

KOMMISSIONEN

KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 30. maj 2001

om anerkendelse, måling og offentliggørelse af miljøspørgsmål i virksomheders årsregnskaber og årsberetninger

(meddelt under nummer K(2001) 1495)

(2001/453/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER —

som henviser til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 211,

Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer ⁽¹⁾, senest ændret ved direktiv 1999/60/EF ⁽²⁾,

Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13. juni 1983 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber ⁽³⁾, senest ændret ved direktiv 90/605/EØF ⁽⁴⁾, og

som tager følgende i betragtning:

- (1) I 1992 offentliggjorde Kommissionen sit femte handlingsprogram på miljøområdet »Mod en bæredygtig udvikling« (KOM(92) 23) ⁽⁵⁾. Det indeholder blandt en række miljøbeskyttelsesforslag et fællesskabsinitiativ på regnskabsområdet. Dette initiativ skulle især omfatte virksomhedernes metoder til indberetning af de økonomiske aspekter af miljøbeskyttelse. En øget opmærksomhed omkring økonomiske aspekter kunne være medvirkende til at opfylde programmets målsætninger. Sikrer man, at miljøomkostninger og -risici inddrages, kan man øge virksomhedens bevidsthed om miljøspørgsmål. I 2001 vedtog Kommissionen en meddelelse om sjette miljøhandlingsprogram (KOM(2001) 31 endelig af 24.1.2001).
- (2) I Amsterdam-traktaten erkender man, at et vigtigt element i styrkelsen af den bæredygtige udvikling (artikel 6) er princippet om at integrere miljøkrav i andre politikker. Af hensyn til denne målsætning godkendte Det Europæiske Råd i Cardiff en strategi for integration af miljømæssige målsætninger i alle Fællesskabets politikker og aktioner. Denne strategi blev bekræftet og

videreudviklet på Det Europæiske Råds møde i Wien, som opfordrede Rådet (det indre marked) til at overveje, hvordan en sådan integration kunne sikres på netop dette område.

- (3) I 1999 vedtog Kommissionen en meddelelse om det indre marked og miljøet (8.6.1999 (KOM(1999) 263)), der skal bidrage til at lade miljøpolitikken og politikken for det indre marked støtte og styrke hinanden og samtidig udvikle synergi mellem dem. I forbindelse med dette initiativ har Kommissionen udpeget specifikke områder inden for politikken for det indre marked, hvor den vil arbejde for tættere integration med miljøpolitikken og iværksætte en række yderligere foranstaltninger, heriblandt en henstilling om miljøspørgsmål i forbindelse med regnskaber. En sådan henstilling er desuden en direkte opfølgning af Det Rådgivende Regnskabsforums dokument XV/6004/94 fra november 1995 om miljøspørgsmål i regnskaber (Environmental Issues in Financial Reporting).

- (4) Mangelen på eksplicitte regler har medvirket til at skabe en situation, hvor forskellige interesserede parter, herunder regulerende myndigheder, investorer, finansielle analytikere og den almindelige befolkning kan finde virksomhedernes miljøoplysninger enten utilstrækkelige eller upålidelige. Institutionelle investorer har brug for at vide, hvordan virksomhederne behandler miljøspørgsmål. De regulerende myndigheder har en interesse i at føre tilsyn med anvendelsen af miljøbestemmelserne og omkostningerne herved. Ikke desto mindre er det stadig begrænset, hvor mange miljøoplysninger virksomhederne frivilligt vil offentliggøre i deres årsregnskaber og årsberetninger, selv om den gængse opfattelse er, at virksomhederne står over for stigende miljøomkostninger til udstyr til forebyggelse af forurening og til oprensning samt til systemer til oprensning og overvågning. Det gælder ikke mindst virksomheder i sektorer med betydelig miljøpåvirkning.

⁽¹⁾ EFT L 222 af 14.8.1978, s. 11.

⁽²⁾ EFT L 162 af 26.6.1999, s. 65.

⁽³⁾ EFT L 193 af 18.7.1983, s. 1.

⁽⁴⁾ EFT L 317 af 16.11.1990, s. 60.

⁽⁵⁾ EFT C 138 af 17.5.1993. Programmet blev senest ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets afgørelse nr. 2179/98/EF af 24.9.1998 (EFT L 275 af 10.10.1998, s. 1).

- (5) På grund af manglende harmoniserede autoritative retningslinjer for regnskaber på miljøområdet er det vanskeligt at sammenligne virksomheder. Når virksomheder offentliggør miljøoplysninger, er værdien af disse oplysninger ofte alvorligt forringet af, at der ikke findes fælles og anerkendte normer for de nødvendige definitioner og begreber i miljøspørgsmål. Miljøoplysninger grupperes eller fastsættes endog på en lang række uharmoniserede måder fordelt på virksomheder og/eller rapporteringsperioder og præsenteres ikke på en integreret og konsekvent måde i både årsregnskaberne og årsberetningen.
- (6) Omkostningerne ved at indsamle og offentliggøre miljøoplysninger og den følsomhed eller fortrolighed, sådanne oplysninger i visse tilfælde kan være omgærdet af, betragtes ofte som hæmmende for virksomhedernes anførelse af miljøoplysninger i deres regnskaber. Disse argumenter fjerner imidlertid ikke behovet for at tilskynde til offentliggørelse af miljøoplysninger. Regnskabsbrugerne har behov for oplysninger om betydning af virksomhedens miljørisici og -forpligtelser for dens økonomiske stilling og om virksomhedens holdning til miljøet og miljømæssige resultater i den udstrækning, det påvirker virksomhedens økonomiske situation.
- (7) Fællesskabsrettens regnskabsbestemmelser omhandler ikke eksplicit miljøspørgsmål, men de generelle principper og bestemmelser, der er fastlagt i fjerde og syvende regnskabsdirektiver, gælder (direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF).
- (8) Som led i sin regnskabsstrategi fra 1995⁽¹⁾ søger Kommissionen at integrere den europæiske harmonisering på regnskabsområdet med den bredere internationale regnskabsharmonisering. Kommissionen har derfor støttet arbejdet i International Accounting Standards (IAS), som igen har sat sig som mål at udvikle et sæt vigtige internationale regnskabsstandarder (IAS) af høj kvalitet. Kommissionen vil søge at bevare overensstemmelse mellem regnskabsbestemmelserne i EU og de internationale regnskabsstandarder, der udvikles af IASC.
- (9) IASC har offentliggjort en række internationale regnskabsstandarder, der fastsætter de bestemmelser og regnskabsprincipper, der er relevante i miljøspørgsmål. Der findes dog ikke megen vejledning, der direkte vedrører sådanne spørgsmål, og ingen specifik international regnskabsstandard, der kun omhandler miljøspørgsmål.
- (10) Denne henstilling er udarbejdet for at støtte politikker relateret til det indre marked og bidrage til at sikre, at regnskabsbrugerne modtager meningsfulde og sammenlignelige oplysninger om miljøspørgsmål, hvorved Fællesskabets initiativer på miljøbeskyttelsesområdet styrkes. Kommissionen mener, at der er et begrundet behov for at fremme yderligere harmonisering af, hvad der skal oplyses i virksomhedernes årsregnskaber og årsberetninger i EU på miljøområdet. Kvantiteten, relevansen, gennemsigtigheden, sammenligneligheden og nøjagtigheden af de miljøoplysninger, der offentliggøres i virksomhedernes årsregnskaber og årsberetninger, skal også forbedres. For at nå disse mål, og fordi miljøspørgsmål tillægges stadig større betydning i EU, vil Kommissionen søge at klarlægge de eksisterende regler og sørge for mere specifik vejledning om anerkendelse, måling og offentliggørelse af miljøspørgsmål i virksomheders årsregnskaber og årsberetninger.
- (11) I denne henstilling erkendes det, at der er sket en gradvis udvikling af separate miljørapporter, især blandt virksomheder i sektorer med kraftig miljøpåvirkning. Antallet af virksomheder, der udarbejder separate miljørapporter, er stigende og omfatter efterhånden en lang række sektorer. Formålet med denne henstilling er ikke at udpege årsagerne til denne tendens. Det anerkendes imidlertid i denne henstilling, at forskellige interesserede parter har forskellige behov for oplysninger, og at de prioriterer dem forskelligt. Separate miljørapporter dækker det behov for oplysninger hos de grupper af interesserede parter, der kun delvis dækkes af de oplysninger, der fremgår af virksomhedernes årsregnskaber og årsberetninger. Derfor bør målet være at gøre de separate miljørapporter, årsregnskaberne og årsberetningerne mere konsekvente, sammenhængende og nært forbundne. Formålet med denne henstilling er at styrke dette mål ved at sikre, at relevante og pålidelige miljøoplysninger indgår i årsregnskaberne og årsberetningerne på en måde, der supplerer de mere detaljerede og omfattende separate miljørapporter.
- (12) Passende offentliggørelse af oplysninger betragtes som en afgørende faktor for gennemsigtigheden. Offentliggørelsen er passende, når den er af betydning for brugerens forståelse af regnskaberne. Denne henstilling skal ikke pålægge regnskabsansvarlige unødige byrder. Henstillingen sigter på at give en omfattende vejledning i offentliggørelse af oplysninger og peger på relevante eksempler, der gør det muligt at lade de offentliggjorte miljøoplysninger være sammenlignelige og konsekvente. Det gælder især aflæsninger i noter til regnskaberne om miljøudgifter, som enten er opført i resultatopgørelsen eller kapitaliseret, samt udgifter til bøder for manglende overholdelse af miljøbestemmelser og erstatning til tredjemand, jf. afsnit 4, punkt 6, i bilaget.

⁽¹⁾ »Regnskabsharmonisering: en ny strategi vis-a-vis international harmonisering«, meddelelse fra Kommissionen, KOM(95) 508 af 14.11.1995.

Offentliggørelse af passende oplysninger om miljøresultater i årsberetningen, når de er relevante for virksomhedens økonomiske resultater eller stilling eller dens udvikling, behandles specifikt i afsnit 4, punkt 2, i bilaget.

- (13) For at henstillinger om offentliggørelse kan være effektive, skal de suppleres af praktiske definitioner af de begreber, de dækker. For at opfylde denne målsætning indeholder denne henstilling et afsnit om definitioner.
- (14) Henstillingen tager sigte på at vejlede om, hvordan fjerde og syvende direktiv (direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF) skal anvendes på miljøspørgsmål. Derfor anbefales en bestemt regnskabsmæssig behandling af miljøspørgsmål for at gøre de oplysninger, de regnskabsansvarlige afgiver, mere meningsfyldte. Man anbefaler nok bestemte løsninger, men denne fremgangsmåde skal ikke fjerne muligheden for alternativ behandling, når direktiverne tillader det. I lyset heraf er der også taget hensyn til Kommissionens fortolkningsmeddelelse fra 1997 vedrørende bestemte artikler i fjerde og syvende direktiv om regnskaber⁽¹⁾ og Det Rådgivende Regnskabsforums dokument XV/6004/94 fra november 1995 om miljøspørgsmål i regnskaber (Environmental Issues in Financial Reporting).
- (15) Denne henstilling henviser til en række internationale regnskabsstandarder, som er blevet offentliggjort af International Accounting Standards Committee (IASC), og som er særligt relevante i miljøspørgsmål, især IAS 36 om værdiforringelse af aktiver, IAS 37 om hensættelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver og IAS 38 om immaterielle aktiver. Bestemmelserne i denne henstilling skal være forenelige med disse internationale regnskabsstandarder, medmindre andet er anført.
- (16) Denne henstilling inddrager også og er inspireret af udtalelsen Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities fra FN's arbejdsgruppe for International Standards of Accounting and Reporting⁽²⁾.

- (17) Som beskrevet i betragtning 14, 15 og 16 er der udviklet nogle retningslinjer på fællesskabsplan og internationalt for at dække behovet for at integrere miljøspørgsmål i regnskaber. Denne henstilling er baseret på sådanne udviklinger og søger samtidig at skabe en passende fællesskabsramme om kommende forbedringer. Kommissionen mener, at der er behov for en indsats fra medlemsstaternes side, hvis henstillingens mål skal nås. Kommissionen tilskynder medlemsstaterne til at træffe nationale foranstaltninger og giver dem råderum hertil. Det må dog forventes, at drøftelserne af, hvordan man kan forbedre den nuværende situation, vil fortsætte på internationalt plan —

HENSTILLER:

at medlemsstaterne:

- 1) sikrer, at for regnskabsperioder, der begynder senest 12 måneder efter nedtagelsen af denne henstilling og i alle kommende regnskabsperioder, anvender virksomheder, der er omfattet af fjerde og syvende regnskabsdirektiv (direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF) bestemmelserne i bilaget til denne henstilling ved udarbejdelsen af deres årsregnskaber og konsoliderede regnskaber samt årsberetning og konsoliderede årsberetning
- 2) træffer passende foranstaltninger for at fremme anvendelsen af denne henstilling
- 3) meddeler Kommissionen, hvilke foranstaltninger de har truffet.

Udfærdiget i Bruxelles, den 30. maj 2001.

På Kommissionens vegne

Frederik BOLKESTEIN

Medlem af Kommissionen

⁽¹⁾ EFT C 143 af 21.1.1998.

⁽²⁾ ISAR — Td/B/COM.2/ISAR/3, 12.3.1998.

BILAG

1. ANVENDELSESOMRÅDE

1. Henstillingen er begrænset til oplysninger om miljøspørgsmål i virksomheders årsregnskaber, konsoliderede regnskaber og årsberetninger og omhandler ikke separate rapporter om særlige forhold, som f.eks. miljørapporter, medmindre det anses for passende at relatere årsregnskaber til separate miljørapporter for at skabe bedre overensstemmelse mellem deres indhold af oplysninger.
2. Henstillingen omfatter krav om anerkendelse, måling og offentliggørelse af miljøspørgsmål, miljøforpligtelser og -risici og beslægtede aktiver, der stammer fra transaktioner og hændelser, som påvirker eller må forventes at påvirke den offentliggørende parts økonomiske stilling og resultater.
3. Henstillingen udpeger også den type af miljøoplysninger, der bør offentliggøres i årsregnskaberne og de konsoliderede regnskaber og/eller årsberetningen og den konsoliderede årsberetning med hensyn til virksomhedens holdning til miljøet og dens miljøresultater i den udstrækning, det kan have betydning for virksomhedens økonomiske situation. Henstillingen gælder for både individuelle regnskaber og konsoliderede koncernregnskaber. Når der er tale om konsoliderede regnskaber, skal offentliggørelsen vedrøre koncernen. Kravene om anerkendelse og måling skal anvendes ensartet på alle de konsoliderede selskaber.
4. Henstillingen gælder alle virksomheder, der er omfattet af fjerde og syvende regnskabsdirektiv, under hensyntagen til de fritagelser, medlemsstaterne kan indføre for små og mellemstore virksomheder, jf. fjerde direktivs artikel 11 og 27.
5. Selv om de specifikke regnskabskrav for banker, andre finansieringsinstitutters og forsikringsselskabers årsregnskaber og konsoliderede regnskaber behandles i separate direktiver⁽¹⁾, gælder denne henstilling også for banker, andre finansieringsinstitutter og forsikringsselskaber, da de økonomiske implikationer af miljøspørgsmål ikke er anderledes for denne type selskaber.

2. DEFINITIONER

1. I denne henstilling forstås ved ordet »miljø« de naturlige fysiske omgivelser, som omfatter luft, vand, land, flora, fauna og ikke-vedvarende ressourcer som fossile brændstoffer og mineraler.
2. »Miljøudgifter« kan omfatte omkostninger ved foranstaltninger, som en virksomhed træffer, eller andre træffer på virksomhedens vegne, for at forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader, der følger af dens aktiviteter. Disse omkostninger omfatter bl.a. affaldsbortskaffelse og -minimering, beskyttelse af jordbunden og overflade- og grundvand, beskyttelse af ren luft og klimaet, støjbegrænsning og beskyttelse af den biologiske mangfoldighed og landskabet. Kun supplerende påviselige omkostninger, som i første række skal forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader, skal medtages. Omkostninger, som kan vedrøre forbedring af miljøet, men hvis hovedformål er at dække andre behov, f.eks. at forbedre rentabiliteten, sundhed og sikkerhed på arbejdspladsen, sikker brug af virksomhedens produkter eller produktionseffektivitet, medtages ikke. Når det ikke er muligt at udskille de supplerende omkostninger fra andre omkostninger, de indgår i, foretages et skøn under forudsætning af, at det derved fremkomne beløb opfylder betingelsen om i første række at skulle forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader.
3. Udgifter til bøder for manglende overholdelse af miljøbestemmelser og erstatning til tredjemand som følge af skade forårsaget af tidligere miljøforurening er ikke omfattet af denne definition, jf. afsnit 4, punkt 6, litra f), nedenfor. Disse omkostninger vedrører nok virkningerne af virksomhedens aktiviteter for miljøet, men forebygger, begrænser eller afhjælper ikke miljøskader.
4. De Europæiske Fællesskabers Statistiske Kontor (Eurostat) har udarbejdet en række definitioner af miljøudgifter, som indgår i gennemførelsesdokumenterne for Rådets forordning (EF, Euratom) nr. 58/97 af 20. december 1996 om statistik over erhvervsstrukturer⁽²⁾. Disse definitioner, der ajourføres regelmæssigt, danner grundlag for kravene om statistisk offentliggørelse af udgifter til miljøbeskyttelse i EU. Det anbefales derfor, at virksomhederne benytter disse definitioner til at udpege og offentliggøre oplysninger om miljøudgifter i deres årsregnskaber og årsberetninger, når de offentliggør de oplysninger, der kræves i afsnit 4, i den udstrækning de opfylder kravene om anerkendelse og måling i afsnit 3 i dette bilag.

⁽¹⁾ Rådets direktiv 86/635/EØF af 8. december 1986 om bankers og andre penge- og finansieringsinstitutters årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (EFT L 372 af 31.12.1986, s. 1-17), Rådets direktiv 91/674/EØF af 19. december 1991 om forsikringsselskabers årsregnskaber og konsoliderede regnskaber (EFT L 374 af 31.12.1991, s. 7-31).

⁽²⁾ EFT L 14 af 17.1.1997, s. 1, se også gennemførelsesdokument ENV/96/10c. I den europæiske klassifikation af miljøbeskyttelsesforanstaltninger (CEPA) skelner man mellem følgende miljøområder: affaldshåndtering, beskyttelse af den omgivende luft og klimaet, spildevandsforvaltning, beskyttelse af jordbund og grundvand, beskyttelse af den biologiske mangfoldighed og landskabet, samt andre miljøbeskyttelsesforanstaltninger.

3. ANERKENDELSE OG MÅLING

Anerkendelse af miljøforpligtelser

1. En miljøforpligtelse anerkendes, når det er sandsynligt, at det vil skabe en strøm af ressourcer med økonomiske fordele at opfylde en eksisterende forpligtelse af miljømæssig karakter, der opstod som følge af tidligere hændelser, og det beløb, der er påkrævet for at opfylde forpligtelse, kan måles pålideligt. Denne forpligtelses karakter skal defineres klart, og der findes to typer:
 - Juridisk eller kontraktmæssig: Virksomheden har en juridisk eller kontraktmæssig forpligtelse til at forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader.
 - Konstruktiv: En konstruktiv forpligtelse opstår som følge af virksomhedens egne handlinger, når den har forpligtet sig til at forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader og ingen mulighed har for at undgå sådanne handlinger, fordi den gennem offentliggjorte politiske erklæringer eller hensigtserklæringer eller gennem sit etablerede handlingsmønster har vist tredjemand, at den vil acceptere sit ansvar for at forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader.
2. Tidligere eller nuværende praksis i sektoren og/eller offentlige forventninger giver kun virksomheden en konstruktiv forpligtelse i den udstrækning, ledelsen ikke har nogen mulighed for at undslå sig at handle. Det vil kun ske, når ledelsen har accepteret ansvaret for at forebygge, begrænse eller afhjælpe miljøskader gennem en specifik offentliggjort erklæring eller gennem et etableret handlingsmønster.
3. Miljøskader, som kan føres tilbage til virksomheden, eller som kan være forårsaget af virksomheden, men som ikke er omfattet af en juridisk, kontraktmæssig eller konstruktiv forpligtelse til at afhjælpe skaden, kan ikke anerkendes som en miljøforpligtelse i virksomhedens årsregnskab, jf. punkt 1 og 2. Dette udelukker ikke anvendelse af kriterierne i punkt 5 nedenfor i forbindelse med miljømæssige eventualforpligtelser.
4. En miljøforpligtelse anerkendes, når et pålideligt overslag over omkostningerne ved at opfylde forpligtelsen kan foretages. Hvis der på statustidspunktet foreligger en forpligtelse af en klart defineret karakter, som må forventes at skabe en strøm af ressourcer med økonomiske fordele, men der er usikkerhed om beløbsstørrelsen eller tidspunktet, skal en hensættelse anerkendes, hvis der kan foretages et pålideligt overslag over forpligtelsens værdi. Denne behandling er i overensstemmelse med fjerde direktivs artikel 20, stk. 1 ⁽¹⁾, og artikel 31, stk. 1, litra bb). Usikkerhed om tidspunktet eller beløbets størrelse kan f.eks. skyldes udviklingen inden for rensningsteknik og omfanget og karakteren af den påkrævede rensning. I sjældne tilfælde, hvor det ikke er muligt at foretage et pålideligt overslag over omkostningerne, anerkendes forpligtelsen ikke. Den betragtes som en eventualforpligtelse, jf. punkt 26.

Miljømæssige eventualforpligtelser

5. En eventualforpligtelse anerkendes ikke i status. Hvis der foreligger en mulighed, som er mindre end sandsynlig, for, at skaden skal afhjælpes på et senere tidspunkt, men forpligtelsen først skal bekræftes af en uvis hændelse, anføres en eventualforpligtelse i noterne til årsregnskabet. Hvis det er en fjern mulighed, at virksomheden vil få miljøudgifter, eller hvis sådanne udgifter er ubetydelige, er det ikke påkrævet at medtage sådanne eventualforpligtelser.

Modregning af forpligtelser og forventet refusion

6. Når virksomheden forventer, at nogle af alle udgifterne til at opfylde en miljøforpligtelse vil blive refunderet af en anden part, skal denne refusion først anerkendes, når det er praktisk taget sikkert, at virksomheden vil modtage den, hvis den opfylder forpligtelsen.
7. En forventet refusion fra tredjemand må ikke modregnes miljøforpligtelsen. Den skal opføres som et separat aktiv i status til en værdi, som ikke overstiger størrelsen af den tilhørende hensættelse, medmindre der foreligger en juridisk ret til en sådan modregning, som virksomheden ønsker at udnytte. Når modregning er passende på grundlag af denne hensættelse, anføres forpligtelsens fulde værdi og den forventede refusion i noterne.
8. Forventede indtægter fra salg af tilhørende ejendom kan ikke modregnes miljøforpligtelser eller inddrages ved fastsættelsen af en hensættelse, selv hvis et sådant forventet salg er nært forbundet med den hændelse, der giver anledning til hensættelsen.
9. Normalt påhviler hele miljøforpligtelsen virksomheden. Ellers vil kun virksomhedens andel blive opført som en miljøforpligtelse.

⁽¹⁾ Når medlemsstaterne i overensstemmelse med punkt 20 i Kommissionens fortolkningsmeddelelse vedrørende bestemte artikler i Rådets fjerde og syvende regnskabsdirektiv har valgt den mulighed, der omtales i fjerde direktivs artikel 20, stk. 2, gælder den også miljøafgifter.

Anerkendelse af miljøudgifter

10. Miljøudgifter anerkendes som udgifter i den periode, de afholdes, medmindre de opfylder kriterierne for at bliver anerkendt som et aktiv, jf. punkt 12.
11. Miljøudgifter, der vedrører skade opstået i en tidligere periode, kan ikke betragtes som justeringer fra tidligere perioder, men skal udgiftsføres i den nuværende periode, altså den periode, hvor de først anerkendes.

Kapitalisering af miljøudgifter

12. Miljøudgifter kan kapitaliseres, hvis de er afholdt for at forebygge eller begrænse kommende skade eller bevare ressourcer, hvis de giver kommende økonomiske fordele og opfylder betingelsen i fjerde direktivs artikel 15, stk. 2.
13. Miljøudgifter til forebyggelse eller begrænsning af kommende skade eller bevaring af ressourcer kan kun anerkendes som et aktiv, hvis de i overensstemmelse med fjerde direktivs artikel 15, stk. 2, er bestemt til vedvarende anvendelse i virksomhedens drift, og hvis et af følgende kriterier samtidig er opfyldt:
 - a) udgifterne vedrører økonomiske fordele, som virksomheden ventes at få, og som vil forlænge levetiden for, øge kapaciteten eller forbedre sikkerheden eller effektiviteten af andre af virksomhedens aktiver (ud over deres oprindelige vurderede niveau)
 - b) udgifterne begrænser eller forebygger miljøforurening, der må forventes som følge af virksomhedens kommende aktiviteter.
14. Hvis kriterierne i punkt 12 og 13 for anerkendelse som et aktiv ikke er opfyldt, udgiftsføres miljøudgifterne i resultatopgørelsen, som de afholdes. Er kriterierne opfyldt, kapitaliseres miljøudgifterne og amortiseres på resultatopgørelsen over den nuværende og de kommende perioder, dvs. systematisk over deres forventede økonomiske levetid.
15. Miljøudgifter må ikke kapitaliseres, men skal udgiftsføres i resultatopgørelsen, hvis de ikke skaber kommende økonomiske fordele. Denne situation opstår, når miljøudgifterne vedrører tidligere eller nuværende aktiviteter og retablering af miljøet til situationen inden forureningen (f.eks. affaldshåndtering, rensningsomkostninger i forbindelse med den løbende drift, afhjælpning af skader fra tidligere perioder, administrative miljøomkostninger eller miljørevisioner).
16. Goder som anlæg og maskiner kan erhverves af miljømæssige årsager. Det kan f.eks. være tekniske installationer til forureningskontrol eller -forebyggelse, der er nødvendige for at overholde miljølove eller -bestemmelser. Hvis de opfylder kriterierne for anerkendelse som aktiver i henhold til punkt 12 og 13, skal de kapitaliseres.
17. Der er tilfælde, hvor der ikke opstår kommende økonomiske fordele som følge af selve miljøudgiften, men hvor de kommende fordele i stedet modtages gennem et andet aktiv, som benyttes i virksomhedens drift. Når den miljøudgift, der anerkendes, vedrører et andet aktiv, skal den medtages som en integrerende del af dette aktiv og ikke anerkendes separat.
18. Der kan være tale om rettigheder eller effekter af lignende karakter erhvervet i forbindelse med virkningerne af virksomhedens drift for miljøet (f.eks. patenter, licenser, forureningstilladelser og emissionsrettigheder). Hvis de i overensstemmelse med fjerde direktivs artikel 9, C, I, punkt 2, litra a), og artikel 10, C, I, punkt 2, litra a), er erhvervet mod vederlag, og endvidere opfylder kriterierne for anerkendelse som aktiver i henhold til punkt 12 og 13, skal de kapitaliseres og amortiseres systematisk over deres forventede økonomiske levetid. I modsat fald udgiftsføres de i resultatopgørelsen, som de afholdes.

Værdiforringelse

19. Udviklingen på miljøområdet eller miljømæssige faktorer kan forringe værdien af et eksisterende anlægsaktiv, f.eks. efter forurening af et område. Der skal foretages en værdiregulering, hvis det beløb, der kan inddrives ved brug af området, er faldet til under den bogførte værdi. Denne situation kan betragtes som varig, jf. fjerde direktivs artikel 35, stk. 1, litra c), litra bb). Denne værdiregulering udgiftsføres i resultatopgørelsen. I overensstemmelse med fjerde direktivs artikel 20, stk. 3, må hensættelser til forpligtelser og afgifter, som defineret i punkt 4, ikke anvendes til regulering af aktivernes værdi.
20. Når miljøudgifter i overensstemmelse med punkt 17 anerkendes som en integrerende del af et andet aktiv, skal det kombinerede aktivs inddrivelighed afprøves på statustidspunktet, og i givet fald nedskrives aktivet til sit dækningsbeløb.
21. Hvis et aktivs bogførte værdi allerede er fastsat under hensyn til et tab i de økonomiske fordele af miljømæssige årsager, kan udgifterne til at genetablere de kommende økonomiske fordele til deres oprindelige niveau kapitaliseres, i den udstrækning den derved fremkomne bogførte værdi ikke overstiger aktivets dækningsbeløb.

Måling af miljøforpligtelser

22. En miljøforpligtelse anerkendes, når der kan foretages et pålideligt overslag over udgifterne til at opfylde forpligtelsen.
23. Forpligtelsen svarer til det bedste overslag over den udgift, der er nødvendig for at opfylde forpligtelsen på statutstidspunktet, udregnet på grundlag af den foreliggende situation under hensyntagen til kommende udviklinger af både teknisk og politisk karakter, i det omfang de kan forventes.
24. Beløbet skal være et overslag over forpligtelsens samlede værdi, uanset hvornår aktiviteten indstilles, eller forpligtelsen skal opfyldes. En gradvis stigning op til forpligtelsens samlede værdi i løbet af virksomhedens driftsperiode er tilladt i henhold til fjerde direktivs artikel 20, stk. 1.
25. Der gælder følgende regler for værdiansættelse af miljøforpligtelser. Hvis den forpligtelse, der skal værdiansættes, åbner mulighed for flere forskellige resultater, jf. punkt 23, skal det bedste overslag vælges. I de yderst sjældne tilfælde, hvor det ikke er muligt at fastslå med tilstrækkelig sikkerhed, hvilket overslag der er det bedste, betragtes denne forpligtelse som en eventualforpligtelse, og derfor anføres dens eksistens i noterne til årsregnskabet. Endvidere anføres årsagerne til, at der ikke kunne foretages en pålidelig værdiansættelse.
26. Ved målingen af miljøforpligtelsens størrelse skal der endvidere tages hensyn til følgende:
- direkte marginalomkostninger ved afhjælpningen
 - omkostninger til erstatning og ydelser til ansatte, som forventes at bruge en større mængde tid i direkte forbindelse med afhjælpningen
 - behovet for tilsyn efter afhjælpningen
 - teknologiske fremskridt, som det er sandsynligt, at myndighederne vil godkende.

Hensættelser til retablering af området og demontering

27. Udgifter til retablering af området, fjernelse af ophobede affaldsbiprodukter, nedlæggelse eller fjernelse af anlægsaktiver, som virksomheden er forpligtet til at bære, skal anerkendes i overensstemmelse med kriterierne i punkt 1-4. Hvis disse kriterier opfyldes, skal forpligtelsen til at bære kommende udgifter behandles som en miljøforpligtelse.
28. I overensstemmelse med punkt 24 skal miljøforpligtelsen til retablering af området, fjernelse eller lukning anerkendes på det tidspunkt, virksomheden indleder driften, og dermed hvor forpligtelsen opstår. Anerkendelse af denne forpligtelse må ikke forhales, indtil aktiviteten er afsluttet, eller området lukkes. Når denne forpligtelse anerkendes, indregnes udgiftsoverslaget i omkostningerne for det beslægtede aktiv, som skal demonteres og fjernes. Denne kapitaliserede udgift afskrives derefter som en del af det beslægtede aktivs afskrivningsværdi. Der kan opstå yderligere skade under driften, og virksomhedens forpligtelse til at afhjælpe dette opstår, når miljøskaden opstår.
29. I overensstemmelse med IAS 37, punkt 14, er den regnskabsmæssige behandling beskrevet i punkt 28 den foretrukne metode i forbindelse med omkostninger til retablering af området og demontering efter længere tids drift. Denne regnskabsmæssige behandling er under alle omstændigheder tilladt i henhold til fjerde direktivs artikel 20, stk. 1, sammen med en gradvis opbyggelse af en hensættelse til sådanne omkostninger, som er den anden mulighed. Virksomheden kan anerkende langfristede omkostninger til nedlæggelse, der strækker sig over driftsperioden. En andel af disse omkostninger udgiftsføres i hver regnskabsperiode, og balancen anføres som en særskilt forpligtelse.

Tilbagediskontering af langfristede forpligtelser

30. Miljøforpligtelser, som ikke vil blive opfyldt i den nærmeste fremtid, kan måles i nutidsværdi (dvs. tilbagediskonteres), men det er ikke påkrævet ⁽¹⁾, hvis forpligtelsen og beløbet og betalingstidspunktet er fastsat eller kan afgøres med sikkerhed. Det er også acceptabelt at foretage målinger i forhold til løbende omkostninger (dvs. ikke-tilbagediskonterede overslag). Når virkningen af penges tidsmæssige værdi er markant, er det mere passende at måle miljøforpligtelser i nutidsværdi.
31. Den valgte metode skal anføres i noterne. De forventede omkostninger skal tage udgangspunkt i en områdespecifik plan for rensning og/eller afhjælpning af forureningen. Beløbenes størrelse og udbetalingstidspunkt skal fastsættes på grundlag af objektive og kontrollerbare oplysninger.
32. Overslagene over den ikke-tilbagediskonterede indtjening skal være de beløb, der forventes at blive betalt tilbage på afregningstidspunkterne (inklusive inflationsoverslag), og de beregnes på grundlag af eksplicite antagelser i planen for rensning og/eller afhjælpning af forureningen på en sådan måde, at en sagkyndig kan gennemgå beregningen og tilslutte sig overslagene over indtjeningen.

⁽¹⁾ I IAS 37, punkt 45, kræves diskontering, når virkningen af penges tidsmæssige værdi er markant.

33. Hvis en virksomhed benytter tilbagediskontering ved måling af sine miljøforpligtelser, skal det gøres konsekvent. Alle aktiver, som vedrører opfyldelse af en del af eller hele en forpligtelse, der er målt på diskonteret grundlag, skal også tilbagediskonteres. Hvis forpligtelser måles på diskonteret grundlag, skal mængden af inddrivelige aktiver også måles på grundlag af tilbagediskontering af fremtidig indtjening.
34. Måling til nutidsværdi kræver, at der fastsættes en diskonteringssats og oplyses om, hvilke faktorer der kan påvirke tidspunktet for og størrelsen af den forventede indtjening. Endvidere skal forpligtelsens størrelse revideres årligt og afpasses efter enhver ændring af antagelserne.

4. OFFENTLIGGØRELSE

1. Miljøoplysninger skal offentliggøres i det omfang, de er væsentlige for det pågældende selskabs økonomiske resultater eller stilling. Oplysningerne skal afhængigt af posten indgå i årsberetningen og den konsoliderede årsberetning eller i noter til regnskabet og det konsoliderede regnskab. Punkt 2, 5 og 6 omhandler offentliggørelse af poster i årsberetningen og den konsoliderede årsberetning eller i noter. Punkt 3 og 4 omhandler anførelse af poster i selve status.

Offentliggørelse i årsberetningen og den konsoliderede årsberetning

2. På grundlag af fjerde direktivs artikel 46, stk. 1 og 2, og syvende direktivs artikel 36, stk. 1 og 2, om årsberetningens og den konsoliderede årsberetnings indhold henstilles det, at årsberetningen indeholder en beskrivelse af de forskellige spørgsmål og virksomhedens reaktioner herpå, når miljøspørgsmål er relevante for virksomhedens økonomiske resultater eller stilling eller dens udvikling. Disse oplysninger skal give et retvisende billede af udviklingen i virksomhedens aktiviteter og stilling, i det omfang miljøspørgsmål kan berøre den direkte. Følgende oplysninger anbefales:
- a) Den politik og de programmer, virksomheden har udviklet på miljøbeskyttelsesområdet, især med hensyn til forureningsforebyggelse. Det er relevant for brugerne af årsberetningen at kunne vurdere, i hvilken grad miljøbeskyttelsen er en integrerende del af virksomhedens politik og aktiviteter. Dette kan eventuelt indeholde henvisning til indførelse af et miljøbeskyttelsessystem og den påkrævede overholdelse af et givet miljøforvaltningssystem og de tilhørende standarder eller certificeringer.
 - b) De forbedringer, der er sket på miljøbeskyttelsesområdet efter indførelsen af politikken eller i de sidste fem år, hvis politikken blev indført for over fem år siden. Disse oplysninger er særlig nyttige, hvis de på objektiv og gennemsigtig måde giver en oversigt over virksomhedens resultater med hensyn til at nå et kvantificeret mål (f.eks. emissioner i de sidste fem år) og påpeger, hvorfor der eventuelt er opstået betydelige forskelle.
 - c) I hvilken udstrækning miljøbeskyttelsesforanstaltninger som følge af nugældende lovgivning eller ændring af kommende retlige krav, som der er truffet beslutning om, er gennemført eller ved at blive det.
 - d) I relevante tilfælde oplysninger om karakteren og størrelsen af virksomhedens forretningsmæssige transaktioner og de former for miljøspørgsmål, der er relevante for den, oplysninger om virksomhedens miljøresultater: f.eks. energidnyttelse, råvareudnyttelse, vandudnyttelse, emissioner og bortskaffelse af affald.

Disse oplysninger kan passende offentliggøres ved hjælp af kvantitative indikatorer for miljøeffektivitet og eventuelt opdelt i markedssegmenter. Det er særlig relevant at offentliggøre absolutte kvantitative oplysninger for emissioner og forbrug af energi, vand og råvarer⁽¹⁾ i rapporteringsperioden sammen med sammenlignelige oplysninger fra den foregående rapporteringsperiode. Disse oplysninger skal helst være udtrykt i fysiske enheder og ikke i penge. For at fremme forståelsen af deres relative betydning og udvikling kan de dog sættes i relation til poster i statusopførelsen eller resultatopførelsen.

- e) Hvis virksomheden udsender en separat miljørapport, som indeholder mere detaljerede eller supplerende kvantitative eller kvalitative miljøoplysninger, henvises til denne rapport. Hvis miljørapporten indeholder de oplysninger, der omtales i litra d), kan der medtages en kort beskrivelse af spørgsmålet og en angivelse af, at miljørapporten indeholder yderligere relevante oplysninger. Oplysningerne i en separat miljørapport skal stemme overens med alle oplysninger afgivet i virksomhedens årsberetning og årsregnskaber. Hvis miljørapporten har gennemgået en ekstern verificering, skal det desuden anføres i årsberetningen. Det er relevant at oplyse brugerne af årsberetningen om, hvorvidt miljørapporten indeholder objektive oplysninger, der kan efterprøves eksternt.

⁽¹⁾ Europa-Kommissionen deltager i projektet »Eco-efficiency Indicators and Reporting«, som udvikles af World Business Council of Sustainable Development. Dette projekt tager sigte på at udvikle standardiserede indikatorer for miljøeffektivitet, hvoraf de såkaldte kerneindikatorer skal være relevante for alle virksomheder.

Det rapporterende selskabs spillerum og begrænsninger skal helst være de samme i både årsberetningen og den separate miljørapport. I modsat fald bør dette anføres tydeligt i miljørapporten, så det kan fastslås, i hvilken grad der er tale om samme ophavsmand som til årsberetningen. Endvidere bør rapporteringsdatoen og -perioden for den separate miljørapport være den samme som for årsberetningen.

Offentliggørelse i statusopgørelsen

3. Hensættelser skal opføres i status under overskriften »andre hensættelser«. I overensstemmelse med fjerde direktivs artikel 4 er en mere detaljeret underopdeling af de poster, der omtales i artikel 9, 10 og 23-26 om opstilling af status og resultatopgørelsen, tilladt under forudsætning af, at den overholder opstillingsskemaernes struktur. Medlemsstaterne kan kræve sådanne underopdelinger.
4. Hvis der er tale om betydelige miljøforpligtelser, er det mere hensigtsmæssigt at vise dem særskilt i selve status. Ellers skal de specificeres i noterne til regnskabet, hvis de er af betydning, jf. fjerde direktivs artikel 42 og syvende direktivs artikel 29, stk. 1.

Offentliggørelse i noterne til årsregnskabet og det konsoliderede regnskab

5. I overensstemmelse med fjerde og syvende direktiv skal følgende oplysninger anføres i noterne:
 - a) En beskrivelse af den regnskabspolitik og de værdiansættelsesmetoder, der er anvendt i miljøspørgsmål som led i den offentliggørelse, der kræves i fjerde direktivs artikel 43, stk. 1, nr. 1, og syvende direktivs artikel 34, stk. 1.
 - b) Ekstraordinære miljøudgifter opført i resultatopgørelsen i overensstemmelse med fjerde direktivs artikel 29 og syvende direktivs artikel 17.
 - c) Offentliggørelse og detaljerede oplysninger om overskriften »andre hensættelser«, hvis de ikke er anført i selve status, jf. punkt 4.
 - d) Miljømæssige eventualforpligtelser, jf. fjerde direktivs artikel 43, stk. 1, nr. 7, og syvende direktivs artikel 34, stk. 7, herunder så detaljeret bogføringstekst, at karakteren af betingelsen kan forstås. Hvis betydelig usikkerhed om målingen gør det umuligt at ansætte værdien af miljøforpligtelsen, skal dette anføres sammen med årsagerne hertil og om muligt en redegørelse for alle de mulige resultater.
6. Ud over kravene i fjerde og syvende direktiv skal følgende anføres i noterne:
 - a) En beskrivelse af hver væsentlig miljøforpligtelses karakter og redegørelse for tidspunktet og betingelserne for opfyldelse. En redegørelse for skaden og for de love eller andre bestemmelser, som kræver, at den afhjælpes, og for de foranstaltninger, der er eller vil blive iværksat med henblik på afhjælpning eller forebyggelse. Grundlaget for opmåling af forpligtelsen skal også oplyses. Hvis omkostningerne ansættes på grundlag af en række beløb, anføres en beskrivelse af, hvordan man nåede frem til ansættelsen med angivelse af alle forventede ændringer af lovgivningen eller den eksisterende teknologi, som er afspejlet i de anførte beløb.
 - b) Når man har valgt metoden med nutidsværdi, og virkningen af tilbagediskonteringen er betydelig, skal den ikke-tilbagediskonterede del af forpligtelsen og diskonteringssatsen anføres.
 - c) Er der tale om langfristede omkostninger til retablering af området, nedlukning og demontering, anføres hensættelsesmetoden. Når virksomheden benytter en gradvis opbyggelse af en hensættelse, jf. afsnit 3, punkt 29, anføres størrelsen af den fulde hensættelse, der ville være påkrævet for at dække alle sådanne langfristede omkostninger. Der skal endvidere tages hensyn til punkt 6, litra d) og e), med hensyn til offentliggørelse af miljøudgifter anført i resultatopgørelsen og miljøudgifter, der er kapitaliseret.
 - d) Størrelsen af miljøudgifter anført i resultatopgørelsen og grundlaget for beregningen heraf skal også oplyses. En detaljeret underopdeling af de poster, virksomheden har udpeget som miljøudgifter, anføres på en måde, der står i forhold til karakteren og størrelsen af virksomhedens aktiviteter og de typer miljøspørgsmål, der er relevante for virksomheden. I den udstrækning, det er muligt og relevant, er en oversigt over udgifterne opdelt i miljøområder, som beskrevet i afsnit 2, punkt 4, ønskværdig.
 - e) I det omfan det kan anslås pålideligt anføres størrelsen af miljøudgifter, der er kapitaliseret i løbet af rapporteringsperioden. Det skal samtidig oplyses, hvor stor en del af beløbet der vedrører eventuelle udgifter til fjernelse af forurenende stoffer, efter at de er opstået, og hvor stor en del der stammer fra de supplerende udgifter til tilpasning af anlægget eller produktionsprocessen for at forurene mindre (dvs. som vedrører teknikker eller praksis med henblik på at forebygge forurening). I den udstrækning, det er muligt og relevant, er en oversigt over udgifterne opdelt i miljøområder, som beskrevet i afsnit 2, punkt 4, ønskværdig.

-
- f) Eventuelle betydelige udgifter til bøder for manglende overholdelse af miljøbestemmelser og erstatning til tredjemand, f.eks. som følge af skade forårsaget af tidligere miljøforurening, skal anføres separat, hvis de ikke allerede er anført som ekstraordinære poster. Disse omkostninger vedrører nok virkningerne af virksomhedens drift på miljøet, men forebygger, begrænser eller afhjælper ikke miljøskader, og det er derfor ønskværdigt, at de anføres adskilt fra miljøudgifterne.
- g) Offentlige indgreb i forbindelse med miljøbeskyttelse, som virksomheden har modtaget eller er berettiget til. Vilkårene for de enkelte poster og et sammendrag af betingelserne anføres i lignende tilfælde. Den regnskabsmæssige behandling anføres også.
-