

Het milieuprobleem in de jaarrekening

Drs. J.L.P. Piet

1 Inleiding

De aantasting van onze leefomgeving is in Nederland zo groot dat aanzienlijke bedragen nodig zijn om de schade te herstellen en een milieuvriendelijke infrastructuur op te bouwen. Het bedrijfsleven, dat zowel direct als indirect betrokken is geweest bij het ontstaan van het milieuprobleem, zal ook bij de oplossing worden ingeschakeld. De kosten van deze gigantische saneringsoperatie zullen door onze gehele samenleving moeten worden opgebracht, waarbij verschuivingen in bestedingspatronen het totale economische stelsel zullen opschudden. Het Nationaal Milieubeleidsplan (NMP) bewijst dat de beleidsmatige afweging tussen ecologie en economie thans wordt gemaakt. Alle doelgroepen worden uitgedaagd om deze maatschappelijke verandering geleidelijk en beheerst, doch tevens snel en grondig, tot stand te brengen. Het milieuprobleem vormt niet alleen een bedreiging, maar er zullen voor het bedrijfsleven ook nieuwe kansen ontstaan. In de duurzame samenleving is er alleen nog plaats voor bedrijven die per saldo een positieve bijdrage kunnen leveren aan het welzijn van de gemeenschap (Piet, 1991, p. 29). Het bestaansrecht van bedrijven is thans niet meer alleen afhankelijk van een winstgevendende bijdrage aan de welvaart doch tevens van de beperking van welzijnsverlagende milieuschadelijke effecten.

Zowel het treffen als het achterwege laten van milieumaatregelen kan voor bedrijven thans aanzienlijke financiële gevolgen hebben. Deze gevolgen zullen invloed hebben op de cijfers welke in het financiële verslag moeten worden gepresenteerd. Daarnaast bestaat voor de bedrijfsleiding de mogelijkheid

om een speciaal milieuverslag uit te brengen dat informatie geeft over de milieuhygiënische effecten van de bedrijfsvoering. Wij zullen ons in dit artikel echter vooral bezig houden met de vraag hoe op grond van de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening de financiële gevolgen van het milieuvraagstuk doorwerken in de financiële verslaggeving van bedrijven.

2 Verwerking van milieu-effecten in de jaarrekening

De grote en middelgrote bedrijven in ons land zijn vrijwel allen verplicht tot het uitbrengen van een financieel verslag waarin naast de financiële jaarrekening ook een directieverslag is opgenomen. Milieuaspecten kunnen doorwerken in de financiële jaarrekening als deze financiële gevolgen hebben. Bekende voorbeelden hiervan zijn de claims wegens bodemvervuiling of illegale stort. Deze claims belopen veelal aanzienlijke bedragen die zelfs de continuïteit van de bedrijven kunnen aantasten. De problematiek van de milieuzorg en de jaarrekening, die in eerste aanleg is beschreven door Buisman en Van Marion, zullen wij hierna nader onderbouwen. Op grond van de kernfunctie van het financiële jaarbericht,¹ zullen milieu-effecten moeten worden opgenomen voor zover deze financiële gevolgen hebben voor het bedrijf. Deze gevolgen zullen doorwerken in de desbetreffende posten van de jaarrekening. In de modelschema's voor de inrichting van jaarrekeningen (Richtlijnen, Bijlage 2) zijn geen posten onderscheiden met milieu-aspecten. Dit be-

Drs. J.L.P. Piet, registeraccountant, kantoorpartner Deloitte & Touche te Amsterdam, docent Bestuurlijke Informatieverzorging en Milieumanagement aan de Universiteit van Amsterdam.

tekent dat de financiële betekenis van milieurelevante zaken in de jaarrekening kan worden verwerkt zonder dat deze nadrukkelijk zichtbaar worden, tenzij op grond van de wettelijke bepalingen nadere toelichting wordt vereist. Indien risico's of verplichtingen met een onzekere omvang bestaan kunnen afzonderlijke voorzieningen worden gevormd waarvan in de naamgeving de relatie met het milieu kan worden aangegeven, bijvoorbeeld 'voorziening voor bodemsanering'. De toerekening van de milieulasten aan de jaren wordt evenwel bemoeilijkt door het feit dat milieuschade die in het verleden is veroorzaakt veelal nog niet is verwerkt omdat het maatschappelijke bewustzijn pas eerst in de huidige tijd tot ontwikkeling is gekomen. Vooral bij bodemvervuiling is sprake van achterstalligheid.

Milieu-effecten die geen directe financiële gevolgen hebben voor het bedrijf zullen niet in de financiële verslaggeving tot uitdrukking behoeven te komen omdat deze geen rol spelen in de beoordeling van de financiële gang van zaken.

Milieu-aspecten kunnen in het financiële jaarbericht worden weergegeven in de volgende onderdelen:

- directieverslag met milieu-paragraaf;
- balans;
- winst- en verliesrekening;
- toelichting op balans en winst- en verliesrekening.

2.1 Directieverslag

In het directieverslag treffen wij in toenemende mate teksten aan die inzicht geven in de beleidsvisie en activiteiten op milieugebied (Mélis, 1991, p. 61, zie voor de ontwikkelingen binnen Europa ook Owen, 1992, p. 165) vanuit de optiek van de bedrijfsleiding. Deze informatie wordt vrijwillig verstrekt. Soms kunnen deze mededelingen in verband worden gebracht met de verplichte paragrafen omtrent het onderhanden onderzoek en ontwikkeling, of over toekomstige investeringen.

2.2 Toelichting

In de toelichting op de balans en winst- en verliesrekening wordt een uiteenzetting gegeven van de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling

en worden nadere cijfermatige analyses gegeven van de verschillende posten. In deze grondslagen kan worden vermeld op welke wijze de waardering en presentatie van belangrijke materiële milieu-aspecten plaatsvindt.

In de algemene grondslagen wordt uitgegaan van de waardering van activa en passiva op basis van de continuïteit. Het continuïteitsbeginsel in de grondslagen kan in het geding zijn. Algemeen economische verhoudingen kunnen ertoe leiden dat het bedrijf moet worden gesloten als het niet overgaat tot kostbare structurele voorzieningen. De vervuiling van het oppervlaktewater met eiwitten door de aardappelmeelfabrieken in de provincie Groningen is teruggedrongen door een grondige reorganisatie van de bedrijfstak waarbij overheidssteun is verleend. Desondanks vormen de hoge kosten nog een bedreiging van de internationale concurrentiepositie.

Een ander voorbeeld van continuïteitsvragen is aan de orde bij de bodemvervuiling. Bij de bepaling van de hoogte van de claims tengevolge van de verhaalsacties ex artikel 21 Interimwet Bodemsanering door de landsadvocaat wordt rekening gehouden met vermogenspositie van het bedrijf, zodat de continuïteitsvraag waarschijnlijk niet aan de orde zal zijn (Koeman, 1990, p. 271). Andere omstandigheden kunnen daarentegen wel leiden tot continuïteitsproblemen, bijvoorbeeld het stilleggen van de processen indien niet aan de vergunningsvoorschriften wordt voldaan, hetgeen in 1991 is geschied bij enkele vuilverbrandingsbedrijven.

2.3 Balans

Van de balans zullen wij postgewijze enkele milieuvraagstukken behandelen:

IMMATERIËLE VASTE ACTIVA

• vergunning

Met de aanvraag van vergunningen zijn bij sommige branches en bedrijven grote inspanningen gemoeid. Op grond van de bepalingen van de jaarrekening is het mogelijk de betaalde uitgaven te activeren. De eigen arbeids- en overheadkosten passen niet in dit beleid. Gezien de uitgangspunten van de jaarrekening is hierbij geen reden voor een andere

handelwijze.

Een methode welke in de literatuur voor de regeling van milieuproblemen wordt aangedragen is de 'verhandelbare emissierechten'. Los van het feit dat vanuit optiek van milieubeleid bezwaren kunnen bestaan tegen deze oplossing zal op basis van de bestaande regelgeving alleen een grond voor activering aanwezig zijn indien dit voorrecht feitelijk is aangeschaft.

- innovaties (research)

Voor de verbetering van de milieuvriendelijkheid van produkten of productieprocessen zal innovatieve research nodig zijn. De veranderingen in het produkt kan zijn ingegeven door een wijziging van de benodigde grondstof, milieu-aspecten bij de gebruiker of de reductie van afval of de vereiste verbetering van de (duurzame) kwaliteit. Verandering van technologie kan vanuit milieu-oogpunt worden doorgevoerd om energie en grondstoffen te beperken, procesemissies tegen te gaan of intern hergebruik mogelijk te maken. Bijna elke wijziging leidt tot zowel een ander produkt als een andere technologie omdat deze onderling afhankelijk zijn. Het afzonderen van het milieu-aspect in de researchkosten is niet mogelijk omdat het ontwerp voor alle functie-eisen van het produkt geïntegreerd plaatsvindt.

De kosten van deze milieuresearch worden gebudgetteerd op de eigen arbeidskosten, uitgaven aan ingeschakelde onderzoeksbureaus, kosten van de proefproducties en de opstartkosten. Veelal worden aanzienlijke subsidies verkregen welke in aftrek kunnen worden gebracht.

Deze kosten kunnen alleen worden geactiveerd als voor het project als geheel de 'verwachting is gefundeerd dat de toekomstige opbrengsten voldoende ruimte laten voor afschrijvingen' (Richtlijnen, 2.01 (109)). Naar onze overtuiging moet het begrip opbrengsten hier zo ruim worden geïnterpreteerd dat hier ook besparing van (milieu-)kosten onder valt.

MATERIËLE VASTE ACTIVA

Bij de materiële vaste activa kunnen wij milieuproblemen signaleren in de vorm van bodemvervuiling, terwijl ook bij machines milieu-effecten kunnen optreden. Bij de bodemvervuiling zullen wij de waardering moeten afstemmen op de functie welke dit

bedrijfsmiddel vervult in de bedrijfsvoering. Bij de machines en installaties zullen wij aandacht besteden aan milieu-investeringen, economische veroudering en de sloopkosten.

- grond met een beleggingsfunctie

In beginsel wordt grond gewaardeerd op historische uitgaafprijs of actuele waarde, tenzij de hoogste van de directe of indirecte opbrengstwaarde lager is. Een belegging genereert echter geen indirecte opbrengsten. Als de directe verkoopwaarde van de grond lager ligt vanwege de vervuiling is een afwaardering van de belegging noodzakelijk.

- grond met een productie- of milieufunctie

Bij de winning van delfstoffen kan naast de waardering van de onontgonnen voorraad de winningslocatie zelf worden aangetast, zoals bijvoorbeeld bij de winning van grint of mergel. Dit produktiemiddel moet worden afgeschreven. Indien bij de vergunning is bepaald dat de locatie in een bepaalde vorm moet worden achtergelaten en hiervoor kosten moeten worden gemaakt dan zal de locatie zelfs door het nul-punt heen moeten worden afgeschreven en een voorziening worden gevormd voor de afwerkingskosten.

Bij landbouwgrond is afschrijving niet nodig mits deze goed wordt onderhouden. Bij bosbouw met een herplantplicht rekenen wij de herplanting tot het noodzakelijk onderhoud.

Afvalverwerkende bedrijven kunnen grond gebruiken als stortplaats. Afhankelijk van de aard van de aldaar gestorte afvalstoffen kan in de toekomst een alternatieve aanwending van deze terreinen worden gevonden. Ingeval de compost schoon is en/of een goede isolerende laag is aangebracht zal het percolaatwater geen schadelijke effecten hebben op het bodemwater. De opbrengstprijzen van de terreinen zal dan niet noemenswaardig afwijken van de in het verleden betaalde bedragen, zodat de uitgaafprijs als waarderingsgrondslag kan worden gehandhaafd. Indien aanvullende voorzieningen moeten worden getroffen om de grond een alternatieve aanwending te geven, dan zullen de te maken kosten hiertoe worden voorzien in de periode dat op de locatie wordt gestort.

Eenzelfde politiek kan worden gevoerd voor overslagterreinen die tijdens de gebruiksperiode die-

nen te worden afgeschreven tot de lagere waarde die het terrein zal kennen na afloop van de gebruiksperiode. Het zal hierbij gaan om relatief geringe verontreinigingen.

- vervuiling van terreinen met een vestigingsplaatsfunctie

De bedrijfsterreinen kunnen zijn vervuild met schadelijke stoffen.² De oorzaak kan zijn gelegen in de huidige of vroegere produktie of kan worden toegeschreven aan bronnen buiten het eigen bedrijf. In het laatste geval kan de vervuiling door neerslag van emissies van naburige industrie of door de ondergrondse stromen van bodemwater vanaf naburige terreinen zijn veroorzaakt; wellicht is door aansprakelijkheid de schade te verhalen. Gezien de recente ontwikkelingen in de wetgeving en het optreden van de landsadvocaat die namens de overheid de bedrijven aansprakelijk stelt voor de saneringskosten moet de kans groot worden geacht dat het bedrijf zelf aansprakelijk wordt gesteld.³ De lijst van lopende processen van bodemsanering, die begint met Aagrunol in Groningen met f 80 mln geraamde saneringskosten, bevat reeds duizend zaken en groeit gestaag met nieuwe processen en hogere bedragen. Voor de bepaling van financiële gevolgen is het nodig historisch onderzoek te doen van de lokale produktieprocessen, te bemonsteren, te analyseren, reinigingstechnieken te kiezen en de kosten te berekenen van de gehele saneringsoperatie. In praktijk blijkt het vaak om zeer grote bedragen te gaan die het draagvermogen van het bedrijf ver te boven gaan.

Het bedrijf kan op verschillende manieren met dit probleem omgaan:

- 1 Vrijwillig aanmelden bij de provincie in het kader van de Interimwet Bodemsanering. Afhankelijk van de omstandigheden kan het mogelijk zijn de grond in eigen beheer te reinigen, hetgeen kostenbesparend kan zijn.
- 2 Vrijwillig saneren en niet aanmelden. Het voordeel hierbij is dat het bedrijf niet in opspraak komt en daarmee commerciële schade oploopt. Het risico is evenwel dat de sanering niet aan de vereisten voldoet.
- 3 Niet aanmelden en niet saneren. Hierbij loopt het bedrijf het risico om naast de aansprakelijkstel-

ling strafrechtelijk te worden vervolgd. Reden voor coudance ontbreekt dan. Het uitblijven van sanering kan leiden tot het uitzakken tot het dieperliggende grondwater dat door de stroming de vervuiling kan verspreiden tot een groter gebied. De saneringskosten stijgen navenant.

Het ingenieursbureau dat de bodem onderzoekt gaat hierbij gericht zoekend te werk, omdat een integraal onderzoek van elke sub-locatie en naar elk soort vervuilende stof onuitvoerbaar is. Dit betekent dat een risico blijft bestaan dat bodemvervuiling niet wordt ontdekt, bijvoorbeeld in die gevallen dat de vervuiling is veroorzaakt door bedrijfsactiviteiten in het verre verleden of door vervuiliingsbronnen die iets verder van de locatie af liggen.

In het kader van de jaarrekening komt de vraag aan de orde of een bodemvervuiling moet worden gerapporteerd en op welke wijze deze moet worden gepresenteerd.

De kosten van de vervuiling moeten worden toegeerekend aan het boekjaar waarin deze is ontstaan. Op grond van het realisatie- of voorzichtigheidsbeginsel moeten de financiële consequenties van de verontreiniging welke in het verleden heeft plaatsgevonden in de jaarrekening worden verwerkt van het jaar waarin deze aan het licht is getreden. Het is bij de huidige wettelijke bepalingen van de jaarrekening niet mogelijk deze te spreiden over toekomstige jaren zoals fiscaal is toegestaan.⁴

De vraag of de geschatte saneringskosten in mindering moeten komen op de waardering van de actiefpost dan wel als voorziening moet worden gepresenteerd, valt in het voordeel uit van de laatstgenoemde. De belangrijkste reden hiertoe is dat de vestigingsplaatsfunctie niet door de vervuiling wordt aangetast: zolang deze bodem een winstgevendende produktie kan huisvesten is de indirecte opbrengstwaarde hoger dan zowel de directe opbrengstwaarde en de historische uitgaafprijs of actuele waarde (gemeten in de bedrijfsfunctie) en ontbreekt het motief voor afwaardering. Daarenboven worden de toekomstige saneringsuitgaven niet primair gemotiveerd door het functieverlies van het actief maar door de wettelijke saneringsplicht. De kosten van herstel kunnen ook zo hoog oplopen dat deze uitgaan boven de balanswaarde van het actief in

welk geval onvermijdelijk een voorziening aan de creditzijde van de balans zou moeten worden gevormd. Naar ons oordeel dient de voorziening dus niet in aftrek te worden gebracht van het actief doch afzonderlijk te worden getoond aan de creditzijde van de balans. Uiteraard kunnen de hiervoor genoemde waarderinggrondslagen alleen worden gehanteerd bij een vooronderstelde continuïteit.

Rozekrans pleit voor de mogelijkheid om de voorziening rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen te treffen (p. 495). Behalve de door hem genoemde motieven pleit nog een ander argument voor een dergelijke handelwijze: de wijze waarop de kosten van de sanering op de houder van de grond worden verhaald zijn, zoals eerder gemeld, mede afhankelijkheid van het financiële draagvermogen van het bedrijf. Naast de bodemsanering is er sprake van financiële sanering.

In het geval de balanswaarde op historische prijzen is gebaseerd en de directe opbrengstwaarde aanzienlijk hoger is heeft het onroerend goed een bijzondere betekenis als onderpand voor bankkrediet. (Ten onrechte wordt hierbij gesproken over stille reserves, omdat de actuele waarde in de toelichting moet worden gemeld als deze materieel hoger is.) Het is onjuist te vooronderstellen dat deze 'stille' reserve beschikbaar is voor de dekking van de saneringskosten omdat deze alleen kan worden geëffectueerd door de continuïteit van de bedrijfsvoering aan te tasten. Het is aldus niet mogelijk om een bodemvervuiling te verzwijgen.⁵

Zoals gesteld zullen de kosten van het treffen van de voorziening moeten worden toegerekend aan het jaar van vervuiling. In de loop van de tijd kan dan reeds een voorziening worden opgebouwd voor de uitgaven welke in de toekomst moeten worden gedaan voor de sanering. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is een pompstation voor benzine. Bij de bouw kunnen milieu-technische voorzieningen zijn aangebracht die het weglekken van gemorste benzine naar de onderliggende grondlagen tegenhouden. De toplaag van de bodem zal te zijner tijd schoon gemaakt moeten worden. De kosten van deze schoonmaakoperatie kunnen worden bestreden vanuit een voorziening (voor kostenegalisatie) die reeds tijdens de jaren van gebruik is gevormd.

De mogelijkheden om een fiscale voorziening te treffen zijn beperkter dan op grond van de wettelijke bepalingen voor de jaarrekening nodig is (Resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 12 september 1991 (DB 91/2300)). Deze discrepantie kan, evenals de vervroegde afschrijving op milieu-investeringen, leiden tot het opnemen van een voorziening voor latente belastingverplichtingen.

• milieu-investeringen

Onder milieu-investeringen worden de bestedingen verstaan welke worden gemaakt voor de extra technische voorzieningen boven de produktietechnologie welke om wille van het milieu nodig zijn.

In gebouwen kunnen technische voorzieningen noodzakelijk zijn om het binnen-milieu geschikt te maken voor de specifieke werkomstandigheden, waarbij het veelal gaat om combinaties van mens en machines. Behalve de normale voorzieningen op het gebied van klimaatregeling (air-conditioning) wordt hierbij gedacht aan voorzieningen welke nodig zijn om de bijzondere vervuilingbronnen in de omgeving te compenseren, bijvoorbeeld bronnen van lawaai, stof, oplosmiddelen en dergelijke. Ook de noodzaak om voor bepaalde bedrijfsprocessen een aangepast micro-klimaat te scheppen kan hieronder worden gerangschikt, zoals de eis van absolute vrijheid van stofdeeltjes bij de produktie van micro-elektronica of de koeling van werkruimtes waarin hitteproducerende apparatuur is opgesteld. Deze voorzieningen hebben veelal een kortere economische of technische levensduur dan het bouwwerk zelf zodat met kortere afschrijvingstermijnen moet worden gerekend.

Indien extra technische voorzieningen moeten worden aangebracht op de bestaande produktielijnen die voorwaardenscheppend zijn voor bijvoorbeeld een vergunning, kunnen de kosten hiervan worden geactiveerd. De activering wordt evenwel begrensd door de economische verhoudingen van alternatieve technieken. Thans is een belangrijke ontwikkeling gaande voor preventieve technologieën, waarbij het produkt en/of het produktieproces zodanig veranderd is dat milieuschade achterwege blijft. Niet alleen vanuit overwegingen van het milieubeleid verdienen deze technieken de voorkeur, vaak blijken deze preventieve systemen goedkoper te zijn. Dit

geeft een maximum aan de activeerbaarheid van end-of-pipe technologie.⁶

- milieu-onvriendelijke produkten en technologieën
De kosten welke verband houden met het gebruik van machines en installaties worden aan de gebruiks-jaren toegerekend. De levensduur welke in het verleden werd vastgesteld voor de berekening van de afschrijvingen en nog steeds wordt gehanteerd in het kader van de bestendige gedragslijn zal wellicht moeten worden herzien indien met deze produktie-middelen artikelen worden gemaakt met negatieve milieu-effecten. Artikelen die milieu-onvriendelijk zijn zullen hetzij door het koopgedrag van de consument, hetzij door overheidsmaatregelen van de markt verdwijnen na een periode van verliesgevendheid. Het ligt voor de hand een versnelde afschrijving door te voeren op het betreffende produktie-apparaat.

In het algemeen zal dit verschijnsel een aanwijzing geven tot het inkorten van de gebruiksduur van het machine-park en het vaststellen van een hoger comptabel afschrijvingspercentage. Ook bij aanscherping van de milieu-eisen welke aan de technologie worden gesteld dient het afschrijvingspatroon opnieuw te worden beoordeeld.

Naast de inhaalafschrijvingen uit technische en economische overwegingen zullen wij thans correcties kunnen opvoeren op grond van ecologie. Er bestaat dus ook een ecologische levensduur van vaste activa welke een rol speelt in de jaarrekening.

- sloop van activa

Als een machine na een tijd technisch, economisch of ecologisch is versleten en buiten gebruik moet worden gesteld is deze ook tot afval verworpen. Tot dusverre bestond er een tweedehands markt of een schrootmarkt voor dit soort artikelen en brachten deze nog een klein bedrag op. Comptabel was hierop reeds geanticipeerd en dit bedrag verwerkt in de vaststelling van de residuwaarde van de machines. De afstoting kon aldus leiden tot een betrekkelijk onbetekenende boekwinst of -verlies. Naarmate bij de bouw van de machines echter ingewikkelder en meer uiteenlopende onderdelen werden gebruikt, zullen de kosten van de demontage hoger worden en daarmee de opbrengstprijis van de afgedankte machine lager. Dit verschijnsel treedt

thans reeds op bij computerapparatuur, doch zal bij andere meer samengestelde apparatuur (bijvoorbeeld auto's) algemeen worden. Ook bij de ontmanteling van kerncentrales of bij de verwijdering van asbesthoudende bouwmaterialen treden hoge sloopkosten op. Bij microcomputers is de residuwaarde reeds onder nul gedaald omdat kosten moeten worden gemaakt om zich op milieuverantwoorde wijze van het apparaat te ontdoen. De afschrijvingspolitiek zal ten aanzien van de samengestelde apparatuur dusdanig moeten zijn geformuleerd dat door het nulpunt heen wordt afgeschreven, onder vorming van een voorziening voor de sloopkosten. Op deze wijze worden de kosten van de ontmanteling toegerekend aan de gebruiks-jaren van de machines.

DEELNEMINGEN, ACQUISITIES

Bij bestaande of te verwerven participaties in andere vennootschappen moet rekening worden gehouden met financiële gevolgen van milieuproblemen. In 1990 is bij Verto NV gebleken dat een fusie kan mislukken vanwege een milieu-aansprakelijkheidsclaim.

VOORRADEN

Indien een eindprodukt van het bedrijf op grond van de milieu-aspecten zijn markt verliest kan het nodig zijn een afwaardering toe te passen op de incourante voorraden eindprodukt en grondstoffen.

De voorraden af te voeren afvalstoffen, die zowel een positieve als een negatieve waarde kunnen bezitten, moeten worden gewaardeerd tegen de directe opbrengstprijis verminderd met de te maken kosten van afvoer (dit zijn de kosten van de inzamelaar, de transporteur en/of de verwerker). Indien deze berekening negatief uitkomt, zoals voor het milieugevaarlijke chemische afval, dan zal een post worden opgenomen op de creditzijde van de balans onder het hoofd 'te betalen afvoerkosten'. Op grond van het voorzichtigheidsbeginsel dienen hierbij actuele prijzen te worden gehanteerd. Opname van de negatieve voorraad onder de positieve voorraden is af te raden omdat sprake is van een wettelijke ontdoeningsplicht. Omwille van een goede vermogenspresentatie is saldering met andere soorten voorraden ook ongewenst.

De afvalstoffen die bij de inzamelaars in voorraad worden gehouden dienen te worden gewaardeerd tegen de verwervingsprijs tenzij de afvoerkosten hoger zijn.

De winst op de transactie wordt gerealiseerd na de afvoer, omdat pas op dat moment de onzekerheidsfactor wordt weggenomen van de indeling in afvalcategorieën met verschillende afvoerprijzen. Uiteraard is ook hier de voorraad afvalstoffen een credit-post op de balans.

De winst op de onverwerkte afvalstoffen bij de verwerkers zou kunnen worden gerealiseerd bij de verwerving omdat de afhandeling van de transactie geen belangrijke risico's meer kent. De reststoffen van de verwerking, zoals schroot, compost, papier, glas, slakken en vliegashoudend materiaal zullen niet op basis van de produktiekosten kunnen worden gewaardeerd omdat het hierbij gaat om restprodukten van het afvalverwerkend proces en de kosten worden toegerekend aan de verwerkingsdienst. Waardering tegen directe opbrengstprijzen ligt hierbij voor de hand. Ook bij deze stoffen kan een negatieve prijs mogelijk zijn, zoals bij zuiverings-slib uit de waterzuivering.

Tot slot een voorbeeld van voorraden die moeten worden opgeslagen omdat de verwerkingscapaciteit ontbreekt, zoals bijvoorbeeld kernafval. De kosten van de toekomstige opslag zullen tegen de contante waarde moeten worden gepassiveerd. Zelfs is het mogelijk hierbij een voorziening te berekenen voor oneindige opslag.

VORDERINGEN

Bij de waardering van de vorderingen moet rekening worden gehouden met die bedrijven die uit oogpunt van milieu-risico's een verhoogd incassorisico betekenen.

VERMOGEN

Afgezien van de wettelijke reserve voor de geactiveerde kosten van onderzoek en ontwikkeling zal het kunnen voorkomen dat een egalisatiereserve (of bestemmingsreserve) is opgevoerd.

De egalisatierekening kan worden gebruikt voor het spreiden van baten uit subsidies, doch eveneens kunnen kostenegalisatiereserves worden gevormd voor toekomstige sanering.

Bij waterleidingbedrijven, die in de loop van de komende jaren tot het doen van aanzienlijke investeringen verplicht zullen zijn, kan door het vervroegd doorvoeren van tariefstijgingen een fonds worden gevormd. Ook bij afvalverwerkers komt een dergelijke rekening 'egalisatiereserve tarieven' voor, ook hier bestemd om grote schommelingen in de storttarieven op te vangen. Deze reserves hebben veelal het karakter van voorzieningen en kunnen ook aldaar worden gerangschikt.

VOORZIENINGEN

Voor het treffen van voorzieningen in de jaarrekening zijn in BW 2, titel 8, artikel 374 voorwaarden genoemd. Hierbij kunnen drie typen voorzieningen worden onderscheiden:

- a verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs is te schatten;
- b op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;
- c kosten welke in een volgend boekjaar zullen worden gemaakt ... en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren.

Van het onder c genoemde type kunnen wij de volgende voorbeelden geven:

- voorziening voor toekomstige claims voor milieuschade
Deze voorziening wordt gevormd in de periode dat de milieuschade wordt veroorzaakt. Bijvoorbeeld bij de winning van drinkwater zal in de toekomst droogteschade ontstaan. Gedupeerden in het waterwingebied zullen te zijner tijd een claim kunnen indienen.
- voorziening voor bodemsanering
Deze voorziening kan worden opgevoerd als een bedrijfsproces onvermijdelijk tot vervuiling van de bodem leidt, zoals het eerder genoemde voorbeeld van de pompstations voor autobrandstoffen. In veel gevallen zullen technische voorzieningen in de grond zijn aangebracht om de schade beperkt te houden tot de bovenste laag van de grond. Deze toplaag zal in de toekomst

- echter moeten worden verwijderd en gereinigd. voorziening voor afdekken en nazorg van stortplaatsen

Deze voorziening is nodig om vuilstortplaatsen die vol zijn af te werken en te onderhouden. De kosten hiervan kunnen vooraf worden begroot, zij het dat de wijze en mate van nazorg pas kan worden vastgesteld tijdens de nazorgperiode zelf.

- voorziening voor opruimkosten machines
Dit betreft de afschrijving door het nul-punt van machines waarvan de verwijdering na buiten gebruik stelling kosten met zich brengt.
- voorziening voor opruimkosten afvalstoffen
De kosten van het opruimen van afvalstoffen zijn veelal bekend zodat hiervoor een bedrag kan worden opgenomen onder de schulden. Indien het bedrag echter niet exact is in te schatten wegens onbekendheid met de omvang, samenstelling of wijze van verwerken ervan, kan hiervoor een voorziening worden opgenomen.

De hoogte van de bedragen is meer of minder exact in te schatten. Is een dergelijke schatting niet mogelijk dan behoort het risico te worden vermeld in de toelichting onder de paragraaf 'niet uit de balans blijvende verplichtingen'. Als de onzekerheid ten aanzien van het optreden daarentegen wegvalt en de bedragen bekend zijn, dan zullen de betreffende posten dienen te worden opgenomen onder de schulden op lange dan wel korte termijn. De schatting van de bedragen zal moeten zijn gebaseerd op technische inzichten, zoals een milieucoördinator of een milieu-auditor deze bezit.

Zoals eerder betoogd behoren de (dreigende) claims wegens bodemvervuiling in het kader van de verhaalsactie volgens de Interimwet Bodemsanering artikel 21, wegens illegale stort of wegens schade aan naburige terreinen in de jaarrekening te worden verwerkt omdat het gaat om relevante financiële informatie. Ten aanzien van de presentatie hebben wij de keuze tussen het melden in de toelichting, dan wel het opnemen onder een van de typen voorzieningen. Afhankelijk van het stadium waarin de ontdekking en de sanering zich bevindt kan de claim als volgt in de jaarrekening worden verwerkt, waarbij wij aansluiting zoeken met te volgen onderzoeksprocedure:

- 1 In de toelichting wordt gemeld⁷ dat een (mogelijk) milieuprobleem aan het licht is getreden en dat de bedrijfsleiding maatregelen voorbereid om de aard en omvang vast te stellen. In deze fase kan het meldingsonderzoek en het historisch onderzoek naar de gesteldheid van de bodem plaatsvinden. De gebruiker van de jaarrekening wordt aldus op de hoogte gebracht van het ontbreken van belangrijke informatie. Deze situatie mag niet duurzaam zijn omdat hiermede de kernfunctie van de financiële verslaggeving wordt aangetast.
- 2 Na een indicatief bodemonderzoek met bemonsteringen komt vast te staan op welke wijze de grond moet worden gesaneerd en welke kosten daarmee zijn gemoeid. Nu de omvang redelijkerwijze is te schatten kan een voorziening op de balans worden opgenomen. Deze schatting zal in praktijk zeer grof kunnen blijken: bij Chemco Soest BV is de begroting voor de sanering in de loop van enkele jaren tot meer dan een viervoud aangegroeid. Ook kan de calculatie worden verstoord door specifieke omstandigheden, zoals de combinatie met het bouwrijp maken van de grond of de noodzakelijke tijdelijke opslag van de te saneren grond (Vermaas, 1990, p. 662). De schatting van de saneringskosten wordt bemoeilijkt door de onzekerheid omtrent het niveau waarop de bodem dient te worden gereinigd. Naast de aanvankelijke eis van 'multifunctionaliteit' van de bodem,⁸ zijn door het ministerie van VROM de IBC-criteria geïntroduceerd (Isoleren, Beheersen en Controleren) en thans wordt een studie gemaakt van normering van de bodemvervuiling op basis van externe risico's. Ook deze onzekerheid kan een fatale uitwerking hebben op de kern van de verslaggeving.
- 3 Zodra de sanering is aangevangen kunnen de uitgaven ten laste van de voorziening worden geboekt. Afhankelijk van de aard van de specifieke omstandigheden, te weten het onzekere risico, de onzekere omvang, dan wel de kostenegalitatie voor huidige milieuschade, kan de voorziening worden geclassificeerd in de in voren genoemde soorten voorzieningen.

2.4 Winst- en verliesrekening

De winst- en verliesrekening die is opgemaakt volgens de voorgeschreven modellen verschaft weinig informatie over de gang van zaken op milieugebied. Daarnaast is het veelal moeilijk om de financiële gevolgen te isoleren en positieve en negatieve effecten kunnen gelijktijdig optreden. Aan de hand van de voorgaande beschrijving van de milieuproblemen kunnen wij dit als volgt illustreren:

- de omzet kan door milieu-effecten worden beïnvloed doch deze oorzaak kan niet worden geïsoleerd van andere marktontwikkelingen;
- behoudens enkele direct aan het milieu gerelateerde kostensoorten, zoals milieuheffingen, kunnen de milieukosten niet goed worden bepaald omdat de milieu-effecten invloed hebben op de prijsontwikkeling en leiden tot verschuivingen in kostenpatronen welke niet kunnen worden afgezonderd van andere oorzaken als kwaliteitszorg en efficiencybewaking;
- bij investeringen in preventieve technologie is het moeilijk om de extra kosten voor milieuzorg te bepalen, temeer daar deze technologie vaak goedkoper produceert dan de end-of-pipe-technologie.

De milieu-effecten verdwijnen dus in de normale exploitatie. Om meer zicht te krijgen op de bedrijfsprocessen waaraan milieuvraagstukken zijn verbonden zal aanvullende toelichting nodig zijn. Het is vooralsnog de vraag of een dergelijke specificatie een beter inzicht geeft in de financiële gang van zaken, hetgeen het primaire doel is van de jaarrekening.

3 Ter afsluiting

Hiervoor is aan de hand van een aantal relevante voorbeelden aangegeven dat de bestaande regelgeving voor de financiële verslaggeving voldoende aanknopingspunten biedt voor de verwerking van de financiële gevolgen van milieu-aspecten van de bedrijfsvoering. De Richtlijnen echter, die over het algemeen een uitgebreide casuïstiek beschrijven, zijn evenwel nog onvoldoende aangevuld met de cases die milieuproblemen bevatten.⁹ De uitwerking van deze voorbeelden toont aan dat de 'ecologise-

ring' van de Richtlijnen dient te worden voortgezet. Ook de praktijk van de verslaggeving moet zich nog aanpassen aan de nieuwe problematiek. Het blijkt dat met name de milieuvorzieningen nog niet of onduidelijk in de balans worden verwerkt. Onderzoek hiernaar bij de kleine bedrijven wordt bemoeilijkt door de praktijk van het niet of te laat deponeren van de jaarstukken bij de Kamers van Koophandel. De grote en middelgrote bedrijven besteden thans nog geen aandacht aan deze risico's of zijn zo matig in de informatieverstrekking dat geen oordeel kan worden gevormd over werkelijke aard en omvang van de problemen. Empirisch onderzoek bij deze categorie bedrijven geeft om deze reden ook geen beeld van de mate waarin de vereiste informatie wordt achtergehouden. Aan de hand van voorbeelden van jaarrekeningen van bedrijven met milieuproblemen kan de kwalitatieve conclusie wel worden getrokken dat de praktijk in strijd met de wettelijke bepalingen handelt.

Milieu is een nieuw maatschappelijk item, dat in de verslaggeving nog zijn weerslag moet krijgen. De trendbreuk is nog niet ingezet. Door Blokdijk wordt aangegeven dat het onmogelijk is om alle denkbare kosten van milieuzorg in de jaarrekening te verwerken met als argument: *'eerst moeten toereikende milieuzorgsystemen met voldoende betrouwbare stoffenregistraties worden ingevoerd, en nieuwe technieken van accountantscontrole moeten worden ontwikkeld'* (1989, p. 88). Naar onze opvatting geldt dit slechts voor een deel van de financiële effecten. Een bodemvervuiling of een gerechtelijke procedure ter zake van een milieclaim hoort bij de huidige verslaggevingspraktijk reeds in de jaarrekening te worden verwerkt omdat de bepalingen voldoende dwingend en toepasbaar zijn. De noodzaak tot geleidelijkheid in de disclosure bestaat voornamelijk uit de mate van (on)bekendheid met de hoogte van de voorziening. In dit artikel is een procedure besproken waarin de geleidelijkheid wordt verkregen door de opeenvolgende stadia in het onderzoek en de sanering van de vervuiling. Wat betreft de technieken van accountantscontrole kan worden gesteld dat de primaire verantwoordelijkheid voor de melding ligt bij de directie. Deze zal de steun van de accountant veelal niet kunnen ontberen. De onzekerheden op milieuhygiënisch gebied zullen ook niet door de accountant kunnen worden ver-

minderd. Wel kan hij de directie adviseren omtrent de naleving van de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening. De uitwerking van het zo omvangrijke en complexe milieuvraagstuk op de financiële jaarrekening is geen sinecure.

Literatuur

Bij het onderzoek is gebruik gemaakt van vele jaarverslagen van grotere en kleinere ondernemingen in diverse branches en van de onderzoeksresultaten hiernaar van diverse studenten.

Blokdijk, J.H., Milieu en accountant, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, maart 1989, pp. 85-88.

Burgerlijk Wetboek, boek 2, titel 9.

Buisman, J.H., en R.L. van Marion, Milieu en accountant, *De Accountant*, april 1989, pp. 366-372.

Goes, P.F., Fiscale verwerking toekomstige uitgaven bodemsanering (naschrift), *Weekblad Fiscaal Recht, 1992/5992*, januari 1992, pp. 66-69.

Koeman, N.S.J., Milieuaansprakelijkheid en bedrijfsovername, *TVVS*, 1990 nr 90 11, pp. 269-274.

Limperg Instituut, *Milieu en Accountant*, Amsterdam, 1992.

Mélis, H.J., *Milieuverlaggeving*, Rotterdam, 1991.

Owen, D. (red), bijdrage van C. Roberts, Environmental disclosures in corporate annual reports in western Europe, *Green reporting*, London, 1992.

Piet, J.L.P., Pollution Prevention Pays - een bedrijfseconomische visie, in 'Does Pollution Prevention Pay?', *WIMM Report*, 91/03, Amsterdam, 1991, pp. 21-31.

Raad voor de Jaarverslaggeving, *Richtlijnen voor de jaarverslaggeving*, Deventer, 1990.

Rozekrans, R., Gif in de jaarrekening? Venijnige gevolgen?, *De Accountant*, april 1991, pp. 493-496.

Vermaas, D., Financiële aspecten bodemverontreiniging nader belicht, *De Accountant*, juli/augustus 1990, pp. 660-663.

Ministeries van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer 'VROM', Economische Zaken en Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, *Nationaal Milieubeleidsplan (NMP)*, vergaderstuk Nr. 21 137 Tweede Kamer der Staten-Generaal, 's-Gravenhage, 1989.

Ministeries van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer 'VROM', Economische Zaken en Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, *Nationaal Milieubeleidsplan-plus (NMP+)*, vergaderstuk Nr. 21 137 Tweede Kamer der Staten-Generaal, 's-Gravenhage, 1990.

Zanden, P.M. van der, *Maatschappelijke aanvaardbare normen voor de jaarrekening en goed koopmansgebruik*, Deventer, 1991.

Noten

1. . . . het geven van een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en resultaat (BW-2-titel 9, artikel 362).

2 Naar schatting zijn circa 200.000 bedrijfsterreinen in Nederland vermoedelijk vervuild (Commissie Oele).

3 De rechtsverhouding voor deze aansprakelijkheid kan worden ontleend aan artikel 6:162 NBW (artikel 1401 BW), artikel 21 IBS en artikel 14 WBB.

4 Zie hiervoor Goes, 1992, p. 67, en de Resolutie van het ministerie van Financiën van 12 september 1991, Milieukosten nr. DB91/2300.

5 Rozenkrans (1991) vraagt zich af of de aarzeling om deze voorzieningen voor milieukosten in de jaarrekening op te nemen terecht is, omdat de verhaalskosten van de Staat niet worden geïnitieerd vanuit de jaarrekening; daarvoor heeft men eigen toezichthoudende instanties (p. 493).

6 Zie Richtlijnen 2.02 (117). Op grond van de milieuwetgeving kunnen de kosten van kwalitatieve verbeteringen worden geactiveerd als kosten van vernieuwing. Deze optie moet tevens worden onderworpen aan de eis dat deze oplossing de meest economische is.

7 [Richtlijnen] 2.53 alinea 117 geeft als voorbeeld dat vermoedelijke schade tengevolge van milieuverontreiniging onder omstandigheden, verwijzend naar 1.05 alinea 108, in de toelichting kan worden gemeld.

8 Na de sanering van een industriegebied moeten op dezelfde grond weer aardbeien kunnen worden geteeld.

9 In het verslag van werkzaamheden van de Raad voor de Jaarverslaggeving over 1990 wordt weliswaar gemeld dat aandacht is besteed aan de 'wijze van verantwoording in de jaarverslaggeving van de financiële consequenties van milieukosten' doch de uitwerking is slechts op kleine onderdelen zichtbaar.