



Anton de Kom Universiteit van Suriname

Bibliotheek

APPROVAL

NAAM: *Struikelblok* *Andjenie*

verleent aan de AdeKUS kosteloos de niet-exclusieve toestemming om haar/zijn afstudeerscriptie via de catalogus full-text beschikbaar te stellen aan gebruikers binnen en buiten de AdeKUS.

Plaats en datum, *Paramaribo*, *21 jan. 2019*

Handtekening *A. Struikelblok*



Anton de Kom Universiteit van Suriname

Faculteit der maatschappijwetenschappen

De eerste toepassing van de internationale standaarden voor financiële
verslaggeving door accountantskantoren in Suriname

Thesis ter verkrijging van de graad van Bachelor of science in de Economie

Studierichting: Economie

Naam: Struikelblok Andjenie M.

Begeleider: drs. S. Bhoendie

Paramaribo, januari 2019

Voorwoord

Het verslag dat voor u ligt is ter afsluiting van mijn drie jaar durende bachelor studie van de studierichting Economie aan de Anton de Kom Universiteit van Suriname, genaamd “ De eerste toepassing van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving door accountantskantoren in Suriname”. Aangezien dit verslag de laatste drempel is waarover ik heen moest komen, heb ik met veel enthousiasme en motivatie dit onderzoek verricht.

Mijn thesis gaat over de adoptie/implementatie van IFRS (International Financial Reporting Standards). Hieronder wordt verstaan, de beginstappen die gevolgd dienen te worden alvorens IFRS standaarden werkelijk worden toegepast. Ik ben accountancy student en één van de recente ontwikkelingen op mijn vakgebied, is de aanneming van de Wet op de Jaarrekening in Suriname. Deze wet houdt voor dat middelgrote en grote ondernemingen, IFRS als standaard zullen toepassen.

Het onderzoek heb ik verricht bij twee willekeurig gekozen accountantskantoren gevestigd in Suriname. Het ligt in de bedoeling dat de verkregen informatie een toegevoegde waarde creëert voor de accountantskantoren die voor de eerste keer hun werkzaamheden zullen verrichten volgens de regels van de IFRS. Uiteraard streef ik met dit onderzoek de graad van Bachelor of science in de Economie te verkrijgen.

Bij deze gelegenheid wil ik een woord van dank uitbrengen aan mijn begeleider drs. S. Bhoendie en mijn mede-beoordelaar drs. A. Achaibersing, voor de deskundige begeleiding. Verder bedank ik mijn richtings coördinator drs. R. Dwarka, de docenten van de Anton de Kom Universiteit Suriname en de geïnterviewde functionarissen voor hun overdracht van kennis, medewerking, geduld en aanbevelingen op dit verslag.

Andjenie M. Struikelblok
Paramaribo, januari 2019

Samenvatting

Op 31 augustus 2017 heeft de Nationale Assemblee (DNA) de Wet op de Jaarrekening aangenomen. De achterstanden van jaarrekeningen, accountantsrapporten bij vooral staatsbedrijven zijn bekend. Tot nu toe doen enkele grote bedrijven, banken, verzekeringsmaatschappijen dat nog redelijk op tijd. De wet op de jaarrekening is aangenomen om verandering te brengen op dit probleem. Met deze wet wordt beoogd de externe verslaggeving, van vooral de onder de wet verplichte entiteiten in Suriname, nader te regelen.

De vereiste standaard die in de wet is opgenomen om een jaarrekening op te stellen is de International Financial Reporting Standard (IFRS). Deze standaard is vrij nieuw voor de meeste entiteiten in Suriname en kan hierdoor een uitdaging betekenen bij de implementatie. IFRS zijn boekhoudkundige standaarden voor jaarverslagen van bedrijven. De set bestaat uit 17 IFRS standaarden en 41 IAS standaarden (International Accounting Standards). De eerste stap naar toepassing van IFRS is, dus IFRS 1. Het doel van IFRS 1 is ervoor te zorgen dat de eerste jaarrekening van een entiteit voldoet aan IFRS. Om dit te kunnen doen zal er eerst gewerkt moeten worden aan de corporate governance (ondernemingsbestuur), de bewustwording van de entiteit over het belang van de financiële verslaggeving, en het afleggen van verantwoording. Het bestuur van een entiteit is verantwoordelijk voor het klaarleggen van de financiële verslaggeving die vervolgens door de accountant wordt gecontroleerd. Zo zien we dat het om twee groepen gaat, die zich moeten voorbereiden op de nieuwe standaard.

Uit onderzoek is gebleken dat de voorbereiding van de onderzochte accountantskantoren wel geschiedt volgens de theorie. Andere kantoren zijn wat actiever bezig, maar de investering in personeel op de accountantskantoren naar de IFRS toe wordt daadwerkelijk op de juiste wijze gedaan. Het probleem ligt alhoewel bij het bewustzijn van de samenleving, met name het klantenbestand bij de accountantskantoren. Vanwege het feit dat Suriname ongeveer 39 geregistreerde accountants beschikt ten opzichte van de 65.000 bedrijven, probeert deze groep accountants op hun eigen manier het werk te verlichten door het scholen van ondernemers en hun personeel om de financiële verslaggeving zo juist als mogelijk op te stellen. Helaas is de bewustwording van de Surinaamse ondernemers over het belang van de financiële verslaggeving en de impact van de wet op de jaarrekening nog niet wat het wezen moet.

Lijst van acroniemen

- IFRS: International Financial Reporting Standards (Internationale standaarden voor financiële verslaggeving)
- IFRS SME: International Financial Reporting Standards for Small Medium Entities (Internationale standaarden voor financiële verslaggeving voor kleine en middelgrote entiteiten)
- GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (Algemene aanvaardbare verslaggeving standaarden)
- Suva: Surinaamse vereniging van accountants
- OOB: Organisaties van Openbaar Belang

Inhoudsopgave

Voorwoord

Samenvatting

Lijst van acroniemen

Inleiding	6
1 Theoretisch kader inzake IFRS	12
1.1 De Surinaamse wet op de jaarrekening.....	12
1.2 IFRS	19
1.3 Kwalitatieve kenmerken van de IFRS	19
1.4 Grondbeginselen voor het samenstellen en controleren van de jaarrekening	21
2. IFRS 1	24
2.1 Inleiding	24
2.2 De theorie achter de eerste toepassing van IFRS 1: algemene bepalingen.....	24
2.3 Entiteitstransitie naar IFRS per 31 december 2020 voor “grote” rechtspersonen	29
3. Praktische toepassing van IFRS 1 door de accountantskantoren in Suriname	31
3.1 Inleiding	31
3.2 Accountantskantoor X	31
3.3 Accountantskantoor Y	33
3.4 Theorie versus praktijk bij de accountantskantoren.....	35
3.5 Vergelijking tussen de onderzoek elementen	38
Conclusie en aanbevelingen	40
Bronvermelding	44
Bijlage	

Inleiding

Op 31 augustus 2017 heeft de Nationale Assemblee (DNA) de Wet op de Jaarrekening aangenomen. Middelgrote- en grote ondernemingen worden nu meer dan ooit verplicht een geordende administratie op na te houden. De eerder genoemde wet heeft tevens als doel de financiële verslaggeving van Surinaamse ondernemingen te conformeren aan internationale standaarden en het verhogen van kwaliteit bij de externe financiële verslaggeving. De wet op de jaarrekening houdt voor dat de IFRS (International Financial Reporting Standards) als financiële verslaggevingstandaard zal worden toegepast. IFRS is een internationale standaard die op enkele landen na, wereldwijd wordt toegepast. Vóór het bestaan van deze standaard, had haast elk land zijn eigen manier van rapporteren wat voor ongemakken zorgde bij de vergelijking van jaarrekeningen, het sluiten van leningen bij banken en het aangaan van samenwerkingen met buitenlandse partners. IFRS dient als wereldwijde uniform met als doel de transparantie, verantwoording en efficiëntie te bevorderen (IFRS Foundation, 2018).

De jaarrekening geeft een jaarlijks overzicht van de financiële situatie van een bedrijf of organisatie. Zij bestaat uit een jaarverslag van het bestuur, een balans, een winst -en verliesrekening over het afgelopen jaar of een resultatenrekening, een toelichting op beide, het kasstroomoverzicht en de overige gegevens met daarin in bepaalde gevallen een controleverklaring. Vóór de aanneming van de wet op de jaarrekening waren er namelijk geen algemeen geldende (verplichte) regels over hoe jaarrekeningen er uit moesten zien in Suriname. Aandeelhouders, cliënten, investeerders en overige gebruikers beschikken hierdoor niet over tijdige- en betrouwbare financiële informatie. Dit is vooral van belang bij zogeheten “organisaties van openbaar belang”, zoals parastatale instellingen, naamloze vennootschappen waarvan uitgegeven effecten openbaar worden verhandeld en verzekeringsmaatschappijen, kredietinstellingen en pensioenfondsen die onder toezicht staan. Bij deze organisaties, kunnen de maatschappelijke gevolgen van ondeugdelijk financieel beleid enorm groot zijn. Dit is voor de SUVA de rede geweest een concept wet te ontwerpen, waarin wordt vastgelegd welke organisaties jaarverslagen moeten maken, welke financiële standaarden worden gehanteerd, door wie de controle plaats moet /mag vinden, en hoe de uitkomsten worden gepubliceerd. De concept wet is in het jaar 2016 breedvoerig besproken met accountantskantoren, de Vereniging Surinaams Bedrijfsleven (VSB), en de ministers van Handel & Industrie en Financiën (R. Bhattacharji, 2016).

De toenemende globalisering wekt bij bedrijven de vraag op naar beter vergelijkbare jaarrekeningen bij zowel nationale als internationale handel. Er is een behoefte bij investeerders en beleggers om het concurrentievermogen van ondernemingen op internationaal niveau te vergelijken. Vanaf 1 januari 2020 is het voor de Surinaamse ondernemingen, die vallen onder de door de wet aangegeven toepassingsgebieden, daarom ook verplicht om de jaarrekening op te stellen aan de hand van de IFRS standaarden. De data van implementatie is door accountantskantoor BDO Suriname, op basis van de wet op de jaarrekening, als volgt samengevat:

1. 1 januari 2020: adoptiedatum. Dit is het adoptiemoment van IFRS, waarbij de IFRS openingsbalans wordt opgesteld.
2. 31 december 2020: vergelijkende cijfers. Deze cijfers moeten worden omgezet naar IFRS alsof IFRS altijd is toegepast.
3. 31 december 2021: betreft de overgang –of transitiedatum waarop de eerste volledige IFRS-jaarrekening dient te worden uitgebracht voor middelgrote entiteiten.
4. Voor “grote” entiteiten dient de eerste volledige IFRS- jaarrekening per 31 december 2020 te worden uitgebracht (BDO Suriname, 2017).

IFRS 1 gaat uit van het principe dat bij eerste toepassing van IFRS een jaarrekening moet worden opgesteld alsof altijd IFRS zou zijn toegepast. Ook de vergelijkende cijfers (ten minste één jaar) moeten worden aangepast. Uitgegaan moet worden van de versie van elke standaard zoals deze van toepassing is op de balansdatum van het financiële jaar waarin voor het eerst IFRS wordt toegepast. Met andere woorden, men mag geen rekening houden met eerdere versies en de daarbij behorende overgangsbepalingen.

Probleemstelling

De bestuurders van de onderneming zijn verantwoordelijk voor de jaarrekening en het voldoen aan de gestelde externe verslaggevingsvereisten. De accountant stelt vast of de jaarrekening een goed beeld geeft van de grootte en de samenstelling van het vermogen en indien het resultaat in overeenstemming is met de regels van de externe verslaggeving, zodat de jaarrekening een juist beeld weergeeft van de economische werkelijkheid. De voorheen gehanteerde standaard om een jaarrekening op te stellen en te controleren is de “Generally Accepted Accounting Principles” gebaseerd op de Surinaamse wet van inkomstenbelasting 1922 en het Surinaams Wetboek van Koophandel (de zogeheten “GAAP”). Door de Wet op de Jaarrekening zijn alle door de wet

aangegeven ondernemingen nu verplicht gesteld IFRS (full) of IFRS SME (IFRS for Small Medium sized Entities) te gebruiken bij de financiële verslaggeving. De nieuwe standaarden zijn dus, voor zowel de samenstellers als de controleurs van de financiële verslaggeving een nieuwe uitdaging. In dit werkstuk wordt de focus gelegd op de voorbereiding en implementatieproces van de accountantskantoren (controleurs) in Suriname op de nieuwe standaarden. Uit het bovengenoemde is de volgende hoofdvraag geformuleerd:

Voldoet de voorbereiding en implementatie van IFRS 1, door accountantskantoren, aan de gestelde eisen volgens de theorie van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving?

In dit werkstuk zal ik met de informatie van twee verschillende accountantskantoren de vergelijking van het praktische en theoretische toepassing in kaart brengen. De vragen die onder andere als hulpmiddel zullen dienen ter beantwoording van de probleemstelling:

1. Wat is de functionaris van het desbetreffend accountantskantoor van mening over de verplichtingen naar de International Financial Reporting Standards (IFRS)?
2. Op welke manier worden de functionarissen op de desbetreffende accountantskantoor voorbereid op de eerste implementatie van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS 1 “first time adoption”)?
3. Het is volgens de wet vanaf het jaar 2020 verplicht voor de, onder de wet aangegeven ondernemingen, de financiële verslaggeving op te stellen volgens de IFRS. Is het aantal van twee jaren voldoende tijd om het personeel van een accountantskantoor voor te bereiden naar deze standaard toe?
4. Welke verschillen en/ of uitdagingen komen bij kijken bij het gebruik maken van IFRS vergeleken met de hiervoor gehanteerde grondslagen?
5. Welke andere voordelen en/ of nadelen biedt IFRS vergeleken met de voorheen gehanteerde standaard (GAAP).
6. Op welke wijze zorgt het accountantskantoor ervoor dat de stappen volgens de theorie van IFRS 1 worden nageleefd bij de eerste toepassing van IFRS?

Afbakening

IFRS: De internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS), is een set van afspraken over hoe het jaarverslag van een verslag plichtige entiteit er uit dient te zien. De set bestaat uit 17 IFRS standaarden en 41 IAS standaarden. In deze thesis zal afgebakend worden naar slechts de eerste standaard, namelijk IFRS 1 “first time adoption of IFRS”. De wet op de jaarrekening verplicht de in de wet aangegeven Surinaamse ondernemers hun jaarrekeningen vanaf het jaar 2020 op te leveren volgens de IFRS. Dit is de rede geweest om deze thesis af te bakenen naar deze standaard, aangezien de overstap van de GAAP naar IFRS een actueel onderwerp is binnen de Surinaamse economie.

Accountantskantoren in Suriname: om een beeld te krijgen over de voorbereiding van Surinaamse accountantskantoren naar IFRS en om uiteindelijk een uitspraak hierover te doen zijn de onderzoeksobjecten in deze thesis afgebakend naar twee willekeurig gekozen Surinaamse accountantskantoren.

Dataverzamelingmethode

1. Literatuurstudie: dit onderzoek heeft zich gericht op literatuur en internetbronnen met de bedoeling inzicht te verkrijgen in de stappen die gevolgd dienen te worden alvorens IFRS wordt toegepast. De verkregen literatuur is als volgt vergeleken met de informatie uit het veld onderzoek.
2. Veld onderzoek: er zijn interviews afgenomen bij twee willekeurig gekozen accountantskantoren in Suriname. Dit om de praktische ervaring vanuit de beroeps cultuur te begrijpen en te vernemen wat de uitdagingen zijn die gepaard gaan met de implementatie van IFRS voor Surinaamse bedrijven.

Meest relevante literatuur, internet en orale bronnen

1. De Surinaamse wet op de jaarrekening en recente krantenartikelen.
2. Handboek voor jaarrekeningen 2017.
3. IFRS standaarden verkregen uit de website van de IFRS Foundation.
4. Interviews met twee functionarissen van twee willekeurig gekozen accountantskantoren, waarvan de namen vanwege confidentialiteit, anoniem gehouden worden.

Doel van het onderzoek

Het eerste doel van dit onderzoek is het streven van een persoonlijk doel, namelijk het afronden van mijn studie aan de Anton de Kom Universiteit van Suriname en het verwerven van mijn graad in Bachelor of Science in de Economie. Ook is het van belang dat de lezer door middel van dit onderzoek meer inzicht verkrijgt inzake de eerste toepassing van IFRS 1, in zowel de theoretische kader als de praktische toepassing van de bedoelde standaard, door de accountantskantoren in Suriname. Verder hoop ik met dit verslag een bijdrage te leveren aan het creëren van een bewuste samenleving over het belang van goede externe verslaggeving.

Maatschappelijke relevantie

Deze thesis is maatschappelijke relevant, omdat het als naslagwerk kan dienen voor studenten en wetenschappers voor verder onderzoek. Voorts kan dit onderzoek leiden tot meer betrokkenheid van de samenleving bij de economische veranderingen van de wet en regelgeving, die moeten leiden tot een transparantere economie. Ten slotte kunnen ondernemers en accountantskantoren in Suriname dit onderzoek gebruiken als eventuele handleiding en/of inzichtverschaffing voor de eerste toepassing van de internationale standaard voor financiële verslaggeving, gezien het feit dat er binnen de economie weinig bewustzijn bestaat over het belang van de IFRS en de voordelen die deze set van standaarden met zich meebrengt.

De thesis is als volgt gestructureerd:

In hoofdstuk 1 wordt er ingegaan op de Surinaamse wet op de jaarrekening, de elementen van de jaarrekening, de gekozen grondslag voor het opstellen van de jaarrekening en het verschil met de voorheen gehanteerde standaard (GAAP). Voorts wordt er ingegaan op het toepassingsgebied, de omvangscriteria en inrichtingsvereisten, de opmaak- en publicatieplicht, de accountantscontrole verklaring, sancties en overgangsbepaling gebaseerd op de Surinaamse wet op de jaarrekening.

In hoofdstuk 2 wordt er eerst algemeen informatie gegeven over de IFRS. Hierop volgt de theorie over de specifieke gekozen standaard voor deze thesis, namelijk IFRS 1 “First Time Adoption”. Ook wordt er uitgelegd hoe de overgang plaats moet vinden volgens IFRS 1 voor de Surinaamse entiteiten om in 2020, 2021 de jaarrekeningen in te kunnen dienen.

In hoofdstuk 3 wordt de theorie van hoofdstuk 2 getoetst. Dit geschiedt door de praktisch toepassing van de IFRS standaard te vergelijken met de behandelde theorie.

Vervolgens wordt deze thesis afgesloten met conclusies en aanbevelingen. Op basis van de uitgekomen resultaten zijn de aanbevelingen gedaan.

Ten slotte bevindt u de geraadpleegde bronnen voor dit onderzoek.

1 Theoretisch kader inzake IFRS

1.1 De Surinaamse wet op de jaarrekening

Inleiding

Volgens de president van de Suva, R. Van Trikt RA, scoort Suriname onder meer erg laag op internationale rankings voor investment entry, bureaucratie, vergunningen procedures en transparantie. De bekende achterstanden van jaarrekeningen, accountantsrapporten bij vooral staatsbedrijven zijn bekend. Tot nu toe stelden enkele grote bedrijven, banken, verzekeringsmaatschappijen nog redelijk op tijd hun jaarrekening op. De wet op de jaarrekening is aangenomen om verandering te brengen op dit probleem. Met deze wet wordt beoogd de externe verslaggeving van ondernemingen en staatsbedrijven in Suriname nader te regelen (van Trikt, 2017). In dit hoofdstuk worden de hoofdpunten van de wet op de jaarrekening besproken, aangezien de bedoelde wet de rede is voor het toepassen van IFRS 1.

Elementen van de jaarrekening

De kwalitatieve kenmerken en grondbeginselen van de jaarrekening zorgen voor een betere transparantie en structuur bij het opstellen van de financiële verslaggeving bij de Surinaamse bedrijven. De wet op de jaarrekening beoogt resultaten te zien op verschillende gebieden.

Een IFRS-jaarrekening bestaat uit (IAS 1):

1. een balans (statement of financial position): Op de balans staan je activa en je passiva. Activa zijn kort gezegd alle bezittingen van je entiteit, dus het bedrijfspand, de inventaris, de voorraden, het geld in kas en de debiteuren. Passiva zijn de zaken waarmee je de activa hebt betaald, dus je schulden aan de bank, het eigen vermogen, de salarissen van je werknemers, de crediteuren etc.
2. een winst- en verlies rekening (statement of comprehensive income): Op een winst- en verliesrekening of resultatenrekening zet je alle inkomsten en uitgaven van je entiteit uit een bepaalde periode, meestal een kalenderjaar. Het verschil tussen de inkomsten en uitgaven is de winst, of als de uitgaven meer waren dan de inkomsten, het verlies.

3. mutatie overzicht van het eigen vermogen (statement of changes in equity): Mutaties in het eigen vermogen tussen twee balansdatums weerspiegelen de toename of afname van de netto activa (het verschil tussen bezittingen van een entiteit en de schulden) gedurende een bepaalde periode. Dit gebeurt door een aansluiting te geven tussen begin- en eindsaldo van alle componenten van het eigen vermogen.
4. kasstroomoverzicht (cashflow statement): Een kasstroomoverzicht is een overzicht van de kasstroom, de feitelijke geldstromen die in een entiteit in de loop van een boekjaar binnenkomen en uitgaan.
5. de toelichting (notes): de toelichting bevatten additionele informatie over de balans, de winst- en verliesrekening, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht. In de toelichting worden beschrijvingen of opsplitsingen verstrekt van posten die in deze overzichten zijn vermeld, en informatie over posten die niet in aanmerking komen voor opname in deze overzichten.

Belangrijkste verschillen tussen de GAAP en IFRS

Zoals eerder aangegeven waren er namelijk geen algemeen geldende (verplichte) regels over hoe financiële verslagen (zoals Jaarrekeningen) er uit moeten zien in Suriname. De standaarden die gebruikt werden waren gebaseerd op de wet inkomstenbelasting van 1922 en het Surinaams Wetboek van Koophandel. Deze waren de algemene aanvaardbare standaarden (GAAP) voor de financiële verslaggeving.

Het grootste verschil tussen de twee standaarden is, dat de GAAP rule-based is in tegenstelling tot IFRS die principle-based is (Stolowy, 2008). Met andere woorden, rule-based bevat precieze en branche specifieke richtlijnen, in tegenstelling tot principle-based waar de inhoud van een transactie de vorm ervan overschrijdt. De set van standaarden bij zowel GAAP als IFRS zijn op twee verschillende manieren geschreven, het aantal verschillen tussen de twee standaarden is dus oneindig veel. Enkele verschillen zijn als volgt:

1. IFRS staat het LIFO systeem bij voorraadbeheer niet toe terwijl the GAAP dit wel toelaat, omdat LIFO-voorraadbedragen zijn gebaseerd op verouderde cijfers (historische kostprijs) (IAS 2, 2018)

2. IFRS is gebaseerd op de “fair value accounting” (reële waarde oftewel de actuele waarde) in plaats van de historische kostprijs (oftewel de aanschafwaarde) zoals bij de GAAP. (IFRS 13, 2018)
3. Vergoedingen van derden om voorzieningen af te wikkelen moeten onder de GAAP opgenomen worden indien ontvangst waarschijnlijk is, terwijl onder IFRS opname slechts toegestaan is indien ontvangst praktisch zeker is. Voorzieningen mogen dus, alleen worden opgenomen voor toekomstige verplichtingen, maar niet voor toekomstige risico's. Het is dus ook niet toegestaan om in financieel goede jaren extra voorzieningen te treffen omdat verwacht wordt dat er in de toekomst slechtere resultaten zullen worden behaald. (IAS 37, 2018)
4. Alle ondernemingen die IFRS toepassen zijn verplicht een kasstroomoverzicht op te nemen in de jaarrekening (IAS 7, 2018)
5. Er kunnen mogelijke aanpassingen gepleegd worden bij toepassing van IFRS op diverse contracten als pensioenverplichtingen, arbeidscontracten, winstdelingsregelingen, sommige verkoopcontracten, lease- of huurovereenkomsten. Men moet een duidelijk beeld krijgen over de impact en de omvang van de werkzaamheden (inhoud overschrijdt de vorm).

Toepassingsgebied

De wet beoogt de externe verslaglegging van ondernemingen nader te regelen. Hierbij is als reikwijdte bepaald de Naamloze vennootschappen, Onderlinge Waarborgmaatschappijen, Coöperaties, Verenigingen, Stichtingen, (publiekrechtelijke) rechtspersonen, Parastatale instellingen. Formeel Buitenlandse Vennootschappen (de Vennootschap onder Firma en de Commanditaire Vennootschap voor zover betreffende buitenlandse kapitaalverschaffers) vallen eveneens onder de reikwijdte van de wet.

Onder de Formeel Buitenlandse Vennootschap wordt bedoeld een naar een ander dan Surinaams recht opgerichte, rechtspersoonlijkheid bezittende kapitaalvennootschap die haar werkzaamheid geheel of nagenoeg geheel in Suriname verricht en voorts geen werkelijke band heeft met de staat waarbinnen het recht geldt waarnaar zij is opgericht. Deze categorie vennootschappen zijn opgenomen om misbruik te voorkomen dat gebruik wordt gemaakt van een buitenlandse vennootschap om niet onder de werking van deze wet te vallen. (de Wet op de Jaarrekening, 2018)

Voor de definitie van het toepassingsgebied zijn ook opgenomen de Organisaties van Openbaar Belang (zogenaamde OOB's). Dit is geen rechtsvorm op zich, maar een kwalificatie van type bedrijven die een zodanig maatschappelijk belang hebben dat ondeugdelijk bestuur en financiële verantwoording van negatieve invloed kan zijn op het vertrouwen in de publieke functie. De wet bepaald dat onder OOB's moeten worden gerekend:

1. in Suriname gevestigde naamloze vennootschap waarvan uitgegeven effecten openbaar worden verhandeld dan wel een openbare notering hebben
2. een in Suriname gevestigde (onder toezicht staande) kredietinstelling
3. een in Suriname gevestigde (onder toezicht staande) verzekeraar
4. een in Suriname gevestigd (onder toezicht staand) pensioenfonds
5. parastatale instellingen, ongeacht hun grootte en rechtsvorm, voor zover ze niet reeds onder een sub a tot en met d genoemde organisatie vallen.

Omvangcriteria en inrichting vereisten

Voor kwalificerende ondernemingen en instellingen dient hun verslaglegging te worden ingericht conform voorgeschreven verslaggevingsstandaarden. Hiervoor komen in aanmerking (de wet op de jaarrekening, 2017):

1. international financial reporting standards (IFRS);
2. IFRS for Small or Medium sized Entities (IFRS for SME's); of
3. fiscale waarderingsgrondslagen conform de Wet op de Inkomstenbelasting van 1922 en het Surinaams Wetboek van Koophandel.

Alvorens te kunnen bepalen welke van de bovenstaande standaarden moeten worden toegepast dient te worden beoordeeld of aan bepaalde omvangscriteria is voldaan. De uitgangspunten hierbij zijn (de wet op de jaarrekening, 2017):

1. Totale waarde van de activa per balansdatum.
2. Netto omzet, niet inbegrepen incidentele items.
3. Gemiddeld aantal full-time werknemers gedurende een jaar.

Zie tabel 1 voor de omvangcriteria en bijbehorende inrichtingsvereisten.

Tabel 1: Omvangcriteria toepassing IFRS

Rechtspersoon	Waarde van de activa	(netto)-omzet	Personeel	Te hanteren standaard
OOB	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	(full) IFRS
Groot	>SRD 12 mln.	>SRD 24 mln.	>50 personen	(full) IFRS
Middelgroot	>SRD 3 mln.	>SRD 6 mln.	>20 personen	IFRS for SME
Klein	≤ SRD 3 mln.	≤ SRD 6 mln.	≤ 20 personen	Fiscale waarderingsgrondslagen

Bron: BDO Suriname, 2017

Opmaken jaarrapport en publicatieplicht

De wet schrijft een termijn voor van 6 maanden na het einde van het boekjaar voor het opmaken van de jaarrekening en het bestuur verslag. Hierna dient de jaarrekening, bestuur verslag en controleverklaring beschikbaar te worden gesteld aan de aandeelhouders of hiermee gelijkgestelden. De publicatieplicht is eveneens specifiek geregeld in de wet. Publicatie in de zin van de wet is gelijk aan het deponeren bij het handelsregister, of het beschikbaar stellen van het jaarrapport (bestuur verslag, jaarrekening en eventueel de overige gegevens) ten kantore van de onderneming. Dit laatste zal in de regel moeten plaatsvinden binnen 8 werkdagen nadat de jaarrekening is vastgesteld.

Wat feitelijk niet nieuw is, maar wat wel specifiek is geregeld, betreft de hoofdelijke aansprakelijkheid jegens derden van bestuurders en, indien van toepassing (vastgelegd in de statuten), leden van de Raad van Commissarissen en of hiermee gelijkgestelden.

Dit betreft misleidende voorstelling van zaken en situaties dat schade is geleden door derden indien niet tijdig de jaarrekening is opgemaakt of openbaar gemaakt.

Vereisten voor accountantscontrole

Door een onafhankelijk gecertificeerde accountant dient jaarlijks een accountantscontrole te worden uitgevoerd. Een gecertificeerde accountant houdt in dat de betreffende accountant ingevolge de Wet Bedrijven en Beroepen (S.B. 2017 no. 40) bij of krachtens Staatsbesluit dient te zijn gecertificeerd.

Door de wetgever is vooralsnog bepaald dat OOB's, grote ondernemingen en middelgrote ondernemingen een verplichte accountantscontrole moeten uitvoeren. Dit zal niet alleen de private ondernemingen betreffen, maar eveneens ook de parastatale instellingen (w.o. publiekrechtelijke rechtspersonen).

Met betrekking tot de controleverklaring worden de volgende vier strekkingen onderscheiden:

- 1. De goedkeurende controleverklaring:** Deze verklaring houdt in dat de controlerende accountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording voldoet aan de te stellen eisen. Deze eisen kunnen per bedrijfstak verschillen in verband met wettelijke en overige voorschriften. In bepaalde situaties kan in een controleverklaring een toelichtende paragraaf worden opgenomen. Deze toevoeging doet geen afbreuk aan het oordeel van de accountant.
- 2. De controleverklaring met beperking:** Deze verklaring houdt in dat de accountant bezwaar tegen de verantwoording en/of onzekerheden met betrekking tot de controle zijn blijven bestaan die van materieel belang zijn, zodat zij in de controleverklaring tot uitdrukking dienen te worden gebracht. In een controleverklaring met beperking moeten in geval van bezwaar tegen de verantwoording de woorden 'met uitzondering van' en in geval van onzekerheden met betrekking tot de controle, de woorden 'onder voorbehoud van' worden gebruikt.
- 3. De controleverklaring met oordeelonthouding:** Deze verklaring houdt in dat bij de accountants onzekerheden met betrekking tot de controle zijn blijven bestaan van zodanige aard en omvang dat hij geen goedkeurende controleverklaring noch een controleverklaring met beperking kan geven. In een controleverklaring met oordeelonthouding moeten de woorden 'geen oordeel omtrent de getrouwheid van ...(aanduiding van de verantwoording) als geheel' worden gebruikt en moet worden vermeld omtrent welke aangelegenheden onzekerheid bestaat en welke oorzaken en/of omstandigheden tot deze onzekerheid hebben geleid.

- 4. De afkeurende controleverklaring:** Deze verklaring houdt in dat de accountant tot het oordeel is gekomen dat de verantwoording niet voldoet aan de eraan te stellen eisen. In de afkeurende controleverklaring moeten de woorden 'niet getrouw' of 'niet juist' worden gebruikt en moeten de aard en de draagwijdte van het bezwaar worden aangegeven. De afkeurende controleverklaring komt in de praktijk niet veel voor, aangezien de verantwoording wordt aangepast naar aanleiding van het bezwaar van de accountant (Barabara Majoor en John van Kroolenburg, 2011).

Handhaving en sancties

De wet biedt aan iedere belanghebbende de mogelijkheid om via de kantonrechter nakoming af te dwingen voor het opmaken, vaststellen en publiceren van de jaarrekening en het verrichten van een accountantscontrole. Het niet nakomen wordt juridisch aangemerkt als een economisch delict. Hiervoor kan dientengevolge een boete worden opgelegd voor het niet nakomen van deze vereisten. De boetes zijn maximaal SRD 10.000 voor niet opmaken van de jaarrekening tot maximaal SRD 100.000 voor het niet publiceren en niet verrichten van een accountantscontrole.

Ingangs- en overgangsbepalingen

Geïnterpreteerd vanuit de wettekst is de wet op de jaarrekening ingegaan in 2018. Door de wetgever is een termijn van nog eens twee jaar voor grote rechtspersonen en OOB's en drie jaar voor de overige categorieën ondernemingen geformaliseerd voor het inrichten van hun jaarrekeningen conform de van toepassing zijnde inrichtingscriteria. Dit betekent dus, dat alle bedrijven kwalificerend als middelgroot, groot en OOB met ingang van 2018 een jaarrekening moeten opmaken die voldoet aan de aangewezen verslaggevingsstandaard. Tevens dienen zij een accountantscontrole te laten uitvoeren. Kleine rechtspersonen zullen eveneens een jaarrekening moeten opmaken. Pas in 2020 zullen de jaarrekeningen van OOB's en grote rechtspersonen volledig moeten worden gebaseerd op de regels van IFRS. Voor de middelgrote rechtspersonen gaat de IFRS for SME's in per het boekjaar 2021. De Wet voorziet, dus een overgangperiode van 3 jaren, waarbij ondernemingen in de gelegenheid worden gesteld om zich voor te bereiden op de toe te passen waarderingsgrondslagen (de Wet op de Jaarrekening, 2017).

1.2 IFRS

Voordat er ingegaan wordt op IFRS 1 moeten wij eerst weten wat IFRS in zijn geheel inhoudt. IFRS staat voor International Financial Reporting Standards.

Bij financiële verslaglegging gaat het om informatieverstrekking en dan met name over de financiële positie en prestatie van de onderneming. Er kan een tegengesteld belang spelen tussen de eigenaren van de entiteit en de buitenstaanders die de informatiebehoefte hebben. Om te voorkomen dat de eigenaren onvoldoende informatie openbaar maken (disclosen) worden er regels opgelegd ten aanzien van de externe verslaggeving. Zowel het recht als de bedrijfseconomie zijn belangrijke elementen die een rol spelen bij externe verslaggeving. Externe verslaggeving gaat om informatieverschaffing aan buitenstaanders. Het gaat om een systematische informatieverstrekking in kwartaal- halfjaarberichten of andere verschijningsvormen, maar de belangrijkste is de jaarrekening. IFRS is vanaf 01 januari 2020 de vereiste grondslag bij het indienen van de financiële verslaggeving. Alvorens er overgegaan werd naar globalisering van de IFRS standaarden, hanteerde elk land zijn eigen grondslagen – bijvoorbeeld USA die de US General Accepted Accounting Principles (GAAP) hanteerde of België de Belgische GAAP. Zo hanteerden Surinaamse bedrijven de lokale “GAAP”, die in Suriname is gebaseerd op de wet inkomstenbelasting van 1922 en het Surinaams Wetboek van Koophandel. Met de toenemende globalisering van de bedrijfswereld rees de vraag naar beter vergelijkbare balansen en resultatenrekeningen. Investeerders en beleggers willen het concurrentievermogen van ondernemingen over de landsgrenzen heen vergelijken. Een omschakeling die in de literatuur omschreven wordt als een van de grootste keerpunten in de geschiedenis van de financiële verslaggeving. De accountantskantoren in Suriname zullen naast de verplicht gestelde entiteiten, het meest te maken krijgen met de nieuwe verandering, omdat zij de groep vormen die de jaarrekeningen controleren. Het is een van de grootste uitdagingen in de huidige economische en accounting wereld. Het zal wel zo zijn dat een tal van ondernemingen niet tevreden zijn met de IFRS, maar IFRS biedt op lang termijn kwalitatieve voordelen.

1.3 Kwalitatieve kenmerken van de IFRS

De kwalitatieve kenmerken van de IFRS zijn de eigenschappen die de in de jaarrekening opgenomen informatie nuttig maken voor gebruikers, de kenmerken komen overeen met die van de richtlijnen van de jaarrekening (Titel 9, BW 2). De vier voornaamste kwalitatieve kenmerken zijn begrijpelijkheid, relevantie, betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid.

Begrijpelijkheid

Een essentieel kenmerk van de informatie, die in jaarrekeningen wordt verschaft is, dat zij gemakkelijk begrijpelijk is voor gebruikers. In dit verband worden gebruikers geacht een redelijke kennis te bezitten van het bedrijfsleven, van economische activiteiten, evenals van de verslaggeving, en bereid te zijn de informatie met een redelijke mate van toewijzing te bestuderen. Informatie over ingewikkelde aangelegenheden, die in de jaarrekening moeten worden opgenomen, omdat ze voor gebruikers relevant zijn bij het nemen van economische beslissingen, mag bij gevolg niet worden weggelaten uitsluitend op grond van het feit dat ze voor bepaalde gebruikers te moeilijk te begrijpen zou zijn.

Relevantie

Informatie is relevant als zij de economische beslissingen van gebruikers beïnvloedt door hen als hulpmiddel te dienen bij het beoordelen van vroegere, huidige of toekomstige gebeurtenissen of bij het bevestigen of corrigeren van vroegere beoordelingen. De voorspellende en bevestigende betekenis van informatie houden verband met elkaar. Informatie over de financiële positie en prestaties in het verleden wordt vaak gebruikt als uitgangspunt voor het voorspellen van de toekomstige financiële positie en prestaties.

De relevantie van informatie is afhankelijk van haar aard en materialiteit. Informatie is materieel indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan een invloed zou kunnen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen. De materialiteit van de post of fout is afhankelijk van de omvang daarvan, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaats vindt.

Betrouwbaarheid

Informatie heeft de eigenschap van betrouwbaarheid als zij vrij is van wezenlijke onjuistheden en vooroordelen en als gebruikers ervan mogen uitgaan dat zij een getrouwe weergave is van wat zij voorgeeft weer te geven of wat zij in redelijkheid verwacht mag worden weer te geven.

Om betrouwbaar te zijn, moet informatie een getrouw beeld geven van de transacties en andere gebeurtenissen die zij ofwel voorgeeft weer te geven, ofwel in redelijkheid verwacht mag worden weer te geven. Als informatie een getrouwe weergave moet zijn van de transacties en

gebeurtenissen die zij pretendeert weer te geven, is het noodzakelijk dat die administratief worden verwerkt en gepresenteerd in overeenstemming met hun wezen en de economische realiteit en niet alleen in hun juridische vorm.

Om betrouwbaar te zijn, moet informatie die in jaarrekeningen is vervat, onpartijdig zijn. De informatie moet zonder vooringenomenheid worden weergegeven. Er is sprake van partijdigheid indien de opsteller van de jaarrekening beslist informatie wel of niet op te nemen, met als doel de beslissing van de gebruiker van de jaarrekening te beïnvloeden.

Vergelijkbaarheid

Omdat de beslissingen van investeerders en crediteuren meestal te maken hebben met het selecteren van alternatieven, is informatie het handigst wanneer deze vergelijkbaar is met die van andere entiteiten. Consistentie kan vergelijkbaarheid helpen verbeteren, maar het is geen vervanging voor vergelijkbaarheid. Bijvoorbeeld het consistent presenteren van financiële overzichten in hetzelfde formaat en hetzelfde detailniveau, helpt bij het begrijpen van de prestaties van de entiteit. Zo ook wanneer een rapporterende entiteit zijn informatie wilt vergelijken met die van zijn concurrent (handboek Jaarrekeningen, 2017).

1.4 Grondbeginselen voor het samenstellen en controleren van de jaarrekening.

Door beginselen op te stellen voor accountants, wordt geprobeerd financiële rapporten van onderneming over de gehele wereld zo transparant en harmonieus als mogelijk te maken. Het doel hiervan is om eventuele misstanden of valse rapportages te detecteren en te laten vervolgen. De grondbeginselen voor het opstellen van de jaarrekening zijn:

1. Het toerekeningsbeginsel

Het toerekeningsbeginsel betekent dat transacties niet verwerkt worden op moment dat de geldmiddelen worden ontvangen of betaald maar op het moment dat de transactie wordt gesloten of de gebeurtenis zich voordoet. Op deze manier worden transacties verwerkt in de periode waarop deze betrekking heeft. Er wordt dus in de jaarrekening niet alleen rekening gehouden met afgeronde transacties in het boekjaar maar ook met nog af te ronden transactie (vorderingen en schulden). Het toepassen van het toerekeningsbeginsel geeft een beter inzicht in de aard en omvang van de activiteiten en de resultaten die gedurende het jaar hebben plaatsgevonden.

2. Het continuïteitsbeginsel

Het continuïteitsbeginsel betekent dat bij het opstellen van de jaarrekening wordt uitgegaan van de veronderstelling dat de continuïteit van de entiteit gewaarborgd is. Er wordt uitgegaan van het voortzetten van de bedrijfsactiviteiten. Er is in de toekomst voor zover te overzien, geen voornemen of noodzaak om de entiteit te liquideren of de omvang van de activiteiten fors te beperken. Indien niet voldaan is aan de continuïteitsveronderstelling, is er de noodzaak om andere waarderings- resultaatbepalingsgrondslagen toe te passen. Dit betekent in de praktijk dat er een lagere waardering in de jaarrekening tot stand komt.

3. Bestendigheidsbeginsel

Het bestendigheidsbeginsel is een van de algemeen aanvaarde grondslagen voor het opstellen van een jaarrekening. Het houdt in dat een onderneming elk jaar dezelfde grondslagen voor de bepaling van vermogen en resultaat dient te gebruiken, tenzij zich bijzondere omstandigheden voordoen die een wijziging rechtvaardigen. Doet een onderneming dit niet dan is het bijvoorbeeld onmogelijk een vergelijking door de tijd te maken. Een voorbeeld hiervan is, wanneer men kiest voor een bepaalde manier van afschrijving, men deze zo lang mogelijk moet handhaven. Vrijwel iedere onderneming of instelling heeft te maken met afschrijving, oftewel de waardevermindering van bezittingen. Of het nou een computer op kantoor of een productiemachine in een fabriekshal betreft, al deze instrumenten zijn onderhevig aan waardevermindering. Het bestendigheidsbeginsel stelt hieromtrent dat wanneer men als onderneming heeft gekozen voor een bepaalde wijze van afschrijving, bijvoorbeeld in vijf jaar, men deze keuze zo veel mogelijk handhaaft. Het bestendigheidsbeginsel heeft als doel om te zorgen voor consistentie in de bedrijfsvoering en de accounting. Voor veel ondernemingen is dit belangrijk, op deze manier komt men niet voor onverwacht verliezen of grote fluctuaties in de balans te staan.

Hoewel men conform het bestendigheidsbeginsel zoveel mogelijk dient vast te houden aan de keuze van afschrijving, zijn hier enkele uitzonderlijke situaties op. Over het algemeen geldt dat men binnen de accounting het bestendigheidsbeginsel kan schenden, indien er externe factoren zijn die de situatie dusdanig veranderen dat de oude manier van afschrijven niet meer mogelijk is. Men kan hierbij denken aan een wetswijziging of een overname door een andere onderneming.

4. Realisatiebeginsel

Het realisatiebeginsel of realisatieprincipe houdt kort gezegd in dat een onderneming pas winst mag rekenen op het moment dat ook voldoende zeker is dat deze winst wordt behaald. Over het algemeen wordt gesteld dat aan het realisatiebeginsel is voldaan wanneer de verkoop en de aflevering van producten zijn volbracht. Dit is slechts een algemene regel, op welke manier het realisatiebeginsel precies wordt ingevuld, is afhankelijk van de onderneming en de accountant die het beginsel in de praktijk brengt.

Door het realisatiebeginsel kunnen ondernemingen winsten pas doorrekenen in de bedrijfsvoering wanneer deze ook een balansdatum hebben, oftewel wanneer vaststaat dat ze op de balans komen. Op deze manier bevordert het realisatiebeginsel eerlijke boekhouding. Zonder dit beginsel zouden ondernemingen grote winsten kunnen opschrijven voor het einde van het jaar, om zo de jaaromzet te vergroten. Door het realisatiebeginsel kunnen deze winsten pas worden opgeschreven wanneer ze ook daadwerkelijk op de balans staan, waardoor men niet zomaar bedragen bij de winst kan opschrijven.

5. Matchingbeginsel

Het matchingbeginsel betekent dat de kosten en opbrengsten gerelateerd aan dezelfde transactie of gebeurtenis in dezelfde periode verwerkt worden in de winst- en verliesrekening. De kosten worden verwerkt op het moment dat de baten (het geld verdienen) zijn gerealiseerd. (Kollenburg, 2011).

2. IFRS 1

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de eerste standaard van de IFRS behandeld, namelijk de IFRS 1 First time adoption. IFRS 1 is verplicht voor elke eerste toepasser die een verklaring aflegt, dat haar jaarrekening in overeenstemming met de IFRS is samengesteld. Het doel van IFRS 1 is het voorzien van procedures die een entiteit moet volgen bij de eerste toepassing van IFRS. In dit hoofdstuk zullen de algemene bepalingen van IFRS 1 besproken worden. Hierop volgt de entiteitstransitie naar IFRS per 31 december 2020, waarbij er stapvoets uitgelegd wordt hoe de transitie naar IFRS plaats vindt.

2.2 De theorie achter de eerste toepassing van IFRS 1: algemene bepalingen

IFRS 1 heeft grote praktische betekenis voor sectoren en landen waarvan wordt verwacht dat ze in de nabije toekomst de normen zullen overnemen. Het is van toepassing op een entiteit die haar eerste IFRS-jaarrekening presenteert en grondregels uiteenzet die een entiteit moet volgen wanneer zij de normen voor de eerste keer toepast.

Het doel van IFRS 1 is ervoor te zorgen dat de eerste jaarrekening van een entiteit voldoet aan IFRS en informatie van hoge kwaliteit bevat, die:

1. transparant is voor gebruikers en vergelijkbaar voor alle gepresenteerde perioden;
2. een geschikt startpunt biedt voor accounting onder IFRS, waarbij er ook consequent gebruik gemaakt wordt van een standaard layout en de entiteiten een eigen verantwoording afleggen;
3. gegenereerd kan worden voor een prijs die niet hoger is dan het voordeel voor gebruikers.

Met deze standaard wilt men, dus de grondslag voor schrijven voor de presentatie van jaarrekeningen voor algemene doeleinden, teneinde vergelijkingen mogelijk te maken, zowel met de jaarrekeningen van de entiteit over vorige perioden als met de jaarrekeningen van andere entiteiten. Om dit doel te bereiken, worden in deze standaard algemene vereisten voor de presentatie van jaarrekeningen, leidraden voor hun structuur en minimumvereisten voor hun

inhoud uiteengezet. De opname, waardering en toelichting van specifieke transacties en andere gebeurtenissen worden behandeld in andere standaarden en interpretaties.

De vereiste voorbereidingen op de controle die de accountant zal treffen bij de eerste adoptie van IFRS bestaat volgens de IFRS Foundation uit drie stappen, deze zijn als volgt (IFRS Foundation, 2018):

1. De corporate governance.
2. Creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS.
3. Overgang van GAAP naar IFRS.

Ad 1 Corporate Governance

Het begint allemaal bij de Corporate Governance (behoorlijk ondernemingsbestuur) van een entiteit. Corporate Governance handelt over de vraag hoe invulling wordt gegeven aan het bestuur van een onderneming en hoe verantwoording over dit bestuur wordt afgelegd. Governance gaat over besturen en beheersen over verantwoordelijkheid, zeggenschap en toezicht. Integriteit en transparantie spelen hierbij een grote rol. De wet op de jaarrekening zorgt ervoor dat deze basis principes gerealiseerd worden bij de toepassing. Het Corporate Governance structuur bestaat uit het bestuur, raad van commissarissen (rvc), en de algemene vergadering van aandeelhouders (AVA). Deze groep weet precies wat de werkwijze en bevoegdheden zijn van de vennootschap. Deze belanghebbende partijen zijn daarom verantwoordelijk voor de corporate governance structuur van de vennootschap en de naleving van deze code (Andre Saheblal, 2015).

De zwaarste taak ligt natuurlijk bij het bestuur dat belast is met het besturen van de vennootschap, hetgeen onder meer inhoudt dat hij verantwoordelijk is voor de realisatie van de doelstellingen van de vennootschap, de strategie en het beleid en de daaruit voortvloeiende resultatenontwikkeling. Het bestuur legt hierover verantwoording af aan de rvc en aan de ava. Het bestuur is verantwoordelijk voor de naleving van alle relevante wet- en regelgeving, het beheersen van de risico's verbonden aan de ondernemingsactiviteiten, etc. Hij rapporteert hierover aan en bespreekt de interne risicobeheersing- en controlesystemen met de rvc. Het is hierom van belang dat de accountant een functiescheiding ziet binnen deze twee groepen. De voornaamste reden hiervoor is

dat de controle op het bestuur niet door dezelfde groep avo leden mag plaats vinden. Accountants doen de controle op de functiescheiding middels het opstellen of controleren van de organogram.

Het is voor elke entiteit/onderneming belangrijk de ‘best practices’ binnen hun branche te kennen. Jaarlijks moet een jaarrekening worden gepubliceerd waaraan het bestuur ook het daarbij behorende bestuur verslag toevoegt, die gebaseerd is op de cijfers van het huidig jaar. Naar aanleiding van het bestuur verslag kan de accountant ook toetsen indien er good corporate governance heeft plaats gevonden. Het bestuur verslag biedt het bestuur van de onderneming de mogelijkheid om de resultaten en de financiële positie uitgebreid(er) toe te lichten en meer aandacht te besteden aan verwachte toekomstige ontwikkelingen (Andre Saheblal, 2015).

Ad 2 Creëren van een bewuste omgeving omtrent de IFRS changes

Het bestuur zal erop moeten toezien dat de administratie juist en volledig wordt uitgevoerd, omdat het bedrijfsgebeuren allemaal daar bijgehouden wordt en uiteindelijk worden met die cijfers de jaarrekening samengesteld. Indien het bestuur niet weet hoe dit gedaan wordt, kan een accountant hier als consultant optreden. Het werk van de accountant is niet alleen de controle op financiële verslaggeving, maar deze kan ook functioneren als de samensteller van een jaarrekening of als consultant (verschaffen van adviezen). Het is de taak van de accountant om op de hoogte te zijn van de recente standaarden en deze te kunnen overdragen aan de klant. Om ervoor te zorgen dat de accountants, functionarissen op accountantskantoren en ondernemers (verantwoordelijke voor de samenstelling van de jaarrekening) up to date zijn met de te hanteren standaard word er door de Suva, en dergelijke accountantskantoren trainingen en conferenties verzorgd (R. Van Trikt, 2018). Dit is, vanuit de beroepsorganisatie, de methode om bewustzijn omtrent de IFRS veranderingen te creëren in de samenleving. Jaarrekeningen op tijd publiceren vereist kundigheid, discipline en bovenal een goede administratieve organisatie.

Nadat iedereen dezelfde mindset heeft over het belang van de financiële verslaggeving en hoe deze op de juiste manier eruit dient te zien kan de praktische toepassing van de IFRS van start gaan bij het samenstellen en controleren van de financiële verslaggeving.

Ad 3 Overgang van GAAP naar IFRS

IFRS 1 geeft het proces van overgang als volgt weer (IFRS Foundation, 2018):

1. grondslagen selecteren die in overeenstemming met IFRS zijn
2. opstellen van een openingsbalans voor de eerste gepresenteerde periode, deze openingsbalans dient als uitgangspunt voor verdere toepassing van IFRS;
3. maken van schattingen over informatie in de openingsbalans en andere informatie in de jaarrekening; en
4. vaststellen van de wijze van presentatie in de eerste IFRS- jaarrekening en eventuele tussentijdse toelichtingen.

Grondslagen selecteren

Indien het boekjaar van de entiteit loopt van 1 januari tot en met 31 december en, op basis van de balansdata per 31 december 2018 en 2019, binnen de categorie ‘middelgroot’ valt, dient de entiteit per 31 december 2021 de jaarrekening conform IFRS for SME op te stellen. Voor de categorie “groot”, dient de entiteit per 31 december 2020 de jaarrekening conform IFRS (Full) op te stellen. IFRS schrijft echter voor dat bij de conversie naar IFRS, de standaarden toegepast behoren te worden alsof er altijd al conform IFRS is gerapporteerd (IFRS 1.12).

Openingsbalans

Een entiteit die de standaarden voor de eerste keer toepast, bereidt een openingsbalans voor op de datum van de overgang. Dit is de eerste balans die conform de IFRS is opgesteld. Dit betekent de openingsbalans van het jaar voorafgaand aan het jaar waarin voor het eerst IFRS wordt toegepast, omdat er altijd een vergelijkend jaar moet zijn.

IFRS 1 vereist dat een entiteit de volgende vergelijkende informatie opneemt:

1. Drie balansen
2. Twee overzichten van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten
3. Twee afzonderlijke overzichten van winst of verlies (indien gepresenteerd)
4. Twee kasstroomoverzichten
5. Twee verklaringen van wijzigingen in het eigen vermogen

6. Gerelateerde opmerkingen, inclusief vergelijkende informatie voor alle gepresenteerde verklaringen

De beginbalans dient als uitgangspunt voor de boekhouding van de entiteit onder IFRS. IFRS 1 vereist dat een entiteit een IFRS-openingsbalans moet opstellen en presenteren op de overgangsdatum naar IFRS.

Bij het opstellen van de openingsbalans van de IFRS moeten de volgende regels worden gevolgd, behalve in gevallen waarin IFRS 1 gerichte vrijstellingen verleent en toepassing met terugwerkende kracht verbiedt:

1. Activa (bezittingen) en verplichtingen (schulden) moeten worden opgenomen indien vereist onder IFRS (recognition)
2. activa en verplichtingen moeten worden verwijderd van de balans indien vereist onder IFRS (derecognition)
3. posten die volgens de voorheen toegepaste GAAP werden opgenomen als één type actief, verplichting of component van het eigen vermogen, maar een ander type activa, verplichtingen of componenten van het eigen vermogen volgens IFRS moeten worden gerubriceerd, en
4. alle opgenomen activa en verplichtingen moeten worden gewaardeerd volgens de principes uiteengezet in IFRS.

IFRS 1 vereist dat een eerste toepasser dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving gebruikt in zijn IFRS openingsbalans en voor alle gepresenteerde perioden in de eerste IFRS-jaarrekening. Dit is echter niet eenvoudig, want om dit te bereiken, moet de entiteit voldoen aan elke IFRS die van kracht is aan het einde van haar eerste IFRS-rapportageperiode.

Schattingen

De schattingen die de onderneming maakt voor het bepalen van de openingsbalans dienen consistent te zijn met de schattingen die zij eerder maakten, tenzij er duidelijke indicatoren zijn dat deze schattingen foutief waren. Een onderneming kan dus niet onder GAAP uitgaan van een geschatte levensduur van een actief van 20 jaar en vervolgens zonder gegronde reden onder IFRS

uitgaan van een geschatte levensduur van 10 jaar. Verder is het niet toegestaan om bij het maken van schattingen met betrekking tot het verleden gebruik te maken van de kennis van nu (IFRS 1.14-17).

2.3 Entiteitstransitie naar IFRS per 31 december 2020 voor “grote” rechtspersonen

De overgangs- of transitiedatum is het begin van de vroegste periode waarvoor een entiteit volledige vergelijkende gegevens bevat

IFRS is de reporting standaard die een entiteit slechts één keer zal moeten toepassen bij overgang naar de internationale standaarden. Met andere woorden; men zal na de eerste toepassing van IFRS 1, geen rekening meer houden met deze standaard aangezien de standaard van eenmalig gebruik is per entiteit (IAS 1). Deze standaard dicteert de regels over de overstap van de GAAP naar de IFRS en wat je moet voorbereiden om je allereerste IFRS jaarrekening te presenteren. Wanneer de entiteit de eerst IFRS jaarrekening presenteert zal zij deze verandering ook bekend moeten maken (disclosen), zo weten de gebruikers van de jaarrekening dat de waarderingen en presentatie zullen verschillen van de voorheen gehanteerde standaard.

Bij de voorbereiding zijn er 3 belangrijke stappen die gevolgd dienen te worden:

1. Bereid de jaarrekening voor het huidig jaar voor onder de IFRS waarderingsgrondslagen. Een jaarrekening heeft altijd vergelijkende cijfers. Hier ontstaat het probleem, omdat het voorgaand jaar onder andere regels zijn gewaardeerd en gepresenteerd.
2. De vergelijkende cijfers: om posten te kunnen vergelijken moet er sprake zijn van vergelijkbaarheid. Dit is een van de kwalitatieve kenmerken van een jaarrekening. Om ervoor te zorgen dat de vergelijkbaarheid wordt gewaarborgd, moeten we ervoor zorgen dat niet alleen de jaarrekening van dit jaar, maar ook de jaarrekeningen van het vorig jaar wordt opgesteld onder IFRS. Dit betekent dat wij terug moeten naar het begin van het vorig boekjaar en de beginsaldi moeten aanpassen om de vergelijkende cijfers ook onder IFRS te hebben. Er zullen, dus in totaal 3 rapportageperioden aangepast moeten worden namelijk het huidig jaar, het voorgaand jaar (vergelijkende cijfers) en om de openingssaldi van het voorgaand jaar te krijgen, zal ook dat jaar ervoor aangepast moeten worden. Dit wordt een

heel ingewikkelde technische uitdaging, maar dit zal gelukkig slechts één keer plaats moeten vinden.

3. Voor de begrijpelijkheid zal er ook een afstemming plaats moeten vinden met betrekking tot het resultaat van het huidig jaar onder IFRS vergeleken met het resultaat dat het zou zijn als er nog onder de GAAP gepresenteerd zou worden. Het verschil in resultaat onder de twee verschillende standaarden zal in de eerste IFRS jaarrekening toegelicht moeten worden.

De rechtspersonen die onder de wet gecategoriseerd worden onder “groot” rechtspersonen zullen in 2020 een jaarrekening moeten presenteren onder IFRS Full. Deze verplichting ziet erop toe dat de jaarrekeningen van de grote rechtspersonen vanaf het jaar 2018 volgens IFRS wordt gewerkt. De samenstellers van de wet hebben de data tactisch in elkaar gezet, vanwege het feit dat de vergelijkende cijfers (jaarrekening 2018-2019) voor de jaarrekening van 2020 ook volgens IFRS moeten zijn opgesteld indien de volledige IFRS jaarrekening gepresenteerd kan worden.

De entiteit moet de jaarrekening 2019 en 2020 opstellen en de openingsbalans (begin van de eerste periode waarvoor volledige vergelijkende financiële staten worden gepresenteerd) met terugwerkende kracht herformuleren door de IFRS toe te passen die van kracht is op 31 december 2020. Aangezien IAS 1 vereist dat ten minste één jaar vergelijkende financiële informatie over de vorige periode wordt gepresenteerd, zal de openingsbalans 1 januari 2019 zijn.

3. Praktische toepassing van IFRS 1 door de accountantskantoren in Suriname

3.1 Inleiding

Door middel van interviews bij twee willekeurig gekozen accountantskantoren is er onderzocht hoe de praktische toepassing van IFRS 1 aan toe gaat. De nadruk is gelegd op de accountantskantoren, omdat er in dit onderzoek nagetrokken wordt op welke wijze de desbetreffende groep zich ontwikkeld naar de veranderingen van zowel de wet op de jaarrekening als de nieuwe accounting standaard. Vanwege confidentialiteit en geheimhouding van de handleidingen die geschreven en gehanteerd worden zullen de namen van deze accountantskantoren anoniem gehouden worden. De functionarissen die geïnterviewd zijn geworden zijn gecertificeerde accountants die functioneren onder hun eigen accountantskantoor in Suriname. Er zullen twee voorbereiding en implementatie processen besproken worden. Het eerste kantoor zal in dit onderzoek voortgaan als accountantskantoor X en het ander als Y.

Naar aanleiding van de stappen genoemd in hoofdstuk twee om de eerste keer IFRS toe te kunnen passen hebben de interviews plaats gevonden. De antwoorden zullen resulteren in een beeld over hoe de voorbereiding door de accountantskantoren geschiedt en in welke mate ze voldoen aan de theorie van de IFRS.

3.2 Accountantskantoor X

Het proces om de nieuwe standaarden van de IFRS te bestuderen duurt wel maanden. Het personeel bij een accountantskantoor in Suriname zal deze standaarden goed onder de knie moeten hebben alvorens te starten met het opstellen of controleren (audit) van de financiële verslaggeving. Aan het begin van deze thesis zijn een aantal vragen opgenomen die gesteld zijn geworden aan de functionarissen bij accountantskantoor X als Y. De antwoorden op de vragen worden in die hierop volgende alinea's besproken.

1. Wat is de functionaris van mening over de verplichtingen naar de International Financial Reporting Standards (IFRS)?

Volgens de functionarissen bij accountantskantoor X is de overstap naar IFRS zeker voor Surinaamse ondernemingen een goed begin naar een transparante en gestructureerde verslaggeving. De verplichting is eindelijk een stap in de goede richting voor de Surinaamse economie en handelsindustrie. Op deze manier, middels het gebruik van IFRS, kunnen onze ondernemingen op internationale markten beter onderhandelen omdat we eindelijk dezelfde taal (zelfde accounting principes) zullen hanteren.

2. Op welke manier worden de functionarissen op de desbetreffende kantoor voorbereid op de eerste implementatie van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS 1 “first time adoption”)?

“Het beleid op kantoor X is in het proces van het creëren van dergelijke trainingen om het personeel de IFRS standaarden aan te leren. Er zijn inmiddels introductie colleges en discussie sessies over IFRS verzorgd door de directeur van het desbetreffende kantoor aan het personeel. Dit college bestond uit video’s over de IFRS gevolgd door een discussie over het onderwerp waaraan elk personeelslid actief deel moest nemen.

Het accountantsberoep is vrij dynamisch. Jaarlijks komen er nieuwe regels en of aanpassingen bij kijken. Om een gecertificeerde accountant te blijven, is het daarom wereldwijd ook verplicht deel te nemen aan dergelijke toetsen om de nieuwe kennis van zaken bij te blijven. Kijk maar naar de verordening gedragscode voor het accountantsberoep, waarbij een van de punten te maken heeft met “vakbekwaam” zijn. Het personeel bij kantoor X wordt daarom wel ondersteund om door te blijven studeren. Verder wordt er op de database info geplaatst in de vorm van lees materiaal en video’s voor het personeel om door te nemen en te gebruiken waar nodig.”

3. Het is volgens de wet vanaf 2020 verplicht voor de, onder de wet aangegeven ondernemingen, de financiële verslaggeving op te stellen volgens de IFRS. Is twee jaar voldoende tijd om het personeel van een accountantskantoor voor te bereiden naar deze standaard toe?

De functionaris van accountantskantoor X geeft aan, dat volgens haar inziens twee jaar voldoende tijd is indien de samenwerking tussen de accountantskantoren en hun cliënten een nauwe samenwerking betreft en indien de accountantskantoren voldoende tijd zullen besteden om hun personeel dus danig op te leiden (middels trainingen e.d.)

4. Welke verschillen en of uitdagingen komen bij kijken bij het gebruik maken van IFRS vergeleken met de hiervoor gehanteerde grondslagen?

Vanwege het feit dat het personeel praktisch gezien nog geen ervaring heeft gehad met klanten waarbij het overgangsproces naar IFRS gepleegd moest worden, kan de functionaris van kantoor X nog geen antwoord geven op deze vraag.

5. Welke andere voordelen en/of nadelen biedt IFRS vergeleken met de voorheen gehanteerde standaard (GAAP).

IFRS biedt volgens de functionaris meer voordelen dan de huidige GAAP, omdat er al jaren research en ervaring is opgedaan waar vraagstukken van klanten dus meteen beantwoordt/opgelost kunnen worden. Dit in tegenstelling tot de huidige GAAP waar er nog veel gewerkt werd/wordt met de zogenaamde best practice opinion.

3.3 Accountantskantoor Y

1. Wat is de functionaris van mening over de verplichtingen naar de International Financial Reporting Standards (IFRS)?

“De overgang van de GAAP of soms ook wel Dutch GAAP, die door enkele ondernemingen gebruikt werd omdat er in principe geen verplichte standaard was, komt 80 tot 90% overeen met de IFRS. De impact is in principe niet zodanig, de impact zal gezien worden bij de waarderingen en vormgeving van de posten materiele vaste activa, property en plant equipment, dan wel asset held for sale etc. Voornamelijk voor de midden bedrijven (IFRS SME), zijn de regels veel minder dan wat de GAAP van je verwacht. Men gaat bij de IFRS minder uit vanuit regels en wilt je als onderneming zelf aan het werk zetten en zelf laten interpreteren wat het best hoort bij jou onderneming. Net zoals de studenten van de ADEKUS die een onderzoek doen, gaan wij als accountants ook onze klanten helpen. Men gaat onderzoek doen, interviews afleggen, praten met de klanten en collega's en vervolgens op een conclusie en aanbeveling komen.

Om terug te komen op de essentie van de vraag, IFRS is al voor 80% geïmplementeerd in de wereld, m.a.w. we zijn niet zo bedrijfsvreemd en waarom niet meegaan met de internationale standaarden?”

2. Op welke manier worden de functionarissen op de desbetreffende kantoor voorbereid op de eerste implementatie van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS 1 “first time adoption”)?

“Het kantoor heeft een fase stappenplan gecreëerd waaraan voldaan moet worden bij elke overstap naar IFRS. Het begint allemaal bij de administratie, omdat het bedrijfsgebeuren daaruit voortvloeit en uiteindelijk met die cijfers de jaarrekening opgesteld wordt. Het kantoor beschikt over een eigen academie. Bij de academie worden er maandelijks seminars verzorgd, waaraan iedereen moet deelnemen. Zo alleen kan je ervoor zorgen dat jou personeel up to date is met alle veranderingen en kwalitatief goed kunnen presteren. Wij als kantoor en directeuren moeten faciliteren, en het personeel moet de kennis kunnen toepassen bij hun werkzaamheden.

Simpel weg is ons manier van voorbereiding; trainingen verschaffen, experience training on the job, training aan klanten, vaste cycles inwerken, onderzoekwerk en heel veel praktische toepassing.”

3. Het is volgens de wet vanaf 2020 verplicht voor de, onder de wet aangegeven ondernemingen, de financiële verslaggeving op te stellen volgens de IFRS. Is twee jaar voldoende tijd om het personeel van een accountantskantoor voor te bereiden naar deze standaard toe?

“De grote entiteiten die IFRS moeten toepassen zullen vanaf 2020 ready moeten zijn, en voor de midden grote entiteiten die IFRS SME toepassen is het vanaf 2021.

Voor de grote ondernemingen beginnen de vergelijkende cijfers, dus vanaf 2019. Dit is de reden waarom het traject vanaf 2018 al begonnen was en verwacht word dat in 2020 de volledige IFRS jaarrekening gepubliceerd moet worden. Men vergeet dit traject, en heeft niet door dat de overstap vanaf 2018 dus, al begonnen moest zijn. Het personeel van dit kantoor is om deze reden al vóór 2018 bezig geweest met de voorbereiding naar de nieuwe standaard (IFRS).

En omdat, onze klanten (de ondernemers) vaak genoeg niet van bewust (aware) zijn, hebben wij als kantoor het initiatief genomen om de trainingen en conferenties te verschaffen niet alleen aan de accountants en het personeel op de accountantskantoren, maar vooral ook aan de ondernemers en degene die de jaarrekeningen opstellen (de administrateurs, financieel beleid etc.), omdat zij die switch moeten kunnen maken. Zo moet de administratie op een hoger peil gebracht worden,

de mindswitch is hier van groot belang. Wat zij als klant niet kunnen produceren, kunnen wij als accountant niet controleren (garbage in, garbage out). Hierom hebben wij vanaf januari 2018 het traject netjes doorlopen met enkele van onze klanten en zijn wij goed onderweg naar 2020 toe. Dit missen we vaak in de essentie van het verhaal.

Is twee jaar dus voldoende? Meer dan voldoende tijd, ALS je op tijd begint.”

4. Welke verschillen en of uitdagingen komen bij kijken bij het gebruik maken van IFRS vergeleken met de hiervoor gehanteerde grondslagen?

“Dit hangt van de klant af. Als de inrichting van de administratie (voortraject) in eerste instantie niet juist of volledig uitgevoerd wordt, hebben we een probleem. Maar ook de culture switch is een uitdaging. Ondernemers krijgen nu plotseling een verantwoording die zij moet afleggen waarbij zij een jaarrekening moeten deponeren voor 30 juni elk jaar. Het gaat om nieuwe standaarden en de directie moet hiermee leren omgaan en het kunnen integreren (corporate governance en veranderingsmanagement).

Hier op kantoor Y worden er voor alle stappen een proces in kaart gebracht, om deze uitdagingen steeds minder te maken.”

5. Welke andere voordelen en/of nadelen biedt IFRS vergeleken met de voorheen gehanteerde standaard (GAAP).

“De zogeheten “GAAP” die gebaseerd was op de wet van inkomstenbelasting van 1922 bood op geen enkel manier kwalitatieve jaarrekeningen. De ondernemers werden vrijgelaten in het opstellen van de jaarrekening als hoe zij dachten het beste te zijn, zolang die maar verantwoord werd. Dit is geen professionaliteit, en daarom werd het tijd voor de internationale standaarden. We kunnen als klein land niet geïsoleerd blijven op dit gebied. Wij verdienen die transparantie en betrouwbaarheid ook als investeerders.”

3.4 Theorie versus praktijk bij de accountantskantoren

De theorie over de eerste toepassing van IFRS 1 is in hoofdstuk 2 behandeld geworden. Om te toetsen als beide accountantskantoren zich houden aan de theorie werd de vraag gesteld over de rol van de accountant bij de praktische toepassing van de IFRS 1 stappen.

Kijken wij naar de stappen volgens IFRS 1, voor de eerste adoptie bij de controle door de accountant bestaat deze als volgt uit:

1. corporate governance;
2. creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS;
3. de overgang van GAAP naar IFRS.

Naar aanleiding van de theorie van hoofdstuk 2 werden de functionarissen de volgende vraag gesteld:

6. Op welke wijze zorgt het accountantskantoor ervoor dat de stappen volgens de theorie van IFRS 1 worden nageleefd bij de eerste toepassing van IFRS?

Het antwoord van beide kantoren kwam overeen vanwege het feit dat beide kantoren dezelfde theorie hanteren bij de toepassing van de IFRS standaarden.

De rol van de accountant bij het realiseren van corporate governance

De corporate governance code is op zich zelf een code die bestemd is voor het bestuur van een entiteit. Uit onderzoek is gebleken dat de geïnterviewde accountants (zowel X als Y) deze code in de planningsfase gebruiken om de risico's die gepaard gaan bij de controle te analyseren. Deze planningsfase geschiedt simpelweg door de toetsing op de functiescheiding binnen de organogram en door de bedrijfsverkenning, het vaktechnisch woord dat hiervoor gebruikt wordt is de "compliance check". Als de entiteit al voorzien is van good corporate governance, is dit voor de accountant al een goed teken van een controle met minder obstakels. De Accountants gaven beide aan, dat de theorie van deze code gebruikt vanaf de acceptatie van een opdracht tot naar de afsluiting van een opdracht. De theorie achter de compliance check wordt niet alleen gebruikt om de risico analyse te toetsen (acceptatie) maar ook om de management letter samen te stellen (afsluiting). De management letter is een brief vanuit de accountant naar het bestuur over zowel de bedrijfsvoering als over de administratieve organisatie van een entiteit. In de brief verschaft de accountant tekortkomingen, de gevolgen hiervan en mogelijke adviezen over de toekomstige resultaten en het vermogen van de entiteit, die gebaseerd zijn op de bevindingen tijdens de controle.

Kantoor Y geeft ook aan dat er nagegaan wordt indien het bestuur verslag verenigbaar is met de jaarrekening, en indien er tijdens het onderzoek van de jaarrekening een inconsistentie van materieel belang is tussen de informatie in het jaarverslag en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle. Het bestuur verslag is het deel van het jaarverslag waarin de directie of de raad van bestuur verantwoording aflegt over het gevoerde beleid en zijn visie geeft op de toekomst. De door het bestuur in de verklaring inzake corporate governance op te nemen informatie heeft grote raakvlakken met informatie die de accountant verkrijgt bij zijn werkzaamheden in het kader van de jaarrekeningcontrole. De accountant gebruikt deze informatie om te toetsen of de verklaring inzake corporate governance overeenstemt met de gegevens in de jaarrekening en de bevindingen uit de jaarrekeningcontrole. Om deze controle te kunnen doen moet de accountant voldoende kennis bevatten over de controle van de entiteit. Om te realiseren als er voldaan is aan corporate governance of anders gezegd om te toetsen als hetgeen in het bestuur verslag opgenomen is daadwerkelijk zo is worden enkele stappen genomen door de accountantskantoren.

De eerste stap alvorens er controle plaats vindt is bij de twee accountantskantoren de bedrijfsverkenning en risicoanalyse. De accountant gaat zich verdiepen in de best practice van de entiteit. Hierna worden de posten van de jaarrekening gecontroleerd en vergeleken met de informatie in het bestuur verslag. Indien er is afgeweken van de best practice bepaling, dan verwacht de accountant een verklaring. Ten slotte wordt er op basis van de gecontroleerde informatie, een management letter opgesteld.

Creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS

Accountantskantoor X geeft aan dat de functionarissen op het desbetreffend kantoor wel voldoende bewustzijn van de veranderingen die IFRS teweeg zal brengen. Er zijn voorbereidingen die getroffen worden om het personeel op te leiden bij de controle op de jaarrekeningen conform IFRS zoals trainingen en het verschaffen van studie materiaal. Het probleem ligt bij de onvoldoende bewustwording inzake de veranderingen als gevolg van de wet op de jaarrekening en de nieuwe accounting standaard. Om de overstap te kunnen maken van GAAP naar IFRS wordt er deskundigheid en tijd vereist. De functionaris is van mening dat er niet genoeg over deze verandering wordt gesproken, dit naar aanleiding van het aantal klanten dat naar binnen komt om gebruik te maken van de IFRS diensten. Accountantskantoor Y heeft een ander aanpak bij het

creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS. Er werden vanaf de aanneming van de wet op de jaarrekening trainingen aan de functionarissen op het kantoor verzorgd ter voorbereiding op de nieuwe standaarden. Sinds kort worden deze trainingen ook aan het publiek verzorgd waaronder de doelgroep, de Surinaamse ondernemers. Door middel van deze aanpak wordt de bewustwording gecreëerd.

3.5 Vergelijking tussen de onderzoek elementen

Als we kijken naar de twee interviews kunnen we grote verschillen zien bij zowel de aanpak naar het personeel en naar de klanten voor wat betreft de voorbereiding naar IFRS toe. Kantoor Y investeert meer in hun personeel als hun klanten. Er worden trainingen verzorgd, de klanten worden benaderd en elk proces wordt in kaart gebracht door middel van een stappenplan. Kantoor X aan de andere kant heeft nog geen zodanige voorbereiding getroffen voor praktische toepassing met zowel hun personeel niet noch hun klanten. Er wordt door zowel kantoor X als Y aangegeven dat twee jaar voldoende tijd is om voor te bereiden naar de standaard toe, maar zoals kantoor X zelf aangeeft, heeft het personeel nog geen praktische ervaring met de overstap naar IFRS. De theorie om IFRS te kunnen toepassen is heel complex en vergt tijd om de praktische toepassing zo vlot als mogelijk af te laten lopen. Trainingen, werkervaring en dergelijke zijn hulpmiddelen die kunnen bijdragen bij een vlot verloop. Gekeken naar de interviews en de klanten van de twee accountantskantoren zijn er niet veel ondernemingen die bewust zijn van de verandering die de wet op de jaarrekening en de IFRS teweeg wilt brengen. Theoretisch hebben we volgens kamer van koophandel (K.K.F.) Suriname ongeveer 65.000 bedrijven en 27.000 stichtingen in ons land. Het wekt zorgen op om te horen dat er van dit aantal, toch geen praktische ervaring is opgedaan met een klant die de overstap naar IFRS moet maken bij accountantskantoor X. De bewustwording bij de Surinaamse ondernemers is nog niet waar het moet zijn, zelfs bij aanneming van de wet op de jaarrekening, die een grote impact heeft op deze groep.

De accountants gaven tijdens de interviews enkele punten aan over hetgeen dat misgaat bij het belang van de wet op de jaarrekening. Er wordt opgemerkt dat de accountants pas erbij worden gehaald wanneer een entiteit haar verplichtingen dringend moet aanpakken vanwege externe vereisten. Dit mentaliteitsprobleem probeert men vanaf 1936 al weg te werken. Vanaf 1936 is het al bekend dat er vanaf de oprichting van een entiteit er rekenschap afgegeven dient te worden.

Deze regel is te vinden in alle statuten van entiteiten, het was alleen bij wet nog niet verplicht gesteld. Met de introductie van de wet op de jaarrekening die in 2020, 2021 ingaat zal dit elk jaar een verplichting bij wet worden. Maar het afleggen van verantwoording is al jarenlang een regel. Een overheidsinstantie kan bijvoorbeeld geen subsidie aanvragen zonder aan het eind van elk jaar in kaart te brengen waaraan het geld is uitgegeven.

Een ander punt dat aangehaald wordt bij het creëren van “awareness” zijn de tarieven van de accountants. Vanwege de kosten die gepaard gaan met het opstellen en controleren van een jaarrekening, hebben entiteiten de neiging deze verplichte uitgavenpost uit te stellen. Wat men hier vergeet is dat het bijhouden van een administratie gepaard gaat met het besturen van een entiteit. De administratievoering is een residu van alle activiteiten binnen een organisatie. Om beslissingen te nemen voor jou organisatie en goede management uit te kunnen voeren, heb je als bestuur een goede administratie voor nodig. Met de informatie van de administratie weet je hoeveel jou bezittingen en schulden zijn, hoeveel kosten jij maakt per jaar en hoeveel de belastingaangifte is. Vooral het laatste punt is van groot belang bij ondernemers. Als de administratie niet goed bijgehouden wordt, is de belastingaangifte ook niet correct. Het betalen van belasting als ondernemer is al een stuk verantwoording en plicht die je krijgt vanaf de opzet van jou entiteit. De wet op de jaarrekening is erbij gekomen om onder andere deze punten op de goede orde te brengen, geeft de accountant van kantoor Y aan. Met deze wet en de internationale standaard voor financiële verslaggeving wordt indirect ernaar gestreefd om te toetsen als de wet en regelgeving werkelijk wordt toegepast door de Surinaamse ondernemers. Zo denken we aan de wet minimumloon, aangeven van de pensioen, corporate governance code etc. Door de instorting van de Surinaamse economie schreeuwt een ieder voor transparantie, maar de bewustwording moet nog komen. Men moet bewust zijn dat er geïnvesteerd zal moeten worden in het opleiden van het personeel om zich te kunnen houden aan de juiste door de wet aangegeven regelgeving. De Suva probeert dit te ondersteunen door het verschaffen van trainingen aan een ieder die er behoefte aan heeft, maar ook door accountantsopleidingen in Suriname mogelijk te maken voor studenten. Ook hier moet men bewust worden van het feit dat de trainingen en conferenties gehouden door de Suva niet alleen voor accountants zijn, maar voor een ieder die zich bezig houdt met administratieve organisaties en hieraan behoefte heeft.

Conclusie en aanbevelingen

Conlusie

Aan de hand van de analyse over de voorbereiding en implementatie van IFRS 1 verkregen uit dit onderzoek wordt er antwoord gegeven op de onderstaande probleemstelling van dit verslag.

“Voldoet de voorbereiding en implementatie van IFRS 1, door accountantskantoren, aan de gestelde eisen volgens de theorie van de internationale standaarden voor financiële verslaggeving?”

Om deze probleemstelling te beantwoorden is er onderzoek verricht bij twee willekeurig gekozen accountantskantoren over de voorbereidingen en die zij treffen naar de eerste adoptie van de IFRS standaarden. Conform de theorie moeten de accountants drie stappen ondernemen alvorens de controle plaats vindt bij de jaarrekening van een entiteit. De drie stappen, zoals in hoofdstuk twee aangegeven, zijn als volgt:

1. Corporate governance
2. Creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS
3. Overgang GAAP naar IFRS

Ad 1: Corporate governance

De controle op corporate governance geschiedt bij zowel accountantskantoor X als Y ongeveer op dezelfde manier. Deze controle wordt verricht in de planningsfase van de opdracht aanneme en geschiedt simpel weg door de toetsing op de functiescheiding binnen de organogram en door de bedrijfsverkenning. Dit proces noemen de accountants ook wel de “compliance check”. Als de entiteit al voorzien is van “good corporate governance”, is dit voor de accountant al een goed teken van een controle met minder obstakels. Het verschil ligt echter in het gebruik maken van de informatie die voortvloeit uit de compliance check. De informatie uit de compliance check wordt onder andere gebruikt om de management letter op te stellen. Kantoor Y gaat hiermee een stap verder en controleert de raakvlakken tussen het bestuur verslag en de opgenomen informatie in het jaarverslag. Hieruit kan geconcludeerd worden, dat de corporate governance code wel door de accountantskantoren wordt gehanteerd bij de controle op de externe verslaggeving. De theorie geeft aan dat deze code veelal gebruikt wordt door het bestuur van een onderneming om invulling

te kunnen geven over de afgelegde verantwoordelijkheid van de desbetreffende entiteit. Om goede verantwoordelijkheid af te kunnen leggen, moet er controle plaats vinden over de werkzaamheden binnen een bedrijf. Uit onderzoek is daadwerkelijk gebleken dat het voornaamste doel van deze controle voor de accountants het toetsen is van functiescheidingen en bestuursverantwoordelijkheden binnen de entiteiten.

Ad 2 Creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS

Met het creëren van een bewuste omgeving omtrent IFRS wordt bedoeld, dat de samenleving die deze nieuwe standaard zal moeten toepassen, voorbereid wordt op de veranderingen die teweeg zullen komen. Elk onderzocht kantoor geeft aan dat het personeel (assistent accountants) van het kantoor opgeleid wordt naar de nieuwe standaard toe door middel van training sessies. Ook bij dit punt gaat Kantoor Y een stap verder. Dit kantoor verschaft niet alleen trainingen aan het personeel, maar verleent ook de dienst om trainingen te verschaffen aan hun klantenbestand. Opmerkelijk is dat kantoor Y actiever bezig is met de voorbereidingen naar IFRS ten opzichte van kantoor X, maar de interne voorbereidingen binnen de accountantskantoren vinden al plaats. Het personeel bij de accountantskantoren worden middels trainingen voorbereid op de veranderingen van de controle werkzaamheden die IFRS teweeg zal brengen.

Ad 3 Overgang GAAP naar IFRS

Theoretisch gezien zijn beide kantoren in staat de overgang te plegen van GAAP naar IFRS, dit op basis van de trainingen en handleidingen die zij verstrekken aan hun personeel. In het laatste geval bezit kantoor Y praktisch gezien wel meer ervaring op dit gebied, omdat er enkele klanten binnen zijn die de overgang naar IFRS hebben gemaakt, waartegen kantoor X nog geen praktische ervaring bezit.

Geconcludeerd kan worden dat de accountantskantoren zich wel conform de theorie aan het voorbereiden zijn voor de IFRS implementatie. Echter is de bewustwording van het klantenbestand van de accountants nog niet wat het wezen moet. Volgens de geïnterviewde functionarissen op beide kantoren ligt het probleem bij het onvoldoende bewustzijn van de ondernemers. Suriname heeft slechts 39 geregistreerde accountants. De benodigde capaciteit aan accountants in Suriname is nog niet wat het wezen moet. Dit is de rede waarom de Suva door middel van trainingen en conferenties, de bewustwording probeert op te wekken en de samenleving de nieuwe standaard

probeert aan te leren. Deze dienst wordt helaas niet tot het uiterst benuttigd gekeken naar het klantenbestand dat zich aanmeldt bij de accountantskantoren.

Het algemeen belang van een jaarrekening ontbreekt nog bij de ondernemingen in Suriname. Deze worden eerder beschouwd als een grote kostenpost. Uit de financiële verslaggeving kan een entiteit zien in welke mate er voldaan kan worden aan alle betalingsverplichtingen, hoeveel winst er is gemaakt, waar de ondernemer meer aandacht zal moeten besteden en waar er efficiënter te werk kan worden gegaan. Kortom: met behulp van een jaarrekening kunnen betere beslissingen genomen worden die moet resulteren in het doeltreffend- en efficiënter functioneren. Door middel van een jaarrekening kunnen er ook vergelijkingen gemaakt worden met andere entiteiten. Het is van belang dat de bewustwording toeneemt bij ondernemingen omtrent het belang van jaarrekeningen. Een onderneming is niet goed stuurbaar als de prestaties onherkenbaar zijn.

Aanbevelingen

Aanbevelingen naar de accountantskantoren:

1. De accountantskantoren moeten meer dan ooit samenwerken om bewustzijn te creëren over het belang van de wet op de jaarrekening. De bedoelde wet en de gekozen standaard zijn gecompliceerd en vergen tijd en kennis om deze te kunnen implementeren. Terug blikkend op de zoektocht naar actuele artikelen omtrent de toekomstige IFRS implementatie in Suriname, is opmerkelijk dat het onderwerp niet voldoende toegelicht wordt. Gezien het aantal geregistreerde accountants in Suriname ten opzichte van het aantal bedrijven, is de benodigde capaciteit niet wat het wezen moet. Dit is de reden voor de accountantskantoren om de controle werkzaamheden te verlichten door op tijd een bewuste bedrijfsleven te creëren, dit kan door de accounting diensten en voordelen van de externe verslaggeving meer tot uiting te brengen naar de samenleving. Het uiten van de diensten kan middels bekendmakingen en aanbiedingen van trainingen specifiek gericht naar de specifieke branches.
2. Er wordt aan de accountantskantoren ook aanbevolen een special unit op te richten ter voorbereiding, veelal bestaande uit IFRS specialisten van het desbetreffend kantoor. Deze unit zal de controle- en adviespraktijken intern moeten coördineren. Daarnaast moet het personeel van het accountantskantoor naar seminars en trainingen gestuurd worden waarbij zij zowel de samenstel als controle werkzaamheden van de externe verslaggeving

aangeleerd worden volgens de internationale standaarden voor financiële verslaggeving. De specifieke IFRS-afdeling kan ook dienen als de reviewer oftewel medebeoordelaar bij de controle op de IFRS-jaarrekeningen

3. Tussen accountants onderling kunnen er ook interpretatieverschillen ontstaan over de IFRS standaarden. Om dit te voorkomen kunnen er specifieke procedures en/of IFRS checklisten geformuleerd worden conform de IFRS regels. Het gebruik maken van uniforme checklisten kan ervoor zorgdragen dat de kans op misinterpretaties wordt verkleind. Checklisten dienen als steunmiddel in het proces van overgang naar IFRS, en dragen zorg bij de volledige uitvoering van de uit te voeren stappen.

Samenwerking tussen accountants(kantoren) en het bedrijfsleven:

4. IFRS is een gecompliceerd set van standaarden. De impact op de organisatie mag niet onderschat worden. Generaliserend zijn er drie belangrijke succesfactoren bij het implementeren van IFRS. In de eerst plaats kennis en tijd. Neem de tijd om de kennis op te bouwen en om vervolgens de transitie uit te voeren. Het verdient de voorkeur om zoveel mogelijk de organisatie zelf de conversie te laten uitvoeren. Indien het intern personeel binnen een bedrijf niet de kennis beschikt om IFRS te implementeren is het belangrijk dat de ondernemer op zoek gaat naar deskundigen op dit gebied. De entiteit moet tijdig starten met de invoering van IFRS, hierdoor verloopt de conversie beter, zijn de kosten het laagst en heeft vooral de entiteit meer de gelegenheid om aandacht te besteden aan de impact van de veranderingen.

Bronvermelding

- Accountants, E. e. (2017). *Handboek Jaarrekening 2017*. Nederland: Wolters Kluwer.
- Bhattacharji, R. (2016). *Projecta: drie wetten voor transparantie en rekenschap*.
- BinderDijkerOtte. (2017). *BDO Suriname*. Opgehaald van www.bdo.sr.
- De Nationale Assemblee. (2017). *De wet op de jaarrekening*.
- De Wet op de Jaarrekening: wat betekent hij voor ondernemers?* (2017). Opgehaald van De west Suriname.
- Foundation, I. (2018). *IFRSbox*. Opgehaald van IFRSbox: <https://www.ifrsbox.com/>
- IAS, 1. (2018). *www.IFRSFoundation.com*. Opgehaald van IFRS Foundation.
- Kollenburg, B. M. (2011). De praktijk van auditing & assurance. In B. M. Kollenburg, *De praktijk van auditing & assurance* (pp. 274-288). Nederland: Noordhoff Uitgevers.
- KPMG. (Oktober, 2012). *Illustrative Financial Statement*.
- Leeuwin, W. (2017). Accountantsvereniging krijgt bijzondere bevoegdheden. *De Ware Tijd*.
- Publicatie wet op de jaarrekening*. (2017, oktober 13). Opgehaald van <https://www.bdo.sr/en-gb/home>
- Saheblal, A. (2015). Corporate governance code. *De Ware Tijd*. Opgehaald van De Ware Tijd.
- Stolowy, T. J. (2008). *Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption*. Elsevier Inc.
- Wymeersch, H. O. (sd). Handboek financiële analyse van de onderneming. In H. O. Wymeersch, *Handboek financiële analyse van de onderneming* (pp. 411-458). Nederland: Intersentia.

Interview

- Trikt, R. v. (2018, juli 27). SCAI Annual Conference in Suriname. (W. Telgt, Interviewer)

Bijlage

Illustratieve voorbeeld van de openingsbalans per overgang naar de IFRS.

Entiteit Su, presenteert zijn financiële verklaring op 31 december van elk jaar. Het laatste financieel overzicht gepresenteerd door Entiteit Su, is op 31 december 2018. Entiteit Su, beslist dat zij IFRS zullen toepassen op 31 december 2019 en een vergelijkende jaarrekening voor het jaar 2018 zullen presenteren. Entiteit Su moet voorbereidingen treffen voor het openen van de IFRS-balans op 1 januari 2019.

In het bovengenoemde voorbeeld

1. 1 januari 2019 oftewel 31 december 2018: adoptie datum. Dit is het adoptiemoment van IFRS, waarbij de IFRS openingsbalans wordt opgesteld
2. 31 december 2019: Vergelijkende cijfers. Deze cijfers moeten worden omgezet naar IFRS alsof IFRS altijd is toegepast
3. 31 december 2020: datum waarop de eerste volledige IFRS-jaarrekening wordt uitgebracht voor grote entiteiten.

Nadat de openingsbalans is ingebracht volgens de IFRS regels kan de jaarrekening opgesteld worden, rekening houdend met de 16 resterende IFRS normen gevolgd door de 41 IAS normen. In de normen wordt er uitgelegd hoe elke post gewaardeerd zal moeten worden.

Niet te vergeten zijn de verplichte toelichtingen na waardering. Een entiteit dient toe te lichten hoe de overgang van de voorheen toegepaste GAAP naar IFRS van invloed is geweest op de gerapporteerde financiële positie (balans), resultaat (winst en verlies rekening), het kasstroom overzicht (als een entiteit een kasstroom overzicht volgens de voorheen toegepaste GAAP presenteerde, dient zij tevens de materiele aanpassingen toe te lichten).

De aansluitingen van het gerapporteerde eigen vermogen volgens de voorheen gehanteerde GAAP met het eigen vermogen volgens de IFRS moet voor de volgende twee perioden ook gepresenteerd worden:

1. Op de overgangsdatum naar IFRS
2. Het einde van de laatste periode die in de meest recente jaarrekening van de entiteit volgens de voorheen gehanteerde GAAP werd geraadpleegd.

De effecten van de stelselwijzigingen dienen rechtstreeks verwerkt te worden in het beginvermogen, in dit geval de ingehouden winsten (retained earnings) per transitiedatum (IFRS 1.11). Indien een onderneming bij het opstellen van de IFRS-openingsbalans vaststelt dat verschillen tussen IFRS en de vorige regelgeving niet voorkomen uit stelselwijziging, maar door foutieve toepassing van de vorige regelgeving, dient dit verschil niet betrokken te worden bij het effect van stelselwijziging door eerste toepassing, maar verwerkt te worden als een schattingsverschil of herstel van een fout (IFRS 1.27)

De toelichting is bij de IFRS van groot belang. Het geeft de samensteller van de jaarrekening de kans om te interpreteren hoe, wat en waarom posten zijn gewaardeerd zoals ze zijn. Ook geeft het de lezer van de jaarrekening een beter beeld over de invloed van de nieuwe standaard en de veranderingen.

Tabel 2: Illustratieve voorbeeld openingsbalans zoals opgelegd volgens de IFRS standaarden.

Illustrative financial statements | 9

Consolidated statement of financial position^{1,2}

<i>In thousands of euro</i>	Note	31 December 2012	31 December 2011 Restated*	1 January 2011 ³ Restated*
Assets				
IAS 1.10(a), 10(f), 38, 113				
IAS 1.54(a)	16	26,586	31,049	34,937
IAS 1.54(c)	17	6,226	4,661	5,429
IAS 1.54(f)	18	4,860	6,636	6,111
IAS 1.54(h)	24	213	-	-
IAS 1.54(b), 17.49	19	2,170	1,050	950
IAS 1.54(e), 28.38	20	4,179	3,638	3,099
IAS 1.54(d)	21	3,631	3,525	3,212
IAS 1.54(i), 56	22	-	1,376	1,902
	29	635	731	587
IAS 1.60		Non-current assets⁵	52,666	56,227
IAS 1.54(g)	23	12,867	12,119	12,716
IAS 1.54(f)	18	245	140	402
IAS 1.54(d)	21	662	1,032	821
IAS 1.54(n)		-	228	-
IAS 1.54(h)	24	26,250	17,999	16,311
		330	1,200	895
IAS 1.54(i)	25	1,505	1,850	2,529
IFRS 5.38, 40	8	14,410	-	-
IAS 1.54(j)		Current assets⁵	34,568	33,674
IAS 1.60		Total assets	87,234	89,901
	6	104,769		

* See Note 2(e).

Bron: Illustratieve voorbeeld openingsbalans format (KPMG, 2012)

