

In de Nederlandse accountancy is de 'volledigheid van de omzetverantwoording' traditioneel een belangrijk element van de jaarrekeningcontrole. Decennia van jurisprudentie geven inzicht in de vraag wanneer omzet precies verantwoord mag en moet worden. Maar de vraag blijft of de accountant nu de volledigheid van de omzet of van de omzetverantwoording controleert. Dat lijkt een open deur, maar blijkt het in de praktijk regelmatig niet te zijn.

TEKST ARNOUD VAN KEMPEN BEELD SHUTTERSTOCK

Accountant en omzetverantwoording: het volle pond, of een onsje minder?

Accountants controleren alle posten in een jaarrekening zowel op juistheid als op volledigheid. De controle op juistheid is een positieve controle en die op volledigheid negatief. Maar accountants hebben daarbij wel een voorkeursrichting, gebaseerd op risico's. In de Nederlandse accountantstraditie ligt de nadruk op de juistheid van de kosten - en tegelijk op de volledigheid van de omzet. Vanuit het belang van zowel de fiscus als van de aandeelhouder is dat niet vreemd. Je wilt immers zeker weten dat je krijgt waar je recht op hebt.

Stel echter dat het bestuur van de huishouding met de jaarrekening financiering zoekt. Dan kan men gunstige voorwaarden proberen te krijgen door de omzet te flatteren. De accountant controleert de omzet in dat geval wel positief.

Artikel 2:384 BW lid 2 bepaalt dat voorzichtigheid moet worden betracht. Dit betekent dat omzet alleen mag worden verantwoord voor zover gerealiseerd. In RJ 270 stelt de Raad voor de Jaarverslaggeving: "De rechtspersoon dient opbrengsten te verwerken voor het bedrag waarop de rechtspersoon verwacht recht te hebben in ruil voor het overdragen van toegezegde goederen of diensten." Hierbij staat "overdragen" voor de overdracht van economisch risico.

Voor de meeste controles geeft de wet in artikel 2:393 BW aan: "De accountant onderzoekt of de jaarrekening het in

artikel 362 lid 1 vereiste inzicht geeft." En in artikel 2:362 lid BW staat: "De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon."

Volledig is niet de vraag

Anders gezegd, als een accountant zegt dat een jaarrekening klopt, dan zegt dat niets over de onderneming van de rechtspersoon of over de rechtspersoon. Het betekent *uitsluitend* dat wat in de jaarrekening staat, volgens de geldende normen, een *getrouw beeld* is. Dat alles heeft twee consequenties.

Als eerste is de volledigheid van de omzet *geen* object van onderzoek voor de accountant. Wat de accountant onderzoekt, is de afwijking tussen de werkelijkheid en de verantwoording.

Bovendien mag de omzet slechts worden verantwoord als die is gerealiseerd en onderdeel van dat realisatiemoment is de *verwachting* van de rechtspersoon dat een vergoeding zal worden ontvangen.

De aanpak die de accountant volgt, is het confronteren van de omzet zoals die in de jaarrekening is verantwoord met



de werkelijke omzet. Het echte werk zit daarbij in het vaststellen van de werkelijke omzet. Maar hierin schuilt meteen het reële risico van spraakverwarring. Het feit dat de accountant zich vooral bezighoudt met vaststellen van de *werkelijke* omzet, kan tot de misvatting leiden dat de accountant zou moeten of willen vaststellen wat de *wenselijke* omzet is.

Afzet of omzet

Stel dat de accountant constateert dat sprake is van afzet, maar door falende AO/IB heeft deze nooit geleid tot een redelijke verwachting van een vergoeding en die wordt ook voor de toekomst niet verwacht. Dan roept dat een aantal vragen op:

1. Voldoet deze afzet aan de criteria voor het verantwoorden van omzet?
2. Is sprake van onvolledige omzet?
3. Is sprake van onvolledige omzetverantwoording?

Het antwoord op de eerste vraag is dat de omzet wordt verantwoord als sprake is van levering - de overdracht - en van een verwachting recht te hebben op vergoeding. Door de falende AO/IB blijft dat recht theoretisch. De *form* is wellicht dat er een recht bestaat, de *substance* zegt dat er geen recht is en dat de verwachting van een vergoeding dus niet redelijk is.

Het antwoord op vraag 2 is bevestigend. De omzet is niet volledig, in zoverre dat de levering niet tot omzet heeft geleid. Het antwoord op de derde vraag, tenslotte, is ontkennend, uitgaande van *substance over form*.

Het interessante verschijnsel doet zich voor dat een niet gering aantal accountants in de praktijk moeite heeft met het feit dat de niet-gefactureerde *afzet* geen werkelijke omzet vertegenwoordigt en derhalve ook geen afwijking in de verantwoording betekent. Deze visie is onjuist. Maar moet de gebruiker dan niet uit de jaarrekening kunnen lezen dat de AO/IB van de huishouding faalt? Nee, de jaarrekening moet volgens de wet zodanig inzicht geven dat de lezer een oordeel kan vormen over vermogen en resultaat.

Niet de taak van de accountant

Of toch wel? Met enige nuance: dat kan de gebruiker natuurlijk ook. Immers, uit het geheel van de jaarrekening, inclusief vergelijkende cijfers en de toelichting, kan de gebruiker afleiden dat de omzet achterblijft bij de verwachtingen. Ze kan daar het bestuur van de huishouding op aanspreken, bijvoorbeeld bij een aandeelhoudersvergadering, om daar te ontdekken waarom de omzet precies tegenviel: namelijk, een falende AO/IB.

Vragen stellen over de huishouding en het door het bestuur gevoerde beleid is de taak van de gebruiker zelf, eventueel bijgestaan door adviseurs. Het is, kortom, *niet* de taak van de accountant. Dat neemt niet weg dat het passend is in de natuurlijke adviesfunctie van de accountant om het bestuur van de huishouding te wijzen op tekortkomingen in de AO/IB. Daar is de management letter voor, niet de controleverklaring.

De accountant is weliswaar vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer, maar de accountant is de natuurlijk adviseur van de opdrachtgever, niet van het maatschappelijk verkeer. ←