

Handvatten (i)XBRL-dienstverlening en onafhankelijkheid

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



December 2025

Handvatten (i)XBRL-dienstverlening en onafhankelijkheid

In NBA Alert 50 zijn de verantwoordelijkheden van de externe accountant bij een SBR Report Package opgenomen. Deze publicatie dient daarom in samenhang met de NBA Alert 50 te worden gelezen. Uit situatie B, C, D en E uit NBA Alert 50 volgt een mogelijkheid van dienstverlening van de accountant met betrekking tot de (i)XBRL-deponering van de controleklant. In deze publicatie wordt de mogelijke dienstverlening in relatie tot de geldende onafhankelijkheidsregels beschreven.

De accountant heeft rekening te houden met onafhankelijkheidsregels en -normen. Deze regels zijn ontworpen om belangenconflicten te voorkomen en de betrouwbaarheid van de financiële informatie te garanderen. In dit document wordt ingegaan op de toepassing van de Verordening inzake de Onafhankelijkheid van Accountants (VIO) bij (i)XBRL-dienstverlening. Het is mogelijk dat de accountant ook rekening moet houden met andere onafhankelijkheidsregels en -normen, zoals de Securities and Exchange Commission (SEC) in de Verenigde Staten, de regelgeving in het Verenigd Koninkrijk (UK) en de ethische normen van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Deze regelgeving wordt in deze publicatie buiten beschouwing gelaten.

In onderstaande tabel is een overzicht opgenomen van de verschillende scenario's bij (i)XBRL dienstverlening.

Scenario	Dienstverlening	OOB / OOB gelieerde entiteiten	Niet OOB
A	Vervaardigen van jaarrapport in Inline XBRL-formaat (ESEF Report Package). Voorafgaand aan controle jaarrekening.		N.V.T.
B	Vervaardigen van jaarrapport in XBRL-formaat (SBR Instance). Voorafgaand aan controle jaarrekening.		
C	Conversie van jaarrapport naar XBRL (SBR Instance), nadat jaarrekening is gecontroleerd.		
D	Conversie van jaarrapport naar Inline XBRL (SBR Report Package), nadat jaarrekening is gecontroleerd..		
E	Vervaardigen van jaarrapport in Inline XBRL-formaat (SBR Report Package). Voorafgaand aan controle jaarrekening.		

Tabel 1 – Scenario's (i)XBRL dienstverlening

Toelichting

In onderstaande paragrafen worden de verschillende scenario's uit figuur 1 met mogelijke (i)XBRL-dienstverlening van de accountant toegelicht.

Oob en aan oob-gelieerde entiteiten

Een oob en een aan een oob-gelieerde entiteit kan de accountant vragen om (i)XBRL-diensten te verlenen. Denk bijvoorbeeld aan advies of een second opinion over de toegepaste XBRL-markeringen (tagging) of het converteren of vervaardigen van een jaarrapport. Dit zijn andere diensten dan een controledienst als bedoeld in artikel 24b, Wta. Op grond van artikel 16 ViO is voor een oob en aan OOB-gelieerde entiteiten zo'n dienst in combinatie met een wettelijke controle niet toegestaan.

Vrijwillige 3950N assurance-opdracht

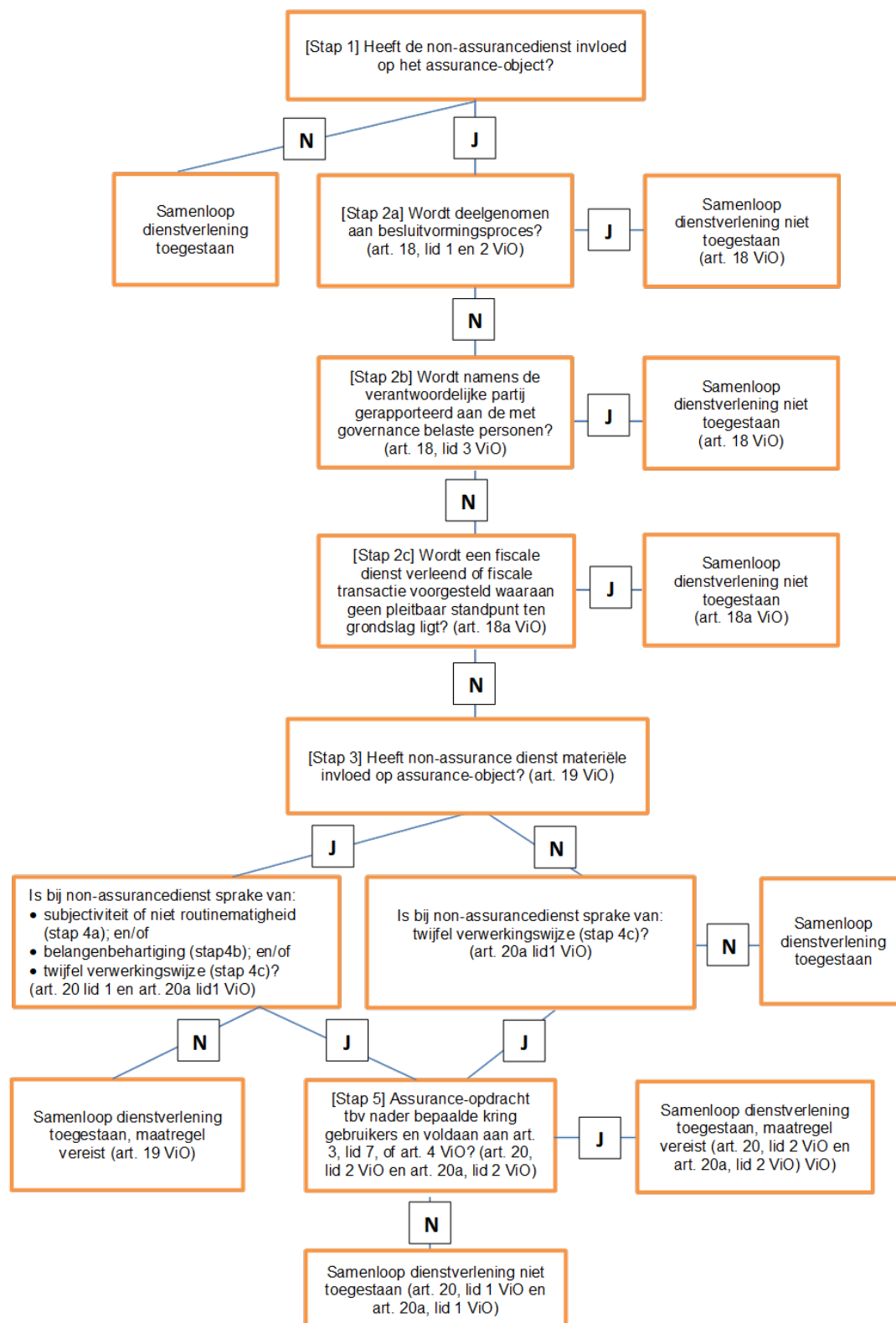
In NBA Alert 50 is een toelichting opgenomen over de vrijwillige toepassing van een 3950N assurance-opdracht. Deze opdracht is verplicht bij scenario A (ESEF), mogelijk bij scenario D en E, maar niet van toepassing bij scenario B en C. Bij scenario B en C (SBR instance) ondertekent de accountant in geval van een controleopdracht de controleverklaring digitaal. Bij de ondertekening stelt de accountant vast dat de SBR instance technisch valide is en dat de inhoud (door middel van de consistente presentatie) overeenkomt met de gecontroleerde jaarrekening. Een aanvullend onderzoek en assurance-conclusie op basis van standaard 3950N is in die situatie niet relevant of zinvol.

In onderstaande toelichting wordt ervan uitgegaan dat geen vrijwillige 3950N assurance-opdracht wordt uitgevoerd in scenario D en E. Wordt in scenario D of E een vrijwillige 3950N assurance-opdracht uitgevoerd? Dan heeft de conversie of vervaardiging van het jaarrapport een materiële invloed op het assurance-object én is sprake van subjectief of niet-routinematig. Op grond van artikel 20 ViO of artikel 21 ViO is voor een niet-oob zo'n dienst niet toegestaan.

Niet-oob

Hoofdstuk 4 van de ViO geeft aan wanneer een non-assurancedienst een bedreiging vormt voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht waarbij een (al dan niet specifieke) maatregel nodig is of de uitvoering van een assurance-opdracht niet is toegestaan (verbod). Om te bepalen of sprake is van samenloop dienstverlening bij niet-oob kan het stroomschema in de [NBA-handreiking 1131](#) gevolgd worden.

Stroomschema Samenloop Dienstverlening bij niet oob



Figuur 1 Stroomschema Samenloop Dienstverlening bij niet OOB

Scenario's

Voor de scenario's (i)XBRL-dienstverlening zijn in de volgende paragrafen een aantal stappen uit het stroomschema waar mogelijk onduidelijkheid over kan bestaan in het kader van (i)XBRL toegelicht. De toetssteen is de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO).

Stap 1 Heeft de non-assurance-dienst invloed op het assurance-object?

De non-assurance-dienst is de conversie of vervaardiging van het jaarrapport. Het assurance-object is de inrichtingsjaarrekening. Er kan discussie bestaan over of de conversie of vervaardiging invloed heeft op de inrichtingsjaarrekening. De conversie of vervaardiging volgt uit de inrichtingsjaarrekening. Bij deponering wordt door de accountant akkoord gegeven op openbaarmaking van de controleverklaring bij het jaarrapport in XBRL-formaat. Alvorens de accountant deze goedkeuring verleent, stelt de accountant vast dat het jaarrapport in XBRL-formaat overeenkomt met de inrichtingsjaarrekening. Dit wordt gezien als nieuwe openbaarmaking van de controleverklaring. Hierdoor kan de non-assurance-dienst niet volledig los gezien worden van het assurance-object en moet de accountant de vervolgstappen uit het stroomschema overwegen.

Stap 2a Wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces?

Op grond van artikel 18 ViO is het niet toegestaan om een opdracht uit te voeren indien de accountant betrokken is bij de besluitvorming.

Accountants merken in sommige gevallen dat management gebrek aan kennis heeft rondom (i)XBRL. De accountant dient zich te realiseren dat gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit meebrengt dat de accountant al snel betrokken is of lijkt te zijn bij het besluitvormingsproces. De accountant zal in het geval van gebrek aan kennis bij de verantwoordelijke entiteit moeten beoordelen of maatregelen mogelijk zijn om te voorkomen dat de accountant bij het besluitvormingsproces betrokken raakt of lijkt te raken. Van belang is dat de verantwoordelijke entiteit uiteindelijk zelfstandig de beslissing neemt.

Bij scenario C en D zal naar verwachting geen betrokkenheid bij het besluitvormingsproces plaatsvinden.

Bij scenario B en E is het mogelijk dat de accountant bij het besluitvormingsproces wordt betrokken.

Indien de accountant betrokken is bij de besluitvorming dan is op grond van art. 18 ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.

Stap 3 Heeft non-assurance-dienst materiële invloed op assurance-object?

Bij scenario C en D vindt een conversie plaats nadat de controle van de inrichtingsjaarrekening is afgerond en de controleverklaring is afgegeven. Dit zorgt ervoor dat

de non-assurance-dienst geen materiële invloed heeft op het assurance-object. De controle is reeds afgerond.

Wanneer sprake is van materiële invloed op het assurance-object, is onder de ViO altijd sprake van een bedreiging. Bij scenario B en E is sprake van een materiële invloed op het assurance-object. De accountant moet maatregelen treffen waarmee de bedreiging van het risico van zelftoetsing wordt weggenomen. Denk bijvoorbeeld aan:

- Een ander team dan het controle-team van de jaarrekening voert de conversie of vervaardiging van de inrichtingsjaarrekening naar de publicatiejaarrekening uit.
- Een opdracht gerichte kwaliteitsbeoordelaar beoordeelt de werkzaamheden en conclusies gericht op de conversie.

Stap 4a Subjectiviteit of niet routinematigheid

Indien de Stappen 2 en 3 zijn doorlopen en vast is komen te staan dat bij de non-assurance-dienst geen sprake is van betrokkenheid bij de besluitvorming, maar dat de non-assurance-dienst van materiële invloed is op het assurance-object, zal vervolgens nog beoordeeld moeten worden of de dienstverlening subjectief of niet-routinematig is. Uit de Toelichting ViO (artikel 20 ViO) valt op te maken dat sprake zal zijn van een non-assurance-dienst die subjectief of niet-routinematig is als de dienstverlener bij het uitvoeren van de non-assurance-dienst zelfstandig keuzes moet maken uit beschikbare aanvaardbare alternatieven. Het gaat hierbij om de zelfstandige keuze uit de verschillende methoden en technieken en niet om de keuze uit de uitgangspunten en of variabelen (=besluitvormingsproces).

Indien de accountant een keuze maakt voor een methode en techniek en naar alle waarschijnlijkheid zullen alle partijen in deze situatie dezelfde methode en techniek toepassen, dan is in deze situatie geen sprake van subjectiviteit of niet-routinematigheid.

Bij scenario B en C zal naar verwachting geen sprake zijn van subjectiviteit of niet routinematigheid. Bij deze scenario's hoeft de accountant geen zelfstandige keus te maken uit beschikbare alternatieven omdat de structuur van de jaarrekening vast gedefinieerd is in de Nederlandse taxonomie, en daarmee zullen alle partijen naar alle waarschijnlijk in deze situatie dezelfde keus maken. Ook hier is de toetssteen de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde (artikel 5 ViO).

Bij scenario D en E zal naar verwachting sprake kunnen zijn van subjectiviteit of niet routinematigheid. Het bepalen van de juiste tagging uit een verzameling van mogelijke (en soms vergelijkbare) elementen bij een SBR Report Package is complexer en vereist meer oordeelsvorming dan bij een SBR Instance.

Conclusie

Scenario B, C en D

Bij scenario D is de controle van de jaarrekening reeds uitgevoerd. Eventuele keuzes in de tagging (die subjectief of niet routinematig van aard kunnen zijn) hebben dan geen invloed op de controle van de jaarrekening. Op basis van de verwachte omstandigheden in de scenario's en het doorlopen van het stappenplan zou de dienst uitgevoerd mogen worden, mits maatregelen getroffen worden voor de bedreiging zelftoetsing. De accountant dient zelf alle stappen te doorlopen en alert te zijn op bedreigingen.

Scenario E

Scenario E omvat het vervaardigen van jaarrapport in Inline XBRL-formaat (SBR Report Package), voorafgaand aan controle jaarrekening. De creatie van de Report Package (met mogelijke subjectieve en niet routinematige keuzes) is nauw verweven met de opmaak van de jaarrekening. Daarom zou deze dienst op basis van de verwachte omstandigheden in het scenario en het doorlopen van het stappenplan niet uitgevoerd mogen worden. De accountant dient zelf alle stappen te doorlopen en alert te zijn op bedreigingen.

Na verloop van tijd en een jaarrekening die qua elementen en opbouw in een opvolgende verslagperiode niet (significant) wijzigt kan er sprake zijn van een meer routinematige conversie zonder subjectieve inschattingen. Als dan kan voor scenario E mogelijk een andere inschatting worden gemaakt.

Documentatie van de overwegingen en genomen maatregelen vindt plaats in het controledossier, tenzij binnen de accountantsorganisatie het beleid is dat dit op een andere plek moet worden gedocumenteerd.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl