

XBRL-**a**ssurance discussie

Ernst & Young verstrekte vorig jaar als eerste accountant een assurance-rapport bij een digitale jaarrekening in XBRL. Het ging om de jaarrekening van Deloitte en het beperkte zich tot een bevestiging dat de data op de juiste wijze waren ontleend aan de papieren jaarrekening. Kernvraag voor verdergaande assurance is of het Commercieel Rapport (onderdeel van de Nederlandse Taxonomie) mag worden gezien als een 'algemeen aanvaard' stelsel van financiële verslaggeving.

TEKST HANS VERKUIJSSE, BARBARA MAJOUR, ROB VERVOORT, HUUW LUCASSEN* | BEELD CORBIS

XBRL biedt zoals bekend digitale verslaggeving, met als een van de grote voordelen dat gebruikers 'op maat' informatie kunnen destilleren uit de dataset die aan de digitale jaarrekening ten grondslag ligt - in jargon: het instance-document. Ernst & Young onderzoekt samen met Deloitte de mogelijkheden om assurance bij XBRL-informatie te geven. Over 2008/2009 verstrekte Ernst & Young als externe accountant van Deloitte een assurance-rapport dat feitelijk alleen een bevestiging was dat de data in het instance-document op een juiste wijze waren ontleend aan de papieren jaarrekening.

In onze visie is het nodig om verder te gaan dan dit. Voor boekjaar 2009/2010 kiest Deloitte er dan ook bewust voor om het Commercieel Jaarrapport - dat onderdeel is van de Nederlandse Taxonomie 2010.1 - als uitgangspunt te nemen voor de XBRL-jaarrekening. Belangrijke overweging hierbij is dat het Commercieel Jaarrapport aansluit bij de Nederlandse ontwikkelingen binnen het SBR-platform om te komen tot standaard-

disatie van gegevens en daarmee tegelijkertijd te voldoen aan de minimum rapportagevereisten.

Door deze insteek kan niet alleen assurance worden gegeven bij de juistheid van de data, maar kan ook een conclusie worden getrokken ten aanzien van de overeenstemming van het instance-document met de standaarden van het Commercieel Jaarrapport.

TWEE DISCUSSIETHEMA'S

Het Commercieel Jaarrapport voldoet aan de wettelijke eisen voor verslaggeving, maar is nu (nog) niet geschikt voor een conclusie over het getrouwe beeld van de XBRL-jaarrekening. Hiervoor is het nodig dat gezaghebbende organisaties op het gebied van externe verslaggeving, zoals de International Accounting Standards Board (IASB) en de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ), zich hierover uitspreken.



behoeft fundamentele

'Als het Commercieel Jaarrapport kwalificeert als gezaghebbend, kan de accountant ook een rapportage over het getrouwe beeld afgeven.'

Er is dan ook een discussie nodig over twee thema's:

- verschillen ten aanzien van inhoud en presentatie tussen de Nederlandse Taxonomie en verslaggevingsstandaarden zoals Titel 9 BW 2 en IFRS;
- de vraag of er bij rapportages op basis van de Nederlandse Taxonomie sprake

is van een fair presentation framework, waarbij in het assurance-rapport ook een conclusie over het getrouwe beeld zou kunnen worden getrokken.

ASSURANCE BIJ INSTANCE-DOCUMENT

Deloitte kiest over 2009/2010 voor het report 'Commercieel Jaarrapport - Jaar-

rekening Groot', dat in essentie de elementen bevat voor een volledige jaarrekening voor zowel kleine, middelgrote als grote rechtspersonen. Deze rapportagemodellen zijn ontwikkeld op basis van de modelrapporten van NIVRA/NOvAA en de RJ. Ten behoeve van de assurance moeten twee vragen worden beantwoord:

1. Zijn, uitgaande van de in het Commercieel Jaarrapport opgenomen data-elementen, alle relevante gegevens in het instance-document opgenomen?
2. Zijn de gerapporteerde waarden van de gegevens in het instance-document correct?

De eenvoudigste weg om hierop antwoord te geven is uit te gaan van een

SBR Programma: 'Accountants aan zet'

"Wij zijn heel blij dat het onderwerp XBRL-assurance bij deze kantoren op de agenda staat." Dat zegt Marc van Hilvoorde, binnen het SBR Programma - een publiek/private samenwerking - verantwoordelijk voor de Nederlandse Taxonomie, in reactie op dit artikel. "De overheid ziet het liefst dat het beroep zelf de handschoen oppakt om tot een robuuste en gedragen oplossing te komen. Zeker nu de verplichtstelling van SBR op de agenda is gezet moet er een oplossing komen voor het geven van een verklaring bij een XBRL-jaarrekening. Accountants zijn hier nu aan zet."

In het artikel worden enkele belangrijke vragen gesteld die volgens het SBR Programma alleen in een **intensieve samenwerking tussen alle partijen** beantwoord kunnen worden. De kwaliteit en daarmee samenhangende gezaghebbendheid van de Nederlandse Taxonomie is vooral daarvan afhankelijk. "Daarom is ook aan het NIVRA/NOvAA, de Raad voor de Jaarverslaggeving en kantoren gevraagd om permanent actief bij te dragen aan het beheer van de Nederlandse Taxonomie. Binnen SBR is hiervoor een uitgebreide overlegstructuur in het leven geroepen. Mijn oproep aan alle partijen is om niet aan de zijlijn te blijven staan, maar actief te participeren bij de totstandkoming van de Nederlandse Taxonomie. De auteurs van dit artikel zijn overigens zelf lid van de NIVRA-werkgroep die zich met dit onderwerp bezighoudt, dus in die zin raakt hun terechte oproep

tot actie ook hen zelf. Dat heeft iets wonderlijks, maar het is alleen maar positief dat het gevoel van urgentie nu breed wordt gedragen. Ook de Raad voor de Jaarverslaggeving kan een actievere bijdrage leveren, vergelijkbaar met de FASB en de IASB die een belangrijke rol vervullen bij het beheer van hun eigen taxonomieën."

De Nederlandse Taxonomie maakt het mogelijk om te rapporteren **in overeenstemming met BW2 Titel 9**, stelt Van Hilvoorde. "Overigens ook zonder dat de IASB en RJ zich hierover uitspreken. De Nederlandse Taxonomie versie 2011 die op 1 december jongstleden is gepubliceerd voldoet aan de eisen."

Een nuancering is hierbij volgens hem wel op zijn plaats. Voor **grote en middelgrote ondernemingen** kan een uitbreiding op de standaardbegrippen wenselijk zijn voor het vereiste inzicht. Een oplossing hiervoor is het toevoegen van meer generieke elementen, zoals 'Algemene grondslagen' of 'Overige informatie'. Van Hilvoorde: "Een wellicht mooiere oplossing is het toestaan van bedrijfsspecifieke extensies - onder verantwoordelijkheid van de rapporte-

rende onderneming zelf - met aanvullende begrippen. Deze verschillende oplossingen moeten nu in samenwerking met alle partijen worden onderzocht."

Ook accountants mogen daarbij de doelstelling van **lastenverlichting** voor het bedrijfsleven niet uit het oog verliezen, benadrukt hij. "Als onaantrekkelijk voorbeeld geldt de door FASB beheerde US GAAP-taxononomie. Deze bevat inmiddels negentienduizend begrippen en is volgens verslaggevingsexperts nog steeds niet compleet. Dat pad moeten we niet op willen."

Op de vraag van de auteurs of het Commercieel Jaarrapport mag worden gezien als een 'algemeen aanvaard stelsel van financiële verslaggeving', zegt Van Hilvoorde: "Dit is niet het geval, de Nederlandse Taxonomie is geen stelsel van financiële verslaggeving en zeker geen checklist, maar een representatie van alle in de in de wet- en regelgeving genoemde begrippen. Een juiste toepassing waarbij de rapportage voldoet aan relevante wet- en regelgeving, is nog steeds voorbehouden aan de rapporterende organisatie en de accountant."

'De US GAAP-taxononomie bevat inmiddels negentienduizend begrippen, dat pad moeten we niet op willen.'



gecontroleerde papieren jaarrekening. Op deze wijze kan ten eerste eenvoudig worden vastgesteld of er gegevens zijn die wel in de papieren jaarrekening voorkomen maar niet in het instance-document. Voor alle niet in het instance-document gerapporteerde gegevens moet worden vastgesteld of deze inderdaad niet door het Commercieel Jaarrapport worden ondersteund. Ten tweede bestaat er direct duidelijkheid over het gehanteerde begrip 'correct': de in het instance-document gerapporteerde waarden moeten aansluiten op de waarden in de papieren jaarrekening. Deze optie is op dit moment de eenvoudigste optie voor assurance, maar biedt beperkte mogelijkheden omdat het assurance-rapport dan feitelijk alleen maar stelt dat de data op de juiste wijze zijn ontleend aan de papieren jaarrekening.

ASSURANCE-RAPPORT INCLUSIEF GETROUWBEELDVERKLARING

Kernvraag in dit artikel is of de assurance-opdracht kan worden uitgebreid met een uitspraak over het getrouwe beeld. In dat kader is Standaard 700 *'het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten'* relevant. Deze schrijft voor dat een 'getrouwbeeldverklaring' alleen mag worden gebruikt bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden opgesteld volgens een stelsel van financiële verslaggeving - IFRS, Titel 9 Boek 2 BW of andere stelsels - dat een getrouwe weergave

beoogt. Daarbij kan het nodig zijn om toelichtingen te verstrekken die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn en het kan zelfs noodzakelijk zijn om van een vereiste af te wijken om de getrouwe weergave te bereiken.

ALGEMEEN AANVAARD STELSEL

Het is nu onduidelijk of het Commercieel Jaarrapport mag worden gezien als een 'algemeen aanvaard stelsel van financiële verslaggeving'.

Het Commercieel Jaarrapport is volgens de Nederlandse overheid gezaghebbend en voldoet aan het wettelijk voorgeschreven minimum ten aanzien van het opstellen van een volledige jaarrekening naar Nederlands recht. Onduidelijk is of het doel van het Commercieel Jaarrapport het verschaffen van een getrouw beeld is. Zoals hiervoor aangegeven, kan juist de getrouwe weergave vereisen dat door middel van data-extensies het XBRL-instance-document wordt aangepast en dat dus op specifieke elementen van de structuur van de taxonomie wordt afgeweken. Dit lijkt echter weer haaks te staan op het uitgangspunt van Commercieel Jaarrapport, namelijk het rapporteren te beperken tot de wettelijk voorgeschreven minimumpositie.

'COMPLIANCE-STELSEL'

Als niet van de strikte regels van het Commercieel Jaarrapport mag worden afgeweken kwalificeert dit rapport volgens Standaard 700 niet als een 'ge-

trouwbeeldstelsel' maar als een 'compliance-stelsel'. Hierbij dient dan dus niet de bewoording van een getrouwbeeldverklaring te worden gehanteerd, maar een bewoording dat het financieel overzicht is opgesteld in overeenstemming met het Commercieel Jaarrapport.

We roepen NIVRA/NOvAA, het SBR Programma en de overheid op in overleg te treden om duidelijkheid te verschaffen over de vraag wat de 'gezaghebbende' status van de Nederlandse taxonomie en/of het Commercieel Jaarrapport is, aangezien dit essentieel is voor een doorontwikkeling van XBRL-assurance. Als het Commercieel Jaarrapport kwalificeert als gezaghebbend, kan de accountant ook een rapportage over het getrouwe beeld afgeven.

TOEKOMSTIGE STAPPEN

De geschetste assurance-problematiek is nog maar een opmaat naar de werkelijke toekomst van XBRL-assurance. De volgende stap is het opstellen van de jaarrekening in de vorm van een XBRL-instance-document, waarbij een papieren jaarrekening achterwege wordt gelaten. Hiermee wordt het XBRL-instance-document het primaire object van onderzoek. Bij zo'n jaarrekening zal een nieuw soort accountantsverklaring (onder regime van Standaard 700) noodzakelijk zijn, er kan niet meer worden volstaan met een assurance-rapport (Standaard 3000). Naar onze mening kan deze stap worden genomen als vaststaat dat met behulp van het Commercieel Jaarrapport een rapportage kan worden opgesteld die voldoet aan een 'getrouw beeld'.

ASSURANCE BIJ ONDERLIGGENDE PROCESSEN

In de toekomst gaat het bij XBRL-assurance ook meer om assurance bij de onderliggende processen. Er bestaat immers een groot verschil met de controle van een papieren jaarrekening. In dat

Internationale ontwikkelingen

Zowel binnen XBRL International als binnen IFAC heeft het thema XBRL-assurance de volle aandacht. Daarbij gaat het naast de vorm van de accountantsuiting ook om het in kaart brengen welke behoeften stakeholders precies hebben. Een mondiaal onderzoek van de University of Hawaii, University of Arkansas en de Universiteit van Tilburg brengt deze behoeften momenteel in kaart en de uitkomsten zullen richting geven aan de IFAC op dit punt.

'In de toekomst gaat het bij XBRL-assurance meer om assurance bij de onderliggende processen.'

'We roepen NIVRA, NOvAA en SBR op om de discussie over de puzzelstukjes te voeren.'

laatste geval beoordeelt de accountant of de jaarrekening een getrouwe weergave is van de werkelijkheid. XBRL brengt daarentegen ook andere vragen met zich mee: Is de taxonomie een juiste weerspiegeling van de daarin vervatte verslaggevingregels? Wordt deze 'garantie' door de wetgever gegeven? Bevat het onderliggende XBRL-instance-document de juiste data? Komt de gebruiker tot de juiste weergave?

Accountants kunnen zich uitspreken over de kwaliteit van de onderliggende processen die leiden tot die digitale XBRL-jaarrekening. Deze vorm van assurance - *assurance by default* - kan zóver gaan, dat assurance wordt verstrekt bij alle uit deze processen voortkomende XBRL-instance-documenten. Maar het is nu nog niet haalbaar, omdat de desbetreffende rapportageprocessen bij veel organisaties nog in de kinderschoenen staan.

ESSENTIËLE PUZZELSTUKJES

Er bestaan op dit moment al veel mogelijkheden voor XBRL-assurance. Deze mogelijkheden zijn voor een deel specifiek voor Nederland, omdat in het SBR Programma een fundamentele keuze is gemaakt om ook presentatie-elementen op te nemen in de structuur van de Nederlandse Taxonomie.

Er ontbreken echter ook wat essentiële puzzelstukjes. In het bijzonder is duidelijkheid gewenst over de 'gezaghebbende' status van de Nederlandse

Taxonomie en de vraag of het Commercieel Jaarrapport mag worden gezien als een 'algemeen aanvaard stelsel van financiële verslaggeving'.

Daarnaast zullen voorbereidingen moeten worden getroffen voor het scenario waarin geen papieren jaarrekening meer wordt opgesteld. Hiervoor zal Standaard 700 uitgebreid moeten worden en zullen in de Nederlandse Taxonomie *reports* moeten worden opgenomen waarmee volledige jaarrekeningen worden ondersteund. We roepen betrokken partijen - NIVRA, NOvAA, SBR - dan ook op om de discussie over deze puzzelstukjes te voeren.

CULTUUROMSLAG

Ook aan de kant van opstellers en gebruikers is een cultuuromslag noodzakelijk. In de huidige jaarverslaggeving geldt bijna als automatisme dat vanwege het dogma van het inzichtvereiste, de opsteller van het financiële overzicht gehouden is aanvullende informatie op te nemen, die niet standaard in het stelsel van financiële verslaggeving is opgenomen. Dit is ook in XBRL mogelijk met behulp van taxonomie extensies, maar staat feitelijk haaks op de uitgangspunten van het SBR-programma. Dat maakt assurance in een dergelijke casus uitermate complex. Opstellers van de financiële overzichten moeten naar onze mening dan ook terughoudend omgaan met de behoefte aan het rapporteren van aanvullende informatie. □

Download

Voor het financial statement 2009-2010 van Deloitte en het assurance report van Ernst & Young, zie:

www.deloitteannualreport.nl/downloads/cEN78_default.aspx.

NOOT

* Barbara Majoor is partner bij Deloitte, Hans Verkruisje is voorzitter van XBRL Nederland, Huub Lucassen is senior manager bij Ernst & Young en Rob Vervoort is werkzaam bij Deloitte.

'Opstellers van financiële overzichten moeten terughoudend omgaan met het rapporteren van aanvullende informatie.'

