



XBRL en audit

Naarmate het gebruik van XBRL voor financiële rapportage toeneemt, wordt de vraag hoe de accountant zekerheid kan verschaffen over de betrouwbaarheid van die informatie nijpender. Wat zijn de risico's en wat de (on)mogelijkheden?

GODERT VAN DER POEL, MARC VAN HILVOORDE
EN FLORIS VAN DEN DOOL*

Ondernemingen die opereren in een internationale omgeving hebben te maken met steeds strengere regelgeving ten aanzien van de beheersing van de organisatie en verantwoording. Veel verschillende partijen vragen om veel verschillende informatie. De jaarrekening alleen is niet geschikt om in al die behoeften te voorzien. Vrijwel alle ondernemingen maken daarom gebruik van IT-toepassingen die de informatievoorziening ondersteunen. Ten tijde van de internethype voorspelden velen dat realtime, online informatie voor externe gebruikers binnen afzienbare tijd de realiteit zou zijn. In de praktijk is echter nog opvallend veel sprake van menselijke tussenkomst. Gegevens moeten uit verschillende systemen worden gehaald en eventueel in aangepast formaat en met aanvullende interpretatie weer in andere rapportage- of verslaggevingssystemen worden ingelezen.

Afwijkend

Op het gebied van verslaggevinginformatie is met XBRL (Extensible Business Reporting Language) een open elektronische standaard beschikbaar om financiële en bedrijfsinformatie uit te wisselen tussen computersystemen

binnen en buiten de onderneming. XBRL vormt een belangrijke stap in de mogelijkheden tot versnelling en verbetering van het huidige informatievoorzieningsproces, is door belangrijke softwareleveranciers al geaccepteerd en wordt in steeds meer financiële systemen een standaardfunctionaliteit. Met het gebruik van XBRL is de betrouwbaarheid van de financiële informatie echter niet vanzelf gegarandeerd. Bij een papieren jaarrekening geeft de accountantsverklaring zekerheid (assurance). Een XBRL-jaarrekening wijkt echter sterk af van een jaarverslag of de elektronische versie daarvan. De vraag is of de informatiegebruiker behoefte heeft aan zekerheid over de betrouwbaarheid van XBRL-informatie en of de accountant in staat is deze te geven.

Welke risico's?

Als het gaat om de betrouwbaarheid van de elektronische gegevensverwerking in het algemeen zijn veel risico's wel bekend. Het gaat daarbij onder meer om de juistheid, volledigheid en tijdigheid van de primaire registratie van gegevens. Welke betrouwbaarheidsrisico's hangen nu specifiek samen met XBRL?

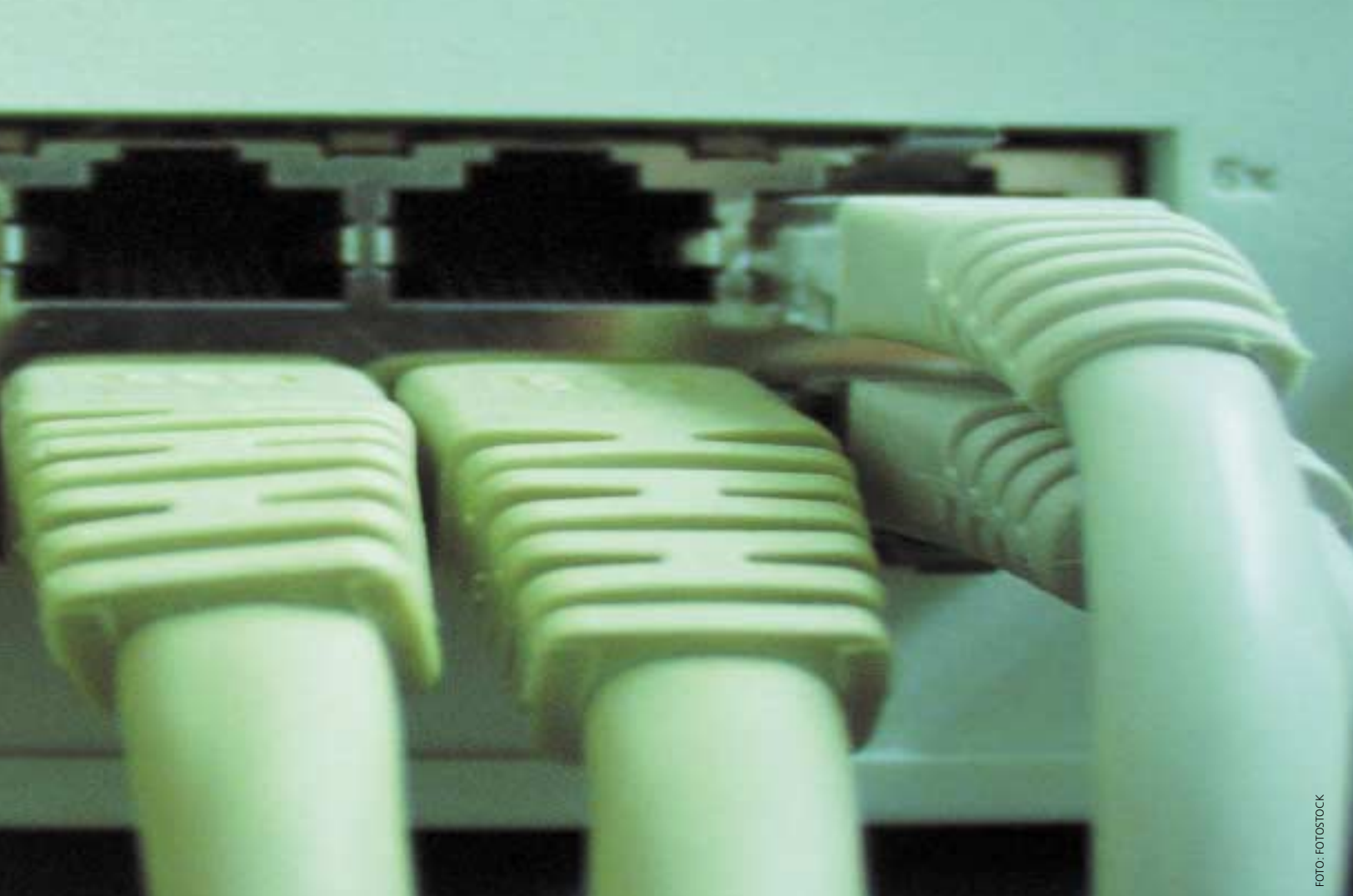


FOTO: FOTOSTOCK

Is een juiste taxonomie gebruikt?

Bij een onjuiste of verouderde taxonomie bestaat het risico dat gegevens niet conform de actuele accounting-principes worden weergegeven. In een XBRL-document staat een verwijzing naar de gebruikte taxonomie. Dit kan een algemeen geaccepteerde publieke standaard zijn die via een website ter beschikking wordt gesteld, maar ook een zelf ontwikkelde (corporate) taxonomie of een combinatie van een publieke standaard en een eigen aanvulling (extension taxonomie). De werkelijk gebruikte taxonomie kan op het eigen lokale bedrijfsnetwerk worden opgeslagen, maar moet voor controledoelinden altijd vrij beschikbaar zijn.

Is de juiste 'tag' gekoppeld aan het financiële gegeven?

Het is mogelijk dat een onderneming (bewust of onbewust) een van de algemeen geaccepteerde standaard afwijkende taxonomie hanteert, waarbij bepaalde financiële gegevens niet of met een onjuiste 'tag' worden gepresenteerd in de XBRL-gegevens. Denkbaar is bijvoorbeeld dat de tag 'property, plant and equipment' is gekoppeld aan het jaarrekeningelement 'Gebouwen en terreinen' in plaats van aan 'Andere vaste bedrijfsmiddelen'.

Komen de definitie van 'tag' en financieel gegeven overeen?

De definitie van een XBRL-'tag' moet overeenstemmen met die van het gekoppelde financiële gegeven. Zo is de koppeling van 'property, plant and equipment' aan het jaarrekeningelement 'Gebouwen en terreinen' onjuist als niet dezelfde waarderingsgrondslagen zijn toegepast.

Stemmen de rekenkundige relaties tussen taxonomie en jaarrekening overeen?

In een taxonomie worden naast de structuur ook de rekenkundige relaties tussen de financiële gegevens vastgelegd, bijvoorbeeld welke elementen deel uitmaken van 'assets' op de 'balance sheet'.

De som van alle elementen die deel uitmaken van 'assets' moet overeenkomen met het totaal aan activa op de balans. XBRL biedt mogelijkheden om deze rekenkundige relaties te controleren.

Zijn taxonomieën en 'tags' consistent gebruikt voor vergelijkende cijfers?

Wijzigingen in het koppelen van de 'tag' hangen onder meer samen met wijzigingen

in accounting-principes en -regelgeving. Door het gebruik van een nieuwe taxonomie is de vergelijkbaarheid van de cijfers niet langer gewaarborgd. Dit is geen specifiek XBRL-probleem. Als vergelijkbaarheid van cijfers een uitgangspunt is, moeten de oude gegevens worden gekoppeld aan de nieuwe taxonomie.

Zijn alle relevante gegevens gekoppeld?

Naast de balans en de winst- en verliesrekening is ook de toelichting onderdeel van de jaarrekening. Als niet alle elementen uit de toelichting zijn gekoppeld aan een 'tag' is het XBRL jaarverslag onvolledig.

Is de financiële informatie in correct XBRL weergegeven?

XBRL hanteert een aantal definities en principes met betrekking tot de metadata van de financiële gegevens. 'Entity' geeft bijvoorbeeld aan op welke organisatie de informatie betrekking heeft, en 'scenario' geeft aan of cijfers betrekking hebben op actual, budget of forecast. Als deze onjuist worden toegepast is de betrouwbaarheid van de XBRL-informatie niet gewaarborgd. ►

Om zekerheid te geven bij elektronisch ter beschikking gestelde informatie, zal de accountant aanvullende werkzaamheden moeten uitvoeren.

Is het juiste stylesheet gebruikt?

Een XBRL-document is voor een gebruiker niet leesbaar en moet nog op een correcte wijze worden gepresenteerd. Als de gebruiker hiervoor een stylesheet gebruikt, moet hij zeker zijn dat dit de cijfers correct presenteert. Door een onjuiste definitie kan een stylesheet correcte gegevens verkeerd weergeven.

De accountant en internet

De NIVRA-internetrichtlijn - Audit Alert 9: accountantsverklaringen op internet - uit 1999 behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant bij een jaarverslag dat via internet aan gebruikers ter beschikking wordt gesteld. In de internetomgeving is het veelal onmogelijk om deze informatie door de accountant te laten beoordelen. De richtlijn adviseert de accountant daarom de verantwoordelijkheid voor de op internet gepubliceerde jaarrekening af te wijzen.

Om wel zekerheid te geven bij elektronisch ter beschikking gestelde informatie, zal de accountant aanvullende werkzaamheden moeten uitvoeren.

In de praktijk vraagt een gecontroleerde onderneming slechts zelden om extra zekerheid bij de in elektronisch vorm gepubliceerde jaarrekening. Dit zal pas gebeuren als dit toegevoegde waarde oplevert voor de onderneming zelf, met name als door informatiegebruikers om wordt gevraagd.

De accountant en XBRL

Als de informatiegebruiker geen behoefte heeft aan zekerheid bij elektronische gegevens, dan hoeft de accountant die een verklaring afgeeft bij een papieren jaarrekening zich geen zorgen te maken over de XBRL-risico's, tenzij de informatiegebruiker die behoefte niet heeft, omdat hij op basis van de goedkeurende verklaring bij de papieren jaarrekening al overkoepelende zekerheid denkt te krijgen. In dit geval is het wel belangrijk dat de accountant de internetrichtlijn volgt. Verschilt gepubliceerde informatie in XBRL in dit verband van andere elektronische formaten?

Wat is XBRL

Extensible Business Reporting Language (XBRL) is een afspraak over de wijze waarop informatie elektronisch wordt vastgelegd. Financiële gegevens worden vastgelegd samen met de context van die gegevens ('metadata'). Ze kunnen op een hoog geaggregeerd niveau worden bewaard (balans, winst en verliesrekening met toelichting) of op detailniveau (journaalboeking naar aanleiding van een transactie).

De financiële gegevens worden bewaard met een label ('tag') waaraan de context ervan is gekoppeld. Dit maakt het voor de informatieconsument mogelijk alleen de gewenste informatie op te vragen. De labels worden bewaard in een index ('taxonomie') en worden gekoppeld aan de financiële gegevens van de onderneming.

Een voorbeeld:

De balanspost: 'Gebouwen en terreinen 100.000' wordt bewaard met het label *property, plant and equipment* met de context: 'Onderdeel *'primary financial statements'*, boekjaar 2002, debetpost *'balance sheet'*, onderdeel *'non current assets'*, waardering conform IFRS richtlijnen in euro' en een toelichting op de afschrijvingsmethodiek.

De XBRL-standaard is geen accounting standaard. Maar omdat de context van de gegevens ook wordt bewaard is de gehanteerde accounting-standaard uiteraard wel van belang.

Drie onderdelen

De basis van XBRL bestaat uit drie onderdelen:

Taxonomie

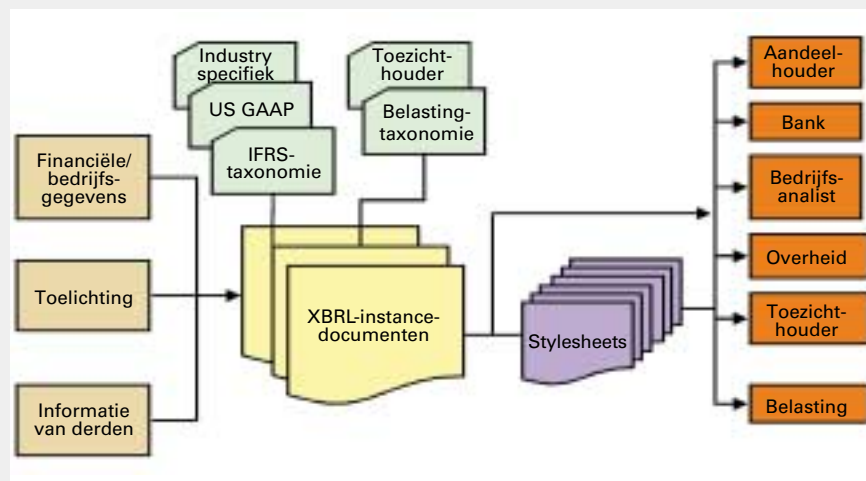
Een taxonomie is te beschouwen als een woordenboek of index. Het is een beschrijving van alle mogelijke financiële gegevens of elementen, met hun onderlinge (rekenkundige) relaties. In een taxonomie is bijvoorbeeld vastgelegd dat 'Gebouwen en terreinen 100.000' een debetpost op de balans is en deel uitmaakt van de postmaterieële vaste activa.

XBRL-document

Het XBRL-document ('instance document') bevat de feitelijke financiële gegevens zoals beschreven in de 'taxonomie'. De gebruiker van informatie kan een eigen rapportage samenstellen door XBRL-documenten in een eigen applicatie in te lezen mits deze XBRL ondersteunen.

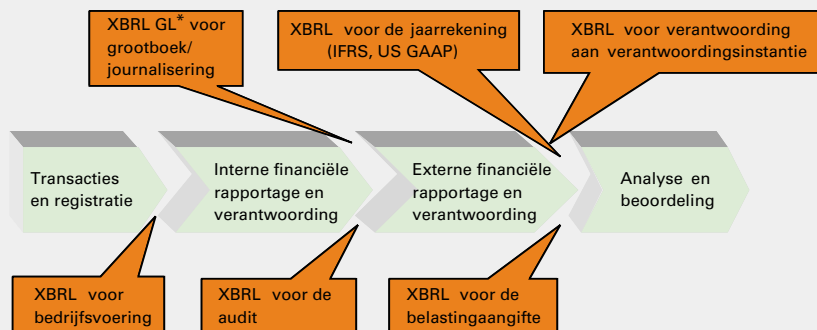
Stylesheet

De stylesheets kunnen worden gebruikt om de informatie op een bepaalde manier te presenteren. Zo kan een jaarrekening bijvoorbeeld in verschillende talen worden gepresenteerd. Ook is het mogelijk de gegevens in een ander formaat om te vormen, zoals een PDF-bestand of HTML-webpagina.



Wie krijgen te maken met XBRL?

De invoering van XBRL in de informatieketen zal geleidelijk verlopen, maar kan elke fase in het informatievoorzieningsproces raken:



De gebruiker is nu vooral gewend aan de standaard presentatievorm. De jaarrekening bevat op standaardwijze gepresenteerde gegevens, staat op zichzelf en de balans en de winst- en verliesrekening zijn duidelijk te herkennen. Dit geldt ook voor een PDF-bestand of HTML-pagina.

XBRL-gegevens worden daarentegen niet in een vaste presentatievorm aangeboden. Gebruikers van informatie vragen de gewenste XBRL-informatie op en produceren daarmee een eigen rapport. Dit kan overeenkomen met de jaarrekening, maar het hoeft niet. Het XBRL-jaarrekeningrapport is geen op zichzelf staand document en ook geen jaarrekening conform Titel 9 BW². Het certificeren van XBRL-informatie is derhalve niet hetzelfde als het geven van een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening.

Grenzen

Bij het certificeren van XBRL-informatie loopt de accountant tegen grenzen aan. Het is vergelijkbaar met het certificeren van een datawarehouse ten behoeve van de interne en externe informatievoorziening bij een onderneming: Wil en kan de accountant een oordeel geven over elke gegenereerde rapportage op elk willekeurig moment?

Zekerheid geven bij individuele gegevenselementen is onmogelijk. De beheersing van XBRL-informatie zal daarom zijn gericht op het op continue basis waarborgen van de betrouwbaarheid van de registratie en verwerking van gegevens (continuous auditing).

Specifieke controle-doelstellingen

Welke aspecten zijn van belang voor een accountant aan wie wordt gevraagd een uitspraak te doen over de betrouwbaarheid van

een in XBRL-vorm uitgegeven jaarrekening?

Om de betrouwbaarheid van de gegevens in de 'tagging' gebruikte taxonomie te waarborgen moet in ieder geval worden voldaan aan de volgende voorwaarden:

- *De relatie met de gecontroleerde jaarrekening is gewaarborgd.* De aan een 'tag' gekoppelde informatie moet overeenkomen met de gecontroleerde jaarrekening. Dit betekent:
 - a De gebruikte taxonomie is in overeenstemming met de wet en richtlijnen voor de jaarrekeninggeving of General Accepted Accounting Principles (GAAP) (Juisheid van de taxonomie).
 - b Elk voor de jaarverslaggeving relevant informatie-item is rechtstreeks gekoppeld aan een 'tag' uit de taxonomie of maakt deel uit van een aan een 'tag' gekoppelde verzameling informatie-items.
 - c De definitie van elke 'tag' komt overeen met die van het gekoppelde jaarrekeningelement.
- *Volledigheid.* Alle informatie, inclusief de toelichting en de verwachtingen van het management, is gekoppeld aan een 'tag'. Daarbij is het ook van belang aan te geven dat als de gebruiker niet alle gegevens in één rapportage (jaarrekening) opneemt, de accountantsverklaring niet van toepassing is. Certificeren van delen van de jaarrekening is strijdig met de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants.
- *Consistentie.* De financiële elementen uit de jaarrekening moeten elk jaar zijn gekoppeld aan dezelfde 'tag', zodat de informatie van jaar tot jaar op dezelfde wijze herkenbaar is.
- *Reikwijdte van het accountantsoordeel.* De gebruiker moet kunnen herkennen welke XBRL-informatie 'valt' onder de verklaring van de accountant. De verwachtingen van het manage-

Het certificeren van XBRL-informatie is iets anders dan een goedkeurende verklaring bij een jaarrekening.

ment maken weliswaar deel uit van de jaarrekening, maar vallen niet onder de verklaring.

Accountantsverklaring

Ook aan de accountantsverklaring zelf zal nog aandacht moeten worden besteed. Een recente richtlijn van de US Auditing Standards Board over het geven van zekerheid bij XBRL-documenten geeft hiervoor een aanzet¹.

De verklaring zal voor de opdrachtgever voldoende toegevoegde waarde moeten hebben om de kosten te verantwoorden, zonder dat de accountant ten onrechte zekerheid geeft. Hierin wijkt XBRL niet af van de bestaande situatie.

'Mee' gaan

Het zal nog wel even duren voordat de accountant XBRL dagelijks in zijn werk zal tegenkomen. Of de werkzaamheden van de accountant daadwerkelijk zullen wijzigen is afhankelijk van de verwachtingen van gebruikers omtrent de betrouwbaarheid van XBRL-informatie, aan welke verwachtingen de accountant kan en wil voldoen om daarover zekerheid te geven, en de werkzaamheden die hij moet uitvoeren om tot de gewenste zekerheid te komen.

Wanneer XBRL alleen wordt toegepast voor rapportagedoeleinden blijft de impact wellicht nog beperkt en zullen accountants deze ontwikkeling vrijwel kunnen negeren. Maar als ondernemingen de voordelen van XBRL volledig gaan benutten in het hele proces van informatieverwerking en -opslag, zal de accountant 'mee' moeten gaan en moeten nadenken over de mogelijkheden en onmogelijkheden voor het geven van zekerheid. ■

Noten

* De auteurs zijn allen werkzaam bij PricewaterhouseCoopers. Zij danken Jelte Waardenburg, Eric Cohen en Arnout van Kempen voor hun bijdragen aan dit artikel.

¹ Attest Engagements on Financial Information Included in XBRL Instance Documents, interpretation (no 5) of AT section 101, 'Attest Engagements', of SSAE no. 10, Attestation Standards: Revision and Recodification.