

Digitalisering van de jaarrekening – Het gebruik van XBRL in gedeponeerde jaarrekeningen van middelgrote ondernemingen

Enrico Evink, Leo van der Tas

Received 8 October 2018

Accepted 30 October 2018

Published 10 December 2018

Samenvatting

Met ingang van het boekjaar 2017 moeten de meeste middelgrote ondernemingen hun jaarrekeningen bij de Kamer van Koophandel deponeren via SBR in XBRL-formaat en moet de externe accountant een elektronische ‘handtekening’ zetten op de XBRL-controleverklaring. In dit onderzoek zijn de gedeponeerde XBRL-jaarrekeningen 2017 van 80 middelgrote ondernemingen vergeleken met de ‘papierene’ jaarrekeningen 2016 van dezelfde groep ondernemingen. Geconcludeerd is dat de tijdigheid en de vergelijkbaarheid zijn verbeterd, dat de hoeveelheid informatie over het geheel genomen is verminderd en dat de kwaliteit van de informatie op een aantal punten is verbeterd.

Relevantie voor de praktijk

2017 was het eerste jaar waarin middelgrote ondernemingen hun jaarrekeningen moesten deponeren in XBRL en deze laten controleren. De resultaten van dit onderzoek kunnen worden gebruikt om na te gaan of het proces kan worden verbeterd, zowel voor middelgrote als straks voor grote ondernemingen zodat in de toekomst verschaffers en gebruikers optimaal gebruik kunnen maken van de digitale mogelijkheden die XBRL biedt.

1. Inleiding

Digitalisering heeft een grote invloed op het bedrijfsleven en financiële verslaggeving is geen uitzondering. Reeds lange tijd wordt nagedacht over de mogelijkheden om de financiële communicatie door bedrijven sneller, efficiënter en effectiever te maken door gebruik te maken van informatietechnologie en veel technieken zijn al niet meer weg te denken uit de dagelijkse praktijk. Een van de manieren om via informatietechnologie data te verspreiden en de analyse ervan te vergemakkelijken is eXtensible Business Reporting Language (XBRL). “XBRL is een taal die zich heeft gevestigd als de standaard voor de communicatie van zakelijke informatie tussen verschillende organisaties en informatiesystemen. Ook is het erop gericht om financiële- en andere zakelijke rapporten

tussen bedrijven en toezichthouders, banken en belanghebbenden, maar ook intern tussen verschillende dochterondernemingen en divisies, elektronisch uit te wisselen” (website XBRL Nederland, 23 september 2018). Met ingang van het boekjaar 2016 is het voor micro- en kleine rechtspersonen verplicht geworden om hun jaarrekening in XBRL-formaat te deponeren bij de Kamer van Koophandel (KvK) in plaats van op papier. Vanaf het boekjaar 2017 geldt dat ook voor middelgrote ondernemingen. Aangezien middelgrote ondernemingen controleplichtig zijn en de XBRL-jaarrekening binnen de reikwijdte van de wettelijke controle is gebracht, heeft dit mede gevolgen voor de accountantscontrole. Het voornemen is om vanaf boekjaar 2019 ook een elektronische deponeringsverplichting te laten gelden voor grote ondernemingen. Echter, aangezien binnen de Europese Unie (EU) het plan

bestaat om voor beursgenoteerde ondernemingen deponering vanaf 2020 in iXBRL-formaat verplicht te stellen, wordt de Nederlandse verplichting mogelijk gelijk met die van de EU ingevoerd.

In dit artikel zullen wij onderzoek doen naar de door middelgrote ondernemingen gedeponeerde jaarrekeningen over 2017 in XBRL-format. Daarbij gaan wij na in hoeverre door deze ondernemingen gebruik is gemaakt van de opties die worden geboden en in welke mate deze jaarrekeningen afwijken van de het jaar daarvoor op papier gedeponeerde jaarrekening. Tevens zullen we onderzoeken of dit ook heeft geleid tot een snellere en meer accurate deponering van de jaarrekeningen. Ten slotte wordt ook in het onderzoek de rol van de accountant betrokken door na te gaan op welke wijze *assurance* bij de jaarrekening is afgegeven en welke verklaring is afgegeven.

2. Wat is SBR, (Inline) XBRL en wie moet in XBRL deponeren?

2.1 SBR, XBRL en Inline XBRL

In Nederland is op initiatief van de overheid het Standard Business Reporting (SBR) Programma opgezet met het doel het samenstellen en uitwisselen van rapportages tussen de overheid en marktpartijen te vergemakkelijken. Door uniforme definities en codes te hanteren is het voor deelnemers duidelijk welke gegevens exact worden uitgewisseld. Voor de uitwisseling van financiële rapportages zoals jaarrekeningen wordt binnen SBR gebruik gemaakt van het internationaal ontwikkelde XBRL-format. Voor SBR en XBRL wordt gebruik gemaakt van een taxonomie, een soort woordenboek waarin de definitie van gegevens en hun onderlinge samenhang worden vastgelegd. Voor Nederland is de Nederlandse taxonomie (NT) ontwikkeld en bijvoorbeeld voor International Financial Reporting Standards (IFRS) is de IFRS-taxonomie ontwikkeld. De taxonomieën bevatten de definities van een groot aantal gestandaardiseerde gegevens, zoals het begrip netto-omzet. Daardoor is het duidelijk dat binnen het XBRL-bestand het veld dat de code (ook wel concept genoemd) die hoort bij netto-omzet meekrijgt (alsmede enkele andere codes bijvoorbeeld om aan te duiden over welk jaar of welke valuta het gaat) het bedrag aan netto-omzet in dat specifieke boekjaar betreft. Het toekennen van een code aan een gegeven wordt wel aangeduid met *'tagging'*. Software herkent de code en kan het getal aan netto-omzet dus niet alleen direct vinden, maar vervolgens meteen gebruiken in berekeningen, vergelijkingen en rapportages. Een code hoeft niet alleen betrekking te hebben op één getal, maar kan betrekking hebben op een tekst, tekstgedeelte of soms een combinatie van tekst en cijfers. Het integraal taggen van toelichting aan één code wordt wel aangeduid met *'block tagging'*. *Block tagging* is uiteraard minder precies en de gebruiker moet in dat geval binnen het block zoeken naar de gewenste

informatie. Om die reden is *block tagging* in de Nederlandse context niet toegestaan. Indien een onderneming in de jaarrekening een eigen begrip wil hanteren dat niet wordt gedefinieerd in de taxonomie, maar deze wel in de XBRL-file wil opnemen, moet een zogenaamde *'preparer extension'* (PE) worden gemaakt. Een PE kan ook worden gebruikt om bestaande codes / concepten van een bedrijfsspecifieke naam te voorzien dan wel de volgorde van presentatie te wijzigen.

Om een XBRL-bestand voor de mens leesbaar te maken bestaat er zogenaamde *'rendering software'* die de XBRL-data omzet in een leesbare jaarrekening. De gedetailleerde regels die moeten worden gevolgd om binnen de Nederlandse Taxonomie een XBRL-bestand om te zetten in een leesbare jaarrekening zijn opgenomen in de SBR Consistente Presentatie (CP). CP maakt onderdeel uit van het SBR-afsprakenstelsel. Softwareleveranciers moeten de CP hanteren en bij het vervaardigen van een XBRL-bestand kan een onderneming dus meteen zien hoe de jaarrekening er na *rendering* voor de gebruiker uit komt te zien. Een dergelijke consistente presentatie heeft als voordeel dat de presentatie van de jaarrekening meer uniform zal zijn, maar heeft uiteraard als nadeel dat dit minder flexibiliteit biedt. Uiteraard kan een opsteller van de jaarrekening gebruik maken van een PE om de volgorde van *rendering* zoals deze volgt uit de CP aan te passen, maar dit vereist extra handelingen.

Voor dit onderzoek hebben wij de gedeponeerde XBRL-jaarrekeningen van middelgrote ondernemingen beoordeeld zoals deze met de CP zijn gerenderd door de KvK, zijnde de standaard *rendering* die de KvK aanbiedt voor alle gebruikers van jaarrekeningen, en deze vervolgens vergeleken met de 'papierene' jaarrekening over 2016.

Zoals al aangegeven is een nadeel van XBRL-bestanden dat deze slechts door een computer kunnen worden gelezen omdat het niet meer is dan een HTML-bestand met een reeks codes. Deze moet eerst worden omgezet in door de mens leesbare tekst door middel van *rendering*-software. Om de voordelen van XBRL te combineren met een menselijke leesbaarheid van bestanden is Inline XBRL (iXBRL) ontwikkeld. Bij iXBRL wordt aan een door de mens leesbaar bestand (veelal een HTML-bestand zoals een website) de XBRL-codering ingebracht waardoor de verschillende gegevens ook direct door een computer worden herkend. Een nadeel hiervan is dat dit ten koste gaat van de uniformiteit en vergelijkbaarheid doordat in het bestand ook 'niet getagde' informatie opgenomen kan worden en informatie aan andere codes kan worden 'getagd' dan bedoeld.

2.2 Deponeringsverplichting XBRL-jaarrekeningen

Bij wet van 9 december 2015 is de Handelsregisterwet aangepast en meer in het bijzonder in art. 19a de mogelijkheid geboden om deponering van jaarrekening in elektronische vorm verplicht te stellen. In april 2016 is het Besluit elektronische deponering handelsregister uitgevaardigd. Deze trad op 1 juli van dat jaar in werking en regelt de geleide-

lijke invoering van de verplichting tot deponering van de jaarrekening in SBR. Voor micro- en kleine ondernemingen geldt deze verplichting voor het boekjaar aanvangend op of na 1 januari 2016. Voor middelgrote ondernemingen geldt hetzelfde vanaf het boekjaar aanvangend op of na 1 januari 2017. Het besluit regelt niet de deponering door grote en beursgenoteerde ondernemingen en vermeldt in de Nota van Toelichting dat het voornemen bestaat dit vanaf het boekjaar aanvangend op of na 2019 te verplichten maar dat voor deze groep wel als alternatief het European Single Electronic Format (ESEF) binnen de Europese Unie zou worden overwogen. ESEF is een uniform elektronisch format voor in dit geval de jaarrekening van alle in de EU aan een gereguleerde beurs genoteerde EU-ondernemingen. Daarmee zou de toegankelijkheid en vergelijkbaarheid van financiële informatie over beursfondsen in de EU aanzienlijk worden verbeterd. Op dat moment was nog het plan dat ESEF verplicht zou worden voor alle beursgenoteerde ondernemingen in de EU vanaf boekjaar 2019. De Europese Commissie heeft aangegeven om voor de invulling van ESEF te kiezen voor XHTML, wat gebaseerd is op de iXBRL-standaarden. De Europese Commissie is inmiddels voornemens de verplichting tot deponering van jaarrekeningen in ESEF te laten ingaan voor boekjaren aanvangend op of na 1 januari 2020. Daarbij is ervoor gekozen om (i) de eerste twee jaar uitsluitend *tagging* van de primaire overzichten verplicht te stellen en daarna pas voor de toelichting en (ii) dat *block tagging* is toegestaan voor individuele *notes* binnen de toelichting. De Nederlandse overheid moet nog aangeven wat de definitieve invoeringsdatum wordt voor grote ondernemingen en of hiervoor het ESEF ook als alternatief gebruikt mag worden.

Wij zullen ons in het kader van dit artikel richten op de deponering van de jaarrekening door middelgrote ondernemingen aangezien voor deze ondernemingen in 2017 voor het eerst de deponeringsplicht in XBRL-format verplicht is geworden en omdat deze ondernemingen controleplichtig zijn waardoor ook de interactie met de accountant en de accountantsverklaring kon worden onderzocht. Door de Minister is verduidelijkt dat het bij de plicht tot elektronische deponering gaat om alle ondernemingen die deponeren als middelgroot. De verplichte XBRL-deponering is dus ook van toepassing indien een kleine onderneming vrijwillig als middelgroot deponert, maar niet als een kleine of middelgrote onderneming vrijwillig of verplicht als groot deponert. Daarmee bestaat dus (voorlopig) ook een vrijstelling voor ondernemingen die IFRS toepassen omdat deze automatisch als groot moeten deponeren. Om dezelfde reden zijn pensioenfondsen en bepaalde groepen zorginstellingen vrijgesteld. Middelgrote ondernemingen die onderdeel vormen van een groep onder leiding van een grote of beursgenoteerde rechtspersoon gevestigd binnen de EU zijn vooralsnog vrijgesteld totdat de verplichting wordt ingevoerd voor de moedermaatschappij. Ook hoeven zij de vrijstellende geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij niet in XBRL te deponeren. Indien echter de moeder-

maatschappij een grote of beursgenoteerde onderneming is die buiten de EU is gevestigd, geldt de verplichting tot deponering in XBRL wel (Vragen en antwoorden bij het Besluit, Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, november 2017).

Belangrijk is dus dat er voor een groot aantal middelgrote ondernemingen een generieke vrijstelling is gegeven en deponering voor deze middelgrote ondernemingen dus nog niet in XBRL hoefde.

2.3 Grootte-vrijstellingen bij deponering door middelgrote ondernemingen

Middelgrote ondernemingen zijn ondernemingen die niet klein zijn en aan ten minste twee van de volgende drie criteria gedurende twee opeenvolgende boekjaren voldoen:

- het balanstotaal bedraagt niet meer van €20 miljoen;
- de netto-omzet bedraagt niet meer dan €40 miljoen;
- het aantal werknemers bedraagt minder dan 250.

Een onderneming wordt voor de toepassing van de jaarrekeningseisen als klein aangemerkt indien deze aan ten minste twee van de volgende drie criteria gedurende twee opeenvolgende boekjaren voldoet:

- het balanstotaal bedraagt niet meer van €6 miljoen;
- de netto-omzet bedraagt niet meer dan €12 miljoen;
- het aantal werknemers bedraagt minder dan 50.

Een onderneming wordt voor de toepassing van de jaarrekeningseisen als micro aangemerkt indien deze aan ten minste twee van de volgende drie criteria gedurende twee opeenvolgende boekjaren voldoet:

- de netto-omzet bedraagt niet meer dan €700.000;
- het aantal werknemers bedraagt minder dan 10.

Voor middelgrote ondernemingen gelden geen wettelijke vrijstellingen bij de inrichting van de jaarrekening, dus deze moet worden opgesteld en vastgesteld zoals die voor grote ondernemingen. Wel gelden enkele vrijstellingen van de toepassing van de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving, maar daarop wordt in dit artikel niet verder ingegaan. De wet biedt voor middelgrote ondernemingen een aantal vrijstellingen bij de deponering van de jaarrekening. Zo kan volstaan worden met een vereenvoudigde balans en toelichting. In de winst-en-verliesrekening kunnen enkele posten worden samengevoegd waardoor zowel in de publicatie als in de inrichtingsjaarrekening de netto-omzet niet afzonderlijk hoeft te worden getoond, maar kan worden samengevoegd met andere posten tot de post 'brutomarge'. De andere posten waarmee netto-omzet wordt samengevoegd zijn de mutatie onderhanden werk en gereed product, geactiveerde productie voor het eigen bedrijf, overige bedrijfsopbrengsten en kosten van grond- en hulpstoffen en overige externe kosten (art. 2:397 lid 3 BW). Ook be-

hoeven enkele toelichtingen niet te worden opgenomen in de gedeponeerde jaarrekening. Ten slotte kunnen enkele documenten zoals het bestuursverslag en delen van de overige gegevens, ten kantore van de vennootschap ter inzage worden gehouden, in plaats van te worden gedeponeerd (art. 2:394 lid 4 BW).

3. Economische effecten van jaarrekeningen in XBRL

Het vrijwillige of verplichte gebruik van XBRL voor de deponering van jaarrekeningen bestaat reeds langere tijd. Bijvoorbeeld, in de Verenigde Staten heeft de SEC in 2004 het vrijwillig gebruik van XBRL toegestaan en vanaf 2009 de verplichting ingevoerd XBRL te gebruiken voor binnenlandse ondernemingen. Er is nog niet veel onderzoek verricht naar de economische effecten van het gebruik van XBRL in de jaarrekening en de eerste onderzoeken laten een gemengd beeld zien. Zo concluderen Dhole et al. (2015) dat de vergelijkbaarheid niet significant verbetert, hoewel zij een slag om de arm houden aangezien hun resultaten ook kunnen worden uitgelegd als een verbetering van de transparantie omdat nu voor de gebruiker duidelijker wordt dat ondernemingen minder goed vergelijkbaar zijn. In hun overzicht van literatuur tot op dat moment refereren zij aan onderzoek van Blankespoor et al. (2014) waaruit blijkt dat de bid-ask spread van beursfondsen hoger is in het eerste jaar van deponering met behulp van XBRL. Debreceny et al. (2010) concluderen dat er nog veel fouten zitten in de XBRL-files bij de SEC. Du and Wu (2018) concluderen dat de tijdigheid van de informatie nauwelijks verbetert (jaarrekeningen werden gemiddeld twee dagen eerder en kwartaalberichten gemiddeld één dag eerder gedeponeerd) en dat dit voornamelijk plaatsvond bij de grotere ondernemingen. Daar staat tegenover dat Kim et al. (2012) vaststellen dat het gebruik van XBRL leidt tot een betere en snellere aanpassing van marktprijzen aan nieuwe informatie.

Bij deze resultaten dient te worden bedacht dat het empirisch onderzoek zich beperkt tot de Verenigde Staten en tot beursgenoteerde ondernemingen. Ook gaat het om XBRL-files die niet zijn gecontroleerd door de accountant (zie hiervoor paragraaf 7 en noot 1).

4. Het onderzochte bestand aan jaarrekeningen

4.1 Selectie onderzochte bestand

Dit onderzoek bestaat uit twee delen. Allereerst wordt op macroniveau de resultaten weergegeven van de onderzochte geaggregeerde gegevens met betrekking tot de gedeponeerde jaarrekeningen van middelgrote ondernemingen. Het gaat daarbij om aantallen, de gehanteerde *entry-points* en het aantal waarschuwingen en fouten ten

aanzien van gedeponeerde jaarrekeningen. In paragraaf 5 zullen we tevens de verdeling over de tijd van de deponeringen onderzoeken.

Daarna worden de resultaten weergegeven van een onderzoek onder een selectie van 80 ondernemingen waarvoor een detailanalyse is uitgevoerd. Voor deze selectie zijn van 80 ondernemingen de jaarrekeningen over 2017 zoals gedeponeerd bij de KvK in XBRL-formaat onderzocht. Daarbij kon geen aselechte steekproef worden gehanteerd omdat uitsluitend jaarrekeningen gedeponeerd in XBRL en vóór de sluitdatum van het artikel konden worden geselecteerd. Voorts moest rekening worden gehouden met een aantal beperkingen, zoals de beschikbaarheid van de jaarrekening over 2016 om een vergelijking te kunnen maken. Ten slotte is getracht om een zekere evenwichtige verdeling naar sector, omvang en accountantskantoor te bewerkstelligen. Dit betekent dat de resultaten niet noodzakelijkerwijs een perfecte afspiegeling zijn van de jaarrekeningen zoals gedeponeerd door alle middelgrote ondernemingen in Nederland. Echter, de volgtijdige vergelijking tussen 2016 en 2017 geeft wel een goede basis voor een analyse van de gevolgen van deponering in XBRL aangezien hetzelfde bestand van ondernemingen is gebruikt voor de vergelijking van de jaarrekeningen 2017 in XBRL met de ‘papierene’ jaarrekeningen 2016.

4.2 Entry-points

De eisen voor de in te richten jaarrekening verschillen tussen micro-, kleine, middelgrote en grote ondernemingen. Voorts gelden per grootteklasse verschillende vrijstellingen bij deponering en zijn er diverse modellen voor de jaarrekening met hun eigen volgorde. Om het ondernemen te vergemakkelijken kan gekozen worden tussen diverse zogenaamde *entry-points* bij het opmaken van de jaarrekening. Ter illustratie, indien een kleine onderneming het format voor de jaarrekening van een grote onderneming zou moeten hanteren, zal een groot deel van de gevraagde informatie niet van toepassing of niet verplicht zijn. De verplichting tot het gebruik van XBRL geldt uitsluitend voor de te deponeren jaarrekening, niet voor de inrichtingsjaarrekening. Er is dan ook voor gekozen om verschillende *entry-points* aan te bieden waarbij reeds rekening wordt gehouden met de wettelijke publicatievrijstellingen. Dus zijn er *entry-points* voor micro, voor klein, voor middelgroot en groot. Daarbinnen kan dan weer worden gekozen voor een publicatie *entry-point*, waarbij reeds rekening is gehouden met de publicatievrijstellingen, of voor inrichting, waarin alle vereisten zijn opgenomen zoals die voor de inrichting gelden. Ten slotte kunnen ondernemingen ervoor kiezen om *preparer extensions* op te nemen. Deze kunnen in principe voor elk *entry-point* worden gebruikt.

Uit gegevens van de KvK over de eerste zeven maanden van 2018 blijkt in welke mate de verschillende *entry-points* zijn gehanteerd. Voor de volledigheid zijn alle *entry-points* weergegeven, dit in verband met het feit dat

er slechts een indirecte relatie is tussen de grootte van de onderneming en het door de onderneming gehanteerde *entry-point*. Immers, een kleine onderneming kan er voor kiezen om het *entry-point* voor een middelgrote onderneming of grote onderneming te kiezen en velden blank te laten die niet van toepassing of niet verplicht zijn. Een middelgrote onderneming kan kiezen voor het volledige model voor middelgroot of zelfs het model voor groot, maar vervolgens de niet-verplichte of niet-relevante informatie weglaten. In tabel 1 zijn de resultaten weergegeven.

De *entry-points* met ‘verticaal’ er achter betreffen de *entry-points* met een verticale weergave van de balans, indien dit er niet achter staat wordt de balans horizontaal gepresenteerd. De *entry-points* met ‘publicatie’ erachter zijn de *entry-points* waarbij gebruik is gemaakt van de publicatievrijstellingen voor die desbetreffende grootte-categorie, indien dit er niet achter staat betreft het de inrichtingsjaarrekening.

Opvallend is dat 143 ondernemingen hebben gekozen voor middelgroot inrichtingsjaarrekening (dus zonder publicatievrijstellingen). Echter, dit betekent nog niet

Tabel 1. Gehanteerde *entry-points* voor XBRL-jaarrekeningen.

Entry-point voor onderneming volgens groottecriteria:	Aantal over eerste zeven maanden van 2018
Micro	3
Micro-publicatie	62.503
Klein	4
Klein-verticaal	1
Klein-publicatie	90.778
Klein-verticaal-publicatie	223
Middelgroot	143
Middelgroot-publicatie	2.196
Groot	4
Coöperaties	1
Organisaties zonder winsttoegmerk	2
Stichtingen	2
Totaal	155.860

dat deze ondernemingen geen gebruik hebben gemaakt van de vrijstellingen. Immers, zij kunnen velden blank hebben gelaten die niet verplicht waren. Voorts valt op dat slechts in twee gevallen gebruik is gemaakt van de mogelijkheid om een PE mee te deponeren (beiden bij het *entry-point* middelgroot).

Ten slotte wordt opgemerkt dat ondernemingen bij het opstellen van de jaarrekening tevens moeten aangeven wat de gebruikte grondslagen zijn (NL GAAP, IFRS of fiscale grondslagen). Fiscale grondslagen zijn uitsluitend toegestaan bij micro- en kleine ondernemingen en kunnen worden gebruikt binnen de genoemde *entry-points*. Voor IFRS bestaan aparte *entry-points*, maar IFRS kwam niet voor, waarschijnlijk omdat deze ondernemingen nog zijn vrijgesteld van deponering in XBRL.

4.3 Datakwaliteit aangeleverde jaarrekeningen

Indien een onderneming elektronisch de jaarrekening deponereert worden enkele geautomatiseerde controles (*business rules*) uitgevoerd op het bestand. Door de KvK wordt bijgehouden hoe vaak een gedeponeerde jaarrekening wordt geweigerd en hoe vaak een waarschuwing wordt gegeven, en welke. In het laatste geval wordt de deponering niet geweigerd.

In de eerste zeven maanden van 2018 kwam het bij middelgrote ondernemingen 125 keer (5,3% van de 2.339 XBRL-deponeringen volgens het model voor middel-

groot) voor dat een gedeponeerde jaarrekening werd geweigerd en de onderneming werd verzocht het opnieuw in te leveren. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om missende of onjuiste KvK-gegevens, inconsistenties in de datums, het door elkaar gebruiken van verschillende talen tussen de controleverklaring en de jaarrekening, enz. In totaal gaf de geautomatiseerde controle 1.623 waarschuwingen, maar kon de desbetreffende jaarrekening gewoon worden gedeponereerd. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om een situatie waarbij een bepaald gegeven meer dan één keer is opgenomen in de jaarrekening, of er rekenkundige onjuistheden geconstateerd zijn.

5. Snelheid deponering jaarrekening

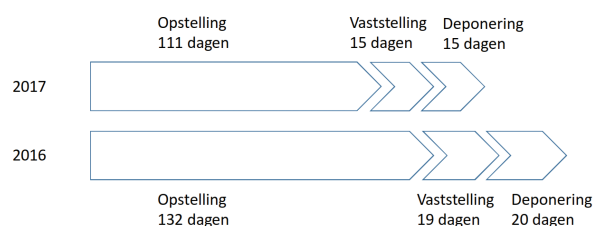
Interessant is om te zien of de overgang naar XBRL heeft geleid tot een snellere rapportage. Daartoe zijn de datum van opstelling, datum van vaststelling en de datum van deponering vergeleken van de jaarrekeningen 2017 ten opzichte van de jaarrekeningen 2016. Enerzijds zou de gebruikmaking van informatietechnologie tot een efficiënter en daarmee sneller proces moeten leiden. Bovendien is voor de middelgrote ondernemingen de accountant betrokken bij het deponeringsproces via het zetten van een elektronische handtekening, waardoor er blijven-

de aandacht is van de accountant tot en met de volledige afronding door middel van deponering. Anderzijds kan de onbekendheid met XBRL gepaard zijn gegaan met extra tijd en werkzaamheden bij de eerste deponering volgens het nieuwe regime.

Zoals in paragraaf 4.1 beschreven hebben wij een gedetailleerd onderzoek uitgevoerd voor 80 ondernemingen. De tijdlijn in figuur 1 geeft het gemiddelde aan van het aantal dagen dat de 80 geselecteerde ondernemingen, nodig hadden om de jaarrekening op te stellen, vast te stellen en te deponeren. Hierbij dient aangetekend dat de selectie van de 80 ondernemingen niet geheel aselekt was aangezien deze allemaal hebben gedeponerd voor de sluitingsdatum van dit onderzoek, waardoor er een zekere bias kan zijn in de richting van een snellere deponering in 2017. Echter, de vergelijking tussen 2016 en 2017 gaat wel op door het feit dat dezelfde 80 ondernemingen zijn onderzocht voor 2016 en 2017. Gemiddeld hadden de ondernemingen 30 dagen minder nodig (141 in plaats van 171) om te deponeren waarbij in elke fase tijd is gewonnen. Vergoossen and Meershoek (2018) troffen met betrekking tot de gedeponerde jaarrekeningen 2015 van middelgrote ondernemingen een aanzienlijk langere gemiddelde deponeringstermijn aan van 232 dagen na de balansdatum (gemiddeld 188 dagen tussen de balansdatum en datum opstelling, daarna gemiddeld 21 dagen tot vaststelling en ten slotte gemiddeld 23 dagen voor deponering). Dit kan echter het gevolg zijn van het gebruik van een groter bestand over een langere onderzoeksperiode waardoor de bovenbeschreven bias minder aanwezig is. Het gemiddelde van 15 dagen tussen datum vaststelling en datum deponering in 2017 is een verbetering ten opzichte van 2016 (gemiddeld 20 dagen), maar blijkt enigszins vertekend te zijn wanneer we kijken naar de mediaan (die verslechterde van 6 dagen in 2016 naar 9 in 2017). Bovendien steeg het aantal ondernemingen dat de wettelijke termijn van 8 dagen tussen vaststellingsdatum en deponeringsdatum niet haalde. Het aantal steeg van 30 (37,5%) in 2016 naar 46 (57,5%) in 2017. Het getal voor 2016 is vergelijkbaar met de 40% die Vergoossen and Meershoek (2018) aantreffen voor de jaarrekeningen 2015, dus het effect is waarschijnlijk veroorzaakt doordat ondernemingen meer tijd nodig hadden vanwege het feit dat in 2017 voor het eerst elektronisch moest worden gedeponerd in XBRL. Uit het onderzoek van Van den Ende and Manschot (2007) (jaarrekeningen 2004) blijkt dat voor dat jaar 64% van de middelgrote ondernemingen niet binnen de 8 dagen deponeerden dus ten opzichte van die periode is het verbeterd. Kortom, over het geheel genomen is de tijdigheid van de informatie verbeterd, maar kan met name in de laatste fase (die van deponering) nog tijdwinst worden behaald wanneer meer ervaring is opgedaan met XBRL. Ook kan de invloed van de aandacht van de accountant gedurende het gehele proces tot en met deponering tot een snellere afwikkeling hebben geleid.

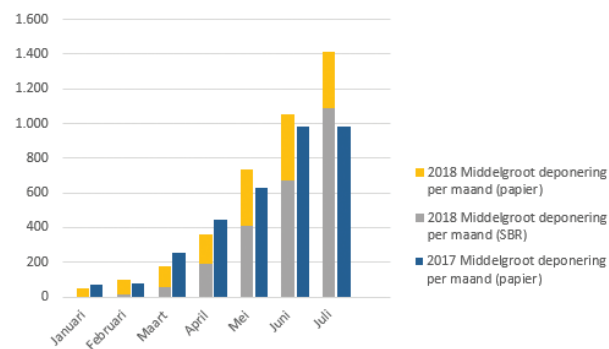
Aangezien we niet de gehele populatie van alle middelgrote ondernemingen hebben kunnen onderzoeken is het niet mogelijk om zonder aannames na te gaan of eenzelfde trend in de gehele populatie van door middel-

Figuur 1. Snelheid opstelling, vaststelling en deponering jaarrekening (in dagen na de balansdatum).



grote ondernemingen gedeponerde jaarrekeningen kan worden geconstateerd. Om toch enig zicht te hebben op dit fenomeen hebben we alle maandelijkse deponeringen door middelgrote ondernemingen in 2018 (gesplitst tussen XBRL en op papier) vergeleken met alle maandelijkse deponeringen door middelgrote ondernemingen in 2017 (figuur 2) en hetzelfde voor de cumulatieve maandelijkse deponeringen (zie figuur 3).

Figuur 2. Maandelijkse deponeringen van jaarrekeningen in 2018 en 2017.



De jaar-op-jaar vergelijking tot en met juli laat zien dat het aantal middelgrote ondernemingen dat hun jaarrekening had gedeponerd is gestegen met 434 (of 12,6%). Voorts blijkt dat verreweg het grootste deel (62,7%) elektronisch was gedeponerd. De deponeringen op papier in 2018 kunnen voortvloeien uit de geboden vrijstellingen voor middelgrote ondernemingen met moedermaatschappijen in de Europese Unie.

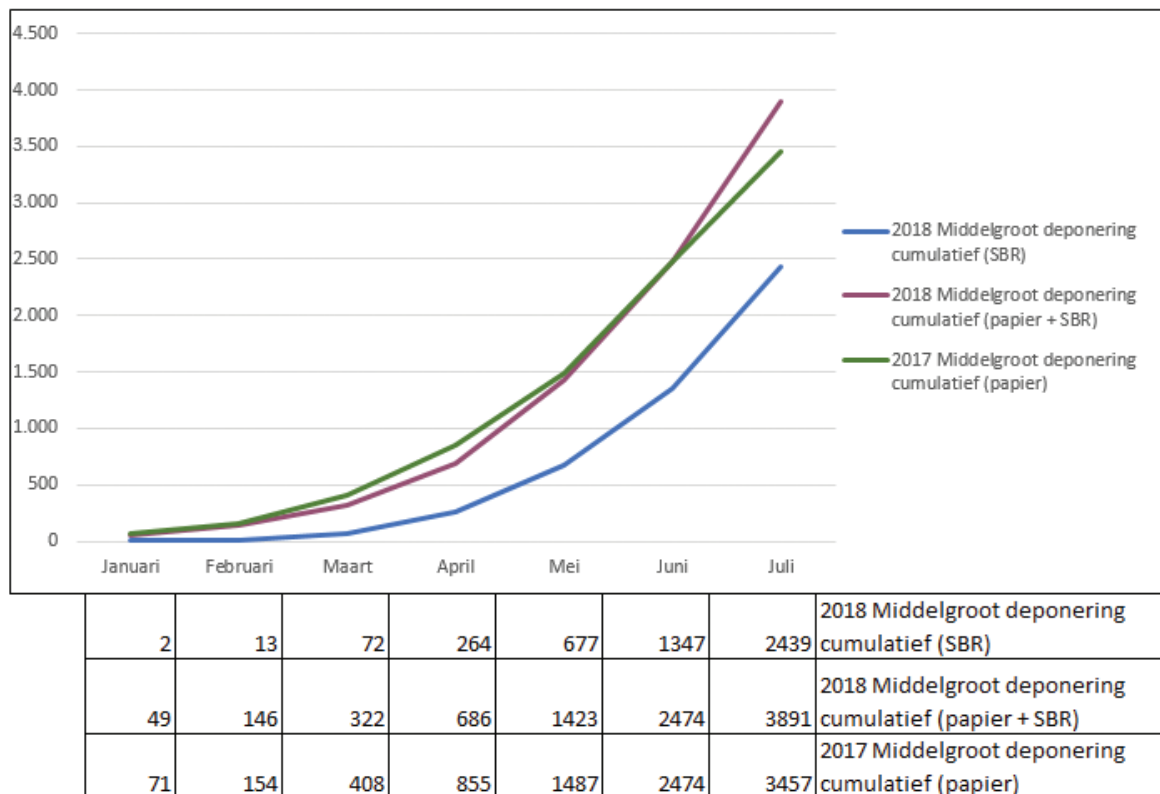
6. Detailanalyse gedeponerde jaarrekeningen

6.1 Inleiding

Voor een populatie van 80 ondernemingen hebben wij in detail onderzocht in hoeverre de gedeponerde jaarrekeningen over 2017 in XBRL verschillen van die op papier over 2016. Daarbij is met name gezocht naar gedragswijzigingen en wijzigingen in de informatiewaarde van de jaarrekeningen.

Het gaat om 39 enkelvoudige jaarrekeningen en 41 geconsolideerde (en enkelvoudige) jaarrekeningen. In het

Figuur 3. Cumulatieve maandelijkse deponeringen van jaarrekeningen in 2018 en 2017.



laatste geval is naar beide jaarrekeningen gekeken. De onderzochte jaarrekeningen waren voor het grootste deel (67) opgesteld in de Nederlandse taal, tien in de Engelse taal en drie waarin de labels (kophoofden / posten) in het Nederlands werden weergegeven maar de tekst in het Engels was. Dit laatste wordt veroorzaakt doordat bij een Engelstalige jaarrekening in XBRL ten onrechte de taal als Nederlands is gedefinieerd. Hierdoor worden labels automatisch in het Nederlands weergegeven terwijl de tekst verder in het Engels is.

6.2 Bestuursverslag

Zoals aangegeven in paragraaf 2.3 wordt middelgrote ondernemingen de keuze geboden om het bestuursverslag te deponeren dan wel ter inzage ten kantore van de vennootschap aan te houden. Ook bij deponering in XBRL-formaat is het mogelijk om het bestuursverslag elektronisch op te nemen met nadere detaillering. Blijk-

baar heeft de overgang naar XBRL enkele ondernemingen tot een heroverweging gebracht ten aanzien van de geboden keuze want 7 van de 80 ondernemingen (8,8%) had het bestuursverslag in 2016 nog wel gedeponerd, maar heeft voor de jaarrekening 2017 besloten om deze slechts ter inzage ten kantore van de vennootschap aan te houden. Daartegenover maakte één onderneming de tegenovergestelde beweging en deponerde het bestuursverslag wel in 2017 in XBRL terwijl zij in 2016 het bestuursverslag niet had gedeponerd. In tabel 2 is dit samengevat. Van den Ende and Manschot (2007) vonden in hun onderzoek naar de jaarrekeningen 2004 van middelgrote ondernemingen dat 18% van de ondernemingen het bestuursverslag deponeerden. Vergoossen and Meershoek (2018) troffen bij ongeveer 22% van de gedeponerde jaarrekeningen van middelgrote ondernemingen over 2015 een bestuursverslag aan. De trend richting het niet meer deponeren van het bestuursverslag lijkt zich dus verder te hebben doorgezet.

Tabel 2. Vergelijking deponering bestuursverslag 2016 en 2017.

		2017			
		Bestuursverslag gedeponerd	Bestuursverslag niet gedeponerd	Totaal	
2016	Bestuursverslag gedeponerd	5	7	12	15%
	Bestuursverslag niet gedeponerd	1	67	68	85%
	Totaal	6	74	80	100%
		7,5%	92,5%	100%	

6.3 Vermelding netto-omzet

Bij de vermelding van de netto-omzet zien we een nog sterkere invloed van de overgang naar XBRL. In tabel 3 is weergegeven in welke mate ondernemingen vrijwillig de netto-omzet vermelden in 2016 en 2017. Terwijl van de 80 ondernemingen in 2016 nog 18 vrijwillig de netto-omzet vermelden in hun 'papieren' gedeponeerde jaarrekening was dit aantal in 2017 in de elektronische jaarrekening gereduceerd tot nihil. Dit wordt waarschijnlijk veroorzaakt door het feit dat ondernemingen kozen voor het *entry-point* middelgroot (-publicatie) en daardoor gedwongen worden gebruik te maken van de vrijstelling omdat de netto-omzet niet kan worden aangeleverd, tenzij middels een *preparer extension*. Duidelijk is dat de standaardisering van de jaarrekening op dit punt heeft geleid tot een vermindering van de hoeveelheid gepubliceerde informatie.

6.4 Verplaatsing informatie van primaire overzicht naar toelichting

In dit onderdeel is nagegaan in hoeverre de introductie van XBRL heeft geleid tot een wijziging in de aandacht die bepaalde informatie krijgt in de jaarrekening. Met name is gekeken naar de vraag of informatie in de primaire overzichten (balans, winst-en-verliesrekening, kasstroomoverzicht) of in de toelichting wordt vermeld. Een voorbeeld is de situatie waarin de post materiële vaste activa in 2016 binnen de balans is opgesplitst in onderdelen terwijl deze in de jaarrekening 2017 als één post is opgenomen en in de toelichting uiteengezet. Opvallend is dat in verreweg de meeste gevallen informatie is verplaatst van een primair overzicht in 2016 naar de toelichting in 2017, het omgekeerde komt veel minder voor. In tabel 4 wordt een overzicht gegeven van de verdeling van de 80 ondernemingen.

Tabel 3. Vergelijking vermelding netto-omzet in 2016 en 2017.

		2017			
		Netto-omzet vermeld	Netto-omzet niet vermeld	Totaal	
2016	Netto-omzet vermeld	0	18	18	22,5%
	Netto-omzet niet vermeld	0	62	62	77,5%
	Totaal	0	80	80	100%
		0%	100%	100%	

Tabel 4. Plaats toelichting uitsplitsing in de jaarrekening.

	Aantal	%
Uitsplitsing zowel in 2016 als 2017 even gedetailleerd	18	22,5%
Details verplaatst van primair overzicht naar toelichting	55	68,8%
Details verplaatst van toelichting naar primair overzicht	7	8,7%
	80	100%

Tabel 5. Verplaatsing uitsplitsing naar toelichting.

Detail	Aantal
Uitsplitsing Immateriële vaste activa	9
Uitsplitsing Materiële vaste activa	23
Uitsplitsing Financiële vaste activa	8
Uitsplitsing Vorderingen	22
Afzonderlijke presentatie latente belastingvordering	1
Uitsplitsing Beleggingen	1
Uitsplitsing liquide middelen	1
Uitsplitsing Eigen vermogen of van overige reserves	8
Uitsplitsing Voorzieningen	18
Uitsplitsing Langlopende schulden	12
Uitsplitsing Kortlopende schulden	25
Uitsplitsing Bruto/netto-omzet of naar omzetstromen	11
Uitsplitsing Personeelsbeloningen	26
Uitsplitsing Afschrijvingen	5
Uitsplitsing Overige kosten	5
Uitsplitsing Financiële baten en lasten	17
Uitsplitsing Enkelvoudige jaarrekening	6
Uitsplitsing Financieringskasstromen in kasstroomoverzicht	1

In tabel 5 wordt vervolgens meer in detail aangegeven welke wijzigingen werden aangetroffen in de 55 jaarrekeningen waar het betreft de verplaatsing van uitsplitsingen naar de toelichting. In de aantallen zitten dubbeltellingen als er meerdere elementen zijn verschoven.

Daar staat tegenover dat bij de zeven ondernemingen die een nadere detaillering uit de toelichting verplaatsten naar de primaire overzichten het in vier gevallen gaat om het uitsplitsen van het eigen vermogen, in twee gevallen om een nadere uitsplitsing van de enkelvoudige winst-en-verliesrekening en in één geval om een uitsplitsing van financiële baten en lasten.

6.5 Vergelijkende cijfers in de toelichting

Bij het opstellen van de XBRL-jaarrekening wordt niet automatisch afgedwongen dat ook de vergelijkende cij-

fers in de toelichting worden opgenomen. Dit verklaart waarschijnlijk waarom in 64 jaarrekeningen over 2017 bepaalde vergelijkende cijfers niet meer zijn opgenomen terwijl deze in 2016 nog wel werden gepresenteerd. Aangezien de wet niet voor alle informatie-elementen opname van vergelijkende cijfers vereist gaat het ook om situaties waarbij in 2016 vrijwillig informatie werd verstrekt, maar in 2017 niet meer. Bij 12 jaarrekeningen ontbraken zowel in 2016 als in 2017 dezelfde vergelijkende cijfers in de toelichting en bij de resterende vier jaarrekeningen waren in beide jaren vergelijkende cijfers verstrekt van de informatie in de toelichting. Bij de 64 jaarrekeningen waarin vergelijkende cijfers voor het eerst in 2017 niet meer werden opgenomen ging het met name om de gegevens genoemd in tabel 6. In de aantallen zitten dubbeltellingen als bij meerdere toelichtingsinformatie de vergelijkende informatie niet is opgenomen.

Tabel 6. Toelichtingsinformatie waarvoor geen vergelijkend cijfer is opgenomen.

Toelichtingselement waarvan vergelijkend cijfer in 2017 niet opgenomen	Aantal
Mutatieoverzicht Immateriële vaste activa	1
Mutatieoverzicht Materiële vaste activa	2
Mutatieoverzicht Financiële vaste activa	1
Uitsplitsing voorraden	2
Mutatieoverzicht en aansluiting eigen/groepsvermogen	51
Mutaties voorzieningen	6
Uitsplitsing en mutaties langlopende schulden	8
Omzetgroei	30
Afschrijvingen	1
Financiële baten en lasten	3
Verdeling personeelsleden	31

6.6 Nauwkeurigheid en vergelijkbaarheid gepresenteerde informatie

Zoals eerder aangegeven is één van de doelstellingen van de SBR Consistente Presentatie (CP), een essentieel onderdeel van SBR, om de consistente presentatie van de XBRL-jaarrekeningen te bevorderen. We verwachten dan ook dat informatie beter vergelijkbaar is en dat een geautomatiseerde aanpak er toe leidt dat ondernemingen waarschijnlijk minder snel gegevens vergeten op te nemen omdat zij expliciet gevraagd worden deze gegevens op te nemen in de XBRL-jaarrekening. Daar staat dan tegenover dat het vrijwillig opnemen van additionele informatie zou kunnen worden afgeremd omdat hiervoor een 'groter' *entry-point* of een PE moet worden gebruikt. Wij zien het bovenstaande terug in de resultaten van ons onderzoek. Bij 65 van de 80 ondernemingen troffen wij diverse toelichtingen niet meer aan in de jaarrekening 2017, waar deze nog wel waren opgenomen in de jaarrekening 2016. Wij gaven eerder al voorbeelden als het bestuursverslag en de vermelding van de netto-omzet. Andere voorbeelden zijn het niet langer uitsplitsen van (kortlopende) schulden en personeelskosten. Er was verder niet een duidelijke trend bij de overige informatie-elementen die niet langer werden vermeld. Daar

staat tegenover dat bij 53 jaarrekeningen extra toelichting werd verstrekt door middel van uitsplitsing of extra tekst die gefaciliteerd wordt door XBRL. Ook hier gaat het om een zeer uiteenlopende lijst met additionele uitsplitsingen van posten. Interessant is om vast te stellen dat de kwaliteit van het kasstroomoverzicht aanzienlijk is verbeterd. Daar waar er in de kasstroomoverzichten 2016 nog elementen leken te ontbreken, elementen waren opgenomen die hier eigenlijk niet in hoorden of inconsistenties leken te bevatten, dwingt het opstellen van een XBRL-jaarrekening in de Nederlandse Taxonomie (NT), met een *rendering* volgens de CP tot een meer uniforme presentatie waardoor vergissingen en fouten minder snel kunnen worden gemaakt. Bij 30 jaarrekeningen is het kasstroomoverzicht in 2017 aangepast of voor het eerst opgenomen ten opzichte van 2016. Voor twee informatie-elementen hebben wij in meer detail (tabellen 7 en 8) gekeken naar eventuele wijzigingen in de mate van detail in 2017 ten opzichte van 2016, namelijk de uitsplitsing van kortlopende vorderingen en schulden en de uitsplitsing van langlopende activa en passiva. Daarbij zien we een aanzienlijke uitbreiding van de verstrekte informatie. Bij kortlopende vorderingen stijgt deze van 22,5% tot 72,5% en bij langlopende activa en passiva van 48,8% naar 78,8%.

Tabel 7. Uitsplitsing kortlopende vorderingen en schulden 2016 en 2017.

		2017			
		Uitsplitsing vermeld	Uitsplitsing niet vermeld	Totaal	
2016	Uitsplitsing vermeld	5	13	18	22,5%
	Uitsplitsing niet vermeld	53	9	62	77,5%
	Totaal	58	22	80	100%
		72,5%	27,5%	100%	

Tabel 8. Uitsplitsing langlopende activa en passiva 2016 en 2017.

		2017			
		Uitsplitsing vermeld	Uitsplitsing niet vermeld	Totaal	
2016	Uitsplitsing vermeld	27	12	39	48,8%
	Uitsplitsing niet vermeld	36	5	41	51,2%
	Totaal	63	17	80	100%
		78,8%	21,2%	100%	

7. Rol van de accountant

Zoals eerder aangegeven is de rol van de externe accountant veranderd in dit proces omdat voor het eerst een elektronische handtekening van de externe accountant nodig is voor het deponeren van de XBRL-(deponerings-)jaarrekening. In dit kader zijn procedures vastgelegd in het NBA-Groenboek – De Accountant in een SBR-omgeving (2018) omtrent de wijze waarop de controlerende accountant betrokken is bij de deponering van de XBRL-jaarrekening. Tevens is door de NBA een XBRL-verklaringsontaxonomie opgesteld en in de verklaringengenerator de mogelijkheid opgenomen de gekozen verklaring in XBRL-formaat op te slaan. Voor zover ons bekend is dit uniek in de wereld omdat er op dit moment geen ander land is waar een controleverklaring wordt vereist bij een jaarrekening gedeponerd in de vorm van een XBRL-bestand.¹ De reden daarvoor is dat dit een aantal operationele, technische en principiële vragen oproept, zoals:

- Hoe weet de gebruiker dat hij/ zij het door de controlerende accountant gecontroleerde bestand gebruikt?
- Welke mate van *assurance* is gegeven bij de jaarrekening en de samenstellende gegevens daarin. Immers, de ‘papierene’ accountantsverklaring geeft het oordeel van de accountant bij het getrouwe beeld dat de jaarrekening als geheel oproept. Het is dus geen *assurance* bij elk individueel gegeven, er wordt dus geen ‘*data-level assurance*’ bij een normale jaarrekeningcontrole afgegeven.

Als oplossing voor deze uitdagingen is gekozen voor een protocol waarbij de volgende stappen worden doorlopen:

1. de onderneming stelt de inrichtingsjaarrekening op;
2. voor zover de inrichtingsjaarrekening niet reeds

in XBRL is opgesteld wordt de afgeleide deponeringsjaarrekening in XBRL omgezet door middel van ‘*tagging*’;

3. de XBRL-jaarrekening wordt door middel van de regels zoals opgenomen in de CP (gebruik makend van de *rendering*-software) omgezet in een voor de mens leesbare (pdf) versie;
4. de accountant controleert de inrichtingsjaarrekening, en laat hierop (en daarmee op de deponeringsjaarrekening) de eventuele correcties doorvoeren;
5. de accountant vergelijkt de resulterende (ge‘renderde’) deponeringsjaarrekening met de inrichtingsjaarrekening die door de accountant is gecontroleerd;
6. als de beide jaarrekeningen overeenstemmen, behoudens wettelijke vrijstellingen voor deponeren, wordt de XBRL-controleverklaring opgesteld. Vervolgens worden beide bestanden (XBRL-jaarrekening en XBRL-controleverklaring) met een elektronische handtekening van de externe accountant afgetekend. Hierbij wordt de jaarrekening getekend als waarmerking en de controleverklaring als intentie tot geven van verklaring, of een wilsbeschikking tot toestaan van opnemen van een kopie van de eerder afgeven papieren controleverklaring. Bij deze ondertekening wordt een derde bestand gegenereerd met de *hash*-totalen van beide bestanden. Hiermee worden de bestanden met elkaar verbonden en zal elke wijziging van de XBRL-jaarrekening of de XBRL-verklaring ertoe leiden dat de handtekening vervalt. Dit proces wordt ook wel aangeduid met ‘*linking & signing*’.

Uit het protocol vloeit voort dat de accountant geen ‘*data-level assurance*’ afgeeft. Immers de controleverklaring blijft nog steeds beperkt tot de uitspraak dat de jaarrekening als geheel een getrouw beeld geeft.

Bij alle 80 onderzochte jaarrekeningen heeft de accountant een elektronische handtekening gezet. In geen van de

verklaringen heeft de accountant expliciet naar de elektronische deponering of handtekening verwezen in de tekst van de controleverklaring. In tabel 9 is opgenomen wat de strekking van de verklaring was bij de ‘papieren’ jaarrekeningen over 2016 en de XBRL-jaarrekeningen over 2017.

Er is dus een lichte verbetering in de oordelen van de accountants in 2017 ten opzichte van 2016, maar dit is niet significant en wordt ook niet veroorzaakt door de overgang naar XBRL. De resultaten zijn iets beter dan de bevindingen van Vergoossen and Meershoek (2018)

met betrekking tot de jaarrekeningen van middelgrote ondernemingen over 2015 die respectievelijk 89% goedkeurend, 1% met beperking en 10% oordeelonthouding aantreffen in de accountantsverklaringen. Hetzelfde geldt bij een vergelijking met de bevindingen van Vergoossen and Gouwens (2008) inzake de jaarrekeningen 2006 waar 81% goedkeurend was en 19% een oordeelonthouding. Dat verschil kan ook weer te maken hebben gehad met het feit dat de door ons onderzochte 80 ondernemingen relatief snel hadden gedeponeed.

Tabel 9. Strekking accountantsverklaring over 2016 en 2017.

		2017				Totaal	
		Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Totaal		
2016	Goedkeurend	74	-	-	74	92,5%	
	Beperking	1	-	-	1	1,2%	
	Oordeelonthouding	1	1	3	5	6,3%	
	Totaal	76	1	3	80	100%	
		95%	1,2%	3,8%	100%		

8. Conclusie

De verplichte invoering van deponering in XBRL van de jaarrekeningen in 2017 heeft de unieke mogelijkheid geboden om de gevolgen voor het gedrag van ondernemingen te onderzoeken bij een overgang naar digitale deponering. Uit het onderzoek blijkt dat invoering van XBRL belangrijke gevolgen heeft gehad voor de tijdigheid, omvang, kwaliteit en vergelijkbaarheid van de financiële informatie die door ondernemingen wordt openbaar gemaakt in de vorm van de gedeponeerde jaarrekening. Bij vergelijking van de jaarrekeningen 2017 in XBRL met de ‘papieren’ jaarrekeningen over 2016 van dezelfde groep ondernemingen komen met name de volgende veranderingen naar voren.

Tijdigheid. De periode tussen balansdatum en datum deponering jaarrekening is korter. Bij de 80 onderzochte ondernemingen is het gemiddeld aantal dagen tussen balansdatum en deponeringsdatum gedaald met 30 van 171 tot 141. Daarmee is de tijdigheid waarmee financiële informatie wordt openbaar gemaakt verbeterd. Eenzelfde beeld komt naar voren wanneer we het patroon bekijken van aantallen gedeponeerde jaarrekeningen van middelgrote ondernemingen per maand in 2018 ten opzichte van 2017. Aannemende dat het totaal aantal middelgrote ondernemingen ongeveer gelijk is gebleven is het aantal gedeponeerde jaarrekeningen tot en met juli gestegen ten opzichte van het jaar ervoor. Mogelijk heeft de nieuwe rol van de accountant bij de deponering van de jaarrekening ook een positief effect gehad op de tijdigheid.

Vergelijkbaarheid en kwaliteit. Ook de vergelijkbaarheid is verbeterd door een ‘afgedwongen’ uniforme presentatie van de primaire overzichten alsmede het voorkomen van inconsistenties waardoor met name een verbetering van de kwaliteit van de kasstroomoverzichten kon worden gecon-

stateerd. De kwaliteit van de gedeponeerde jaarrekening wordt voorts verbeterd door de geautomatiseerde controles (*business rules*) die uitgevoerd kunnen worden zowel bij het opmaken (en controleren) van de XBRL-jaarrekening als door de KvK bij het deponeren van de jaarrekening. Eventuele waarschuwingen worden door de KvK teruggekoppeld aan de onderneming en kunnen daarmee of gecorrigeerd worden (heraanlevering) dan wel meegenomen worden in de volgende jaarrekening.

Hoeveelheid informatie. Daar staat tegenover dat de omvang van de informatie in de gedeponeerde jaarrekening een gemengd beeld laat zien. Veel ondernemingen hebben de invoering van XBRL gepaard laten gaan met het niet meer deponeren van het bestuursverslag (maar in de plaats daarvan het bestuursverslag ten kantore van de vennootschap ter inzage aan te houden). Ook hebben ondernemingen veel meer gebruik gemaakt van wettelijke vrijstellingen hetgeen te maken kan hebben met het feit dat het *entry-point* middelgroot publicatie niet meer om deze informatie vraagt en het daarmee voor ondernemingen niet mogelijk maakt of in elk geval niet gestimuleerd wordt om deze informatie vrijwillig te verschaffen. Een voorbeeld hiervan is de vermelding van de netto-omzet, deze komt zowel in de publicatie- als in de inrichtings-*entry-points* van middelgroot niet voor. Waar we in 2016 zagen dat een significant aantal ondernemingen dit vrijwillig vermeldt in de gedeponeerde jaarrekening was dit bij de 80 onderzochte ondernemingen gedaald naar nihil. Omdat XBRL ook niet voor alle toelichtingen vergelijkende cijfers vereist, zien we ook hier dat in 2017 meer jaarrekeningen de vergelijkende cijfers met betrekking de toelichting niet meer laten zien. Daar staat tegenover dat wij bij bepaalde uitsplitsingen juist een verbetering zien, bijvoorbeeld bij de uitsplitsing van kortlopende vorderingen en schulden en de uitsplitsing van langlopende activa en passiva.

Dit onderzoek richt zich op de middelgrote ondernemingen. De vraag is of een vergelijkbaar effect zal optreden wanneer in 2019 of 2020 grote ondernemingen overstappen op elektronische deponering. Hoewel een deel van de conclusies uit dit onderzoek ook op grote ondernemingen van toepassing is, zijn er ten minste twee belangrijke verschillen, namelijk het feit dat voor grote ondernemingen geen wettelijke publicatievrijstellingen gelden en dat de complexiteit van grotere organisaties wellicht een grotere behoefte aan *preparer extension* met zich zal brengen.

De rol van de accountant in het deponeringstraject is sterk veranderd. Waar de accountant niet of nauwelijks een rol speelde in dit traject tot en met 2016, strekt de rol van de accountant bij middelgrote ondernemingen zich vanaf 2017 mede uit over het gedeponeerde XBRL-beestand waarbij een elektronische handtekening moet worden gezet en het dus van belang is dat de accountant betrokken blijft tot en met het moment van deponering van de XBRL-jaarrekening.

-
- **mr. drs. H.M. (Enrico) Evink RA** is vaktechnisch associate partner bij Ernst & Young Accountants LLP en mede voorzitter van de werkgroep NT van de Raad voor de Jaarverslaggeving.
 - **Prof. dr. L.G. (Leo) van der Tas RA** is vaktechnisch partner bij Ernst & Young Accountants LLP en hoogleraar Financiële Verslaggeving aan de Universiteit van Tilburg en lid van de Consultative Working Group van ESMA's Corporate Reporting Standing Committee in Parijs.
-

Dankwoord

De auteurs zijn de Kamer van Koophandel, in het bijzonder de heren H. van Veldhuizen en J.H. Verburg zeer erkentelijk bij hun hulp bij het verzamelen van de geaggregeerde data met betrekking tot de door middelgrote ondernemingen gedeponeerde jaarrekeningen over 2016 en 2017. Daarnaast zijn zij de heer B.P. Martens MSc. en drs. G.M. van Santen RA van EY zeer erkentelijk voor hun hulp bij de totstandkoming van dit artikel.

Noot

1. Bijvoorbeeld, in de Verenigde Staten van Amerika vereist de SEC deponering van de jaarrekeningen in XBRL in de EDGAR-database. Daarbij is wel overwogen om deze te laten controleren door de accountant, maar is daarvan afgezien. In Zuid-Afrika en het Verenigd Koninkrijk is toepassing van XBRL verplicht, maar is er geen verplichting om deze van een accountantsverklaring te voorzien. Binnen de Europese Unie is de Europese Commissie aan het nagaan of de ervaringen in Nederland kunnen worden gebruikt wanneer ESEF wordt uitgerold, aangezien de Europese Commissie van mening is dat de iXBRL-jaarrekening binnen de reikwijdte van de controleplicht valt volgende de EU-Jaarrekeningrichtlijn.

Literatuur

- Blankespoor E, Miller BP, White HD (2014) Initial evidence on the market impact of the XBRL mandate. *Review of Accounting Studies* 19(4): 1468–1503. <https://doi.org/10.1007/s11142-013-9273-4>
- Debreceny R, Farewell SM, Piechocki M, Felden C, Gräning A (2010) Does it add up? Early evidence on the data quality of XBRL filings to the SEC. *Journal of Accounting and Public Policy* 29(3): 296–306. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.04.001>
- Dhole S, Lobo GJ, Mishra S, Pal AM (2015) Effects of the SEC's XBRL mandate on financial reporting comparability. *International Journal of Accounting Information Systems* 19: 29–44. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2015.11.002>
- Du H, Wu K (2018) XBRL mandate and timeliness of financial reporting: Do XBRL filings take longer? *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 15(1): 57–75. <https://doi.org/10.2308/jeta-52094>
- Van den Ende HC, Manschot D (2007) Jaarverslaggeving middelgrote rechtspersonen. In: Bosman RG, Camfferman C, Vergoossen RGA (redactie), *Het jaar 2005 verslagen: Onderzoek jaarverslaggeving ondernemingen*. NIVRA Geschrift 76, Kluwer / Koninklijk NIVRA (Deventer/Amsterdam): 157–171.
- Kamer van Koophandel (2018). Handleiding jaarrekeningen juni 2018, Augustus 2018. https://www.kvk.nl/download/20183828_Handleiding-jaarrekening-nieuwe-huisstijl_180905_tcm109-464530.pdf
- Kim JW, Lim J-H, No WG (2012) The effect of first wave mandatory XBRL reporting across the financial information environment. *Journal of Information Systems* 26(1): 127–153. <https://doi.org/10.2308/isis-10260>
- Ministerie van Economische Zaken en Klimaat (2016) Besluit elektronische deponering handelsregister. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0037858/2016-12-13>
- Ministerie van Economische Zaken en Klimaat (2017). Vragen en antwoorden over verplichting van elektronisch deponeren van jaarstukken in het handelsregister bij de Kamer van Koophandel. <https://>

- www.kvk.nl/download/QA_elektronisch_deponeren_jaarstukken_nov17_V1_tcm109-450519.pdf
- NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) (2018) NBA-Groenboek – De accountant in een SBR-omgeving. Amsterdam, 2 juli 2018. <https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-ict/nba-groenboek-de-accountant-in-een-sbr-omgeving.pdf>
 - Vergoossen RGA, Gouwens LJ (2008) Kwaliteit gedeponeerde jaarstukken middelgrote rechtspersonen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 82(10): 435–444.
 - Vergoossen RGA, Meershoek T (2018) De gedeponeerde jaarstukken van controleplichtige rechtspersonen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 92(3/4): 97–109. <https://doi.org/10.5117/mab.92.24968>