- Vanlommel, E. en B. De Brabander, 1975, The organisation of EDP activities and computer use, *Journal of Business*, vol. 48, pp. 391-410.
- Wasserman, A. I., P. A. Pircher, D. T. Shewmake en M. L. Kersten, 1986, Developing interactive information systems with the User Software Engineering methodology, *IEEE Transactions on Software Engineering*, vol. SE-12, nr. 2, pp. 326-345.
- Zuboff, S., 1982, New worlds of computer-mediated work, *Harvard Business Review*, pp. 142-152.

Opinie

Milieu en accountant

Prof. J. H. Blokdijk

Inleiding

De mogelijke rol van accountants in samenhang met het milieu krijgt de laatste tijd plotseling zeer veel aandacht. Dat is op zich reeds belangwekkend; belangrijker nog is dat deze aandacht komt van buiten de kring van accountants.

In de jaren zeventig is het onderwerp voor het eerst ter tafel gebracht in de context van maatschappelijke verslaggeving; dit laatste verschijnsel heeft echter buiten kringen van bedrijfseconomen en accountants weinig enthousiasme kunnen opwekken, en daarmee verdween eigenlijk de combinatie milieu/accountant als onderwerp uit de aandacht.

In 1986 bracht Prof. Drs. K. P. G. Wilschut het weer terug, en wel samen met twee 'milieu-accountants', Dr. G. C. Molenkamp en Drs. I. M. J. Hoefnagels, beiden afkomstig uit de milieu-inspectie. Dit drietal presenteerde zich eerst in het NRC Handelsblad van 9 mei 1986, en daarna in 'De Accountant' van juni 1986 (blz. 446-452). Een onduidelijke stellingname over de aard en de mate van openbaarheid van oordelen en verklaringen van 'milieu-accountants' nam echter iets weg van de glans van het eerste optreden van deze combinatie van milieu-deskundigen en accountants.

Op 15 november 1988 hield de Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, Drs. E. H. T. M. Nijpels, een lezing op de jaarvergadering van de Dijker Groep. De minister bleek een aantal aanknopingspunten

Prof. J. H. Blokdijk
Registeraccountant, lid van de maatschap KPMG
Klynveld Kraayenhof & Co. Hoogleraar
Accountantsopleiding aan de Vrije Universiteit,
Amsterdam. Lid van het College voor
Beroepsvraagstukken van het NIVRA.

voor het functioneren van accountants te zien, althans in samenwerking met raadgevende ingenieurs. Hij deelde ook mede een adviesopdracht gegeven te hebben aan een (andere) accountantsmaatschap. Minder behoefte aan accountants bleek de voorzitter van het Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Mr. C. J. A. van Lede, te hebben in een lezing voor het NSC-congres 'Bedrijfsinterne milieuzorgsystemen' op 15 december 1988. Van Lede legde erg veel nadruk op het element van vrijwilligheid bij de milieuzorg van bedrijven; een externe milieu-accountant zou dan naar zijn mening een overbodige schakel tussen de controlerende overheid en het bedrijf zijn. In een korte analyse, waarbij ik afzie van nuances en details, hoop ik te laten zien dat het probleem nog een andere kant heeft, die tot andere conclusies dwingt.

1 De vervuiler betaalt? Dan: de accountant moet!

Als grote boosdoener voor het milieu wordt algemeen aangemerkt: de economie, en meer in het bijzonder: het bedrijfsleven. Wat hier ook van zij, economen hebben óók een heldere oplossing aangedragen: de vervuiler betaalt!

Dit is een uitstekende gedachte, die zowel een ethische als een praktische basis heeft. Het ethisch beginsel is, alledaags verwoord: ieder moet zijn eigen rommel opruimen. De praktische grondslag ligt in de waarheid, dat voorkomen beter – en dus goedkoper – is dan genezen. Hoe eerder de rommel opgeruimd wordt, des te geringer zijn de kosten en de schade.

Minister Nijpels schildert het principe dat de vervuiler betaalt, af als een kernpunt van zijn beleid. Dit betekent dat bemoeienis van de accountant met de milieu-aangelegenheden van zijn cliënt onvermijdelijk is: immers, zijn primaire taak, de controle van de jaarrekening, brengt met zich mee dat hij de volledigheid van kosten, schulden en voorzieningen in de jaarrekening vaststelt. Dat moet dan ook gelden voor de kosten van het ongedaan maken van vervuiling.

Ik acht deze conclusie onontkoombaar. Toch heb

ik wel begrip voor de aarzelingen van Van Lede; ik kom daar nog op terug.

2 Kan de accountant?

Ik meen dat accountants in beginsel niet in staat zijn om alle potentiële schulden uit hoofde van vervuiling *zelfstandig* op te sporen. De basis zal gevonden moeten worden in een intern milieuzorgsysteem, waarvoor Van Lede een warm pleidooi houdt. Naar mijn mening behoort hiertoe een stoffenregistratiesysteem, waarvoor de Commissie-Hellinga reeds jaren geleden, na de Uniser-affaire, heeft gepleit. In beginsel zou de accountant in het kader van de jaarrekening deze stoffenregistratie moeten controleren om de *volledigheid* van de registratie van *ongewenste* stoffen vast te stellen. Op basis daarvan kan dan vastgesteld worden welke kosten nog gemaakt moeten worden om de per balansdatum nog niet vernietigde ongewenste stoffen op te ruimen.

Het meest overzichtelijke onderdeel van een stoffenregistratie zal veelal zijn de zgn. 'stoffenbalans' van de produktie. Deze geeft aan welke stoffen verbruikt worden en waar deze blijven: in het eindprodukt, in de lucht, in het water, enz. enz. In beginsel ligt hier een goed uitgangspunt voor het opsporen van ongewenste stoffen, maar het is de vraag of de accountant het omzettingsproces kan beoordelen; vooral in de chemie zal hij de hiervoor benodigde deskundigheid meestal niet hebben. Bovendien zijn de toleranties voor het milieu vaak véél geringer dan accountants bij de controle van de jaarrekening gewend zijn: van sommige ongewenste stoffen, zoals dioxine, hebben minuscule hoeveelheden al zeer schadelijke gevolgen.

Voorts plegen vele industriële bedrijven tal van stoffen te gebruiken die niet in de 'stoffenbalans' opgenomen worden omdat zij niet op enigerlei wijze in het eindprodukt aanwezig zijn. Deze stoffen worden voor allerlei zeer verschillende doelen aangewend: olie en kolen voor de energie-opwekking, katalysatoren, oplosmiddelen, hulpmiddelen bij zagen, snijden en slijpen, smeermiddelen voor machines, brandstof voor transportmiddelen enz. enz. enz. Al deze stoffen kunnen schadelijke effecten op het milieu hebben. Als

deze stoffen al geregistreerd worden, dan is de accountant vaak niet in staat om de juistheid en de volledigheid van die registratie vast te stellen, omdat hij daartoe voortdurend in het bedrijf aanwezig zou moeten zijn.

De accountant ondervindt dus beperkingen in zijn mogelijkheden om de volledigheid van de kosten van vervuiling vast te stellen. Deze beperkingen zijn: een gebrek aan deskundigheid, en de onmogelijkheid voortdurend in het bedrijf aanwezig te zijn. Deze beperkingen kent de accountant echter ook bij andere elementen van de controle van de jaarrekening, en de oplossingen zijn dan ook in beginsel bekend:

- a steunen op interne controle, en/of
- b bij gebrek aan deskundigheid: inschakelen van onafhankelijke andere deskundigen.

De interne controle waarop ten behoeve van de volledigheid van de milieukosten gesteund zou moeten worden, is de interne controle in het milieuzorgsysteem. Ook hier zal een belangrijk steunpunt gevonden moeten worden in de functiescheiding. Maar de belangen zijn groot! Bij de risicoanalyse zal zeker aandacht moeten worden besteed aan de mogelijkheid van doorbreking van de interne controle door de leiding en/of door wat Nordemann in april 1974 in dit blad (blz. 137) noemde: 'het eigen belang van het systeem'; alledaags gezegd: 'zeg maar niks, daar krijgen we alleen maar last mee!' Zeker in de aanvangsfase zal vaak besloten moeten worden tot gegevensgerichte controle. De detailcontrole op de inkoop zal vanuit milieu-oogpunt weer in aanzien winnen, en wel om de volledigheid vast te stellen van de registratie van stoffen die niet in de 'stoffenbalans' passen.

Het inschakelen van onafhankelijke andere deskundigen door accountantskantoren is in volle gang. De cliëntenkringen van de grote accountantskantoren zullen echter een grote verscheidenheid van industriële ondernemingen omvatten. Het lijkt mij niet goed mogelijk alle daarvoor benodigde specifieke deskundigen voltijds emplooi te bieden. Door de kwantitatieve verhoudingen zal de samenwerking tussen een accountantskantoor en een ingenieursbureau meer voor

de hand liggen; de ingenieurs kunnen ook een adviesfunctie vervullen. Op het accountantskantoor zal een gespecialiseerde groep die als 'vertaler' tussen ingenieurs en accountants optreedt, zijn nut wel bewijzen.

Periodieke samenvattingen van de stoffenregistratie zouden als verantwoording van de milieuzorg kunnen dienen, zowel intern als tegenover de overheid. Deze verantwoordingen zijn in beginsel controleerbaar en zouden dus ook van een accountantsverklaring kunnen worden voorzien.

3 Wanneer kan dat?

De milieuproblematiek stelt het accountantsberoep dus niet voor principieel nieuwe vraagstukken. De technische problemen lijken mij echter voorshands talrijk en ingewikkeld.

In de eerste plaats moeten er milieuzorgsystemen komen met stoffenregistratiesystemen waarin voldoende interne controle is verweven. De bestaande stramien van interne controle zijn gericht op gewenste goederen en diensten, op positieve waarden dus. Bij een milieuzorgsysteem moet de interne controle zich (tevens) richten op ongewenste goederen, op negatieve waarden. Dit zal stellig vaak nopen tot inventiviteit, tot nieuwe oplossingen.

Voorts zullen accountants en ingenieurs passende samenwerkingsvormen moeten vinden, en dan samen de controletechnieken moeten ontwikkelen. Ook hierbij zal innovatief denken vaak nodig blijken.

De uitwerking en invoering van de nieuwe organisatorische en technische concepties die de milieuzorg met zich meebrengt, vergen niet alleen geld, maar ook tijd: op zijn minst enige jaren, naar mijn inschatting. Menigeen zal dat te lang vinden, maar er is ook een tegengestelde tendens te bespeuren in het maatschappelijk verkeer, zij het wat versluierd.

Het beginsel dat de vervuiler betaalt, betekent dat de kosten van voorkomen c.q. ongedaan maken van vervuiling opgenomen moeten worden in de kostprijzen van de produkten; impliciete en dus onbetaalde kosten zullen expliciet berekend en

betaald moeten worden. Dit beïnvloedt de winsten van de ondernemingen, maar op wat langere duur ook de verkoopprijzen van hun produkten.

Uiteindelijk zullen de consumenten méér moeten betalen voor dezelfde goederen, om verdere aantasting van het milieu te voorkomen. Daartoe is de samenleving anno 1989 echter niet bereid. De huidige generatie heeft zich een gerieflijke mate van welstand toegeëigend ten koste van de (klein)kinderen, door grote begrotingstekorten en een groeiende staatsschuld, en bovendien door aantasting van het milieu. De offers die nodig zijn om dit kwaad te keren, worden echter maatschappelijk niet aanvaard. De daling van het begrotingstekort verloopt maar zeer geleidelijk, terwijl loonmatiging en lastenverzwaring ten behoeve van een betere milieuzorg thans nog luidkeels afgewezen worden.

Dit gebrek aan maatschappelijke acceptatie van de gevolgen van de noodzakelijke sanering, zowel van het milieu als van de overheidsfinanciën, noopt de overheid tot een politiek van geleidelijkheid. Dat is stellig niet de slechtste gedragslijn, gegeven de aard en de omvang van de problemen. Paniek draagt zelden bij tot goede oplossingen.

Niet iedereen toont echter even grote wijsheid en even veel geduld. Menig milieu-activist slaat tegen het bedrijfsleven dezelfde toon van zelfgerechtigheid aan als de progressieven in de jaren zeventig; dat leidde toen tot een heel slecht ondernemingsklimaat. Ik vermoed dat Van Lede de externe milieu-accountant afwijst, omdat diens openbare uitingen reacties zouden kunnen oproepen die het klimaat niet bevorderen. Blijkens zijn nadruk op vrijwilligheid beoogt Van Lede nu juist een goede sfeer, met name tussen onderneming en overheid.

Die relatie mag, in het algemeen belang, echter niet te intiem worden. Bovendien maakt het beginsel dat de vervuiler betaalt, gekoppeld aan de wettelijke eisen aan de jaarrekening, de inschakeling van externe accountants onvermijdelijk, zoals wij zagen; óók onvermijdelijk is de samenwerking van deze accountants met milieudeskundigen. De openbare uitingen van de externe accountant kunnen echter zeer wel

beperkt blijven tot de getrouwheid van de jaarrekening.

Een belangrijke vraag is of de wet reeds nu de eis stelt dat alle denkbare kosten van milieuzorg in de jaarrekening verwerkt behoren te zijn.

Ik meen dat deze vraag ontkennend beantwoord dient te worden, omdat dit thans nog onmogelijk is: eerst moeten toereikende milieuzorgsystemen met voldoende betrouwbare stoffenregistraties worden ingevoerd, en nieuwe technieken van de accountantscontrole worden ontwikkeld. Ook hier past een politiek van geleidelijkheid: voorschijns dient de huidige verslaggevingspraktijk te worden voortgezet. Dit betekent dat slechts voorzieningen geëist kunnen worden voor bekende milieuproblemen waarvoor de onderneming aansprakelijk kan worden gehouden. In de komende jaren zullen de verslaggevingseisen ten aanzien van milieukosten echter steeds verder aangescherpt moeten worden.

Een politiek van geleidelijkheid leidt gemakkelijk tot gezapigheid indien geen datum wordt vastgesteld waarop het doel bereikt moet zijn. Naar mijn mening moet deze volgende stap in de ontwikkeling van verslaggeving en controle zeker voor het einde van dit millennium zijn gezet.

Opinie

- 1 De samenleving moet rijp gemaakt worden voor de gedachte dat de kosten van milieusanering en behoud niet op volgende generaties kunnen worden afgewenteld.
- 2 De ondernemingen moeten milieuzorgsystemen ontwikkelen met een strakke stoffenregistratie en een goede interne controle.
- 3 Accountants en ingenieurs moeten passende samenwerkingsvormen en controletechnieken ontwikkelen, al is het alleen maar om een goed oordeel over de jaarrekening te kunnen geven.

Tenslotte: de accountant kan stellig *niet* buiten de milieuproblematiek blijven, of gehouden worden!