie fasen, een methodiek voor het gestructureerd analyseren van de systeemconsequenties en het

definiëren en ontwerpen van de te implementeren oplossingen.

In de eerste fase (analyse) wordt nader ingegaan op de identificatie van de IFRS-verschillen. Nadere analyse leert dat een vijftal categorieën van gaps kan worden onderscheiden. Vervolgens wordt een aantal strategische beslissingen besproken die in deze eerste fase moeten worden genomen teneinde voor het onderdeel processen en systemen sturing te geven aan de kostenanalyse en het ontwerp- en implementatietraject. Als laatste onderdeel van deze eerste projectfase wordt ingegaan op de aanpak voor een high-level impactanalyse voor de kosten en doorlooptijd van de aanpassingen in de systemen.

Van de tweede fase van het IFRS-project (ontwerp van oplossingen) wordt het afwegingsproces beschreven op basis waarvan de aanpassingen aan de systemen worden bepaald en uitgewerkt. Tevens worden enkele scenario's besproken via welke de systemen kunnen worden aangepast.

De derde fase (implementatie) wordt in dit artikel slechts beperkt beschreven. Dit uitgaande van het standpunt dat de bijzonderheden van het IFRS-project ook qua systems impact is gelegen in de eerste twee fasen.

Ten slotte volgt een aantal uitgewerkte voorbeelden van IFRS-aanpassingen op de systemen.

Systemaanpassingen als onderdeel van IFRS-projecten

Dit artikel geeft inzicht in de gevolgen van de nieuwe IFRS-richtlijnen voor de financiële systemen en het rapportageproces van een (internationale) beursgenoteerde onderneming. Ook andere organisaties krijgen te maken met IFRS-wijzigingen, echter de verplichting om vanaf 2005 volgens IFRS-richtlijnen te rapporteren geldt alleen voor beursgenoteerde ondernemingen. Dit artikel reikt een methodiek aan, waarmee op een gestructureerde wijze de mogelijke gevolgen voor het vastleggings- en rapportageproces geïdentificeerd kunnen worden, zodat adequate maatregelen kunnen worden genomen. Na het nemen van een aantal strategische beslissingen over de vastleggings-, rapportage-, conversie- en implementatiemethodiek, wordt aan de hand van de vastgestelde IFRS-aanpassingen (gaps genaamd) een inschatting van de kosten van de systeemaanpassingen gemaakt. Tijdens een afwegingsproces – mede ingegeven door de strategische keuzen voor een embedded of express-aanpak – wordt bepaald of een systeemaanpassing ook daadwerkelijk uitgevoerd wordt. De implementatie van deze aan-

passingen volgt vervolgens de regels van een 'normaal' business/ICT-project.

Indeling systemen naar functionele categorieën

De IFRS-richtlijnen vereisen aanpassingen in de proces en systemen voor financiële verantwoording en rapportage. Bij de ondernemingen waarvoor IFRS relevant is zal al snel sprake zijn van een kolom van systemen die als combinatie het gehele proces van verwerking en rapportage van financiële gegevens ondersteunen. In welke mate de IFRS-richtlijnen de diverse systemen in deze kolom raken, wordt primair bepaald door de inhoud van de vastgestelde gaps. In aanvulling hierop hanteren wij als uitgangspunt dat ondernemingen in de verwerking van de gaps in de systemen keuze hebben in de wijze waarop. Dit varieert dan van beperkt, waarbij mogelijk veel buiten de (basis)systemen wordt gerealiseerd, tot uitgebreid (of zoveel als mogelijk en realistisch). De eerste keuze wordt qua aanpak aangeduid als *express-conversie*, de uitgebreide variant als *embedded*.

Voor de behandeling van de systems impact onderscheiden we in dit artikel de in tabel 1 gegeven vier niveaus in de het vastleggings- en rapportageproces ondersteunende systemen.

Schematisch zijn de categorieën en de genoemde niveaus weer te geven als afgebeeld in figuur 1.

Deze opdeling is gebaseerd op de te onderkennen functionele gebieden binnen het totaal van de geautomatiseerde gegevensverwerking, en daarmee de verwerking en rapportage van financiële gegevens. De wijze waarop binnen een individuele onderneming de piramide is opgebouwd uit applicaties, kan vanzelfsprekend variëren van het scenario met een dedicated toepassing op elk van de niveaus tot een volledig geïntegreerde oplossing, bijvoorbeeld in de vorm van een ERP/SEM-aanpak (Strategic Enterprise Management). Deze laatste categorie, waarbij ook het bovenste niveau uit het model is geïntegreerd, is nog slechts zeer beperkt in de praktijk geïmplementeerd.

Wanneer gaat IFRS mij raken?

Vele kleine en grote (internationale) organisaties hebben nu al te maken met verschillende richtlijnen voor de financiële verslaggeving. Veelal geldt dat zij moeten voldoen aan één of meer rapporteringsrichtlijnen (GAAP's), bijvoorbeeld US GAAP voor externe rapporteringsdoel-einden en Dutch GAAP voor lokale rapportering aan de fiscus. Voor de meeste internationaal opererende organisaties is het belangrijk om dit IFRS-onderscheid te maken, aangezien de lokale regelgeving veelal andere eisen stelt aan de financiële verslaggeving, dan de interne verslaggeving. Deze informatie komt veelal voort uit een consolidatiesysteem en is opgebouwd en af te leiden vanuit het grootboekstelsel en onderliggende operationele informatiesystemen, bijvoorbeeld een ERP-systeem. Wijzigingen in de financiële verslaggeving, bijvoorbeeld als gevolg van de invoering van IFRS, zullen dus ook kunnen ingrijpen op de operationele informatiesystemen. Gezien de termijn waarop alle wijzigingen dienen te zijn ingevoerd, lijkt er voldoende tijd te zijn om afdoende

Systeemomgeving	Toelichting
EIS/DSS/BI/DW-omgeving	Executive Information Systems, Decision Support Systems, Business intelligence en Datawarehouse-omgevingen
Groepsrapportagesysteem	consolidatie- en rapportagesystemen
Grootboekstelsel	grootboek en sub-grootboeken
Bronstelsel	ERP-systeem, logistiek systeem en overige operationele systemen

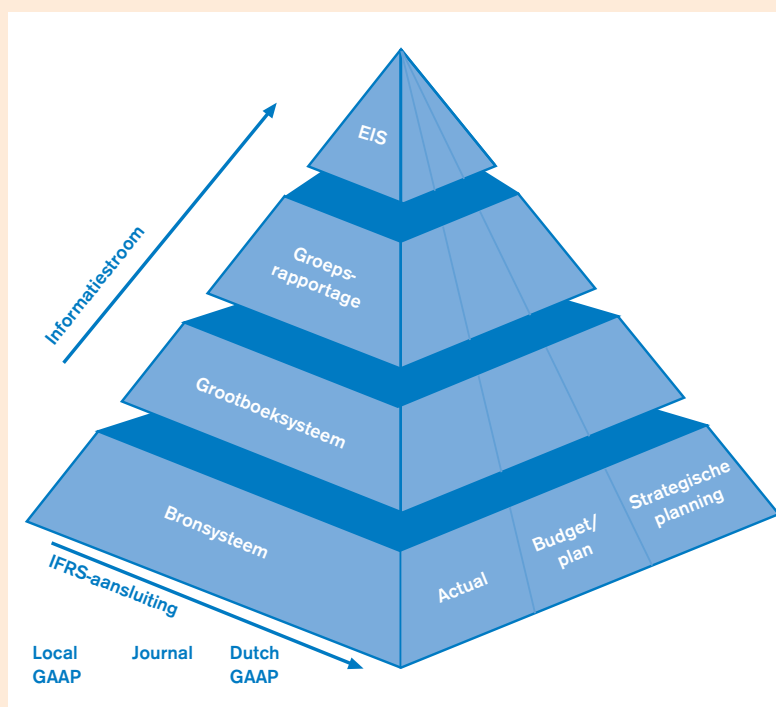
maatregelen te nemen. Echter, december 2005 is nog ver weg, de vergelijkende cijfers dienen echter wel met terugwerkende kracht vanaf 31 december 2003 beschikbaar te zijn.

Waarom is een IFRS-project anders dan euro- en millenniumprojecten?

Ondanks het feit dat het weer om een 'must do'-project gaat zijn IFRS-projecten anders van aard dan de recent uitgevoerde euro- en millenniumprojecten. Allereerst omdat de impact van IFRS-aanpassingen op de systemen moeilijk is in te schatten. Bij millennium- en europrojecten was het nog redelijk voor de hand liggend wat voor soort aanpassingen noodzakelijk waren. Een IFRS-project is qua projectmanagement complex van aard, aangezien het hier gaat om vele mogelijke IFRS-verschillen, waarvan sommige eenvoudig zijn op te lossen door middel van toevoeging van een additionele rapportageregel in het rapportagesysteem of door uitvoering van een eenvoudige query, en andere een structuuraanpassing in zowel bron-, grootboek- als rapportagesystemen verei-

Tabel 1. Categorie-indeling vastleggings- en rapportagesystemen.

Figuur 1. Gelaagde opbouw systemen voor financiële rapportage.





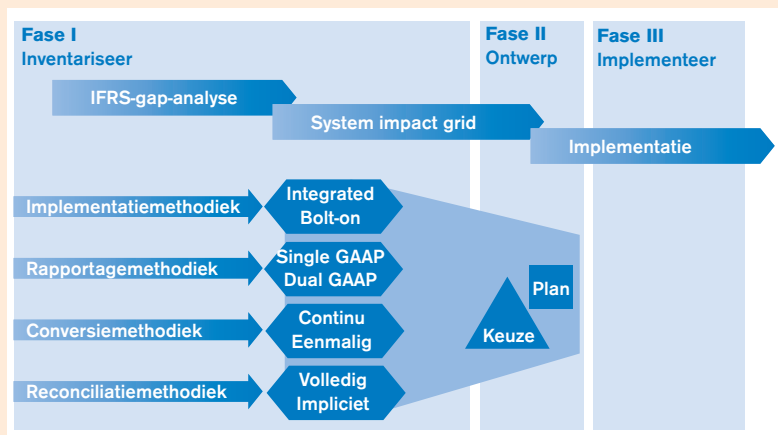
Categorie	Toelichting
Structuur en presentatie	<i>Consolidatie, doorsnijding en berekeningen</i> Segmentrapportage, business combinations, deelnemingen, cashflowberekening, statement of recognized gains/losses en brutering
Reclassificatie	<i>Herrubricering van gegevens over meerdere/andere rapportagelijnen</i> Onderhanden werk, pensioenen, componenten, benadering vaste activa, eigen vermogen
Revaluatie	<i>Aanpassing van een gerapporteerde waarde</i> Vorraden, financiële instrumenten, hedging, goodwill
Toelichtende informatie	Alle additionele IFRS-toelichtingsvereisten, gebeurtenissen na balansdatum, first time application, share based payments, pensioenen

Tabel 2. Vier hoofdcategorieën van IFRS-aanpassingen.

sen. Een verdere complexiteit bestaat uit het maken van de strategische keuzen met betrekking tot de conversie-, vastleggings-, verwerkings- en rapportagemethodiek. Voor het nemen van de juiste strategische beslissingen is het noodzakelijk om zowel materiedeskundigheid met betrekking tot IFRS-richtlijnen als systeemkennis van de vastleggings- en rapportagesystemen te bundelen. Afgezien van de additionele inspanning om nu ook nog aan de IFRS-richtlijnen te voldoen biedt het project een organisatie tegelijkertijd de mogelijkheid om het hele rapportageproces effectiever (sneller en met minder resources) in te richten gecombineerd met een hogere betrouwbaarheid (traceerbaarheid, juistheid en volledigheid).

Wat voor soort gevolgen heeft IFRS voor het verslaggevingsproces?

IFRS zal op een aantal gebieden de rapportage structureel veranderen. De inhoudelijke analyse in de eerste fase van het project levert de zogenaamde gap-list. Op basis van systeemtechnische consequenties kunnen de IFRS-aanpassingen worden onderverdeeld in een viertal hoofdcategorieën (zie tabel 2).



Figuur 2. Weergave projectfasering.

Door de gevolgen van de IFRS-aanpassingen in categorieën in te delen kan sneller een inschatting van de kosten van een aanpassing op de systemen worden gegeven. Per categorie hebben IFRS-aanpassingen gelijksoortige eisen aan informatievastlegging en verwerking. Alle

IFRS-aanpassingen die tot een revaluatie van cijfers in de rapportage leiden, kunnen waarschijnlijk op dezelfde wijze in de groepsrapportage worden geïmplementeerd. Toelichtende informatie leidt in veel gevallen tot een additionele informatiebehoefte die geen aanpassing in de bron en grootboeksystemen tot gevolg heeft en alleen in het jaarverslag tot toelichtende tekst leidt. De additionele informatie wordt langs extracomptabele weg verkregen. Voor bijvoorbeeld het rapporteren van de financiële instrumenten kan het noodzakelijk zijn om een specifiek treasury-tool aan te schaffen en voor het uitvoeren van een impairment test op de geactiveerde goodwill kan een valuation-model noodzakelijk zijn. Boven- genoemde classificatie is met name handig bij het groeperen van de gevolgen voor de systemen. In de bijlage bij dit artikel is een aantal voorbeelden van IFRS-aanpassingen gegeven met uitwerking van de gevolgen voor de verschillende systemen.

Projectaanpak

De IFRS-projectaanpak bestaat uit de volgende drie hoofdfasen:

- ★ *Fase I Inventarisatie (gap-analyse):*
 - a. Identificatie van alle IFRS-verschillen ten opzichte van de huidige rapportage (geringe IT-betrokkenheid).
 - b. Bepalen van een aantal strategische beslissingen (inzake systeemontwerp, rapportage en vastlegging).
 - c. High-level system-impactanalyse van de vastgestelde IFRS-verschillen op de IT-systemen.
- ★ *Fase II Ontwerp oplossingen:* Uitwerking systeemoplossingen en definitie/invulling van de verschillende IT-projecten.
- ★ *Fase III Implementatie:* Uitvoering van de IT-projecten.

De onderwerpen b en c zijn omkeerbaar. De auteur adviseert om eerst over de strategische beslissingen na te denken, zodat bij de impactanalyse van de IFRS-aanpassingen op de systemen rekening met de keuzen kan worden gehouden. Het inschatten en bepalen van de definitieve systeem aanpak is een iteratief proces en zal afhankelijk van de gevolgen (lees kosten en haalbaarheid) kunnen veranderen gedurende het project. De aanpak is in schema weergegeven in figuur 2.

In het artikel wordt verder de hiervoor weergegeven hoofdfasering van de projectaanpak gebruikt voor de behandeling van de te volgen stappen voor het bepalen en uitwerken van de impact op de systemen.

Fase I IFRS-aanpak, strategische keuzen en high-level impact

Invulling van de strategische keuzen

Voordat het management antwoord kan geven op een aantal strategische vragen, is het raadzaam een quick scan naar de huidige systeemarchitectuur uit te voeren. Een realistisch beeld van de huidige situatie met betrekking tot de functionaliteit, flexibiliteit, werkbaarheid en betrouwbaarheid van de systemen is een eerste vereiste om tot een uitvoerbare strategie te komen. De termijn

van invoering van de IFRS-aanpassingen is kort en zal een bepaalde druk leggen op de keuze van de strategie. Tijdens of na het inventariseren van de IFRS-aanpassingen – een proces dat wordt ondersteund door de externe accountant/specialist – dient het management van de organisatie antwoord te geven op onder meer de in tabel 3 opgenomen strategische vragen.

Figuur 3 geeft de set van vragen en de mogelijke keuzen grafisch weer. Aan de bovenkant van het overzicht wordt een embedded aanpak weergegeven en aan de onderkant een express-aanpak. De aanpak wordt per laag OS (bron- of operationeel systeem), GL (grootboek) en GRS (groepsrapportage) bepaald. De uiteindelijke invulling zal waarschijnlijk op een mengvorm van een zuivere embedded en express-aanpak neerkomen.

1. Volgens welke methodiek pas ik de systemen aan?
Ten aanzien van de te volgen methodiek onderkennen wij twee mogelijkheden, te weten bolt-on en integraal.

Bij de bolt-on-methodiek worden de additionele IFRS-rekeningen toegevoegd aan de applicatie zonder integraal deel uit te maken van de hoofdstroom (geen effect op balans en winst- en verliesrekening). Bij de systeem-integrale methodiek worden de IFRS-aanpassingen wel als integraal deel van de applicatie opgenomen, zodat in tegenstelling tot bij de bolt-on-methodiek wel een balans en W&V-rekening volgens zowel de huidige GAAP als de IFRS-GAAP gemaakt kunnen worden.

Bolt-on-methodiek

In de bolt-on-aanpak wordt de aanvullende informatie voor IFRS-doeleinden aan de applicatie toegevoegd (figuur 4) in de vorm van additionele informatie (extracomptabel, ook wel memorandumvelden genoemd). Deze additionele informatie wordt aan het huidige informatieprofiel toegevoegd. In de huidige rapportageomgeving wordt dus informatie verzameld volgens de huidige GAAP met als extensie de IFRS-informatie. Er kan ook voor een externe oplossing worden gekozen in de vorm van bijvoorbeeld Excel, CaseWare of andere hulpmiddelen. Het voordeel van deze methodiek is dat de omvang van de werkzaamheden voor het verkrijgen van de IFRS-aanpassingen relatief beperkt is. De betrouwbaarheid van de aanvullende informatie is echter ook beperkt, aangezien de wijze van verkrijgen niet geïntegreerd is in het reguliere rapportageproces. Bij de bolt-on-methodiek wordt de IFRS-informatie als het ware tijdelijk opgeslagen in de applicatie zodat tijdens de conversie de huidige GAAP-informatie wordt vervangen door de IFRS-informatie. In feite komt deze methodiek neer op uitstel tot een echte oplossing wordt geïmplementeerd.

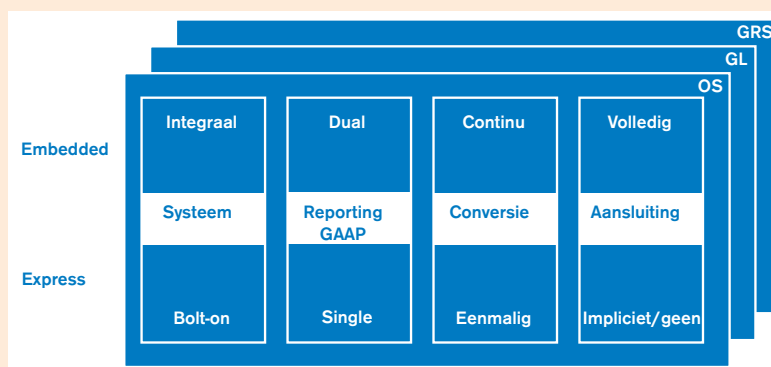
Integrale methodiek

Bij de integrale methodiek worden de IFRS-aanpassingen intracomptabel in de applicatie(s) verwerkt (figuur 5), waarbij zonder de IFRS-aanpassing een balans en W&V-rekening volgens de huidige GAAP en met IFRS-aanpassing rapportage volgens IFRS-GAAP volgt. Het voordeel van deze methode is dat de betrouwbaarheid van de aanvullende informatie hoog is, aangezien de wijze van verkrijgen geïntegreerd is met de rapportageprocessen. De werkzaamheden voor het verkrijgen van de IFRS-aanpassingen zijn relatief omvangrijk. De systeem-

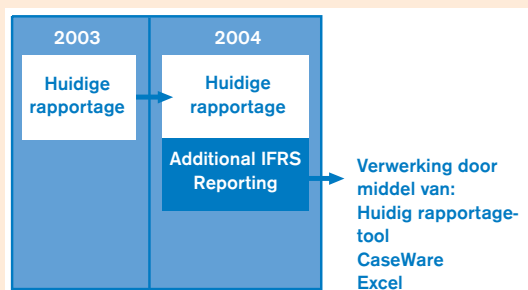
Strategische vragen voor systeemopzet	Keuzen
1. Volgens welke methodiek worden de IFRS-verschillen ingepast in de applicatie?	Bolt-on ----- Integraal
2. Welke GAAP is leidend en volgens welke GAAP wordt gerapporteerd? <i>Met als subvraag: Dual GAAP-rapportage op invoerniveau of ook geconsolideerd beschikbaar?</i>	Dual GAAP ----- Single GAAP
3. Op welke wijze wordt de huidige rapportage naar IFRS-rapportage geconverteerd?	Enmalige conversie ----- Continue conversie
4. Waar en op welke wijze worden de IFRS-correcties verwerkt? <i>Met als subvraag: Decentraal of centraal verwerken en vasthouden van de aanpassingen?</i>	Met aansluiting (reconciliatie) ----- Zonder aansluiting (reconciliatie)

teemintegrale methodiek levert wel een structurele oplossing voor het simultaan rapporteren volgens meerdere GAAP's. Ook heeft deze methodiek betrekking op de wijze waarop de IFRS-aanpassing in de applicatie wordt verwerkt. Vaak zullen systeemintegrale aanpassingen gebruikmaken van standaardfunctionaliteit van de software, terwijl bolt-on-aanpassingen zich kenmerken door een stuk maatwerk met aangepaste procedures.

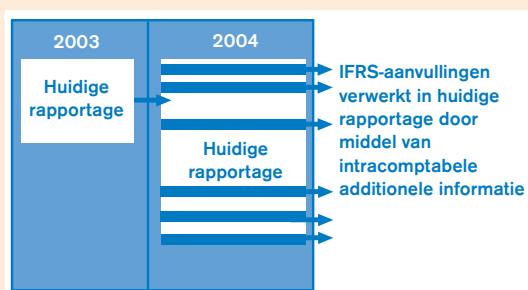
Tabel 3. Strategische vragen ten behoeve van systems impact en keuze oplossings-scenario.



Figuur 3. Strategische vragen en mogelijke keuzen.



Figuur 4. Toepassing van de bolt-on-methodiek.



Figuur 5. Toepassing van de systeem-integrale methodiek.



2. Dual GAAP-rapportage of Single GAAP?

Een primaire keuze ten aanzien van de gekozen rapportagemethodiek bestaat uit het al dan niet gelijktijdig beschikbaar hebben van geconsolideerde cijfers volgens de huidige GAAP en IFRS vanaf 2004. Bij de inrichting van een Dual GAAP-applicatie wordt verder nog onderscheid gemaakt naar vorm, en wel als volgt:

* Dual GAAP op invoerniveau:

Huidige en IFRS-GAAP-informatie worden op het niveau van invoer ofwel rapporterende eenheid vastgehouden.

* Dual GAAP op consolidatieniveau:

Consolidatie vindt plaats volgens huidige en IFRS-richtlijnen; eliminaties en journaalposten worden volgens beide richtlijnen geboekt, eventueel met een volledige aansluiting.

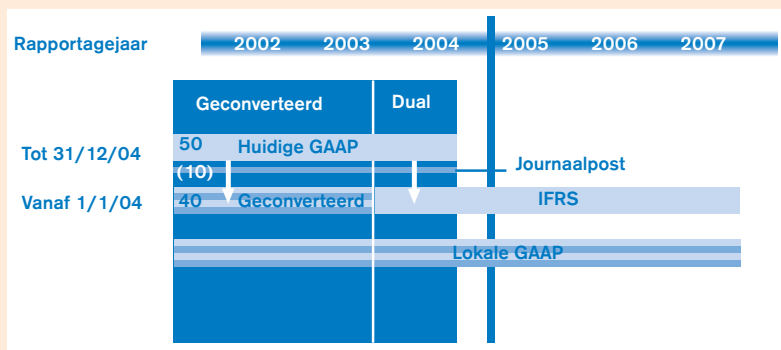
Bij een volledig geïntegreerd Dual-rapportagesysteem (data-invoer en consolidatie) vervalt de keuze voor een conversiemethodiek, aangezien de geconsolideerde gegevens volgens beide GAAP's beschikbaar zijn.

Dual GAAP-rapportage

Bij Dual GAAP-rapportage wordt volgens meerdere GAAP's gerapporteerd (figuur 6). Het principe van Dual GAAP-rapportage wordt in het artikel 'Dual reporting' in deze Compact beschreven. Een organisatie dient een beslissing te nemen of gedurende 2004 de berichtgeving zowel volgens de huidige GAAP als volgens IFRS-richtlijnen plaatsvindt. Met de Dual GAAP-aanpak worden problemen snel onderkend met de mogelijkheid om tijdig aanpassingen te maken. Ook is er veel meer tijd beschikbaar om alvast aan de nieuwe rapportagevereisten te wennen en zal in 2005 de overstap naar IFRS veel minder ingrijpend zijn.

Vanaf 2005 (eerste kwartaal) vervangt IFRS de Nederlandse richtlijnen en is Dual GAAP-rapportage niet meer noodzakelijk. Echter, voor bedrijven met vestigingen in een land met een afwijkende GAAP blijft de noodzaak bestaan tot Dual-rapportage. Ook met betrekking tot andere lokale juridische, belastingtechnische en andere verantwoordingsvereisten zal de behoefte aan Dual-rapportage blijven bestaan. De invoering van een volledig geïntegreerde Dual-rapportageomgeving geeft internationaal opererende bedrijven een voorsprong op het gebied van effectief en betrouwbaar rapporteren.

Figuur 6. Dual-rapportage gedurende heel 2004.



Dual GAAP-rapportage, alleen op invoerniveau

Bij deze variant wordt gelijktijdig door iedere rapporterende eenheid volgens zowel de huidige GAAP als IFRS-richtlijnen gerapporteerd. Voor iedere entiteit wordt per informatie-element (W&V, balans, cashflow, etc.) vastgehouden wat gerapporteerd is volgens de huidige GAAP en volgens IFRS. Er zijn veel softwarepakketten die dit principe ondersteunen.

Dual GAAP-rapportage, op consolidatieniveau

Een volledige ondersteuning voor Dual GAAP op invoer en op (ieder) geconsolideerd niveau in een applicatie is complex en zal vooral met betrekking tot geautomatiseerde zaken zoals vermogenseliminaties en bepaling van koersomrekeningsverschillen tot problemen leiden. Met name het gelijktijdig beschikbaar hebben van een geconsolideerde jaarrekening volgens meerdere GAAP's binnen één applicatie zonder 'workarounds' wordt beperkt ondersteund.

Deze Dual GAAP-rapportagemethodiek is het best te implementeren met een systeemintegrale implementatie-aanpak. Andere varianten met 'workarounds' leiden tot een (te) grote werkdruk tijdens de rapportagemomenten.

Single GAAP

Bij Single GAAP wordt alleen rapportage volgens één GAAP-richtlijn tegelijkertijd ondersteund. In combinatie met een te kiezen conversiemethodiek wordt het systeem geschikt gemaakt voor IFRS-rapportage.

3. Continue of eenmalige conversie?

Met conversie wordt hier het proces aangeduid dat tijdens de implementatie van een nieuwe IFRS-applicatie zorgt voor het omzetten en valideren van data uit de huidige applicatie in de nieuwe applicatie. Om in 2005 volgens IFRS-richtlijnen te kunnen rapporteren zijn op hoofdlijnen de volgende conversiemomenten mogelijk:

* *systeemimpact op conversiedatum 31 december 2003*: applicatie ondersteunt IFRS en huidige GAAP;

* *systeemimpact op conversiedatum 31 december 2004*: applicatie ondersteunt IFRS na conversie;

* *systeemimpact op conversiedatum 31 december 2005*: met terugwerkende kracht wordt rapportage aangepast aan IFRS-richtlijnen.

Andere varianten zijn ook denkbaar.

Continue conversie

In het geval dat iedere maand een conversie plaatsvindt van de huidige GAAP naar IFRS-richtlijnen is de facto ook sprake van Dual-rapportage. Rapportage vindt eerst volgens huidige GAAP-richtlijnen plaats en vervolgens na conversie volgens IFRS-standaard. Bij volledige Dual-rapportage binnen een applicatie vindt geen conversie plaats.

(Eenmalige) kortstondige conversie

Wanneer de (technische) belasting om gedurende het jaar volgens zowel de huidige GAAP als IFRS geconsolideerd te rapporteren te hoog wordt ingeschat, is de conversiemethodiek de aangewezen manier aan de IFRS-standaard te voldoen per eind 2004. Door middel van een bigbang-conversie (figuur 7) wordt bijvoorbeeld gedurende een korte periode (één maand) aan het einde van 2004 overstapt van de huidige GAAP naar IFRS. Aan deze conversiemethodiek kleven wel risico's ten aanzien van het ontbreken en niet aansluiten van de IFRS-informatie.

Daarnaast heeft de organisatie bij een conversie bijna niet de mogelijkheid gehad om de IFRS-rapportagestructuur in de praktijk te testen. Een deel van dit risico is te vermijden door een aantal keren de conversie uit te voeren om te testen en ander voorbereidend werk te doen.

Historische cijfers en budget- en forecastinformatie

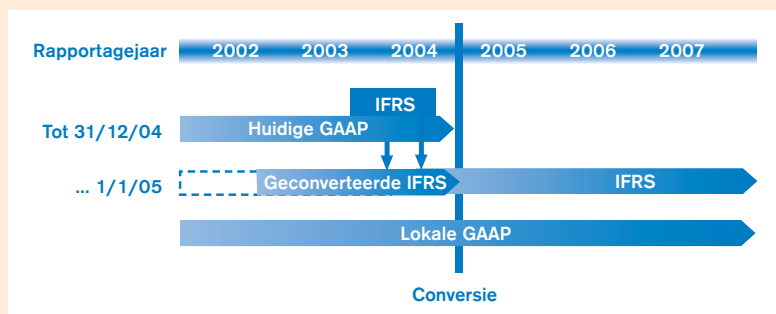
Naast een besluit over de conversiemethodiek voor de conversie van actuele informatie is een besluit nodig over de verwerking van de historische data (alles van voor 2004) en de budget- en forecastinformatie. Indien deze informatie in het kader van vergelijkbaarheid – voor met name de managementrapportage – benodigd is, dient ook hiervoor een conversieplan te worden opgesteld. Bij herrekening van de vergelijkende managementinformatie (met terugwerkende kracht volgens IFRS-richtlijnen) dient de statutaire informatie ongewijzigd te blijven.

4. Waar en hoe vastleggen en verwerken?

De laatste strategische vraag heeft betrekking op de vastlegging van de IFRS-aanpassingen. Een organisatie kan besluiten om de IFRS-aanpassingen niet individueel op te slaan. Additionele IFRS-informatie wordt tijdelijk opgeslagen zonder dat er een duidelijke aansluiting met de huidige GAAP-informatie voorhanden is. Aan de andere kant van het spectrum zit een vastleggingsmethodiek waarbij alle aanpassingen individueel worden opgeslagen met verwerkingsdatum, omschrijving en gebruiksidentificatie. Alle verschillen zijn op deze wijze volledig gedocumenteerd en bij aansluitingsverschillen kan altijd worden teruggevallen op de audit trail. De keuze op welke wijze de IFRS-aanpassingen (journaalposten) worden vastgelegd, hangt ook nauw samen met de vraag op welke wijze de verwerking van de journaalposten gaat plaatsvinden. Tevens wordt bij deze vraag bekeken of de aanpassingen lokaal (bij de rapporterende eenheid) of centraal (bij de moeder) worden vastgehouden. De strategische keuze bestaat uit de inrichting van het vastleggingsproces (originele gegevens, aanpassing en een berekende IFRS-rapportage) dan wel het onafhankelijk opslaan van de huidige GAAP- en IFRS-gegevens en de verwerkingswijze tijdens het consolidatieproces (gelijktijdig huidige GAAP en IFRS of meer in de tijd verschoven).

Reconciliatie (aansluiting) is niet aanwezig

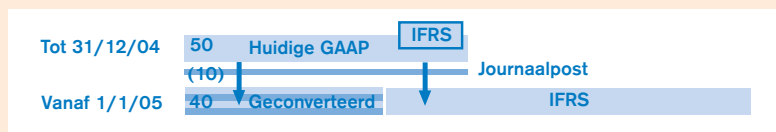
Volgens de methodiek zonder aansluiting ontbreekt een traceerbare aansluiting tussen beide GAAP-standaarden (figuur 8). Alle IFRS-aanpassingen worden veelal volgens een bolt-on-implementationmethodiek ofwel extracomptabel opgeslagen. Na verwerking van de aanpassingen tijdens de conversie (de IFRS-gegevens vervangen de huidige gegevens) ontstaat een rapportage volgens de IFRS-standaard. Door het ontbreken van een aansluiting is de vraag centraal versus decentraal niet relevant. Aansluiting is overigens wel aanwezig door de IFRS- en de huidige GAAP-getallen van elkaar af te trekken. We spreken in dit verband van een impliciete aansluiting. Aangezien er fysiek geen boeking (journaalpost) heeft plaatsgevonden, zijn de aanpassingen niet traceerbaar en kan de gap alleen worden bepaald als resultante van de huidige GAAP en de IFRS-informatie. Uit figuur 8 blijkt dat twee gegevens zijn vastgelegd zonder aansluiting.



Figuur 7. Bigbang-IFRS-conversie eind 2004.



Figuur 8. Geen reconciliatie IFRS en huidige GAAP.



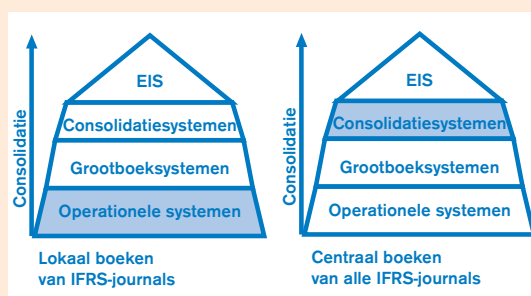
Figuur 9. Reconciliatie IFRS en huidige GAAP.

Reconciliatie (aansluiting) is wel aanwezig

Zoals eerder vermeld is volgens de reconciliatiemethodiek met aansluiting wel een gedocumenteerde aansluiting aanwezig van de huidige GAAP en de IFRS-richtlijnen (figuur 9). Het vastleggen van de aansluiting (reconciliatie) kan zowel centraal (moedermaatschappij/holding) als decentraal (werkmaatschappij) plaatsvinden. Er vindt volgens deze methodiek een journaalboeking plaats (zie voorbeeld), zodat een gegeven volgens huidige GAAP + journaalpost resulteert in een IFRS-gegeven.

Decentraal

In een situatie waarin verschillende eenheden zelfstandig rapporteren, bestaat de mogelijkheid om de vastlegging van de IFRS-verschillen alleen lokaal te laten plaatsvinden (figuur 10). De IFRS-verschillen zijn dan ook niet beschikbaar op centraal niveau. In veel gevallen is dit conform de huidige situatie, waarbij bijvoorbeeld in



Figuur 10. Decentraal (links) en centraal (rechts) boeken van IFRS-journals.



Integraal	Dual	Continu	Volledig
+ integriteit + standaard + procedures	+ integriteit + inleertijd + procedures + Dual GAAP na 2005 + flexibel	+ beschikbaarheid + voorwerk + testen + integriteit	+ integriteit + documentatie + integratie
- extra dimensie - werkdruk - kosten	- complex - werkdruk	- werkdruk	- werkdruk - complex - consolidatie - extra opslag
Systeem	Rapportage	Conversie	Aansluiting
+ doorlooptijd + kosten + complexiteit	+ werkdruk + snelheid	+ kosten + inspanning	+ kosten + werkdruk
- maatwerk - integriteit - work-around - zware conversie - handmatig	- inleertijd - probleemanalyse - grote afh. conversie - IFRS niet beschikbaar	- hoog risico - aansluitproblemen	- interface - audit trail - automatisering
Bolt-on	Single	Eenmalig	Geen

Figuur 11. Voor- en nadelen van de vier strategische keuzemogelijkheden.

Frankrijk het grootboek volgens Franse GAAP wordt bijgehouden en de rapportage aan de moedermaatschappij volgens Nederlandse GAAP plaatsvindt.

Centraal

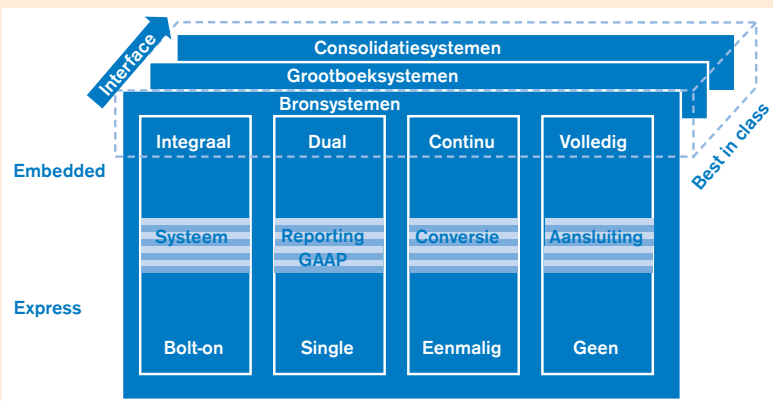
Bij centrale verwerking en opslag van de IFRS-aanpassingen zal de aanlevering uit de rapporterende eenheden bestaan uit een rapportage volgens de huidige GAAP, de IFRS-aanpassingen en eventueel de IFRS-rapportage ter controle. In het geval dat er sprake is van een zogenaamde SSC (Shared Service Center) – waar centraal de boekhoudfunctie is ingericht – zal een koppeling (met een volledige aansluiting tussen de huidige GAAP en IFRS) tussen het grootboekstelsel en de consolidatieapplicatie in het algemeen relatief eenvoudig realiseerbaar zijn.

Bepaling van de keuzecombinatie

De wereld is niet zwart-wit

Bij de bovenstaande behandeling van strategische keuzen is er bewust voor gekozen telkens de uiterste vormen te beschrijven. De combinatie van de vier strategische keuzen geeft een beschrijving van de wijze waarop een organisatie zich gereedmaakt voor de IFRS-rapportage in 2005. Hoewel een aantal keuzecombinaties niet voor de hand ligt, blijkt dat veel combinaties tot een succesvolle

Figuur 12. 'Best in class'-oplossing.



implementatie van IFRS-rapportage kunnen leiden. In de praktijk blijkt dan ook dat er niet voor één model of aanpak wordt gekozen, maar dat er veelal een mengvorm ontstaat. Vaak is dit ook een gevolg van pragmatische keuzen uit het verleden.

In het vervolg van dit artikel wordt ook duidelijk dat per (deel)systeem een afweging plaatsvindt tussen de gekozen strategie en de uitvoerbaarheid van de aanpassing. Toch is het goed na te gaan welk doel men nu eigenlijk voor ogen heeft bij de aanpassingen van de verschillende systemen en wat daar nu daadwerkelijk van verwezenlijkt wordt. Een fundamentele discussie vooraf over de te volgen strategie is van groot belang om tijdens het afwegingsproces – welke systemen worden aangepast – de juiste keuzen te kunnen maken.

'Best in class'-oplossing

Primaire vastlegging vindt eenmalig plaats in de bron- en/of grootboeksystemen volgens één bepaalde GAAP (kan lokale of groeps-GAAP zijn). Naast de vastlegging volgens een bepaalde GAAP worden ook de aanpassingen (journaalposten) ten opzichte van andere GAAP('s) ingevoerd met inbegrip van een verklarende omschrijving. Een groot aantal van deze journaalposten heeft een terugkerend karakter en kan derhalve geautomatiseerd worden. Het ontwerpen van een SRCOA (standard reporting chart of account) voor een onderneming, waarin alle IFRS- en managementrapportagevereisten zijn verwerkt, is essentieel in het zeker stellen dat alle informatie op een betrouwbare wijze beschikbaar komt. De informatie wordt vervolgens met behulp van een gevalideerde automatische interface in het groepsrapportagesysteem gebracht. De informatie blijft gesplitst in de componenten: rapportage-GAAP, aanpassing en IFRS-GAAP. Het rapportagesysteem verzorgt vervolgens een geconsolideerde jaarrekening volgens meerdere GAAP's (IFRS versus huidige GAAP). Gedurende 2004 wordt in eerste instantie volgens de huidige GAAP gerapporteerd en parallel volgens de IFRS-richtlijnen, zodat in 2005 geen conversie noodzakelijk is. Alle IFRS-aanpassingen (op invoer, eliminatie en consolidatieniveau) zijn volledig traceerbaar vanaf de bron tot de jaarrekening. Ook aanpassingen van lokaal gehanteerde GAAP (bijvoorbeeld US GAAP) ten opzichte van IFRS zijn volledig traceerbaar. Een dergelijke oplossing (figuur 12) vergt veel van de organisatie in voorbereiding, implementatie, werkwijze en procedures. Echter, zij geeft wel de hoogste mate van betrouwbaarheid en efficiency (report cycle reduction).

Bij de strategische-keuzecombinatie van een volledige integratie, Dual GAAP-grootboek en rapportagesysteem, met een volledige aansluiting, zonder een continue conversie zijn alle voordelen gebundeld en kan gesproken worden van een 'state of the art'-oplossing. Zowel technisch als procedureel bestaat de minste kans op aansluitingsproblemen en er is altijd een volledige cijfermatige aansluiting aanwezig tussen de originele GAAP en IFRS en de gerapporteerde verschillen.

IT-gap-analyse (vaststellen verschillen huidige GAAP met IFRS)

De belangrijkste uitkomst van fase I in de IFRS-aanpak is een GAAP-verschillenanalyse. De analyse vormt het



versie gebruikt om tot IFRS-rapportage te komen. De aanpak bestaat na het vaststellen van de IFRS-verschillen uit:

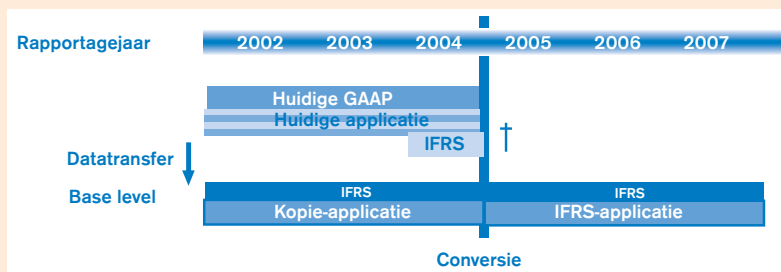
1. additionele IFRS-rekeningen toevoegen aan de huidige applicatie;
2. gedurende het jaar 2004 de additionele IFRS-rekeningen bijhouden;
3. eventueel ook informatie van vóór 2004 verzamelen;
4. conversie en samenvoegen van de IFRS-rekeningen in een nieuwe applicatie (IFRS-applicatie).

Aanpak met CaseWare of Excel

In dit scenario worden alle extracomptabele informatie-elementen in een daarvoor speciaal ontwikkeld journaalpostenprogramma genaamd CaseWare (een KPMG-product) opgeslagen. Deze variant is gelijk aan de vorige, echter is er nu geen aanpassing aan de huidige groepsrapportagesoftware nodig. Alle IFRS-aanpassingen worden tijdelijk in CaseWare opgeslagen, waarbij de aanlevering in een decentrale omgeving aanvullende problemen oplevert en een parallelle informatiestroom tot gevolg heeft. Door gebruik te maken van de interfacefunctie kunnen de IFRS-GAAP-gegevens worden geëxporteerd naar het groepsrapportagesysteem. Naast CaseWare zijn er vergelijkbare producten op de markt verkrijgbaar ten behoeve van controle op de jaarrekening.

Excel werkt op dezelfde wijze als hierboven voor CaseWare beschreven staat, echter zonder vastleggings- en integriteitsbewaking. De additionele informatie wordt (de)centraal in Excel opgevraagd (eventueel in de vorm van een gedistribueerde datacollectie-sheet, ook wel template genoemd) en centraal opgeslagen en verwerkt. Bij conversie wordt de additionele IFRS-informatie uit Excel ingelezen en samengevoegd in de nieuwe applicatie.

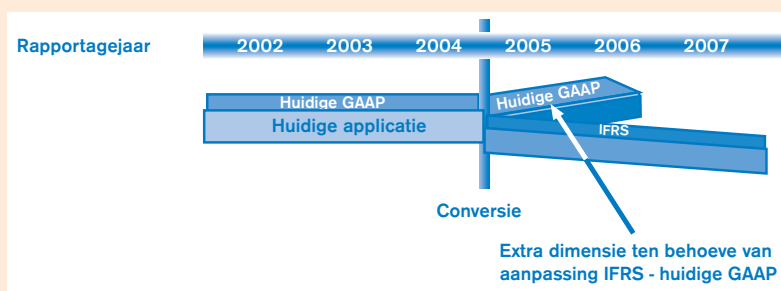
Figuur 15. Aanpak met twee 'gespiegelde' applicaties.



Aanpak met twee 'gespiegelde' applicaties

In de huidige applicatie wordt volgens de huidige GAAP-richtlijnen gerapporteerd. Wel zijn alle voor IFRS benodigde additionele informatie-elementen ingebouwd (zie eerste optie). In een kopie-applicatie (alleen de structuren) wordt volgens IFRS gerapporteerd, waarbij alleen

Figuur 16. Aanpak met één nieuwe applicatie.



de invoerinformatie (rapportage-eenheid) wordt gekopieerd en vertaald vanuit de originele applicatie (figuur 15). In dit scenario kan zowel gelijktijdig als volgtijdig gerapporteerd worden volgens de huidige en de IFRS-richtlijnen. De consolidatie vindt eerst in de originele applicatie plaats en vervolgens in de kopie-applicatie. In de kopie-applicatie is de consolidatiestructuur aangepast om te kunnen voldoen aan de IFRS-richtlijnen (bijvoorbeeld met betrekking tot businesscombinaties, segmentatie en groepsmaatschappijen). Bij de gelijktijdige variant is sprake van Dual GAAP-rapportage inclusief de consolidatiefunctie. Bij deze variant is wel sprake van een hoge werkdruk, aangezien het consolidatieproces tweemaal doorlopen wordt. De volgtijdige variant biedt de mogelijkheid om tijdens de conversieprocedures proef te draaien op de gehele IFRS-rapportage, zonder dat de huidige rapportage risico loopt.

Het proces bestaat uit de volgende stappen:

1. IFRS-aanpassingen toevoegen aan huidige applicatie;
2. structuur-kopie maken van applicatie;
3. consolidatie in huidige applicatie volgens huidige GAAP;
4. kopieerdata;
5. consolidatie in kopie-applicatie volgens IFRS-standaard;
6. beëindiging huidige applicatie in 2005.

Nadelen van twee applicaties:

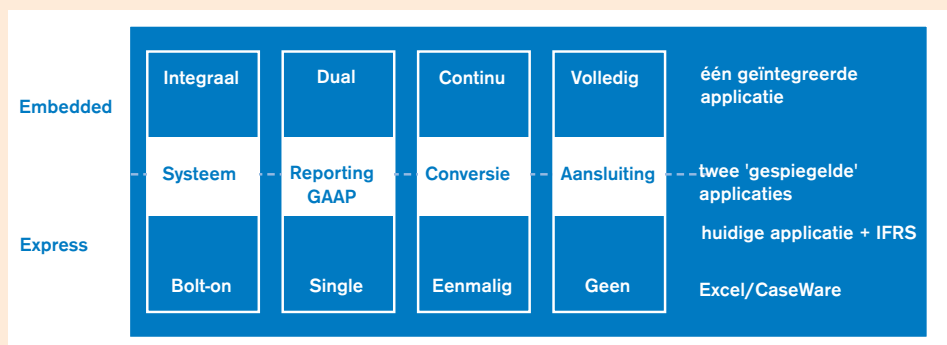
- * oplevering van geconsolideerde gegevens volgens meerdere standaarden in korte tijd moeilijk te realiseren;
- * constant synchroniseren van data tussen twee applicaties;
- * onderhoud en support op twee applicaties.

Aanpak met één nieuwe, volledig geïntegreerde Dual GAAP-rapportageapplicatie

Een dimensie (sleutel, structuur of hiërarchie) wordt gebruikt om de verschillen tussen de huidige GAAP en IFRS vast te leggen (figuur 16). Door de aanpassingen in een dimensie op te nemen kunnen, zowel op invoerniveau (rapporterende eenheid) als op geconsolideerd niveau (groeps- en eliminatieniveau), alle aanpassingen worden opgeslagen en langs meerdere wegen worden geconsolideerd en geanalyseerd. Voorwaarde bij bovenstaande aanpak is wel dat de software vrij te definiëren dimensies kent en dat bij de inrichting van de huidige applicatie rekening is gehouden met een multi-GAAP-ondersteuning. De complexiteit van de bouw en het onderhoud van een volledige multi-GAAP-applicatie wordt bepaald door onder andere de volgende zaken:

- * automatisch berekende cashflows;
- * automatische vermogenseliminatie;
- * minder- en meerderheidsdeelnemingen;
- * intercompany-eliminatie;
- * verloopstaten balans;
- * joint ventures;
- * managementstructuren (met herrekening van historische gegevens inzake vergelijkbaarheid);
- * berekening van ratio's;
- * custom build-aanpassingen aan programmatuur.

Bijkomend voordeel van een Dual of multi-GAAP-systeem is dat deze ondersteuning biedt aan alle niet-IFRS-rapportages (lokale GAAP, juridische en fiscale aangifte). Deze situatie zal in ieder geval nog vele jaren



Figuur 17.
Overzicht
oplossings-
richtingen.

voortbestaan en kan door invoering van een volledige multi-GAAP-applicatie volledig worden ondersteund. Met multi-GAAP wordt in dit geval gerefereerd aan ondersteuning van meer dan twee GAAP's (van lokale GAAP naar IAS, van lokale GAAP naar de huidige GAAP en van lokale GAAP naar de juridische en belastingsspecifieke jaarrekeningsvereisten). De flexibiliteit van deze gekozen oplossing is enorm, aangezien voor iedere gerapporteerde rekening een aanpassing kan worden gemaakt (reclassificatie en revaluatie).

Samenvatting oplossingsrichtingen

Een geïntegreerde Dual GAAP-applicatie stelt hoge functionele eisen aan de informatieverwerkingssystemen en heeft een complex implementatietraject tot gevolg, maar geeft de hoogste mate van betrouwbaarheid van de informatie (inclusief volledige aansluiting) met de kortste doorlooptijd voor wat betreft rapportering volgens meerdere GAAP's. De kosten van deze oplossing zijn relatief hoog.

Uitbreiding van de bestaande applicatie met een (extracomptabele) IFRS-set of met behulp van Excel lijkt de goedkoopste oplossing met de laagste mate van betrouwbaarheid. Deze optie kent een beperkte ondersteuning om volgens meerdere GAAP's te rapporteren, met name in het geval dat er sprake is van complexe IFRS-verschillen.

Een oplossing met twee 'gespiegelde' applicaties ondersteunt wel het principe van een Dual GAAP-rapportage maar vereist een zeer sterke discipline met betrekking tot onderhoud en datasynchronisatie. De kosten van een dergelijke oplossing liggen tussen de twee eerdergenoemde scenario's en de betrouwbaarheid hangt sterk af van de gevolgde gebruikersprocedures.

Fase III IFRS-aanpak, de implementatie

Realisatie van systeemadaptaties

In principe achten wij de aanpak voor de implementatiefase voor een IFRS-project vergelijkbaar met reguliere ICT-projecten, waarbij de betrokken deskundigheid vanuit de gebruikersorganisatie (expertgroep) relatief hoog zal zijn. Het project betreft niet noodzakelijk veel implementatieacties op het gebied van de ICT-infrastructuur; dergelijke acties zullen met name betrekking hebben op gegevensmanagement (inclusief communicatie), verwerkingsfunctionaliteit in de financiële applicaties en rapportagehulpmiddelen.

Qua ICT-expertise wordt het IFRS-project grootschaliger naarmate de kernsystemen meer in de oplossingen betrokken worden, dan wel naarmate er meer systeemvervangingen (of eerste implementaties) aan de orde zijn. De ICT-functie zal naar onze inschatting in het IFRS-project met name worden getest op haar 'inhoudelijke aansluiting' bij de financiële (IFRS-) expertise.

Testen

Zoals in de inleiding van het artikel is aangegeven, speelt de inhoudelijke expertise op IFRS-standaarden een uitermate belangrijke rol. Het bepalen wat moet gebeuren en wanneer maatregelen goed zijn ingevuld, is – zeker op dit moment – nog voorbehouden aan een beperkte groep inhoudelijk specialisten. Benadrukt is reeds de rol van de specialist in de eerste fase van het IFRS-project, de gap-analyse. Het is evident dat deze expertise ook gedurende de verdere uitvoering van het project beschikbaar moet zijn voor overleg en standpuntbepaling. Dit geldt gedurende fase II waarin de oplossingen worden verkend en uitgewerkt, en ook nog tijdens de daadwerkelijke systeeminstelling in fase III. Echt belangrijk wordt deze beschikbaarheid ons inziens weer in de testfase. Deze fase zal zodanig moeten worden ingericht en uitgevoerd dat het project nadrukkelijk acceptatie verkrijgt op de inhoudelijke juistheid van de uitkomsten in de financiële rapportages. Naast de vormvereisten zullen met name de inhoudseisen uitgebreid moeten worden getest. Maatregelen op het gebied van controleerbaarheid (audit trail, gegevensanalyse) zullen reeds hier hun waarde moeten bewijzen.

Nazorg

Ongetwijfeld zal het project, ook op systeemgerelateerde issues, nazorg behoeven. Mogelijk dat onder meer door de tijdsdruk op onderdelen tijdelijke maatregelen zijn geïmplementeerd die nog verdere verwerking in de systemen behoeven. Het bewaken van de inhoudelijke juistheid van de financiële verwerkings- en rapportageprocessen speelt hier een belangrijke rol.

Voor die gevallen waarin de strategische keuze is gemaakt voor een express-conversie, zal op enige termijn de overstap worden gemaakt naar een meer geïntegreerde systeemoplossing. Dit zal bijvoorbeeld gebeuren in combinatie met de eerste grootschalige systeemadaptatie of -vervanging in de hoek van de financiële systemen. Wij veronderstellen dat voor dit traject de beschreven methodiek goede handvatten biedt. Voor de trajecten waar wellicht erg de grenzen van de 'work-



arounds' zijn opgezocht, stellen wij voor om als onderdeel van de nazorgfase kritisch aandacht te besteden aan de kwaliteit van de processen en de robuustheid van de oplossingen in de praktijk.

Tot slot

In dit artikel hebben wij willen aangeven op welke wijze het onderdeel systems impact, als onderdeel van het totale IFRS-project, kan worden meegenomen. Hierbij bepleiten wij het vroegtijdig oppakken van het systeem-onderdeel en wel direct in fase I, na het uitwerken van de gap-list. De belangrijkste stappen, ook op het systeemdeel, zitten naar onze mening in het uitdenken van de implementatie- en conversiestrategie en het uitwerken van de oplossingen (fase II). Onze argumentatie hiervoor is gelegen in de nauwe verwevenheid tussen het wat en het hoe, dit in combinatie met een relatief hoge automatiseringsgraad in de financiële processen en rapportageomgevingen. Daarnaast zijn wij van mening dat er voor de ICT-functie naast het 'aannemen van de set van systeemvereisten' ook een belangrijke rol ligt in het bieden van oplossingskeuzen en randvoorwaarden, meedenken dus.

Qua ICT-project karakteriseren wij dit deel van het IFRS-project als zeer inhoudelijk. Zeker in de eerste twee

fasen zal de ICT-competentie zich met name moeten bewijzen op inhoudelijke aansluiting bij de businessbehoeften (de IFRS-gaps en oplossingen) en op kennis van de applicaties en rapportageomgevingen.

Uit de praktijk maken wij op dat op diverse plaatsen gekozen wordt voor de express-aanpak. Ook hier zal de ICT-competentie betrokken zijn bij het realiseren van oplossingen, zij het voor een deel buiten de basissystemen om. Express-oplossingen leiden in eerste instantie tot minder kosten maar hebben een negatieve invloed op de betrouwbaarheid en de snelheid van de rapportage. Bovendien moet later nog een structurele oplossing worden geïmplementeerd.

Uiteindelijk verwachten wij dat hetzij nu in de IFRS-projecten, hetzij in de zeer nabije toekomst en in opvolging van de IFRS-invoering, menige finance-functie qua systeemondersteuning verder wordt geprofessionaliseerd. De mogelijke hulpmiddelen en ideeën rondom onder meer integratie zijn inmiddels ruim voorhanden.

IFRS gezien in een breder perspectief vraagt om een visie ten aanzien van vastlegging en rapportage. Een groeiend uitstippelen dat op termijn leidt tot een 'best in class'-omgeving is de uitdaging waar we nu voor staan.

Bijlage met voorbeelden

Uitbreiding van de consolidatieverplichting (IAS 27)

IFRS-richtlijn

Voor participatiemaatschappijen kan gelden dat volgens IAS 27 alle deelnemingen mee geconsolideerd moeten worden. In de Nederlandse verslaggevingspraktijk komt het voor dat kapitaalbelangen niet in de consolidatiekring worden opgenomen, maar onder IFRS zullen deze kapitaalbelangen wel geconsolideerd moeten worden.

Gap

De verandering ten gevolge van deze IFRS-richtlijn zal met name betrekking hebben op de consolidatiestructuur, waarbij het aantal te consolideren deelnemingen verandert.

Categorie Classificatie

Structuur- en presentatieaanpassing.

IT-gevolgen

De gap zal met name gevolgen hebben voor het consolidatiesysteem. In dit systeem dient rekening te worden gehouden met de nieuwe consolidatiestructuur. Deze uitbreiding kan op twee manieren plaatsvinden.

Ten eerste kan naast de bestaande (huidige) consolidatiestructuur een separate consolidatiestructuur voor IFRS-doeleinden opgezet worden waarin alle, volgens IFRS-richtlijnen, groepsmaatschappijen worden geconsolideerd.

Ten tweede kan worden gedacht om de consolidatie zodanig in te richten dat gelijktijdig langs meerdere GAAP's gerapporteerd wordt. De software dient dan wel

een consolidatie volgens meerdere (consolidatie)methoden te ondersteunen, waarbij volgens huidige GAAP een financieel vast actief wordt gerapporteerd en volgens IFRS een consolidatie plaatsvindt.

Onderhanden werk (IAS 11)

IFRS-richtlijn

Volgens IAS 11 (par. 42) dient het brutobedrag dat door opdrachtgevers is verschuldigd als een actief te worden gepresenteerd en het brutobedrag dat aan opdrachtgevers is verschuldigd als een verplichting. NL GAAP stelt dat gedeclareerde termijnen (kunnen dus zowel verschuldigd door als aan zijn, afhankelijk van de stand van het project (lees gemaakte kosten)) als schuld kunnen worden gepresenteerd of als aftrek onder het onderhanden werk (actief) kunnen worden opgenomen.

Gap

IAS 11 kan tot gevolg hebben dat in de jaarrekening onder de verplichtingen een extra regel dient te worden opgenomen met betrekking tot de gefactureerde bedragen van het onderhanden werk. Voor correcte bepaling van de brutobedragen dient wel volledig inzicht te bestaan in de status van het onderhanden werk, met voldoende detail.

Categorie Classificatie

Reclassificatie.

IT-gevolgen

Deze IFRS-gap kan worden opgelost door in het grootboek op een aparte regel de gefactureerde bedragen op het onderhanden werk te verantwoorden. Deze regel wordt bij het inlezen in het consolidatiesysteem als separate regel gepresenteerd.

Vorraden (IAS 2)*IFRS-richtlijn*

Volgens IAS 2 dienen voorraden te worden gewaardeerd tegen kostprijs of lagere netto-opbrengstwaarde. Daarbij dient onder de kostprijs te worden verstaan de directe kosten, verhoogd met de toerekenbare indirecte kosten.

Gap

Voorraadwaarderingen tegen actuele waarde, de LIFO-methode of tegen direct costing zoals nu onder de Nederlandse verslaggevingsrichtlijnen zijn toegestaan, zijn onder IFRS niet langer toegestaan.

Categorie Classificatie

Revaluation.

IT-gevolgen

Op het moment dat in een ERP-omgeving gebruik wordt gemaakt van een waarderingsmethode die onder IFRS niet langer toegestaan is, kan dit aanzienlijke IT-gevolgen hebben. De waarderingsmethode zal binnen de randvoorwaarden van de functionaliteit van het systeem moeten worden aangepast en historische data dienen te worden geconverteerd. Oplossingsrichtingen liggen op het gebied van (complexe) 'work-arounds' waarbij bijvoorbeeld met behulp van speciale queries of een speciaal grootboek waardering van de voorraden (balanspositie) plaatsvindt dan wel herinrichting van de software om meerdere waarderingsgrondslagen tegelijkertijd te laten ondersteunen. Een andere mogelijkheid is het doorvoeren van een stelselwijziging waarbij vanaf 2004 aan de IFRS-richtlijnen wordt voldaan, zodat de software 'slechts' de nieuwe IFRS-richtlijn hoeft te ondersteunen in plaats van een multi-GAAP-rapportageomgeving.

De consolidatie- en rapportageprocessen behoeven alleen een cijfermatige aanpassing (revaluatie), zodat de impact gering is.

Financiële instrumenten (IAS 32 en 39)

IAS 39 bevat de richtlijnen voor het verantwoorden en waarderen van financiële instrumenten. Een onderdeel van de IAS-richtlijn betreft hedge accounting. Voor hedge accounting gelden strikte eisen. Enkele van deze eisen zijn:

- * Bij aanvang van de hedge-relatie moet er formele documentatie zijn over die relatie, evenals de doelstelling ten aanzien van het riskmanagement en de relatie met het riskmanagementbeleid van de onderneming;
- * De formele documentatie moet het bedoelde hedge-instrument aanduiden, en verder:
 - de relatie met de ingedekte positie of transactie aangeven,
 - de aard van het ingedekte risico weergeven, en
 - de wijze aangeven waarop de onderneming de effectiviteit van de hedge meet (de mate waarin de negatieve en positieve verschillen van de ingedekte positie/transactie worden opgeheven door het financiële instrument waarmee wordt ingedekt).

Verder geldt dat de reële waarden van de ingedekte positie en het instrument op een betrouwbare manier moeten worden gemeten en geregistreerd.

Toepassing van hedge accounting onder IAS 39 kan gevolgen hebben voor:

- * de waarderingsgrondslag van de ingedekte positie, en
- * de resultaatverantwoording van mutaties in de waarde van zowel het hedge-instrument als de ingedekte positie.

Volgens de IAS 32- en IAS 39-disclosurevereisten moet veel en uitgebreide informatie worden verstrekt over de bestaande financiële instrumenten, inclusief de instrumenten die zijn gebruikt voor hedgingdoeleinden.

Categorie Classificatie

Reclassificatie (toepassing van IAS 39 kan wel degelijk ook gevolgen hebben voor de waardering en resultaatverantwoording!).

Gap

Meerdere treasury departments van multinationals en andere grotere ondernemingen gebruiken financiële instrumenten en/of hedge-instrumenten om diverse risico's, zoals valutarisico en renterisico, in te dekken. Zoals uit IAS 39 valt op te maken worden strenge eisen gesteld aan de wijze waarop de financiële instrumenten dienen te worden verantwoord en gewaardeerd. In termen van systeemondersteuning en ondersteuning in procedures zijn vele treasury departments niet voldoende geëquipeerd om te voldoen aan het geheel van IAS 39-eisen, zoals de formele vastlegging vooraf van het doel van een afgesloten hedge-instrument.

IT-gevolgen

De gevolgen voor de IT kunnen divers zijn. Het kan zijn dat *eindelijk* de map met termijncontracten wordt vervangen door een (klein) treasurysysteem dat in de breedte voldoet aan de IAS 39-vereisten. Ook kan het zijn dat het bestaande treasurysysteem wordt aangepast, bijvoorbeeld aan de eis om de reële waarde toe te lichten of te verwerken in de balans.

Employee benefit (IAS 19)

IAS 19 is de richtlijn die onder andere voorschriften geeft over de wijze waarop de rechten, verplichtingen, lasten en baten van pensioenregelingen in de jaarrekening dienen te worden verantwoord.

In Nederland worden pensioentoezeggingen door de werkgever vastgelegd in een pensioenreglement. Het pensioenreglement wordt uitgevoerd door een separate stichting of een externe verzekeraar, om op deze wijze te waarborgen dat bij een eventuele deconfiture van de werkgever de pensioenanspraken en de financiering hiervan veilig zijn gesteld.



M. Gaus is als senior manager werkzaam bij KPMG Information Risk Management. Hij is zeer ervaren op het gebied van doelmatige inrichting van statutaire en management-rapportagesystemen. Hij heeft cliënten actief ondersteund bij de selectie van groepsrapportagesystemen en heeft bij de implementatie zowel de functie van projectmanager als die van IT-specialist vervuld. Afwisselend met het advieswerk heeft hij ook diverse financiële posities bekleed bij internationale organisaties.

Gap

De basisinformatie over de rechten, verplichtingen, lasten en baten dient ten dele door het pensioenfonds of de verzekeraar te worden opgeleverd. Hierbij moet worden gedacht aan:

- * de voorziening pensioenverplichtingen, gebaseerd op de huidige salarissen en verwachte toekomstige salarisontwikkelingen, personeelsverloop, beleggingsrendementen, etc., inclusief het verloopoverzicht van 1 januari tot 31 december;
- * de reële waarde van de beleggingen die tegenover de verplichtingen staan (plan assets);
- * de samenstelling van de pensioenlast (pensioenlast met betrekking tot afgelopen boekjaar, interestkosten, verwachte opbrengst van de beleggingen, actuariële resultaten (resultaat op sterfte en op mutaties), pensioenlast met betrekking tot voorgaande jaren, etc.).

Categorie Classificatie
Revaluation.

IT-gevolgen

Deze vereisten raken direct de IT-organisatie van het pensioenfonds, omdat deze rekening moet houden met toekomstige beleggingsrendementen en salarisontwikkelingen. Op zowel directe als indirecte wijze raakt IAS 19 de onderneming. Een verstandig ondernemer verwerkt het verloopoverzicht van de pensioenvoorziening alsmede de huidige en toekomstige pensioenlast intracomptabel, zodat hij duidelijk zicht heeft op de ontwikkelingen in de pensioenlasten. De pensioenlasten maken namelijk een materieel deel uit van de salariskosten. Alleen op deze wijze kan hij de ontwikkelingen in het resultaat adequaat verklaren en hierop bijsturen.

Impairment test en bepaling realiseerbare waarde

Hoewel er met betrekking tot de uitvoering van een impairment test en de bepaling van de realiseerbare waarde van activa geen verschillen zijn ten opzichte van de huidige Nederlandse verslaggevingsrichtlijnen, heeft een juiste en betrouwbare berekening en verwerking van deze informatie een grote invloed op de vastleggings- en rapportagesystemen. Berekening van bijvoorbeeld de realiseerbare waarde van een actief op basis van de geprojecteerde omzet- en margeontwikkeling en ontwikkeling van werkkapitaal en investeringen wordt slechts in beperkte mate ondersteund met de huidige rapportagemiddelen.