

Een bijdrage aan de kosten van opruiming in de jaarrekening

Jan Backhuijs

SAMENVATTING Verschillende overheidsregelingen eisen van ondernemingen financiële bijdragen voor de kosten van het opruimen van producten of productiefaciliteiten van die ondernemingen. In dit artikel wordt ingegaan op de verwerking in de jaarrekening van die financiële bijdragen. In verband met die verwerking wordt besproken of de onderneming bij een dergelijke regeling al dan niet een 'doorgeefluik' van de overheid is, wanneer en voor welk bedrag de verplichtingen en mogelijke rechten uit een dergelijke regeling door de onderneming in haar jaarrekening worden verwerkt en ten slotte op welke plaats in de winst-en-verliesrekening de lasten van de financiële bijdrage worden opgenomen.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK In Nederland zijn in de afgelopen jaren door de overheid diverse regelingen geïmplementeerd die van een onderneming vereisen dat ze een financiële bijdrage levert aan de kosten voor het opruimen van haar producten of haar productiefaciliteiten. Bij de implementatie van deze regelingen is door de overheid geen aandacht besteed aan de gevolgen van deze regelingen voor de jaarrekening van de onderneming. Ook in de literatuur over externe verslaggeving is weinig te vinden over de verwerking ervan in de jaarrekening. De complexiteit van de regelingen zorgt daarom veelal voor onduidelijkheid. In dit artikel wordt geprobeerd een systematische aanzet voor de aanvulling van de genoemde lacunes te geven.

1 Inleiding

Gedurende de afgelopen jaren zijn in Nederland diverse regelingen van kracht geworden waarin de overheid van een onderneming vereist dat ze een financiële bijdrage levert aan de kosten van het opruimen van haar producten of haar productiefaciliteiten. Voorbeelden hiervan zijn de Regeling beheer elektrische en elektronische apparatuur¹ en de verpakkingenbelasting². In dit artikel wordt ingegaan op de verwerking van dergelijke financiële bijdragen door ondernemingen in hun eigen jaarrekening. Dat gebeurt aan de hand van de Nederlandse verslaggevingregels (hierna: 'Dutch GAAP') en de International Financial Reporting Standards (IFRS). Daarbij wordt allereerst (in paragraaf 2)

bekeken of de onderneming de financiële middelen al dan niet afdraagt als een soort 'doorgeefluik' namens de achterliggende afnemers van haar producten. Als de onderneming geen doorgeefluik is, dient de volgende vraag (in paragraaf 3) zich aan: op welk moment ontstaat voor de onderneming de verplichting die uiteindelijk tot betaling zal leiden? Vervolgens wordt (in paragraaf 4) ingegaan op de situatie dat de betalingen aan specifieke fondsen worden gedaan, en of en hoe die situatie invloed heeft op de verslaggeving over die verplichting. Ten slotte wordt (in paragraaf 5) bekeken hoe de last van het ontstaan van de verplichting in de winst-en-verliesrekening wordt verwerkt.

Een onderneming kan op andere wijzen een financiële bijdrage aan milieumaatregelen leveren dan door het opruimen van haar producten of haar productiefaciliteiten. Te denken valt aan de regeling voor emissierechten betreffende broeikasgassen zoals CO₂. In dit artikel wordt niet ingegaan op de verwerking van deze rechten en verplichtingen en de mogelijke opbrengsten en kosten daarvan.

2 'Doorgeefluik'

2.1 Agent of principaal?

Als gevolg van wet- en regelgeving voor het opruimen van afval en dergelijke kan aan ondernemingen door de overheid een specifieke belasting worden opgelegd. De opbrengsten van die belasting worden door de overheid gebruikt om bepaalde opruimingskosten te betalen. In Nederland is er bijvoorbeeld de verpakkingenbelasting, die op 1 januari 2008 is ingevoerd. Zie het kader 'Kenmerken verpakkingenbelasting' voor enkele belangrijke kenmerken.

De vraag is of het bedrag aan belasting dat de onderneming aan de belastingdienst moet afdragen, onderdeel is van de eigen kosten van de onderneming of dat de onderneming dit bedrag namens de afnemers van het desbetreffende product doorgeeft aan de belastingdienst.

Deze laatste situatie is vergelijkbaar met de heffing van btw. Bij de heffing van btw wordt het af te dragen bedrag niet als onderdeel van de omzet en evenmin als onderdeel

Kenmerken verpakkingenbelasting³

Belastingplichtig is de ondernemer die verpakte producten of (lege) verkoopverpakkingen voor de eerste keer in Nederland op de markt brengt. Ook is belastingplichtig de importeur die verpakkingen direct na binnenkomst in Nederland van de producten verwijderd en afvoert. Op die momenten wordt de plicht voor het afdragen van verpakkingenbelasting vastgesteld. Per materiaalsoort en verpakkingsoort geldt een afzonderlijk tarief. De hoogte van dat tarief is gekoppeld aan de druk die het materiaal op het milieu heeft. Het tarief luidt in euro's per kilo verpakkingsmateriaal.

van de kostprijs van de omzet in de winst-en-verliesrekening van de onderneming verwerkt. In die situatie is de onderneming als het ware een 'doorgeefluik' voor de belastingdienst van het van de afnemer van het product ontvangen bedrag. Hierover zeggen paragraaf 8 van IAS 18 'Revenue' en alinea 105 van RJ 270 'De winst- en verliesrekening' dat dergelijke belastingen (zoals ook accijnzen en toeristenbelasting) niet het economisch potentieel van de onderneming vermeerderen en evenmin het eigen vermogen. De onderneming is een agent namens de belastingdienst. Daarom worden die belastingen niet als baten, en dus evenmin als lasten, in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

Overigens worden door de IFRS en de RJ geen duidelijke criteria gegeven voor het al dan niet aanwezig zijn van een agentschaprelatie. Veelal wordt voor die analyse teruggevalen op de criteria die onder US GAAP zijn opgenomen in EITF 99-19 'Reporting revenue gross as a principal versus net as an agent'. Daaruit zijn de volgende indicatoren af te leiden op basis waarvan tot een afgewogen oordeel gekomen wordt voor het vaststellen dat de onderneming al dan niet een agent is (vgl. Brouwer en Langendijk, 2006, p. 138):

- bij de afnemer bestaat de verwachting dat de onderneming tegenover hem het eerste aanspreekpunt is;

- de onderneming heeft binnen economische randvoorwaarden de eigen vrijheid haar prijzen richting de afnemer te bepalen;
- de onderneming loopt het voorraadrisico, dat wil zeggen: staat bloot aan het risico van schade, verminderde omzet, veroudering en veranderingen van de aankoopprijs;
- de onderneming voert een deel van de te leveren diensten uit of wijzigt de te leveren goederen;
- de onderneming draagt het kredietrisico dat aan de transactie is verbonden;
- de onderneming mag haar eigen leveranciers kiezen.

Om in de genoemde leemte in de IFRS te voorzien, is in augustus 2008 een voorstel gedaan om in de bijlage bij IAS 18 een nieuw voorbeeld op te nemen (IASCF, 2008, pp. 24-27). In dit voorbeeld worden de volgende vier kenmerken genoemd die alleen of samen erop duiden dat de onderneming als principaal handelt (zie PricewaterhouseCoopers, 2008b, p. 9051):

- de onderneming heeft richting haar cliënt de primaire verantwoordelijkheid voor het afleveren van de goederen of het verrichten van de diensten;
- de onderneming loopt het voorraadrisico voor of na de order van de cliënt, gedurende het transport of bij terugzending;
- de onderneming mag zelf de prijzen vaststellen, direct of indirect, bijvoorbeeld door extra goederen of diensten te leveren;
- de onderneming loopt het kredietrisico van de betaling door de cliënt.

2.2 Toepassing bij verpakkingenbelasting

Ook bij belastingen als verpakkingenbelasting is het niet altijd gemakkelijk om vast te stellen of de onderneming namens de belastingdienst als agent opereert, of dat sprake is van eigen baten en lasten van de onderneming. In een dergelijke situatie wordt gekeken naar de indicatoren voor het zijn van agent en naar de aard van de belasting. Deze

Tabel 1 Overzicht indicatoren voor presentatie van belastingen als agent dan wel principaal

Indicator	Omstandigheden die leiden tot presentatie als:	
	agent	principaal
<i>Draagt de onderneming risico voor de afdracht van de belasting als gevolg van incasso- of voorraadwaarderingproblemen?</i>	De belasting wordt terugbetaald als de debiteur niet betaalt of de voorraad verloren gaat.	De belasting wordt niet terugbetaald als de debiteur niet betaalt of de voorraad niet wordt verkocht.
<i>Moet de onderneming de prijs van het product aanpassen als het belastingtarief wordt veranderd?</i>	• De prijs van het product kan nooit onder het bedrag aan belastingen dalen. • De verkoopprijs van het product moet veranderen met het bedrag dat de hoogte van de belasting verandert.	De onderneming bepaalt zelf de verkoopprijs van het product en beslist zelf of zij het bedrag van de belasting al dan niet aan de afnemer doorbelast.
<i>Is de heffing van de belasting gebaseerd op verkoopbedragen of geproduceerde aantallen?</i>	De hoogte van de belasting is gebaseerd op de verkoopprijs of het aantal verkochte eenheden.	De hoogte van de belasting is gebaseerd op het aantal geproduceerde eenheden.
<i>Moet de belasting worden betaald op het moment van verkoop of op het moment van productie?</i>	De belasting moet worden afgedragen rond het moment van de verkoop van het product.	De belasting moet worden afgedragen rond het moment van de productie van het product.

indicatoren zijn samengevat in tabel 1 (zie ook Bonham e.a., 2007, p. 2095).

Steeds wordt in een dergelijke analyse naar het geheel van feiten en omstandigheden gekeken. Voor een belasting die weliswaar in verschillende landen dezelfde naam heeft, hoeft de conclusie over de presentatie daarom niet altijd dezelfde te zijn (PricewaterhouseCoopers, 2008b, pp. 9050-9051). In Nederland is op dit moment de conclusie voor de verpakkingenbelastingen dat deze als eigen baten en lasten van de onderneming worden gepresenteerd. Overwegingen daarvoor zijn onder meer (PricewaterhouseCoopers, 2008a, p. 316):

- de onderneming loopt het financiële risico over de af te dragen verpakkingenbelasting, want de verpakkingenbelasting kan niet worden teruggevorderd van de belastingdienst als bijvoorbeeld de afnemer niet betaalt of het geïmporteerde product niet wordt verkocht;
- de onderneming is niet verplicht haar prijzen te verhogen met het bedrag van de verpakkingenbelasting;
- het tarief van de verpakkingenbelasting is niet gebaseerd op de verkoopopbrengst van het product. De verpakkingenbelasting wordt geheven op basis van een tarief per kg verpakking;
- de verpakkingenbelasting wordt eenmalig geheven. Ook over verpakkingen die meerdere malen worden gebruikt, wordt eenmaal belasting betaald. Het bedrag van de belasting is dus niet afhankelijk van de omzet die de onderneming met de desbetreffende verpakking realiseert.

Dit betekent dat de bijdrage van de onderneming aan de kosten van het opruimen van verpakkingen die in Nederland als verpakkingenbelasting wordt opgelegd, als eigen kosten van de onderneming in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt. Er is geen sprake van dat de onderneming de verpakkingenbelasting als een agent ten behoeve van de belastingdienst afdraagt.

2.3 Samenvatting

Heffingen en belastingen in verband met de kosten voor het opruimen van afval en dergelijke komen in diverse vormen en varianten voor. Voor de verwerking van deze kosten in de jaarrekening van de onderneming die ze moet betalen, is de eerste vraag of deze kosten eigen lasten van de onderneming zijn, dan wel dat de onderneming ze int en afdraagt ten behoeve van een door de overheid aangewezen orgaan. De vraag is dus of de onderneming als principaal dan wel agent opereert. Voor het komen tot een antwoord op die vraag worden diverse indicatoren uit de internationale regelgeving bezien om tot een afgewogen oordeel te komen. Het is daarom bij elke heffing en belasting in verband met opruimingskosten noodzakelijk dat opnieuw zorgvuldig wordt gekeken naar de indicatoren voor het al dan niet zijn van agent en naar de aard van de belasting.

3 Eigen kosten

3.1 Wanneer ontstaat de verplichting?

Als is vastgesteld dat de onderneming de bijdrage als eigen kosten in haar winst-en-verliesrekening verwerkt, is de volgende vraag op welk moment de onderneming dat doet. Met andere woorden: wanneer ontstaat de verplichting die uiteindelijk tot de betaling van de bijdrage leidt?

Het uitgangspunt voor het moment van het verwerken van de voorziening in verband met de bijdrage wordt gevormd door de bepalingen over het treffen van een voorziening. En niet door de bepalingen over het voor de eerste keer opnemen van een financiële verplichting. Er is immers geen sprake van een financiële verplichting van de onderneming: de verplichting ontstaat niet door het afsluiten van een overeenkomst.⁴ Bovendien is de omvang van de verplichting onzeker of is er onzekerheid over het moment van afwikkeling.⁵ De bepalingen voor het verwerken van voorzieningen zijn opgenomen in IAS 37 'Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets', en RJ 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'. Daarin staat dat een onderneming een voorziening treft als zij aan drie voorwaarden voldoet (IAS 37.14 en RJ 252.201):

- a) de onderneming heeft per balansdatum een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting;
- b) het is waarschijnlijk dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is; en
- c) de onderneming kan voor de omvang van de verwachte uitstroom een betrouwbare schatting maken.

3.2 Regeling voor elektrische en elektronische apparatuur

In het bijzonder op welk moment bij de onderneming een verplichting ontstaat, is niet altijd eenvoudig op te maken uit de regelingen voor het doen van bijdragen aan de kosten van opruiming. Zo heeft de richtlijn van de Europese Unie over het beheer van elektrische en elektronische apparatuur tot veel onduidelijkheden geleid.⁶ Deze richtlijn is in Nederland effectief geworden via de Regeling beheer elektrische en elektronische apparatuur.⁷ De desbetreffende regelgeving gaat onder meer over de bijdrage van de onderneming aan de kosten van het opruimen van door particuliere huishoudens afgedankte elektrische en elektronische apparatuur die door de onderneming is geproduceerd of op de markt is gebracht.

Op welk moment ontstaat bij de onderneming de in rechte afdwingbare verplichting voor haar bijdrage (met andere woorden: wanneer wordt aan voorwaarde a voldaan)? Daarbij lijken meerdere mogelijkheden aanwezig (zie IFRIC 6.8):

- op het moment dat de onderneming het apparaat produceert;

- op het moment dat de onderneming het apparaat op de markt verkoopt;
- op het moment dat de kosten van het opruimen van het apparaat waaraan de onderneming bijdraagt, worden gemaakt; of
- op het moment dat de bijdrage van de onderneming aan de kosten van het opruimen van het apparaat wordt vastgesteld.

In de regelgeving over de afgedankte elektrische en elektronische apparatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen apparatuur die vóór en na 13 augustus 2005 op de markt is gebracht. Voor de apparatuur die vóór die datum op de markt is gebracht (die historische consumentenafval wordt genoemd), geven de bepalingen van de regeling aan dat de kosten van opruiming ervan worden gedragen door de producent die op de markt aanwezig is op het moment waarop die kosten ontstaan. De kosten van het opruimen van de apparatuur die na 13 augustus 2005 op de markt is gebracht (het zogenaamde nieuwe consumentenafval), komen ten laste van de producent die het apparaat op de markt brengt.

3.3 Toepassing bij elektrische en elektronische apparatuur

Vanwege de onduidelijkheid van de bepalingen van die Europese richtlijn over in het bijzonder de kosten van het historische consumentenafval heeft de IFRS IFRIC Interpretation 6 'Liabilities arising from Participating in a Specific Market-Waste Electrical and Electronic Equipment' uitgebracht. In Nederland is de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) gevolgd met RJ-Uiting 2007-1, met daarin de alinea's 426 en 427 van hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'.⁸

Over het historische consumentenafval geeft de IFRIC aan dat de verplichting tot het doen van een bijdrage voor de kosten van het opruimen ervan ontstaat op het moment dat in de regelgeving van het land van vestiging van de producent is aangegeven. Op basis van de Europese richtlijn is dat gewoonlijk gedurende de periode die de producent op de markt is (hierna: de periode van vaststelling) en waarover de bijdragen van de producenten aan de kosten van opruiming worden vastgesteld (IFRIC 6.9). Deze interpretatie van IAS 37 heeft onder meer de volgende gevolgen, indien de periode van vaststelling het kalenderjaar is (IFRIC 6.BC5):

- Stel: een producent heeft in het jaar 2008 een marktaandeel van vier procent behaald en de kosten over 2008 van historisch consumentenafval worden op basis van het marktaandeel in 2008 in rekening gebracht. Dit betekent dat de producent vier procent van die kosten over 2008 in rekening gebracht krijgt. Wat zijn marktaandeel was in de jaren waarin het historische consumentenafval destijds op de markt kwam, heeft geen betekenis.
- Een producent die vóór 13 augustus 2005 elektronische

apparatuur op de markt heeft gebracht en vóór het begin van het jaar 2008 uit de markt is gestapt, hoeft niets van de kosten over 2008 te betalen.

- Een producent die in 2008 nieuw op de markt komt, moet op basis van zijn aandeel in 2008 meebetalen, hoewel geen enkel stuk historisch afval van hem afkomstig is.

Deze uitleg van het ontstaan van de verplichting van de onderneming leidt tot diverse vragen met betrekking tot het moment van het ontstaan van de verplichting (vergeleijk de voorwaarden voor het treffen van een voorziening zoals opgenomen in IAS 37 en RJ 252; zie paragraaf 3.1 hiervoor). In IFRIC 6 worden de volgende antwoorden op mogelijke vragen gegeven.

- Stel: de regelgeving geeft aan dat de ondernemingen die in 2008 op de markt zijn, moeten meebetalen op basis van hun marktaandeel in 2007. Wanneer ontstaat dan de verplichting? De IFRIC geeft aan dat de verplichting wordt genomen in 2008, omdat in 2008 de gebeurtenis plaatsvindt die tot de verplichting leidt, namelijk het op de markt zijn. Het marktaandeel in het jaar 2007 wordt alleen maar gebruikt om de omvang van de verplichting te bepalen (IFRIC 6.BC7). Dit betekent dat een onderneming die in 2008 niet op de markt is, niets hoeft te betalen. Er ontstaat immers geen verplichting als gevolg van de afwezigheid op de markt. Een onderneming die in 2007 niet op de markt is, hoeft evenmin iets te betalen, want haar aandeel in de kosten van 2008 is nihil vanwege haar marktaandeel van nul procent in 2007.
- De onderneming is op de markt en wil dat blijven, dus zal op enig moment in de toekomst voor haar marktaandeel op dat moment hoe dan ook een bijdrage moeten betalen. Speelt het continuïteitsbeginsel dan een rol? Hierover geeft de IFRIC aan dat het op deze basis treffen van een voorziening in strijd is met IAS 37.18.⁹ Daarin staat dat geen voorziening wordt getroffen voor kosten die in de toekomst verschuldigd zijn om op dat moment in de toekomst activiteiten te kunnen ondernemen (IFRIC 6.BC8). De onderneming kan tot aan het moment dat op basis van haar marktaandeel haar bijdrage wordt vastgesteld, nog steeds uit de markt stappen.
- Het toerekenen van opruimingskosten op basis van marktaandeel is een kwestie van waarderen van de verplichting in plaats van het voor de eerste keer verwerken van de kosten. Er is namelijk voor de onderneming geen realistisch alternatief aanwezig om in de toekomst niet in de desbetreffende markt te opereren. Met andere woorden: leidt het gegeven dat de onderneming op de markt is, al tot de feitelijke verplichting om in de toekomst te betalen in overeenstemming met de definitie van feitelijke verplichting in IAS 37.10?¹⁰ De geuite intentie om in de toekomst op de markt aanwezig te zijn, creëert volgens de IFRIC geen feitelijke verplichting voor een toekomstige

bijdrage aan opruimingskosten. Volgens IAS 37.19¹¹ wordt een voorziening alleen opgenomen voor verplichtingen die los staan van het handelen van de onderneming in de toekomst. Voor een verplichting in verband met historisch consumentenafval is het noodzakelijk om op een moment in de toekomst marktaandeel te hebben. Als dat marktaandeel er op dat toekomstige moment niet per se is, ontstaat er tot dat moment in de toekomst dus geen verplichting (IFRIC 6.BC10).

Deze bepalingen en uitleg van de IFRIC zijn niet alleen van toepassing voor historisch consumentenafval. Normaliter zijn voor ander consumentenafval de algemene bepalingen van IAS 37 van toepassing (dus bijvoorbeeld ook voor nieuw consumentenafval). Echter, als de wettelijke regeling voor het leveren van een bijdrage aan de opruiming van dat afval lijkt op die van het historische consumentenafval zoals die wordt behandeld in IFRIC 6, wordt de interpretatie ook voor die bijdragen aan opruimingskosten toegepast (IFRIC 6.7).

De uitleg van de bepalingen van de IFRS door IFRIC 6 geeft opnieuw aan dat bij de IFRS de balansbenadering de boven-ton voert (zie bijvoorbeeld Backhuijs, 2008; Hoogendoorn, 2008). Nadere uitleg in deze IFRIC krijgen vooral overwe- gingen waarom de winst-en-verliesrekeningbenadering niet tot de goede verwerking volgens de IFRS leidt. De balans- benadering ligt bij de IFRS verankerd in het Framework.¹² Of de voorkeur van de IFRS voor de balansbenadering boven de winst-en-verliesrekeningbenadering gewenst is, kan beter op andere plaatsen worden besproken.

De tamelijk uitvoerige uitleg over de verwerking van de bijdrage aan opruimingskosten is door de RJ samengevat in twee alinea's. Daarin geeft de raad over bijvoorbeeld histo- risch consumentenafval aan, dat als en voor zover een onder- neming aansprakelijk is voor de kosten van verwijdering op basis van haar marktaandeel in enig jaar, in dat jaar een voorziening moet worden opgenomen voor haar aandeel in de geschatte kosten van verwijdering, gerelateerd aan het marktaandeel van de onderneming van dat jaar (RJ 252.426). Over bijvoorbeeld nieuw consumentenafval geeft de raad aan dat indien en voor zover de productie, respectievelijk het op de markt brengen van nieuwe producten, resulteert in een verplichting tot verwijdering, door de onderneming een voorziening moet worden opgenomen op het moment van vervaardiging, respectievelijk het op de markt brengen van de desbetreffende producten (RJ 252.427).

Het overnemen van de inhoud van de bepalingen van IFRIC 6 in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving ligt in de lijn van het beleid van de RJ aan het einde van de vorige eeuw en het begin van deze eeuw. Dat beleid hield in dat de internationale ontwikkelingen, in het bijzonder vanuit de IFRS, werden over- genomen, tenzij dat in de Nederlandse situatie niet aanvaard- baar werd geacht. Vanaf 2005 heeft de RJ haar beleid in dat

opzicht gewijzigd (RJ, 2008, p. 23). Achteraf bezien, is dat over- nemen van de inhoud van IFRIC 6 in 2007 opmerkelijk, omdat in Nederland gewoonlijk de voorkeur wordt gegeven aan de winst-en-verliesrekeningbenadering boven de balansbene- dering (zie bijvoorbeeld Backhuijs, 2008).

3.4 Samenvatting

De kosten in verband met het afdragen van de heffing of belasting worden genomen op het moment dat zich de gebeurtenis voordoet die de onderneming tot die afdracht verplicht. Dat wil zeggen dat de regelgeving die de afdrachten door ondernemingen in verband met de oprui- mingskosten regelt, bepalend is voor het vaststellen van dat moment. In het bijzonder met betrekking tot het histo- rische consumentenafval kunnen die regelingen land voor land verschillend zijn. Als de regeling inhoudt dat het in enig jaar op een bepaalde markt zijn door een onderne- ming, leidt tot het verschuldigd zijn van een afdracht, ontstaat in dat jaar de verplichting en wordt de last in dat jaar door de onderneming genomen.

Ook deze stap met betrekking tot de verwerking van bijdragen aan opruimingskosten vraagt dus om een zorg- vuldige analyse van de regeling die tot de afdracht van de bijdrage verplicht.

4 Fondsen voor opruiming

4.1 Opruimen door een fonds

Het opruimen van afval, het ontmantelen van apparatuur of het ondernemen van milieuhervestende maatregelen gebeurt lang niet altijd door de onderneming zelf. Het komt regelmatig voor dat dergelijke activiteiten worden verricht onder regie van een afzonderlijke entiteit. Deze entiteit brengt daarvoor kosten in rekening aan de onderneming die deze kosten verwerkt op de wijze zoals in paragraaf 3 is beschreven. In Nederland is een dergelijke entiteit meestal een stichting die veelal gemakshalve een fonds wordt genoemd.¹³ Die benaming wordt hierna ook gebruikt.

4.2 Gevolgen voor de verplichting

Van belang zijn dan de gevolgen voor de jaarrekening van de onderneming van het aan het fonds betalen van de in reke- ning gebrachte kosten. Over die gevolgen zijn bij de IFRS nadere bepalingen te vinden in IFRIC Interpretation 5 'Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds'. In Nederland heeft de RJ in RJ-Uiting 2007-1 ook een bepaling hierover opgenomen. Dat is alinea 430 van hoofdstuk 252 'Voorzieningen, niet in de balans opgenomen verplichtingen en niet in de balans opgenomen activa'.¹⁴ Het startpunt is dat de verplichting wordt verwerkt in overeenstemming met de bepalingen voor het ontstaan daarvan (verwezen wordt daarbij naar paragraaf 3 van deze bijdrage). Het doen van de betaling aan

het fonds leidt alleen dan tot het niet langer op de balans verwerken van de verplichting indien en voor zover de betaling leidt tot afwikkeling van de (in rechte afdwingbare) verplichting, zelfs als het fonds niet aan zijn verplichtingen zal voldoen (IFRIC 5.7 en RJ 252.428).

De aansluiting bij een fonds kan ertoe leiden dat de onderneming de verplichting krijgt aanvullende bijdragen aan het fonds te betalen, bijvoorbeeld als de activa van het fonds onvoldoende zijn om aan de verplichtingen van het fonds te voldoen. Normaliter is een dergelijke extra betaling echter niet waarschijnlijk. Dat betekent dat sprake is van een niet in de balans opgenomen verplichting (zie IAS 37.29¹⁵). De onderneming neemt pas een verplichting op, zodra het waarschijnlijk is dat die moet worden voldaan (IFRIC 5.10).

4.3 De rechten op het fonds

Een in overeenstemming met paragraaf 3 opgenomen verplichting wordt niet gesaldeerd met het recht op het fonds dat door de betaling ontstaat. Daarvoor zijn meerdere redenen (IFRIC 5.BC8):

- a) er ontstaat geen wettelijk recht van verrekening van het recht op het fonds en de verplichting tot opruiming. Zie ook de bepalingen van IAS 32.42 en verder over de saldering van een financieel actief en een financiële verplichting;
- b) als het fonds bij de betaling de verplichting van de onderneming niet geheel overneemt, gaat de verplichting van de onderneming niet teniet. Naar analogie met de bepalingen van IAS 39.39 en verder over het niet langer opnemen van een financiële verplichting, blijft de verplichting op de balans opgenomen.

Het recht op het fonds dat door de betaling ontstaat, wordt dus afzonderlijk verwerkt. De verwerkingswijze wordt vastgesteld aan de hand van de bepalingen voor de volgende aflopende reeks van soorten activa. Deze reeks is afhankelijk van de mate waarin en de wijze waarop de onderneming zeggenschap in het fonds kan uitoefenen (IFRIC 5.8 en 5.9):

- een dochteronderneming (zie IAS 27 'Consolidated and Separate Financial Statements' en SIC 12 'Consolidation-Special Purpose Entities');
- een joint venture (zie IAS 31 'Interests in Joint Ventures');
- een deelneming (zie IAS 28 'Investments in Associates');
- en ten slotte
- een recht op vergoeding (zie IAS 37).

Als het recht op het fonds wordt verwerkt als een recht op vergoeding, betekent dat op de eerste plaats dat het fonds voor de onderneming geen dochteronderneming, joint venture en deelneming is. De verwerking als een recht op vergoeding houdt wél in dat op het moment van het verwerken van dit recht wordt voldaan aan de bepalingen

van IAS 37.53. Die bepalingen houden onder meer in dat het vrijwel zeker is dat de vergoeding zal worden ontvangen en dat de vergoeding wordt gewaardeerd tegen de laagste van a) de boekwaarde van de opgenomen verplichting, en b) de aanspraak van de onderneming op de reële waarde van de in het fonds per saldo beschikbare activa (IFRIC 5.9).

De RJ kent ten aanzien van het moment van verwerking dezelfde voorwaarden (RJ 252.428), maar stelt de eis van het vrijwel zeker zijn van de ontvangst van de vergoeding niet. Het hoeft slechts waarschijnlijk te zijn dat de vergoeding zal worden ontvangen (RJ 252.311). Deze lichtere eis van de RJ is overigens in lijn met de eis van het Framework van de IFRS dat van een actief spreekt als de ontvangst van economische middelen in de toekomst waarschijnlijk is (F83 sub a.). Dit lijkt een wat onevenwichtige situatie binnen de IFRS: enerzijds moet het waarschijnlijk zijn dat voor de afwikkeling van die verplichting een uitstroom van middelen noodzakelijk is (IAS 37.14 sub b.), anderzijds moet het vrijwel zeker zijn dat de vergoeding wordt ontvangen (IAS 37.53).

Het recht op vergoeding mag niet worden gewaardeerd tegen zijn (lagere) reële waarde, omdat dan ook het mogelijke risico van verplichte extra bijdragen als gevolg van wanbetaling door andere deelnemers aan het fonds zou worden gewaardeerd. Deze verplichting wordt apart behandeld in IFRIC 5 (zie hierna) en zou dan dus twee keer worden verwerkt (IFRIC 5.BC17).

Dit recht mag evenmin worden gewaardeerd tegen een hoger bedrag dan de boekwaarde van de opgenomen verplichting, ook al is het aandeel van de onderneming in de reële waarde van de in het fonds per saldo beschikbare activa hoger. Een dergelijke hogere waarde zou tot uitdrukking brengen dat de onderneming een recht heeft op een overschot in het fonds, nadat alle opruimverplichtingen zijn vervuld of bij opheffing van het fond, of dat de onderneming zonder aanvullende bijdragen bijvoorbeeld een extra te ontmantelen locatie bij het fonds zou mogen onderbrengen (IFRIC 5.BC19). Niettemin wordt die hogere waardering niet toegestaan, omdat het recht erop erg onzeker wordt geacht en de waardering ervan niet betrouwbaar is (IFRIC 5.BC20).

De Richtlijnen voor de jaarverslaggeving geven geen beperkingen voor de boekwaarde van het recht op de vergoeding uit het fonds. Deze bedraagt maximaal de aanspraak op de activa in het fonds dat beschikbaar is voor de afwikkeling van de verplichting van de onderneming (RJ 252.428).

4.4 Samenvatting

Dikwijls wordt de opruiming niet door de onderneming zelf gedaan, maar door een speciaal daarvoor in het leven geroepen fonds. De onderneming moet aan dit fonds een deel van zijn kosten vergoeden. Voor de verwerking van

deze afdracht in de jaarrekening van de onderneming is allereerst van belang of de afdracht al dan niet leidt tot afwikkeling van de verplichting van de onderneming. Vervolgens is de vraag welke rechten de onderneming jegens het fonds heeft. Die rechten kunnen uiteenlopen van beslissende zeggenschap in het fonds tot een recht op vergoeding vanuit het fonds en bepalen de wijze waarop een en ander in de jaarrekening van de onderneming wordt verwerkt en gewaardeerd.

Deze stap met betrekking tot de verwerking van rechten en verplichtingen in verband met bijdragen aan opruimingskosten vraagt dus om een zorgvuldige analyse van de regeling met betrekking tot het fonds dat de opruiming uitvoert.

5 Last in de winst-en-verliesrekening

5.1 Winstbelasting?

De last in verband met de verplichting voor een bijdrage aan opruiming kan aan de onderneming worden opgelegd onder de benaming van een belasting (zoals de verpakkingenbelasting die in paragraaf 2 is besproken). Daarbij is het mogelijk dat de bijdrage moet worden afgedragen aan de overheid of een daaraan verbonden orgaan. Dan kan de gedachte naar voren komen dat de last van de onderneming uit hoofde van de regeling in de winst-en-verliesrekening wordt verantwoord op de regel belastingen over het resultaat.

Essentieel bij het vaststellen of die last op deze regel wordt verantwoord, is de wijze waarop de hoogte van het te betalen bedrag wordt bepaald.

Onder zowel IFRS als de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving wordt op de regel belastingen over het resultaat, de last verantwoord die wordt gebaseerd op fiscale winst (IAS 12.2 en RJ 272.102). Dit lijkt een cirkelredenering. Niettemin is het een algemeen aanvaarde uitleg dat de aldus verwerkte last aan twee voorwaarden voldoet. Hij wordt door de overheid geheven en hij wordt berekend aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten van de onderneming.¹⁶

Voor de vaststelling of een bijdrage voor de kosten van opruiming wordt verantwoord op de regel belastingen over het resultaat, is het daarom noodzakelijk vast te stellen of de overheid het af te dragen bedrag int (of laat innen) en op welke wijze dat bedrag wordt berekend.¹⁷ Wordt het berekend aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten, dan is sprake van een belasting over de winst. Wordt het bedrag op een andere wijze bepaald, dan is er geen sprake van een belasting over de winst en wordt de last op een andere plaats in de winst-en-verliesrekening verwerkt.

De in paragraaf 2 behandelde verpakkingenbelasting wordt bepaald aan de hand van het aantal kilogrammen dat in enig jaar op de markt is gebracht dan wel is verbruikt. De hoogte van de last wordt dus niet vastgesteld aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten en daarom

is de last van de verpakkingenbelasting geen onderdeel van de belasting over het resultaat. Ook de bijdrage van de onderneming aan de kosten van het opruimen van door particuliere huishoudens afgedankte elektrische en elektronische apparatuur die door de onderneming is geproduceerd of op de markt gebracht (zie paragraaf 3) wordt niet bepaald aan de hand van een dergelijk saldo en is dus evenmin een onderdeel van de belastingen over het resultaat. De kosten als gevolg deze regelingen zijn dus geen winstbelastingen.

5.2 Operationele kosten

Als de kosten van dergelijke regelingen geen winstbelastingen zijn, maken ze deel uit van de operationele kosten van onderneming en hebben daarmee direct effect op de hoogte van een kerncijfer als *earnings before interest and tax* (EBIT). Onder IFRS worden de kosten geclassificeerd naar de aard dan wel de functie van de kosten (IAS 1.99). Bij de presentatie van de kosten naar hun aard worden de kosten van de opruimingsregelingen als grond- en hulpstoffen verwerkt. Bij de presentatie van de kosten naar hun functie worden die kosten als onderdeel van de kostprijs van de omzet opgenomen.

Ook onder Dutch GAAP ligt een dergelijke verwerking voor de hand. Immers, ook onder Dutch GAAP worden de kosten gepresenteerd naar hun functie¹⁸ dan wel naar hun aard¹⁹.

Dit betekent dat de kosten van opruimingsregelingen ten laste van het netto-omzetresultaat komen en daarom een negatieve invloed op de hoogte van een kerncijfer als EBIT hebben.

5.3 Samenvatting

Of de kosten voor een belasting als verpakkingenbelasting worden verwerkt op de regel belastingen over het resultaat in de winst-en-verliesrekening, is afhankelijk van twee elementen. Het eerste betreft of de afdracht ervan door de overheid wordt geregeld en het tweede of de hoogte van de afdracht wordt bepaald aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten van de onderneming. Als beide elementen (of een van beide) niet van toepassing zijn in de regeling, kunnen de lasten uit hoofde van een regeling niet op de regel belastingen over het resultaat in de winst-en-verliesrekening worden verwerkt, maar als onderdeel van het netto-omzetresultaat.

6 Afsluiting

De regelingen van de overheid voor het opleggen aan ondernemingen van een bijdrage aan opruimingskosten zijn niet altijd eenvoudig te begrijpen. Over de verwerking van de bijdragen in de jaarrekening van onderneming is weinig literatuur verschenen. Alleen de IFRS en de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving kennen er bepalingen over. Aan de hand hiervan is in dit artikel naar vier vragen met betrekking tot de verwerking van kosten uit

hoofde van dergelijke regelingen door de onderneming in haar jaarrekening gekeken.

Allereerst betreft dat de vraag of de onderneming de bijdragen aan de overheid afdraagt als 'doorgeefluik' (met andere woorden: de onderneming is een agent namens een door de overheid aangewezen orgaan) of dat de onderneming de bijdragen als eigen lasten moet beschouwen (met andere woorden: de onderneming is principaal). Voor het antwoord op deze vraag moeten diverse indicatoren die internationaal in verband met dit vraagstuk naar voren komen, worden afgewogen.

Vervolgens is de vraag behandeld op welk moment de onderneming de last in verband met de afdracht moet verwerken. Voor het bepalen van dat moment hanteert de regelgeving het zich voordoen van de gebeurtenis die verplicht tot de afdracht. Dit ligt in lijn met de balansbenadering van de IFRS. Met de winst-en-verliesrekeningbenadering wordt eigenlijk geen rekening gehouden. Daarna is gesproken over de vraag wat de gevolgen kunnen zijn van de uitvoering van de opruiming door een afzonderlijk fonds. Daarbij is gekeken naar enerzijds het al dan niet afwikkelen van de verplichting van de onderneming jegens het fonds. Anderzijds is gekeken naar de rechten die de onderneming ten opzichte van het fonds krijgt (die zeer uiteenlopend kunnen zijn) en de gevolgen ervan voor de verwerking en waardering van die rechten in de jaarrekening van de onderneming.

Ten slotte is de vraag aan de orde geweest of de lasten uit hoofde van de verplichte bijdragen als onderdeel van het netto-omzetresultaat of op de regel belastingen over de winst in de winst-en-verliesrekening worden verantwoord. Het antwoord is daarvan afhankelijk of de overheid de afdracht van de bijdragen regelt en of de hoogte van de afdracht wordt bepaald aan de hand van een saldo van opbrengsten en kosten van de onderneming.

Het antwoord op de vier vragen is meestal niet eenvoudig te geven. De verwerking in de jaarrekening van de lasten in verband met de bijdragen aan opruiming is daarom evenmin eenvoudig. Op de eerste plaats is voor de juiste verwerking nader gedetailleerd onderzoek van de regelgeving die de afdracht oplegt, nodig. Daarna volgt vrijwel altijd onderzoek van de specifieke regels van de financiële verslaggeving. Het opleggen van de bijdrage kan dus zowel direct als indirect tot aanvullende kosten bij de onderneming leiden. ■

Mr. drs. J.B. Backhuijs RA is directeur bij National Office van PricewaterhouseCoopers Accountants NV en voorzitter van de vaktechnische staf van de Raad voor de Jaarverslaggeving. Deze bijdrage is geschreven op persoonlijke titel.

Literatuur

- Backhuijs, J.B. (2008), De bedoeling van financiële verslaggeving. *ControllersMagazine*, vol. 22, no. 4 (april), pp. 34-37.
- Bonham, M., M. Curtis, M. Davies, P. Dekker, T. Denton, R. Moore, H. Richards, G. Wilkinson-Riddle, M. Williams en A. Wilson (2007), *International GAAP 2008; Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, Chichester.
- Brouwer, A.J. en H.P.A.J. Langendijk (2006), IFRS en de Europese telecombranche, in: R.G. Bosman, C. Camfferman en R.G.A. Vergoossen (redactie), *Het jaar 2005 verslagen, Onderzoek jaarverslaggeving ondernemingen*, Amsterdam/Deventer: Kluwer, pp. 131-156.
- Hoogendoorn, M. (2008), Column: Uit balans, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 82, no. 9 (september), pp. 360-362.
- International Accounting Standards Committee Foundation (2007), *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007 met inbegrip van de International Accounting Standards (IASs) en Interpretaties op 1 januari 2007*, London.
- International Accounting Standards Committee Foundation (2008), *Improvements to IFRSs (an exposure draft of proposed amendments to International Financial Reporting Standards)*, London.
- Kampschöer, G.W.J.M. (2004), Belastingen, in: M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en F. Krens *Externe verslaggeving in theorie en praktijk, deel 1*, Deventer: Kluwer, pp. 689-730.
- PricewaterhouseCoopers (2008a), *Handboek Financiële Verslaggeving – Jaarrekening 2008*, Amersfoort: SDU.
- PricewaterhouseCoopers (2008b), *IFRS Manual of Accounting – 2009; Global guide to International Financial Reporting Standards*, Kingston-upon-Thames.
- Raad voor de Jaarverslaggeving (2008), *Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor grote en middelgrote rechtspersonen; jaareditie 2008*, Deventer: Kluwer.