

KOMMISSIONEN

KOMMISSIONENS REKOMMENDATION

av den 30 maj 2001

om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser

[delgivet med nr K(2001) 1495]

(2001/453/EG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR UTFÄRDAT DENNA REKOMMENDATION

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 211 i detta,

med beaktande av rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag⁽¹⁾, senast ändrat genom direktiv 99/60/EG⁽²⁾,

med beaktande av rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning⁽³⁾, senast ändrat genom direktiv 90/605/EEG⁽⁴⁾, och

av följande skäl:

- (1) Kommissionen offentliggjorde 1992 sitt femte åtgärdsprogram för miljön, Mot en hållbar utveckling (KOM(92) 23)⁽⁵⁾. Åtgärdsprogrammet innehåller en rad förslag på området för miljöskydd, bland annat ett gemenskapsinitiativ på redovisningsområdet. Initiativet bör i huvudsak avse de metoder företagen använder för att rapportera om finansiella aspekter som avser miljön. Om större uppmärksamhet ägnades åt de finansiella frågorna skulle detta kunna bidra till att åtgärdsprogrammets mål uppnås. Genom att säkerställa att miljökostnader och miljörisker beaktas i redovisningen skulle man kunna öka företagets medvetenhet om miljöfrågor. År 2001 antog kommissionen ett meddelande om det sjätte miljöhandlingsprogrammet (KOM(2001) 31 slutlig av den 24 januari 2001).
- (2) I Amsterdamfördraget erkänns att principen om att miljöskyddskraven skall integreras i andra politikområden är en avgörande faktor för att främja en hållbar utveckling (artikel 6 i EG-fördraget). I linje med detta mål godkände Europeiska rådet i Cardiff en strategi för

att integrera miljömässiga målsättningar i alla gemenskapens politikområden och initiativ. Denna strategi bekräftades och vidareutvecklades av Europeiska rådet i Wien, som uppmanade rådet (inre marknaden) att överväga hur en sådan integrering kan uppnås på just detta område.

- (3) Den 8 juni 1999 antog kommissionen ett meddelande om den inre marknaden och miljön (KOM(1999) 263) som skall bidra till att miljöpolitiken och politiken för den inre marknaden stöder och förstärker varandra och samtidigt skapa förutsättningar för synergieffekter mellan dessa båda politikområden. I detta meddelande identifierades särskilda politiska områden vad gäller den inre marknaden där kommissionen kommer att sträva efter en tätare integrering med miljöpolitiken. I meddelandet fastställs också en rad ytterligare åtgärder som skall vidtas, bland annat att en rekommendation skall utfärdas om miljöfrågor i finansiell rapportering. Denna rekommendation är också en direkt uppföljning av Rådgivande redovisningsforumets dokument från november 1995 om miljöfrågor i finansiell rapportering (dokument XV/6004/94).
- (4) Bristen på uttryckliga regler har bidragit till att skapa en situation där olika intressegrupper – tillsynsmyndigheter; investerare, finansanalytiker och allmänheten – kan anse att miljöinformationen från företagen är otillräcklig eller opålitlig. Investerarna behöver veta hur företagen hanterar miljöfrågorna. Tillsynsmyndigheterna har ett intresse av att övervaka tillämpningen av miljölagstiftningen och de därmed sammanhängande kostnaderna. Miljöupplysningar lämnas dock fortfarande endast i liten utsträckning frivilligt, även om företagen ofta anses stå inför ökande miljökostnader, för att förebygga föroreningar, för reningsutrustning och för system för avfallsrening och övervakning. Detta gäller särskilt företag som är verksamma inom sektorer med betydande påverkan på miljön.

⁽¹⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11.

⁽²⁾ EGT L 162, 26.6.1999, s. 65.

⁽³⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1.

⁽⁴⁾ EGT L 317, 16.11.1990, s. 60.

⁽⁵⁾ EGT C 138, 17.5.1993. Program i enlighet med den senaste ändringen av Europaparlamentet och rådet genom beslut nr 2179/98/EG av den 24 september 1998 (EGT L 275, 10.10.1998).

- (5) Utan harmoniserade riktlinjer om finansiell rapportering av miljöaspekter är det svårt att göra jämförelser mellan företag. Värdet av företagens miljöinformation förringas ofta starkt av att det inte finns några gemensamma och erkända normer för de nödvändiga definitionerna och begreppen i samband med miljöfrågor. Informationen lämnas ofta på en mängd olikartade sätt som varierar mellan företag och/eller redovisningsperioder, i stället för att presenteras på ett integrerat och konsekvent sätt i hela årsbokslutet och förvaltningsberättelsen.
- (6) Kostnaderna för att samla in miljöuppgifter och rapportera dem och det faktum att sådana uppgifter i vissa fall kan vara känsliga eller konfidentiella ses ofta som avskräckande faktorer för att lämna miljöinformation i företagets ekonomiska översikter. Dessa argument eliminerar dock inte behovet av stimulera företagen att lämna miljöinformation. De som använder sig av ekonomiska översikter behöver information om vilka konsekvenser miljörisiker och miljöansvar har för företagets finansiella ställning, om företagets hållning i fråga om miljön och om företagets miljömässiga resultat, i den mån dessa omständigheter kan påverka företagets finansiella sundhet.
- (7) Gemenskapens lagstiftning om finansiell rapportering tar inte uttryckligen upp miljöfrågor, men de allmänna principerna och bestämmelserna i fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven är tillämpliga (direktiv 78/660/EEG respektive 83/349/EEG).
- (8) Kommissionen försöker som ett led i sin redovisningsstrategi från 1995⁽¹⁾ att integrera den europeiska harmoniseringen på redovisningsområdet i den vidare internationella redovisningsharmoniseringen. Kommissionen har därför gett sitt stöd åt arbetet inom International Accounting Standards Committee (IASC), som i sin tur har som mål att utveckla en uppsättning grundläggande internationella redovisningsstandarder (IAS) av hög kvalitet. Kommissionen är fast besluten att arbeta för att bibehålla överensstämmelsen mellan EU:s redovisningsregler och de internationella redovisningsstandarder som utvecklats av IASC.
- (9) IASC har publicerat flera internationella redovisningsstandarder som fastställer de bestämmelser och redovisningsprinciper som är relevanta vid hanteringen av miljöfrågor. Det finns dock inte någon omfattande specifik internationell redovisningsstandard som enbart behandlar miljöfrågor.
- (10) Denna rekommendation har utarbetats i syfte att stödja politikområden som har anknytning till den inre marknaden och att bidra till att ge de som använder sig av finansiell rapportering meningsfull och jämförbar information om miljöfrågor. Därigenom förstärks gemenskapens initiativ på området för miljöskydd. Kommissionen anser att det finns ett berättigat behov av att underlätta en ytterligare harmonisering i fråga om vilka upplysningar rörande miljöaspekter som skall lämnas i årsbokslut och förvaltningsberättelser som upprättas av företag i Europeiska unionen. De uppgifter som lämnas i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser måste också bli fler, öppnare och mer jämförbara. För att uppnå dessa mål, och med hänsyn till att miljöfrågorna får allt större betydelse inom EU, strävar kommissionen efter att klargöra de befintliga reglerna och ge en konkretare vägledning i fråga om hur företagen i sina årsbokslut och förvaltningsberättelser skall redovisa, värdera och lämna upplysningar om miljöaspekter.
- (11) Det skall medges att utvecklingen gradvis har gått mot separata miljöredovisningar, särskilt hos företag som är verksamma i sektorer med betydande påverkan på miljön. Rekommendationen syftar inte till att identifiera skälen till denna utveckling. Det konstateras dock att olika intressegrupper har olika behov av information eller prioriterar dem på olika sätt. Separata miljörapporter uppfyller informationsbehov som bara delvis täcks av den information som lämnas i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser. Syftet bör därför vara att se till att separata miljörapporter å ena sidan och årsbokslut och förvaltningsberättelser å andra sidan kännetecknas av större överensstämmelse, är mer sammanhängande och närmare kopplade till varandra. Rekommendationen avser att främja detta syfte genom att säkerställa att miljöupplysningar ingår i årsboksluten och förvaltningsberättelserna på ett sätt som kompletterar de mera detaljerade och vittomfattande separata miljörapporterna.
- (12) Lämpliga metoder för att lämna upplysningar betraktas som en avgörande faktor för att underlätta öppenhet. Lämnandet av upplysningar är lämpligt då de påverkar användarens förståelse av de ekonomiska översiktterna. Denna rekommendations syfte är inte att ålägga de som tar fram ekonomiska översikter onödiga och besvärliga skyldigheter. Rekommendationen syftar till att ge en omfattande vägledning för lämnande av upplysningar och ger exempel på relevanta upplysningar som gör miljöinformationen jämförbar och konsekvent. Detta gäller särskilt upplysningar i noterna till redovisningen om miljöutgifter, som antingen tas upp i resultaträkningen eller upptas i balansräkningen, samt utgifter för böter eller andra påföljder för brott mot miljölagstiftningen och ersättning till tredje man (se punkt 6 i

⁽¹⁾ Harmonisering av redovisningssystemet: En ny strategi i förhållande till det internationella harmoniseringssystemet, meddelande från kommissionen, KOM(95) 508, 14. november 1995.

- avsnitt 4 i bilagan till denna rekommendation). Lämnande av upplysningar om miljöresultat i förvaltningsberättelsen (när detta är relevant för det ekonomiska resultatet eller företagets ställning eller utveckling) tas upp särskilt i punkt 2 i avsnitt 4 i bilagan till denna rekommendation.
- (13) För att rekommendationerna om lämnande av upplysningar skall vara effektiva måste de kompletteras med praktiska definitioner av de begrepp de täcker. Därför innehåller rekommendationen ett avsnitt med definitioner.
- (14) Rekommendationen syftar till att presentera riktlinjer för hur bestämmelserna i fjärde och sjunde direktiven (direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG) skall tillämpas på miljöfrågor. Vissa typer av bokföringsmässig behandling av miljöfrågor rekommenderas för att motivera dem som upprättar ekonomiska översikter att lämna mer meningsfull information. Även om vissa lösningar förespråkas är syftet med denna modell inte att utesluta all alternativ behandling när så tillåts i direktiven. Mot bakgrund av detta har hänsyn även tagits till kommissionens tolkningsmeddelande från 1997 om vissa artiklar i rådets fjärde och sjunde redovisningsdirektiv⁽¹⁾ och Rådgivande redovisningsforumets dokument från november 1995 om miljöfrågor i finansiell rapportering (dokument XV/6004/94).
- (15) Rekommendationen hänvisar till flera internationella redovisningsstandarder som har offentliggjorts av International Accounting Standards Committee (IASC) och som är av särskild betydelse för miljöfrågor, särskilt IAS 36 "Impairment of assets", IAS 37 "Provisions, contingent liabilities and contingent assets", och IAS 38 "Intangible assets". Om annat inte anges är bestämmelserna i denna rekommendation förenliga med dessa internationella redovisningsstandarder.
- (16) Rekommendationen har även påverkats av ett ställningstagande om redovisning och finansiell rapportering av miljökostnader och miljöförpliktelse, som utarbetats av Förenta nationernas arbetsgrupp för internationella redovisnings- och rapporteringsstandarder⁽²⁾.
- (17) Som beskrivs i skälen 14–16 ovan har vissa riktlinjer redan utarbetats inom gemenskapen och internationellt för att uppfylla behovet av att integrera miljömässiga överväganden i finansiell rapportering. Rekommendationen bygger på detta arbete och försöker samtidigt skapa en lämplig gemenskapsram för ytterligare förbättringar. Kommissionen anser att medlemsstaterna måste agera för att rekommendationens mål skall kunna uppfyllas. Kommissionen ser gärna att medlemsstaterna vidtar åtgärder på nationell nivå, och lämnar dem utrymme att göra detta. Det är dessutom sannolikt att diskussioner om hur den aktuella situationen kan förbättras kommer att fortsätta på internationell nivå.

HÄRIGENOM REKOMMENDERAS FÖLJANDE.

Att medlemsstaterna:

1. skall se till att företag som omfattas av fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven (direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG) för redovisningsperioder som inleds inom tolv månader från det att denna rekommendation antas och för alla kommande redovisningsperioder skall tillämpa bestämmelserna i bilagan till denna rekommendation när de upprättar årsbokslut och koncernredovisningar samt förvaltningsberättelser och sammanställda förvaltningsberättelser,
2. skall vidta lämpliga åtgärder för att främja tillämpningen av denna rekommendation,
3. skall underrätta kommissionen om vilka åtgärder som vidtagits.

Utfärdad i Bryssel den 30 maj 2001.

På kommissionens vägnar

Frederik BOLKESTEIN

Ledamot av kommissionen

⁽¹⁾ EGT C 143, 21.1.1998.

⁽²⁾ ISAR – Td/B/COM.2/ISAR/3, 12 mars 1998.

BILAGA

1. RÄCKVIDD

1. Rekommendationen omfattar endast uppgifter som företag lämnar i årsbokslut och koncernredovisningar samt i förvaltningsberättelser och sammanställda förvaltningsberättelser som gäller miljöfrågor. Den omfattar inte rapporter för särskilda ändamål, exempelvis miljörapporter, utom när det betraktas som lämpligt att sammankoppla årsbokslut, förvaltningsberättelser och separata miljörapporter för att göra uppgifterna i dem mer enhetliga.
2. Rekommendationen omfattar bestämmelser för redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljökostnader, miljöförpliktelser och miljörisiker samt tillhörande tillgångar som uppstår genom transaktioner och händelser som påverkar eller som sannolikt kommer att påverka redovisningssubjektets finansiella ställning och resultat.
3. I rekommendationen fastställs också vilka slag av uppgifter som lämpligen bör lämnas i årsbokslutet, koncernredovisningen och/eller förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen när det gäller företagets inställning till miljöfrågor och hur företagets prestationer är i detta avseende, i den utsträckning det kan påverka företagets finansiella ställning. Rekommendationen omfattar både enskilda företags bokslut och koncernredovisningar. I fråga om de sistnämnda bör uppgifterna hänföra sig till koncernen. Bestämmelserna om redovisning och värdering bör tillämpas på ett enhetligt sätt för alla enheter som omfattas av sammanställningarna.
4. Rekommendationen gäller alla företag som omfattas av fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven, men beaktar de undantag som medlemsstaterna får göra för små och medelstora företag enligt artiklarna 11 och 27 i fjärde direktivet.
5. Även om de särskilda bestämmelserna om redovisning för banker, andra finansiella institut och försäkringsföretag återfinns i separata direktiv⁽¹⁾ omfattar rekommendationen även denna typ av företag, eftersom de finansiella konsekvenserna av miljöfrågor inte skiljer sig åt.

2. DEFINITIONER

1. I denna rekommendation avses med *miljö* den naturliga fysiska omgivningen som omfattar luft, vatten, land, flora, fauna och icke-förnybara naturresurser såsom fossila bränslen och mineraler.
2. *Miljökostnader* inkluderar kostnader för åtgärder som ett företag vidtar, eller kostnader som andra vidtar för företagets räkning, för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön som uppstått till följd av dess operativa verksamhet. Detta omfattar bland annat att bortskafta och undvika uppkomst av avfall, skydd av mark och yt- och grundvatten, skydd av ren luft och klimat, minskning av buller samt skydd av biologisk mångfald och landskapet. Endast ytterligare identifierbara kostnader som primärt är avsedda att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön bör inkluderas. Kostnader som kan ha en gynnsam miljöeffekt men vars primära syfte är att uppfylla andra behov, t.ex. ökad lönsamhet, hälsa och säkerhet i arbete, säker användning av företagets produkter eller produktions-effektivitet bör undantas. Om det inte går att separera summan för extrakostnaderna från övriga kostnader som dessa kan vara integrerade i, kan en uppskattning göras av denna summa i den mån som slutbeloppet uppfyller villkoret på att primärt vara avsett att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.
3. Kostnader för böter eller andra påföljder för brott mot miljölagstiftningen och ersättning till tredje man för förlust eller skada som orsakats genom miljöförorening i det förflutna omfattas inte av definitionen (se punkt 6 f i avsnitt 4 i denna bilaga). Även om sådana kostnader är knutna till den inverkan företagets drift har på miljön, är de inte kostnader för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.
4. Europeiska statistikkontoret (Eurostat) har vidare utarbetat ett antal utförliga definitioner av kostnader per miljöområde som ingår i tillämpningsdokumenten för rådets förordning (EG, Euratom) nr 58/97 av den 20 december 1996 om statistik rörande företagsstrukturer⁽²⁾. De regelbundet aktualiserade definitionerna är grunden för statistisk rapportering av miljökostnader i EU. Används den generella definitionen i punkt 2 ovan rekommenderas företagen att beakta dessa utförliga definitioner när de lämnar in de miljöupplysningar som anges i avsnitt 4 i föreliggande bilaga i den mån som de överensstämmer med kraven om redovisning och värdering i avsnitt 3.

⁽¹⁾ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (EGT L 372, 31.12.1986, s. 1-17; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 136); rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (EGT L 374, 31.12.1991, s. 7-31; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 93).

⁽²⁾ EGT L 14, 17.1.1997, se även tillämpningsdokumentet ENV/96/10c. The European Classification of Environmental Protection Activities (CEPA) skiljer mellan följande miljöområden: avfallshantering; skydd av luft och klimat, hantering av avloppsvatten, skydd av mark och grundvatten, skydd av den biologiska mångfalden och landskapet och andra miljöskyddsåtgärder.

3. REDOVISNING OCH VÄRDERING

Redovisning av miljöförpliktelser

1. En miljöförpliktelse redovisas när det är troligt att ekonomiska resursutflöden uppstår vid en reglering av en befintlig miljörelaterad skyldighet som har uppstått på grund av tidigare händelser och skyldighetens storlek kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Skyldighetens art måste definieras klart. Den kan vara av två slag:
 - Rättslig eller avtalsmässig: Företaget har en rättslig eller kontraktsevenlig skyldighet att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.
 - Implicit: En implicit skyldighet härrör från företagets eget agerande. Företaget har förbundit sig att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön och saknar möjlighet att underlåta detta därför att företaget, på grund av uttalad policy eller avsikt eller företagets fasta praxis, har uppgivit för tredje man att det åtagit sig förpliktelsen att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.
2. Tidigare eller gällande branschpraxis ger upphov till en implicit skyldighet för företaget endast i den utsträckning som företagets ledning saknar möjlighet att underlåta att handla. Detta inträffar bara om företaget har åtagit sig förpliktelsen att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön genom ett särskilt offentligt uttalande eller genom en tidigare fast praxis.
3. Skador på miljön som kan hänföras till företaget eller som kan ha orsakats av företaget, men där det saknas rättslig, kontraktsevenlig eller implicit skyldighet att åtgärda — skadan uppfyller inte kraven för att redovisas som en miljöförpliktelse i företagets årsbokslut i enlighet med punkterna 1 och 2. Detta hindrar inte att man tillämpar kriterierna i punkt 5 för eventuella miljöförpliktelser.
4. En miljöförpliktelse skall redovisas när en tillförlitlig beräkning kan göras av kostnaden för skyldigheten. Om det på balansdagen finns en klart definierad skyldighet som sannolikt kommer att leda till ett resursutflöde av ekonomisk natur men det råder osäkerhet i fråga om belopp eller när den uppkommer, bör en avsättning göras under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras av skyldighetens belopp. Denna behandling överensstämmer med artikel 20.1 (1) och artikel och 31.1 bb i fjärde direktivet. Osäkerhet i fråga om tidpunkt eller belopp kan t.ex. röra saneringsteknik som är under utveckling och omfattningen och arten av den sanering som krävs. I de sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning av kostnaderna inte kan göras, bör skyldigheten inte redovisas. Den bör betraktas som en eventuell förpliktelse (se punkt 26 nedan).

Eventual miljöförpliktelser

5. Eventual förpliktelser bör inte redovisas i balansräkningen. Om det finns en möjlighet, som är mindre sannolik, att skadan måste återställas i framtiden men skyldigheten fortfarande är beroende av en händelse som inte säkert kommer att inträffa, skall eventual miljöförpliktelser nämnas i noterna till årsbokslutet. Om det är ytterst liten risk att företaget kommer att drabbas av miljökostnader eller om sådana kostnader inte blir betydande krävs ej några upplysningar om denna eventual förpliktelse.

Kvitning av förpliktelser mot förväntade återbetalningar

6. Om företaget förväntar sig att en del av eller hela kostnaden för en miljöförpliktelse kommer att ersättas av en annan part, bör ersättningen redovisas först när det är så gott som säkert att företaget kommer att ersättas om skyldigheten infrias.
7. En förväntad ersättning från tredje man bör inte kvittas mot miljöförpliktelsen. Den bör anges separat som en tillgång i balansräkningen med ett belopp som inte överstiger den avsättning den hänför sig till. Det kan endast kvittas mot en miljöförpliktelse om det finns laglig rätt att göra en sådan kvitning som företaget avser att utnyttja. Om det på grundval av denna avsättning är lämpligt med kvitning bör förpliktelsens och den förväntade ersättningens hela belopp redovisas i noterna.
8. Förväntade intäkter från försäljning av egendom som hänför sig till en miljöförpliktelse bör inte kvittas mot förpliktelsen eller tas med vid värderingen av en avsättning, även om de förväntade intäkterna har ett nära samband med den händelse som föranlett avsättningen.
9. Företaget är normalt ansvarigt för hela miljöförpliktelsen. Om så inte är fallet, skall endast företagets andel redovisas som en miljöförpliktelse.

(1) Då medlemsstaterna, i enlighet med punkt 20 i kommissionens tolkningsmeddelande från 1998 om vissa artiklar i rådets fjärde och sjunde redovisningsdirektiv, har införlivat möjligheten i artikel 20.2 i fjärde direktivet gäller detta också för miljöavgifter.

Redovisning av miljökostnader

10. En miljökostnad bör redovisas som kostnad för den period då den uppstår, såvida den inte uppfyller villkoren för att anses som en tillgång (se punkt 12).
11. En miljökostnad som avser skador som uppstått under en tidigare period uppfyller inte kraven för att betraktas som justeringar för tidigare perioder utan bör bokföras under den aktuella perioden, dvs. den period då de redovisades.

Uppptagande i balansräkningen (kapitalisering) av miljökostnader

12. En miljökostnad kan upptas i balansräkningen om den uppstått för att förhindra eller minska framtida skador eller att bevara resurser, medför framtida ekonomiska fördelar samt uppfyller villkoren i artikel 15.2 i fjärde direktivet.
13. En miljökostnad som uppstått för att förhindra eller minska framtida skador eller att bevara resurser kan endast redovisas som en tillgång om den, i enlighet med artikel 15.2 i fjärde direktivet, är avsedd att kontinuerligt användas inom företagets verksamheter och om dessutom en av följande kriterier är uppfyllt:
 - a) Kostnaderna avser förväntade ekonomiska fördelar som tros komma företaget till del och förlänga livslängden, ökar kapaciteten, eller förbättrar säkerheten eller effektiviteten för företagets tillgångar (större än deras ursprungligen bedömda prestationsnivå).
 - b) Kostnaderna reducerar eller förhindrar en trolig förorening av miljön till följd av framtida verksamhet.
14. Om kriterierna för en redovisning bland tillgångarna i enlighet med punkterna 12 och 13 ovan inte har uppfyllts, skall miljökostnaderna upptas i resultaträkningen allt eftersom de uppstår. Om kriterierna uppfyllts skall miljökostnaden upptas i balansräkningen som en tillgång och avskrivningar görs i resultaträkningen under de aktuella och lämpliga framtida perioderna, dvs. systematiskt under deras förväntade användbara ekonomiska livslängd.
15. En miljökostnad bör inte upptas i balansräkningen utan i stället tas upp i resultaträkningen om den inte ger upphov till framtida ekonomiska fördelar. Denna situation uppstår när en miljökostnad avser tidigare eller nuvarande verksamheter samt återställande av miljön till dess status före nedsmutsningen (t.ex. avfallsbehandling, saneringskostnader som avser aktuella verksamheter, sanering av skada som uppstått under tidigare perioder, miljöförvaltningskostnader eller miljörevisioner).
16. Poster såsom anläggningar och maskiner kan förvärfvas av miljöskäl, t.ex. tekniska installationer för föroreningskontroll eller begränsningar av föroreningar för att skapa överensstämmelse med miljölagar och eller miljöförordningar. Om de uppfyller kriterierna för att kunna redovisas som en tillgång enligt punkterna 12 och 13, måste de upptas i balansräkningen.
17. Det finns fall när inga förväntade framtida ekonomiska fördelar uppstår till följd av själva miljökostnaden självt, utan snarare på grund av en annan tillgång som används i företagsdriften. När en miljökostnad som redovisas som en tillgång avser en annan befintlig tillgång skall den inkluderas som en integrerad del av denna tillgång och skall inte redovisas separat.
18. Det kan finnas rättigheter eller poster av liknande art som förvärfvats i samband med företagsdriftens effekter på miljön (t.ex. patent, licenser, föroreningstillstånd, och utsläppsrättigheter). Om dessa i enlighet med artiklarna 9 C.I 2 a och 10 C.I 2 a i fjärde direktivet har förvärfvats mot vederlag och dessutom uppfyller kriterierna för redovisning bland tillgångarna enligt punkterna 12 och 13, måste de upptas i balansräkningen och amorteras systematiskt under deras förväntade användbara ekonomiska livslängd. Om inte bör de tas upp i resultaträkningen i takt med att de uppstår.

Tillgångars värdeminskning

19. Miljömässig utveckling eller miljömässiga faktorer kan leda till att en befintlig anläggningstillgång minskar i värde, t.ex. vid nedsmutsning av ett landområde. En värdejustering bör göras om det belopp som är återvinningsbart vid användningen av platsen har sjunkit under bokfört värde. Denna situation bör mot bakgrund av artikel 35.1 c bb i fjärde direktivet betraktas som permanent. Beloppet av denna värdejustering bör tas upp i resultaträkningen. I enlighet med artikel 20.3 i fjärde direktivet kan avsättningar för förpliktelser och kostnader i enlighet med punkt 4 inte ställas mot värdet av tillgångarna.
20. När en miljökostnad i enlighet med punkt 17 redovisas som en integrerad del av en annan tillgång skall den kombinerade tillgången vid varje balansdag kontrolleras vad avser dess återvinningsbarhet och om så är lämpligt, skrivas ned till det återvinningsbara beloppet.
21. Om det bokförda värdet av en tillgång redan återspeglar en förlust i ekonomiska fördelar av miljömässiga skäl kan den efterföljande utgiften för att återställa framtida ekonomiska fördelar till ursprunglig nivå upptas i balansräkningen, i den mån det resulterande bokförda värdet inte överstiger tillgångens återvinningsbara belopp.

Värdering av miljöförpliktelser

22. En miljöförpliktelse redovisas när en tillförlitlig uppskattning kan göras av den utgift som skall betalas på grund av skyldigheten.
23. Förpliktelsebeloppet bör vara den bästa möjliga uppskattningen av den utgift som behövs för att reglera den nuvarande skyldigheten på balansdagen, baserat på den befintliga situationen och med hänsyn tagen till framtida utveckling både tekniskt och lagstiftningsmässigt, i den mån något sådant kan tänkas inträffa.
24. Beloppet bör vara en uppskattning av förpliktelsens totalbelopp oberoende av det datum då verksamheten upphört eller förpliktelsen skall regleras. En gradvis uppbyggnad av hela förpliktelsebeloppet under företagets driftsperiod tillåts i enlighet med artikel 20.1 i fjärde direktivet.
25. Vid uppskattning av miljöförpliktelsebeloppet är följande regler tillämpliga: Om den förpliktelse som värderas kan leda till olika möjliga resultat bör den, i enlighet med punkt 23, bästa uppskattningen redovisas. Vid de synnerligen sällsynta fall då det är omöjligt att avgöra en bästa uppskattning av förpliktelsen med tillräcklig tillförlitlighet bör denna förpliktelse betraktas som en eventuell förpliktelse och den bör därför omnämnas i noterna till årsboks slutet. Dessutom bör upplysningar lämnas om skälen till varför någon tillförlitlig uppskattning inte kunde göras.
26. Dessutom skall följande beaktas vid värderingen av beloppet för en miljöförpliktelse:
 - Tillkommande direkta kostnader för återställningsarbetet.
 - Kostnader för kompensation och fördelar till de anställda som förväntas lägga ner avsevärd tid direkt på återställningsarbetet.
 - Krav på övervakning efter det att återställandet slutförts.
 - Tekniska framsteg, så länge det är troligt att myndigheterna kommer att godkänna denna nya teknik.

Avsättningar för platsanerings- och demonteringskostnader

27. Utgifter som avser återställande av platser, bortforslande av ackumulerade avfallsbiprodukter, stängning eller bortforslande av anläggningstillgångar, som företaget är skyldigt att ta på sig, bör redovisas i enlighet med kriterierna i punkterna 1–4. Om dessa kriterier uppfylls, måste skyldigheten att ta på sig de framtida utgifterna redovisas som en miljöförpliktelse.
28. I enlighet med punkt 24 bör miljöförpliktelsen avseende återställande av platser, bortforslande eller stängning redovisas vid det datum då företagets drift inleds och skyldigheten följaktligen uppstår. Redovisningen av denna förpliktelse bör inte skjutas upp till dess verksamheten slutförts eller platsen har stängts. Då denna förpliktelse redovisas, ingår de uppskattade utgifterna inkluderade som en del av kostnaden för den relaterade tillgången som måste demonteras och avlägsnas. Denna utgift som upptagits i balansräkningen avskrivs sedan som en del av det relaterade tillgångens avskrivningsbara belopp. Ytterligare skada kan orsakas under driften och företagets skyldighet att återställa denna uppstår när miljöskadan inträffar.
29. I enlighet med International Accounting Standard 37 punkt 14 är en bokföringsbehandling enligt punkt 28 ovan att föredra vid fall av platsanerings- och demonteringskostnader för långsiktigt arbete. Denna bokföringsmetod är hur som helst tillåten enligt artikel 20.1 i fjärde direktivet tillsammans med en gradvis uppbyggnad av en avsättning för sådana kostnader, vilket är det andra alternativet. Företaget kan redovisa långsiktiga nedläggningskostnader under den arbetsperioden. Vid varje redovisningsperiod tas en del av kostnaderna upp som en utgift medan restbeloppet redovisas som en separat förpliktelse.

Diskontering av långsiktiga miljöförpliktelser

30. För miljöförpliktelser som inte skall regleras inom en nära framtid är det tillåtet men ej ett krav att värdera enligt nuvärde (dvs. diskontering) (!) om skyldigheten och beloppet och tidpunkterna för betalningarna är fastställda eller kan avgöras med tillförlitlighet. Värdering till löpande kostnader (dvs. icke-diskontering av uppskattad kostnad) är också godtagbart. Då effekterna av pengarnas tidsvärde är betydande är det dock lämpligare att värdera miljöförpliktelser till nuvärdet.
31. Upplysningar om vilken metod som valts skall lämnas i noterna. Den förväntade kostnaden bör baseras på en platsspecifik plan för saneringen och/eller åtgärdandet av nedsmutsningen. Belopp och tidpunkter för betalningarna bör baseras på objektiv och kontrollerbar information.
32. De icke-diskonterade uppskattade kassaflödena bör vara de uppskattade belopp som förväntas betalas på likviddagarna (inklusive uppskattning av inflationen) och bör beräknas med hjälp av explicita antaganden baserade på sanerings- och/eller åtgärdandeplanen, så att en sakkunnig part skulle kunna se över beräkningarna och kontrollera de uppskattade kassaflödena.

(!) International Accounting Standard 37 (punkt 45) krävs diskontering när effekterna av pengarnas tidsvärde är substantiella.

33. Om ett företag använder diskontering vid värdering av sina miljöförpliktelse bör detta tillämpas konsekvent. Varje tillgång bör även diskonteras om den avser återvinning av en del av eller hela förpliktelsen som värderas på diskonterad basis. Därtill kommer att om förpliktelsen värderas på diskonterad basis bör det återvinningsbara beloppet för tillgångarna också värderas på basis av diskonterade kassaflöden.
34. Värdering till nuvärdet kräver att man avgör en diskonteringsränta och har tillgång till information om de faktorer som kan inverka på tidpunkterna och beloppet för uppskattade erforderliga kassaflöden. Dessutom bör förpliktelsebeloppet ses över varje år och justeras om antagandena förändrats.

4. UPPLYSNINGAR

1. Upplysningar om miljöfrågor bör lämnas i den mån de är av betydelse för redovisningssubjektets ekonomiska prestationsförmåga eller ekonomiska ställning. Upplysningar skall ingå, beroende på vilken post som avses, i förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen eller i noterna till förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen. I punkterna 2, 5 och 6 behandlas lämnandet av upplysningar om poster i förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen eller i noterna. I punkterna 3 och 4 behandlas presentationen av poster i balansräkningen.

Upplysningar i förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen

2. Enligt bestämmelserna i artikel 46.1 och 46.2 i fjärde direktivet och artikel 36.1 och 36.2 i sjunde direktivet om innehållet i företags förvaltningsberättelser och sammanställda förvaltningsberättelser, skall årsrapporten innehålla en beskrivning av miljöfrågorna och företagets agerande då dessa frågor är relevanta för företagets ekonomiska resultat och ställning eller dess utveckling. Denna information måste ge en rättvis redogörelse för utvecklingen av företagets affärsverksamhet och ställning i den mån miljöfrågor direkt kan påverka företaget. Därför rekommenderas följande upplysningar:
 - a) Den policy och de program som företaget antagit i miljöskyddshänseende, särskilt vad gäller att förhindra nedsmutsning. För den som använder sig av förvaltningsberättelser är det relevant att fastställa i vilken omfattning miljöskyddet är en integrerad del av företagets policy och verksamheter. När så är tillämpligt kan detta inkludera hänvisningar till att miljöskyddssystem antagits och att erforderlig överensstämmelse med en bestämd uppsättning av förbundna normer eller certifieringar finns.
 - b) De förbättringar som gjorts på miljöskyddets nyckelområden. Denna information är särskilt användbar om den på ett objektivt och överblickbart sätt ger en redogörelse för företagets prestationsförmåga vad avser ett bestämt kvantifierat mål (t.ex. utsläpp under de senaste fem åren) och orsakerna till att avsevärda skillnader kan ha uppstått.
 - c) Hur stor del av miljöskyddsåtgärderna, som beror på nuvarande lagstiftning eller är en följd framtida krav i lagändringar som redan- eller till stora delar- antagits, har genomförts eller håller på att genomföras.
 - d) När så är lämpligt och relevant för beskaffenheten och storleken på företagets affärsverksamhet och för den typ av miljöfrågor som är relevanta för företaget lämnas information om företagets miljöprestanda: som t.ex. energianvändning, materialanvändning, vattenanvändning, utsläpp, bortskaffande av avfall.

Denna information kan med fördel lämnas genom kvantitativa miljöeffektivitetsindikatorer och, om så är relevant, uppdelade per affärssegment. Särskilt relevant är kvantitativa data, i absoluta termer för utsläpp och förbrukning av energi, vatten och material⁽¹⁾ för redovisningsperioden tillsammans med jämförbara data för den tidigare redovisningsperioden. Dessa siffror bör företrädesvis uttryckas i fysiska enheter snarare än i monetära termer. För att bättre förstå deras relativa betydelse och utveckling kan siffror i monetära termer sättas i relation till poster som visas i balansräkningen eller resultaträkningen.

- e) Om företaget ger ut en separat miljörapport som innehåller mer detaljerad eller ytterligare kvantitativ eller kvalitativ miljöinformation kan även denna rapport omnämnas. Om miljörapporten innehåller de upplysningar som anges i d kan en kortfattad beskrivning lämnas med angivande av att ytterligare upplysningar finns i miljörapporten. Upplysningar som lämnas i en separat miljörapport bör överensstämma med all relaterad information i förvaltningsberättelsen och företagets årsbokslut. Om miljörapporten varit föremål för extern kontroll bör detta anges i förvaltningsberättelsen. Det är relevant att informera användarna av förvaltningsberättelserna om miljörapporten innehåller objektiva, externt kontrollerbara data.

⁽¹⁾ Europeiska kommissionen är en av parterna i "Eco-efficiency indicators and reporting"-projektet som håller på att utvecklas av World Business Council of Sustainable Development. Detta projekt syftar till att utveckla standardiserade miljöeffektivitetsindikatorer, av vilka de s.k. kärnindikatorerna är avsedda att vara relevanta för alla företag.

Redovisningssubjektets räckvidd och gränser bör företrädesvis vara desamma både i förvaltningsberättelsen och den separata miljörapporten. Om inte bör dessa tydligt anges i miljörapporten så att det framgår i vilken omfattning de motsvarar det subjekt som gör sin redovisning i förvaltningsberättelsen. Dessutom bör redovisningsdatum och -period för den separata miljörapporten helst även vara densamma som för förvaltningsberättelsen.

Upplysningar i balansräkningen

3. Avsättningar bör visas i balansräkning under rubriken "Andra avsättningar". I enlighet med artikel 4 i fjärde direktivet är det tillåtet med en mer detaljerad underindelning av posterna som föreskrivs i artiklarna 9, 10 och 23–26 för utformning av balansräkningen samt resultaträkningen under förutsättning att uppställningsformen följs. Medlemsstaterna får föreskriva en sådan underindelning.
4. Om miljöförpliktelserna är betydande är det lämpligare att redovisa dem separat i balansräkningen. Alternativt bör de, om de är betydande, lämnas separat i noterna till bokslutet, i enlighet med artikel 42 i fjärde direktivet och artikel 29.1 i sjunde direktivet.

Upplysningar i noterna till årsbokslutet och koncernredovisningen

5. I enlighet med bestämmelserna i fjärde och sjunde direktivet bör följande information lämnas i noterna:
 - a) Beskrivning av värderings- och värdejusteringsmetoder som tillämpas på miljöfrågor som ett led i de upplysningar som krävs i artikel 43.1.1 i fjärde direktivet och artikel 34.1 i sjunde direktivet.
 - b) Extraordinära miljökostnader som tas upp i resultaträkningen, i enlighet med artikel 29 i fjärde direktivet och artikel 17 i sjunde direktivet.
 - c) Upplysningar och detaljer om rubriken "Andra avsättningar", om inte i balansräkningen, så lämnas de i enlighet med punkt 4 ovan.
 - d) Eventuella miljöförpliktelser, i enlighet med artikel 43.1.7 i fjärde direktivet och artikel 34.7 i sjunde direktivet, inklusive tillräckligt detaljerad narrativ information, så att den eventuella miljöförpliktelsens art framgår. Om stora osäkerhetsmoment i värderingen gör det omöjligt att uppskatta beloppet för en miljöförpliktelse bör upplysningar om detta tillsammans med orsakerna härtil lämnas och, om möjligt, de olika tänkbara resultaten.
6. Förutom kraven i fjärde och sjunde direktivet skall följande upplysningar finnas med i noterna:
 - a) För varje betydande miljöförpliktelse, en beskrivning av dess art och en uppgift om tidpunkter och villkor för regleringen. En förklaring av skadan samt de lagar eller förordningar där krav finns avseende åtgärdandet och återställandet eller de förebyggande åtgärder som vidtas eller föreslås. Om dessa posters beskaffenhet och villkor är tillräckligt likartade kan denna information lämnas sammantaget. Om beloppet för kostnaderna uppskattas på basis av flera olika belopp, bör en beskrivning lämnas av hur man nått fram till denna uppskattning med en uppgift om alla förväntade förändringar i lagstiftning eller i befintlig teknik som återspeglas i de angivna beloppen.
 - b) Då nuvärdesmetoden använts och effekterna av diskonteringen är betydande bör upplysningar lämnas om det odiskonterade beloppet för förpliktelsen och den diskonteringsränta som använts.
 - c) Vid fall av långsiktiga platssanerings-, nedläggnings- och demonteringskostnader lämnas upplysningar om bokföringspolicyn. Om företaget använder en gradvis uppbyggnad av en avsättning enligt punkt 29 i avsnitt 3 bör upplysningar lämnas om hela den avsättning som skulle behövas för att täcka alla sådana långsiktiga kostnader. Bestämmelserna i 6d och 6e vad avser upplysningar om miljökostnader som tas upp i resultaträkningen och miljökostnader som upptagits i balansräkningen bör också beaktas.
 - d) Beloppet för miljökostnader som tas upp i resultaträkningen samt beräkningsgrunderna för dem. Om så är på sin plats bör även en underindelning av de poster som företaget har identifierat som miljökostnader lämnas på ett sätt som är lämpligt i relation till art och storlek på företagets affärsverksamhet samt till de typer av miljöfrågor som är relevanta för företaget. I den mån det är möjligt och relevant är det lämpligt att lämna en uppdelning av utgifterna per miljöområde såsom beskrivs i punkt 4, avsnitt 2.
 - e) Miljökostnader som kapitaliserats under redovisningsperioden, i den mån en tillförlitlig uppskattning kan göras. Om så är tillämpligt bör även upplysningar lämnas om vilken del av beloppet som avser kostnader för att avlägsna föroreningar i efterhand och vilken del som avser extrautgifter för att anpassa installationer eller produktionsprocesser för att minska nedsmutsningen (dvs. teknik och praxis som skall förebygga nedsmutsning). I den mån det är möjligt och relevant är det lämpligt att lämna en uppdelning av utgifter som upptagits i balansräkningen per miljöområde såsom beskrivs i punkt 4, avsnitt 2.

- f) Då avsevärda kostnader uppstått till följd av böter eller andra påföljder för bristande överensstämmelse med miljöförfordningar och kompensationer som utbetalas till tredje part, t.ex. till följd av förlust eller skada som orsakats av tidigare miljönedsmutsning bör upplysningarna lämnas separat, om de inte redan lämnats separat såsom extraordinära poster. Även om de avser effekter på miljön till följd av driften av företaget, medför dessa kostnader inte att skadorna på miljön förhindras, minskar eller repareras varför det är lämpligt med upplysningar som särskiljs från miljökostnaderna.
- g) Statliga incitament som är relaterade till miljöskydd som företaget erhållit eller har rätt till. Villkoren för varje post som berörs, eller om de är likartade, en sammanfattning av villkoren. Upplysningar om vilken bokföringsmetod som antagits bör även lämnas.
-