

# XBRL en het getrouwe beeld

De XBRL-jaarrekening wordt voor accountants al snel dagelijkse realiteit. Is een verklaring over het getrouwe beeld van zo'n jaarrekening wel mogelijk? Een pleidooi voor een nieuwe aanpak.

MARC VAN HILVOORDE EN ARNOU VAN KEMPEN\*

*de* **Openbaar**  
accountant



In het kader van de administratieve lastenverlichting kunnen bedrijven per 2007 stoppen met de papieren jaarrekening. Vanaf dat jaar mogen zij deze in XBRL-formaat elektronisch deponeren bij de Kamer van Koophandel.

De overheid gaat ervan uit dat accountants in staat zullen zijn om de elektronische jaarrekening te voorzien van een verklaring van getrouwheid.

De XBRL-jaarrekening is dus geen fictie, maar zal al over enkele jaren een wezenlijk onderdeel gaan vormen van de werkzaamheden van de accountant. De overheid heeft het NIVRA gevraagd om bij te dragen aan het realiseren van de controle en certificering van XBRL-jaarrekeningen. Een prachtige kans om mee te denken over de ontwikkeling van een nieuwe tak in ons vakgebied: XBRL-assurance.

### Amerikaanse richtlijn

De Amerikaanse beroepsorganisatie voor accountants, de AICPA, gaf in 2003 als eerste ter wereld een richtlijn uit voor het verschaffen van zekerheid over XBRL-documenten: Attest Engagements on Financial Information

Included in XBRL Instance Documents.

Een directe vertaling hiervan tot een Nederlandse controlerichtlijn is echter geen goede oplossing. De Amerikaanse richtlijn dekt namelijk niet alle vormen waarin XBRL in de rapportageketen kan worden gebruikt.

Op diverse plaatsen verwijst de richtlijn naar financiële rapportages waarmee het XBRL-document moet worden vergeleken, zoals - vermoedelijk - een papieren jaarrekening. In de verklaring bij het XBRL-document refereert de accountant dan aan de goedkeurende verklaring bij die papieren jaarrekening. Het XBRL-document is in deze benadering dus geen op zichzelf staand document.

### Meer dan 'aanvulling'

Daarnaast gaat de Amerikaanse richtlijn uit van een 'voor gebruikers leesbaar gemaakt XBRL-document' (*rendered instance document*), zonder de wijze waarop dat document leesbaar wordt gemaakt nader uit te werken. De juiste weergave van de gegevens aan de gebruiker is echter in belangrijke mate afhankelijk van de gebruikte presentatiemiddelen.

Naar onze mening is de AICPA-benadering dan ook te veel gericht op het XBRL-document als aanvulling op een al bestaande financiële rapportage. Beter is een benadering die werkt in zowel een situatie waarin een XBRL-document aanvullend is, als in gevallen waarin zo'n document de basis of zelfs de vervanger is van de jaarrekening.

### XBRL in rapportageketen

Een accountant kan XBRL in de externe rapportageketen op verschillende manieren tegenkomen.

Allereerst kan een bedrijf gelijktijdig een papieren en XBRL-jaarrekening produceren. De accountant kan dan in zijn aanpak een 'afgeleide verklaring' overwegen: een goedkeurende verklaring bij de papieren jaarrekening, met een aanvullende paragraaf over het XBRL-document. Een denkbare tekst zou dan kunnen zijn: *Wij zijn van oordeel dat de XBRL-jaarrekening op alle van materieel belang zijnde aspecten in overeenstemming is met de jaarrekening waaraan deze is ontleend.*

De overheid zal in de regelgeving de XBRL- ►



FOTO'S: SIMONE VAN ES

## Een XBRL-jaarrekening-document is niet leesbaar en geeft dus geen getrouw beeld.



jaarrekening echter dezelfde status willen geven als de huidige papieren jaarrekening. Anders wordt het doel van lastenverlichting immers niet bereikt. De waarde van een papieren jaarrekening neemt daardoor af, en veel bedrijven zullen alleen het XBRL-document bij de Kamer van Koophandel deponeren. Hoe geeft de accountant een goedkeurende verklaring als de papieren jaarrekening helemaal ontbreekt?

### Verskillende vormen

XBRL-jaarrekeningen kunnen op verschillende wijzen publiek worden gemaakt.

Ten eerste kan het bedrijf de XBRL-jaarrekening op de website plaatsen, waar gebruikers deze via een stylesheet (deels) kunnen bekijken. De gebruiker of accountant ziet daarbij niet het XBRL-document zelf, maar een presentatie door de bril van de aangeboden stylesheet.

Gebruikers kunnen de XBRL-jaarrekening eventueel ook zelf downloaden en inlezen in een eigen systeem, zonder gebruik te maken van het aangeboden stylesheet.

Denkbaar is ook, dat een XBRL-jaarrekening aan andere toezichthouders wordt verzonden, die hem vervolgens via een website aan het publiek aanbieden.

Daarnaast is het mogelijk dat een bedrijf niet alleen de jaarrekening elektronisch ter beschikking stelt, maar ook meer gedetailleerde bedrijfsinformatie, op basis van een bedrijfsspecifieke aanvulling van de standaardtaxonomie. Deze informatie kan bijvoorbeeld maandelijks of wekelijks, maar ook real time ter beschikking worden gesteld.

### Meer en vaker

Nu XBRL zulke gestandaardiseerde informatie-uitwisseling mogelijk maakt en de technische hulpmiddelen eenvoudig en goedkoop ver-

Mark van Hilvoorde (links) en Arnout van Kempen: "Op het moment dat financiers vragen om certificering van real time informatiestromen zal de accountant een antwoord moeten hebben."

krijgbaar zijn, mag worden verwacht dat de vraag naar dergelijke detailinformatie zich zal ontwikkelen. Uit een analyse van het Bazel II-akkoord blijkt bijvoorbeeld dat financiers bedrijven die snel en duidelijk inzicht geven in hun prestaties en ontwikkelingen, mogelijk zullen belonen met lagere rentetarieven. Het vaker aanbieden van informatie kan voor bedrijven dus aantrekkelijk zijn.

Bovengenoemde voorbeelden roepen vragen op over de exacte bepaling van de relevante audit-objecten in het kader van de XBRL-jaarrekeningcertificering. Op het moment dat financiers vragen om certificering van real time-informatiestromen zal de accountant een

## Overheid en XBRL

Op initiatief van de ministeries van Justitie en Financiën mogen bedrijven hun gegevens per 2007 digitaal gaan aanleveren, in het kader van de administratieve lastenverlichting. Tevens vindt een harmonisatie plaats van de - verplichte - gegevensaanlevering voor de volgende drie informatieketens:

- jaarrekening;
- fiscale aangiften, waaronder winstaangifte en BTW;
- economische statistieken bij het CBS.

Als communicatiestandaard is gekozen voor XBRL. Voor de drie verschillende informatieketens wordt een Nederlandse taxonomie opgesteld, die kan worden beschouwd als een standaardset met rapportage-elementen voor de externe verslaggeving en overige verantwoordingen.

## XBRL is geen papier

XBRL (Extensible Business Reporting Language) is een elektronische standaard om financiële en bedrijfsinformatie uit te wisselen tussen computersystemen binnen en buiten de onderneming. Een XBRL-jaarrekening verschilt van een papieren jaarrekening. Een XBRL-document kent geen bladzijden en opmaakgegevens en kan worden beschouwd als een **dataset** met alle gegevens die bijvoorbeeld ook deel uitmaken van een papieren jaarrekening.

Een gebruiker kan een **eigen rapportage** samenstellen uit een deel van één XBRL-document of door gegevens uit een aantal documenten samen te voegen. In één XBRL-document kunnen gegevens zijn opgenomen voor jaarrekening, belastingaangiften en statistiek. Ook is het goed mogelijk dat jaarrekeninggegevens in meer XBRL-documenten worden aangeboden.

Via presentatiesoftware kan een gebruiker een XBRL-document leesbaar maken volgens eigen presentatiewensen. Een meer statische mogelijkheid om een XBRL-document leesbaar te presenteren is via een **stylesheet**. Naast opmaakelementen kan een stylesheet ook rekenelementen bevatten. Dit betekent dat met een stylesheet correcte gegevens foutief kunnen worden gepresenteerd.

**Met een stylesheet kunnen correcte gegevens foutief worden gepresenteerd.**



## Hoe geeft de accountant een goedkeurende verklaring als de papieren jaarrekening helemaal ontbreekt?

## Splitsing in twee zelfstandig bruikbare verklaringen is noodzakelijk.

antwoord moeten hebben op de vraag hoe hij deze goedkeuring gaat geven. We komen dan op onderwerpen als *continuous assurance*. Dit valt buiten het bestek van dit artikel, waarin we ons richten op de XBRL-jaarrekening. Maar met deze ontwikkeling moet wel rekening worden gehouden.

### Twee verklaringen

Duidelijk is dat het XBRL-jaarrekeningdocument in de door de overheid gekozen benadering de te deponeren jaarrekening meer en meer zal vervangen. Ook als een onderneming daarnaast behoefte heeft aan het uitgeven van andere jaarverantwoordingen, zoals een papieren jaarrekening of een *rendered* XBRL-document via bijvoorbeeld de website, dan zal het XBRL-jaarrekeningdocument zelf daarvoor de basis vormen.

Dit vereist een aanzienlijke aanpassing van de reikwijdte van de jaarrekeningcontrole.

Een XBRL-jaarrekeningdocument is niet leesbaar en geeft dus geen getrouw beeld. Sterker, een verklaring over een getrouw beeld kan niet worden gegeven omdat de presentatie van de gegevens niet in een XBRL-document kan worden vastgelegd.

Wij pleiten daarom voor een aanpak waarbij de huidige jaarrekening wordt opgeknipt in twee nieuwe audit-objecten met elk een eigen certificeringsverklaring: het 'XBRL-document' en de 'stylesheet'. De certificering sluit in dit model aan bij het basis XBRL-document, en niet bij het ingelezen (*rendered*) XBRL-document, noch bij de (papieren) jaarrekening.

### Geen 'getrouw beeld'

De splitsing in twee zelfstandig bruikbare verklaringen is noodzakelijk, om onduidelijkheid te voorkomen over de mate van zekerheid die de accountant toevoegt aan het XBRL-(jaarrekening)document zonder stylesheet. Om toch

een uitspraak te doen over getrouw beeld zal de verklaring bij de XBRL-jaarrekening zo moeten worden geformuleerd, dat deze in combinatie met de verklaring bij de stylesheet duidelijk maakt of beide samen een getrouw beeld geven.

Op zichzelf staand moet de verklaring bij de XBRL-jaarrekening duidelijk maken dat de informatie in het document voldoet aan de kwaliteitseisen van juistheid, volledigheid en tijdigheid. Een stylesheet kan een selectie maken uit dit XBRL-document (waarin bijvoorbeeld ook fiscale en statistische informatie is opgenomen), bepaalt mede de weergave van de informatie, en voert eventueel berekeningen uit.

Dit impliceert dat de audit-doelstellingen bestaan uit *presentation*, *disclosure* en *accuracy*. De af te geven verklaring zal dus niets zeggen over een 'getrouw beeld', maar zal deze specifieke aspecten en de exacte reikwijdte in voor het maatschappelijk verkeer in duidelijke bewoordingen moeten benoemen.

### Encryptie

Zowel een XBRL-document als stylesheet is een elektronisch bestand. Dit betekent dat wijzigingen aangebracht kunnen worden zonder dat dit sporen nalaat. Uitgaande van elektronische deponering, ligt het voor de hand dat ook de accountantsverklaring alleen in elektronische vorm wordt toegevoegd. Dit alles betekent dat de accountant technieken moet benutten zoals encryptie en elektronische handtekening, die garanderen dat zijn verklaring daadwerkelijk van hem afkomstig is en blijvend is gekoppeld aan de informatie die door hem daadwerkelijk is gecontroleerd. ■

### Noot

\* Marc van Hilvoorde en Arnout van Kempen zijn werkzaam bij respectievelijk PricewaterhouseCoopers en BDO Accountants & Adviseurs. Zij schrijven dit artikel op persoonlijke titel.

## Begrippen

### Taxonomie

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

### XBRL-document of instance-document

Het XBRL-document of *instance*-document bevat de bedrijfsgegevens zoals beschreven in de 'taxonomie'. De gebruiker van informatie kan een eigen rapportage samenstellen door deze documenten in te lezen in een eigen applicatie die XBRL ondersteunt.

### Stylesheet

Een XBRL-document kan via een stylesheet leesbaar worden gemaakt voor gebruikers. In een stylesheet wordt de presentatiewijze van de gegevens gedefinieerd, zoals de opmaak en de gebruikte taal.

### Rendered instance document

De Amerikaanse beroepsorganisatie AICPA gebruikt deze term voor een met behulp van een stylesheet of presentatiesoftware geproduceerd leesbaar gemaakt XBRL-document, zoals een jaarrekening.