

COMMISSIONE

RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE

del 30 maggio 2001

relativa alla rilevazione, alla valutazione e alla divulgazione di informazioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle società

[notificata con il numero C(2001) 1495]

(2001/453/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 211,

vista la quarta direttiva 78/660/CEE del Consiglio, del 25 luglio 1978, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del trattato e relativa ai conti annuali di taluni tipi di società ⁽¹⁾, modificata da ultimo dalla direttiva 1999/60/CE ⁽²⁾,

vista la settima direttiva 83/349/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1983, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del trattato e relativa ai conti consolidati ⁽³⁾, modificata da ultimo dalla direttiva 90/605/CEE ⁽⁴⁾,

considerando quanto segue:

- (1) Nel 1992, la Commissione ha pubblicato il quinto programma d'azione in materia di ambiente «per lo sviluppo durevole sostenibile» [COM(92) 23] ⁽⁵⁾. Il documento proponeva varie azioni volte alla protezione ambientale, tra cui un'iniziativa comunitaria nel settore contabile. Tale iniziativa deve vertere principalmente sulle modalità e sugli strumenti utilizzati dalle imprese per registrare i risvolti finanziari delle questioni ambientali. Una maggiore attenzione agli aspetti finanziari potrebbe contribuire al raggiungimento degli obiettivi del programma: dover tener conto delle spese e dei rischi ambientali potrebbe significare una maggiore consapevolezza delle imprese in materia ambientale. Nel 2001, la Commissione ha adottato una comunicazione sul sesto programma di azione per l'ambiente [COM(2001) 31 def. del 24 gennaio 2001].
- (2) Il trattato di Amsterdam ha riconosciuto che il principio dell'integrazione delle esigenze connesse con la tutela ambientale nelle altre politiche è un elemento chiave per la promozione dello sviluppo sostenibile (articolo 6 del trattato CE). Alla luce di tale obiettivo, il Consiglio europeo di Cardiff ha approvato una strategia d'integrazione degli obiettivi ambientali in tutte le politiche e

azioni comunitarie. Tale strategia è stata confermata e ulteriormente sviluppata dal Consiglio europeo di Vienna che ha invitato il Consiglio «Mercato interno» ad esaminare le modalità per realizzare tale integrazione nei settori di sua competenza.

- (3) L'8 giugno 1999 la Commissione ha adottato una comunicazione su «mercato unico e ambiente» [COM(1999) 263], intesa a far sì che la politica di completamento del mercato unico e la politica ambientale si sostengano e si rafforzino a vicenda e si sviluppino al tempo stesso tra esse sinergie positive. La comunicazione individua una serie di settori della politica per il mercato unico che si sforzerà di integrare maggiormente con la politica ambientale, ed ha anche proposto una serie di ulteriori misure, fra le quali l'elaborazione di una proposta di raccomandazione sulla presa in considerazione degli aspetti ambientali nei rendiconti finanziari. Tale raccomandazione fa direttamente seguito al documento sugli aspetti ambientali nei rendiconti finanziari (documento XV/6004/94), redatto nel novembre 1995 dal Forum consultivo della contabilità.
- (4) La mancanza di regole esplicite ha contribuito a creare una situazione in cui le diverse parti interessate — le autorità di regolamentazione, gli investitori, gli analisti finanziari ed il pubblico in generale — considerano insufficienti o inattendibili le informazioni in materia ambientale rese note dalle società. Gli investitori hanno bisogno di sapere come le imprese affrontano le questioni ambientali. Le autorità competenti hanno interesse a controllare l'applicazione dei regolamenti ambientali ed i costi connessi. La pubblicazione volontaria di dati ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle imprese è ancora poco frequente, sebbene l'impressione generale sia che le imprese debbano far fronte a costi ambientali sempre crescenti per la prevenzione dell'inquinamento, gli impianti di risanamento, il trattamento dei rifiuti ed i sistemi di controllo, e ciò vale soprattutto per quelle imprese che operano nei settori che hanno un significativo impatto sull'ambiente.

⁽¹⁾ GU L 222 del 14.8.1978, pag. 11.

⁽²⁾ GU L 162 del 26.6.1999, pag. 65.

⁽³⁾ GU L 193 del 18.7.1983, pag. 1.

⁽⁴⁾ GU L 317 del 16.11.1990, pag. 60.

⁽⁵⁾ GU C 138 del 17.5.1993. Programma riesaminato da ultimo dal Parlamento europeo e dal Consiglio con decisione n. 2179/98/CE del 24.9.1998 (GU L 275 del 10.10.1998).

- (5) In assenza di autorevoli linee guida armonizzate sul trattamento delle questioni ambientali nei rendiconti finanziari, è difficile comparare le imprese. Anche quando le imprese divulgano dati relativi all'ambiente, avviene spesso che il valore delle informazioni sia seriamente pregiudicato dall'assenza di regole comuni e riconosciute per la pubblicazione, che includano le necessarie definizioni e principi in materia ambientale. Le informazioni sono spesso divulgate con modalità non armonizzate, che variano secondo le società e/o i periodi di riferimento, anziché essere presentati in modo integrato e coerente in tutti i conti annuali e le relazioni sulla gestione.
- (6) I costi di raccolta e comunicazione dei dati ambientali, nonché il carattere di riservatezza e di delicatezza che presentano in taluni casi, agiscono spesso da deterrente nei confronti della divulgazione dei dati ambientali nei rendiconti finanziari delle società. Tuttavia, tali argomenti non precludano la necessità di stimolare la comunicazione delle informazioni ambientali. Gli utenti dei rendiconti finanziari devono poter disporre di informazioni sull'impatto dei rischi e degli oneri ambientali sulla posizione finanziaria della società, nonché sull'atteggiamento della società nei confronti delle questioni ambientali e sulle prestazioni dell'impresa in tale settore, nella misura in cui tali aspetti possono ripercuotersi sulla situazione finanziaria della società.
- (7) Benché il quadro normativo europeo in materia di rendiconti finanziari non tratti esplicitamente le questioni ambientali, vi trovano comunque applicazione i principi generali e le disposizioni stabiliti nella quarta e settima direttive in materia di diritto societario (rispettivamente, direttiva 78/660/CEE e 83/349/CEE).
- (8) Nel quadro della sua strategia in materia di contabilità del 1995 ⁽¹⁾, la Commissione cerca di integrare i lavori svolti in ambito europeo sull'armonizzazione contabile internazionale. La Commissione ha quindi sostenuto i lavori dell'International Accounting Standards Committee (IASC) che, a sua volta, ha come obiettivo lo sviluppo di un nucleo fondamentale di principi contabili internazionali di alto livello (gli IAS). La Commissione è impegnata ad adoperarsi per mantenere la coerenza tra la regolamentazione dell'Unione europea in materia di rendiconti finanziari ed i principi contabili internazionali stabiliti dall'IASC.
- (9) L'IASC ha pubblicato diversi principi contabili internazionali che stabiliscono norme e principi che trovano applicazione anche nel trattamento contabile delle questioni ambientali. Tuttavia, le indicazioni specifiche in materia sono ancora molto limitate e non esiste ancora alcuna specifica norma contabile internazionale che tratti esclusivamente tali questioni.
- (10) La presente raccomandazione è stata redatta allo scopo di sostenere le politiche connesse con il mercato unico e contribuire ad assicurare che gli utenti dei rendiconti finanziari ricevano informazioni significative e comparabili per quanto riguarda le questioni ambientali, il che porterà ad un rafforzamento delle iniziative comunitarie nel settore della protezione dell'ambiente. La Commissione ritiene che esista una reale esigenza di una maggiore armonizzazione dei dati relativi alle questioni ambientali da divulgare nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle imprese nell'Unione europea. Inoltre, si devono aumentare la quantità, la trasparenza, e la comparabilità dei dati ambientali che vengono registrati nei conti e nelle relazioni sulla gestione delle società. Per raggiungere questi obiettivi, e tenuto conto dell'importanza crescente che viene attribuita alle questioni ambientali nell'Unione europea, la Commissione si propone di precisare le disposizioni esistenti e di fornire un orientamento più specifico sugli aspetti della rilevazione, valutazione e divulgazione delle informazioni relative alle questioni ambientali nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle imprese.
- (11) La raccomandazione riconosce che si è sviluppata progressivamente una tendenza alla redazione di apposite relazioni ambientali, in particolare nelle società che operano nei settori in cui l'impatto ambientale è significativo. La presente raccomandazione non cerca di individuare le ragioni di tale tendenza, tuttavia riconosce che le diverse categorie di interessati hanno diverse esigenze informative ovvero attribuiscono loro una diversa priorità. Le relazioni ambientali separate rispondono alle esigenze d'informazione di taluni interessati che sono soltanto parzialmente soddisfatte dalle informazioni contenute nei conti annuali e nelle relazioni sulla gestione delle imprese. Lo scopo perseguito dovrebbe pertanto consistere nel rendere più coerenti, omogenee e strettamente collegate le relazioni ambientali separate e le relazioni e i conti annuali. La presente raccomandazione intende quindi promuovere tale obiettivo assicurando che i conti annuali e le relazioni sulla gestione contengano dati ambientali, ad integrazione delle informazioni fornite nelle separate relazioni ambientali, di contenuto più dettagliato e ampio.
- (12) Un'adeguata divulgazione è considerata un fattore chiave che facilita la trasparenza delle informazioni. I dati divulgati sono appropriati se migliorano la comprensione dei conti da parte degli utenti. La raccomandazione non è intesa a imporre oneri ingiustificati agli estensori dei conti. La raccomandazione intende fornire un orientamento generale in materia di divulgazione delle informazioni e individua i dati pertinenti che permettono la comparabilità e la coerenza delle informazioni ambientali presentate. Ciò vale in particolare per la divulgazione, nell'allegato ai conti, delle spese ambientali imputate al conto profitti e perdite o capitalizzate, nonché delle spese sostenute per il pagamento di

⁽¹⁾ Armonizzazione contabile: una nuova strategia nei confronti del processo di armonizzazione internazionale. Comunicazione della Commissione, [COM(95) 508 del 14 novembre 1995].

ammende o sanzioni in caso di infrazione alla normativa ambientale e di indennizzi ambientali versati a terzi, di cui al punto 6 della sezione 4 dell'allegato alla presente raccomandazione. L'inserimento nella relazione sulla gestione di idonee informazioni relative alle prestazioni dell'impresa sotto l'aspetto ambientale, qualora siano pertinenti per i risultati finanziari o la posizione dell'impresa o il suo sviluppo, è trattata in modo specifico al punto 2 della sezione 4 dell'allegato alla presente raccomandazione.

- (13) Per rendere efficaci le raccomandazioni relative alla divulgazione delle informazioni, esse devono essere integrate da definizioni operative dei relativi concetti utilizzati. A tal fine, la raccomandazione presenta una sezione sulle definizioni.
- (14) La raccomandazione mira a fornire degli orientamenti per l'applicazione delle disposizioni della quarta e settima direttive contabili (rispettivamente, direttiva 78/660/CEE e direttiva 83/349/CEE) per quanto riguarda le questioni ambientali. Di conseguenza, essa raccomanda determinati trattamenti contabili dei dati pertinenti sotto il profilo ambientale per far sì che gli estensori dei conti forniscano informazioni più significative in merito. Pur favorendo determinate soluzioni, la raccomandazione non intende escludere la possibilità di trattamenti contabili alternativi, laddove essi siano consentiti dalle direttive. Vi si tiene quindi anche conto della comunicazione interpretativa del 1997 della Commissione in merito ad alcuni articoli della quarta e della settima direttiva del Consiglio sui conti delle società ⁽¹⁾ e del documento sugli aspetti ambientali nei rendiconti finanziari (documento XV/6004/94), redatto nel novembre 1995 dal Forum consultivo della contabilità.
- (15) La raccomandazione prende come riferimento diversi principi contabili internazionali (International Accounting Standards — IAS) che sono stati pubblicati dall'International Accounting Standards Committee (IASC) che vertono specificamente sulle questioni, ambientali, in particolare lo IAS 36 «Riduzione del valore delle attività» (Impairment of assets), lo IAS 37 «Accantonamenti, sopravvenienze passive e sopravvenienze attive» (Provisions, contingent liabilities and contingent assets) e lo IAS 38 «Attività immateriali» (Intangible assets). Le disposizioni contenute nella presente raccomandazione mirano ad essere conformi ai suddetti IAS, salvo laddove sia, espressamente indicato il contrario.

- (16) La raccomandazione è stata anche influenzata dalla posizione adottata in materia di trattamento finanziario e contabile dei costi e degli oneri ambientali ⁽²⁾ dal gruppo di lavoro delle Nazioni Unite sulle norme contabili internazionali.
- (17) Come già indicato nei considerando da 16 a 18, per rispondere alla necessità di integrare le considerazioni ambientali nei rendiconti finanziari sono state emanate alcune linee guida a livello comunitario ed internazionale. La presente raccomandazione si basa su tali lavori e intende fornire al contempo una idonea cornice comunitaria che consenta ulteriori miglioramenti. Per raggiungere gli obiettivi della raccomandazione la Commissione ritiene necessaria l'azione degli Stati membri. La Commissione incoraggia gli Stati membri ad adottare idonee misure a livello nazionale, lasciandone loro la scelta. Inoltre, è probabile che a livello internazionale saranno proseguite le discussioni su come migliorare la situazione attuale,

RACCOMANDA:

che gli Stati membri:

- 1) dispongano che le società che rientrano nel campo di applicazione della quarta e settima direttiva in materia di diritto societario (rispettivamente, direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE) applichino le disposizioni di cui all'allegato alla presente raccomandazione all'atto della redazione dei conti annuali e consolidati nonché della relazione annuale e consolidata sulla gestione, a decorrere dagli esercizi che hanno inizio entro 12 mesi dalla data di adozione della presente raccomandazione e in tutti gli esercizi successivi.
- 2) Adottino idonee misure per promuovere l'applicazione della presente raccomandazione.
- 3) Comunicino alla Commissione le misure adottate.

Fatto a Bruxelles, il 30 maggio 2001.

Per la Commissione

Frederik BOLKESTEIN

Membro della Commissione

⁽¹⁾ GU C 143 del 21.1.1998.

⁽²⁾ ISAR — TD/B/COM.2/ISAR/3 del 12 marzo 1998.

ALLEGATO

1. CAMPO DI APPLICAZIONE

1. La raccomandazione si applica solo alle informazioni relative alle questioni ambientali e fornite nei conti annuali e consolidati e nelle relazioni — annuali e consolidate — sulla gestione delle società, e non mira ad introdurre l'obbligo di resoconti separati in materia ambientale, salvo quando sia considerato opportuno effettuare un collegamento tra i conti annuali e le relazioni sulla gestione della società e le distinte relazioni ambientali al fine di rendere coerente il loro contenuto informativo.
2. La raccomandazione illustra i criteri di rilevazione, valutazione e divulgazione delle spese ambientali, degli oneri e rischi ambientali, nonché delle connesse attività, che derivano da operazioni e da avvenimenti che influiscono, o che potrebbero influire, sulla situazione e sui risultati finanziari dell'impresa interessata.
3. La raccomandazione individua inoltre il tipo di informazioni ambientali che è opportuno registrare nei conti annuali e consolidati e/o nelle relazioni annuali e consolidate sulla gestione e che concernono l'atteggiamento adottato dall'impresa nei confronti dell'ambiente e le sue prestazioni sotto l'aspetto ambientale, nella misura in cui tali aspetti possono ripercuotersi sulla situazione finanziaria della società. La raccomandazione si applica sia ai conti individuali di un'impresa e ai conti consolidati. In questo secondo caso, le informazioni vanno riferite all'intero gruppo. I criteri di individuazione e di valutazione devono essere applicati coerentemente a tutte le entità consolidate.
4. La raccomandazione si applica a tutte le società soggette alle disposizioni della quarta e settima direttiva in materia di diritto societario, nel rispetto delle esenzioni che gli Stati membri hanno facoltà di concedere alle piccole e medie imprese, conformemente agli articoli 11 e 27 della quarta direttiva.
5. Benché la contabilità delle banche, degli altri istituti finanziari e delle imprese d'assicurazione sia oggetto di disposizioni proprie, contenute in direttive specifiche ⁽¹⁾, la presente raccomandazione si applica anche alle banche, agli altri istituti finanziari e alle imprese d'assicurazione, atteso che le implicazioni finanziarie delle questioni ambientali sono le stesse anche per queste categorie di società.

2. DEFINIZIONI

1. Ai fini della presente raccomandazione il termine ambiente si riferisce allo spazio fisico naturale circostante e comprende l'aria, l'acqua, la terra, la flora, la fauna e le risorse non rinnovabili come, per esempio, i combustibili fossili ed i minerali.
2. Il termine «spesa ambientale» include il costo degli interventi intrapresi da un'impresa, direttamente o attraverso terzi, al fine di prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente derivanti dalle sue attività operative. I costi in questione includono fra l'altro lo smaltimento dei rifiuti e le misure intese a prevenirne la formazione, la protezione del suolo e delle acque superficiali e sotterranee, la protezione dell'aria e del clima dall'inquinamento, la riduzione dell'inquinamento acustico e la tutela della biodiversità e del paesaggio. Devono essere aggiunti soltanto costi individuabili e sostenuti allo scopo principale di prevenire, ridurre o riparare danni all'ambiente. Ne sono escluse le spese che possono influire positivamente sull'ambiente ma il cui scopo principale consiste nel soddisfare altre esigenze quali, ad esempio, una maggiore redditività, la sicurezza e la salubrità dei luoghi di lavoro, la sicurezza nell'utilizzo dei prodotti o l'efficienza produttiva di un'impresa. Ove non sia possibile individuare l'importo dei costi aggiuntivi separatamente dagli altri costi nei quali siano integrati, se ne può calcolare una stima a condizione che l'importo che ne risulta risponda al criterio di essere principalmente destinato a prevenire, ridurre o riparare i danni causati all'ambiente.
3. I costi sostenuti a seguito di ammende o sanzioni inflitti per infrazione della normativa ambientale e di indennizzi di terzi per la perdita o i danni causati dall'inquinamento ambientale del passato sono escluse da questa definizione, come si dirà al punto 6, lettera f), della sezione 4 del presente allegato. Benché siano connessi all'impatto delle attività dell'impresa sull'ambiente, questi costi non prevengono, riducono o riparano i danni causati all'ambiente.
4. Inoltre, l'Istituto statistico dell'Unione europea (Eurostat) ha elaborato una serie di definizioni dettagliate delle spese relative al settore ambientale che sono allegate ai documenti di attuazione del regolamento (CE, Euratom) n. 58/97 del Consiglio, del 20 dicembre 1996, relativo alle statistiche strutturali sulle imprese ⁽²⁾. Tali definizioni, soggette a periodico aggiornamento, costituiscono i criteri di base per la redazione statistica in materia di spese per la tutela dell'ambiente nell'Unione europea. Nell'applicazione della definizione generale di cui al punto 2, si raccomanda alle imprese di tenere in considerazione tali definizioni dettagliate all'atto della divulgazione delle spese ambientali, che sono specificate nella sezione 4 del presente allegato, sempre che siano conformi ai criteri di rilevazione e di valutazione enunciati nella sezione 3.

⁽¹⁾ Direttiva 86/635/CEE del Consiglio, dell'8 dicembre 1986, relativa ai conti annuali e ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari (GU L 372 del 31.12.1986, pag. 1 a 17); direttiva 91/674/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1991, relativa ai conti annuali e ai conti consolidati delle imprese di assicurazione (GU L 374 del 31.12.1991, pag. 7 a 31).

⁽²⁾ GU L 14 del 17.1.1997, pag. 1. Cfr. anche il documento di attuazione ENV/96/10c. La classificazione europea delle attività di protezione dell'ambiente (CEPA, ossia Classification of Environmental Protection Activities) distingue i seguenti settori: gestione dei rifiuti; protezione dell'aria e del clima; gestione delle acque reflue; protezione del suolo e delle acque del sottosuolo; protezione della biodiversità e del paesaggio; altre attività di protezione dell'ambiente.

3. RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Rilevazione degli oneri ambientali

1. Una passività ambientale dà luogo a rilevazione contabile quando si prevede che l'adempimento di un'obbligazione di carattere ambientale determinata da eventi passati comporterà un'uscita di risorse, alla quale corrisponderà un beneficio economico, e quando sia possibile quantificare in modo attendibile l'entità dell'obbligazione da adempiere. La natura di tale obbligazione deve essere chiaramente definita e può essere di due tipi:
 - legale o contrattuale: l'impresa ha un'obbligazione legale o contrattuale di impedire, ridurre o riparare un danno ambientale, o
 - implicita: un'obbligazione implicita deriva dal comportamento dell'impresa stessa quando l'impresa ha assunto l'impegno di impedire, ridurre o riparare un danno ambientale e non si può più esimere da tale azione perché, tramite dichiarazioni che ha reso pubbliche in merito alla sua strategia aziendale o alle sue intenzioni o in base ad una prassi consolidata, si è assunta pubblicamente la responsabilità di impedire, ridurre o riparare un danno causato all'ambiente.
2. La prassi seguita in passato o nel presente dall'industria fanno insorgere un'obbligazione implicita a carico dell'impresa soltanto nella misura in cui essa non disponga di alcuna discrezionalità per evitarne l'adempimento. Ciò può avvenire soltanto quando l'impresa ha accettato di assumersi la responsabilità di impedire, ridurre o riparare un danno ambientale attraverso una specifica dichiarazione pubblica o in base ad una prassi consolidata.
3. Il danno ambientale riconducibile all'impresa o che può essere stato causato dall'impresa ma a fronte del quale non sussiste alcuna obbligazione legale, contrattuale o implicita di riparazione, non dà luogo a rilevazione contabile come passività ambientale nei conti annuali dell'impresa, conformemente ai precedenti punti 1 e 2. Ciò non pregiudica l'applicazione dei criteri precisati nel punto 5 circa le sopravvenienze passive di tipo ambientale.
4. Una passività ambientale dà luogo a rilevazione contabile quando sia possibile effettuare una valutazione attendibile dei costi derivati dall'obbligazione. Se, alla data di chiusura del bilancio, sussiste un'obbligazione la cui natura è chiaramente definita e che darà probabilmente luogo a un'uscita di risorse alle quali corrisponde un beneficio economico, ma che è indeterminata quanto all'importo o alla data della sopravvenienza, si deve registrare un accantonamento, qualora sia possibile effettuare una valutazione attendibile dell'entità dell'obbligazione. Questo trattamento è conforme all'articolo 20, paragrafo 1 (¹), e all'articolo 31, paragrafo 1, lettera c), punto bb), della quarta direttiva. Le incertezze circa la data o l'importo possono essere dovute, per esempio, alla continua evoluzione delle tecnologie di risanamento e alla determinazione della misura e della natura del risanamento necessario. Nei rari casi in cui non fosse possibile stimare i costi, la passività non dovrebbe dar luogo a registrazione, ma dovrebbe essere considerato come una sopravvenienza passiva, come si dirà al punto 26.

Sopravvenienze passive di carattere ambientale

5. Una sopravvenienza passiva non va iscritta in bilancio. Se esiste una possibilità, pur se piccola, che il danno debba essere riparato in futuro, benché l'obbligazione debba essere ancora confermata dalla realizzazione di un evento incerto, la sopravvenienza passiva dovrebbe essere registrata nell'allegato ai conti annuali. Se la probabilità che l'impresa dovrà sostenere spese ambientali è minima o tali spese saranno presumibilmente irrilevanti, la rilevazione di una sopravvenienza passiva non è necessaria.

Compensazione degli oneri e dei recuperi previsti

6. Se l'impresa prevede che le spese relative ad una passività ambientale saranno, in parte o in tutto, rimborsate da un terzo, tale rimborso deve dare luogo a registrazione soltanto se è praticamente certo che esso sarà percepito quando l'impresa adempirà alla propria obbligazione.
7. Un previsto rimborso da parte di un terzo non va registrato a compensazione di una passività ambientale, bensì deve figurare separatamente in bilancio nell'attivo, per un importo non superiore al relativo accantonamento. Esso può essere registrato a compensazione di una passività ambientale soltanto quando sussista una disposizione di legge che consenta di procedere a tale compensazione e di cui l'impresa intenda avvalersi. Quando, sulla base di tale disposizione, la compensazione è ammessa, si deve menzionare nell'allegato l'importo lordo della passività e quello del previsto rimborso.
8. Le entrate previste a fronte della vendita di cespiti connessi non vanno registrate a compensazione di una passività ambientale o essere prese in considerazione nella determinazione dell'accantonamento, anche se la prevista cessione del cespite è strettamente collegata all'evento che ha dato luogo all'accantonamento.
9. In genere l'impresa è responsabile dell'intero ammontare degli oneri ambientali. In caso contrario, soltanto la parte di competenza dell'impresa va contabilizzata come passività ambientale.

(¹) Se, in conformità con il paragrafo 20 della comunicazione interpretativa della Commissione del 1998 in merito ad alcuni articoli della quarta e della settima direttiva del Consiglio sui conti delle società, gli Stati membri hanno dato attuazione all'opzione di cui all'articolo 20, paragrafo 2, della quarta direttiva, essa si applica anche alle spese ambientali.

Rilevazione contabile delle spese ambientali

10. Le spese ambientali devono essere registrate nel periodo nel quale sono sostenute a meno che non soddisfino i criteri che permettono di qualificarle come attività, precisati al punto 12.
11. Le spese ambientali collegate ad un danno verificatosi in un periodo precedente non vanno registrate come rettifica contabile del periodo precedente, ma devono essere iscritte tra le spese dell'esercizio in corso, vale a dire del periodo in cui tali spese vengono rilevate.

Capitalizzazione delle spese ambientali

12. Le spese ambientali possono essere capitalizzate se sono state sostenute al fine di impedire o ridurre un danno futuro o conservare delle risorse, comportano futuri vantaggi economici e soddisfano le condizioni stabilite nell'articolo 15, paragrafo 2, della quarta direttiva.
13. Le spese ambientali sostenute per impedire o ridurre un danno futuro o conservare delle risorse possono essere iscritte nell'attivo soltanto se, conformemente all'articolo 15, paragrafo 2, della quarta direttiva, sono destinate a servire durevolmente alle attività dell'impresa e se, inoltre, è soddisfatto uno dei seguenti criteri:
 - a) i costi sono collegati ai vantaggi economici futuri di cui l'impresa dovrebbe beneficiare e che permettono di prolungare la vita, aumentare la capacità o migliorare la sicurezza o l'efficienza di altre attività dell'impresa (al di sopra del loro rendimento valutato in origine); o
 - b) i costi riducono o impediscono la contaminazione ambientale che potrebbe essere causata dalle future attività dell'impresa.
14. Se non sono soddisfatti i criteri per la qualificazione come attività stabiliti ai punti 12 e 13, le spese ambientali vanno imputate al conto profitti e perdite non appena sono sostenute. In caso contrario, le spese ambientali devono essere capitalizzate ed ammortizzate nel conto profitti e perdite per l'esercizio attuale e nel corso di un adeguato periodo futuro, vale a dire imputando sistematicamente le rispettive quote d'ammortamento nel corso della loro prevista vita economica utile.
15. Le spese ambientali non vanno capitalizzate bensì registrate nel conto profitti e perdite se non determinano futuri vantaggi economici. Questa situazione si verifica quando la spesa ambientale è collegata alle attività in corso o passate e al ripristino dell'ambiente allo stato precedente alla contaminazione (per esempio, il trattamento di rifiuti, i costi di risanamento delle attuali attività, il risanamento dei danni causati nei periodi precedenti, costi amministrativi della gestione ambientale o audit ambientali).
16. L'acquisto di impianti e macchinari può avvenire per finalità ambientali, per esempio le installazioni tecniche per il controllo o la prevenzione dell'inquinamento previste da leggi o regolamenti in materia ambientale. Se soddisfano i criteri per la qualificazione come attività, stabilite ai punti 12 e 13, tali elementi devono essere capitalizzati.
17. Può verificarsi il caso in cui non si prevede alcun beneficio economico futuro a fronte della spesa ambientale stessa, ma che tale beneficio futuro possa derivare da un altro elemento dell'attivo utilizzato nelle operazioni dell'impresa. Quando la spesa ambientale registrata come attività è collegata ad un altro elemento dell'attivo esistente, va considerata come parte integrante di quest'ultimo cespite, e non registrata separatamente.
18. Diritti o voci di natura simile possono essere acquistati per motivi legati all'impatto sull'ambiente delle attività dell'impresa (per esempio, brevetti, licenze, permessi d'inquinamento, e diritti d'emissione). Se, conformemente all'articolo 9, sezione C), titolo I), punto 2), lettera a), e all'articolo 10, sezione C), titolo I), punto 2), lettera a), della quarta direttiva, essi sono stati acquistati a titolo oneroso e, inoltre, soddisfano i criteri per la registrazione tra gli attivi, come stabilito ai punti 12 e 13, tali costi devono essere capitalizzati ed ammortizzati imputando sistematicamente le rispettive quote nel corso della loro prevista vita utile economica. In caso contrario, vanno registrati nel conto profitti e perdite non appena sostenuti.

Riduzione durevole di valore delle attività

19. Gli sviluppi o i fattori ambientali possono alterare il valore di un'immobilizzazione esistente, per esempio nel caso di contaminazione del sito. Si deve procedere ad una rettifica di valore se l'importo recuperabile dall'utilizzo del sito è diminuito al di sotto del suo valore contabile. Questa situazione, nelle condizioni previste dall'articolo 35, paragrafo 1, lettera c), punto bb), della quarta direttiva, va considerata permanente. L'importo di tale rettifica di valore va registrato nel conto profitti e perdite. Conformemente all'articolo 20, paragrafo 3, della quarta direttiva, gli accantonamenti per rischi ed oneri, definiti al punto 4, non possono essere registrati a compensazione dei valori degli elementi dell'attivo.
20. Se, conformemente al punto 17, la spesa ambientale è considerata parte integrante di un altro attivo, il valore di realizzo di tale bene combinato va esaminato ad ogni chiusura di bilancio e, se propizio, si deve procedere alla svalutazione del cespite al suo valore di realizzo.
21. Se il valore contabile di un cespite tiene già conto di una perdita economica dovuta a cause ambientali, la spesa che sarà successivamente necessaria per ripristinare il livello di prestazione originariamente previsto del bene può essere capitalizzata, nella misura in cui il valore contabile che ne risulta non ecceda il valore di realizzo del cespite.

Valutazione degli oneri ambientali

22. Una passività ambientale dà luogo a rilevazione contabile, quando può essere effettuata una valutazione attendibile della spesa necessaria per adempiere all'obbligazione.
23. L'importo di una passività deve corrispondere alla migliore stima della spesa necessaria per adempiere all'obbligazione esistente alla data di chiusura del bilancio, in base alla situazione esistente e tenuto conto degli sviluppi futuri sia tecnici sia legislativi, nella misura in cui essi siano prevedibili.
24. L'importo deve corrispondere alla stima del valore completo delle passività indipendentemente dalla data in cui l'attività è cessata o la relativa spesa viene o dev'essere liquidata. A norma dell'articolo 20, paragrafo 1, della quarta direttiva è consentita la graduale accumulazione dell'intero valore delle passività nel corso del periodo di attività dell'impresa.
25. Per valutare l'importo di una passività ambientale, si applicano le seguenti regole. Se la valutazione delle passività comporta diversi risultati possibili, come indicato al punto 23, si deve registrare la stima migliore. Nei rari casi in cui non è possibile determinare una stima sufficientemente attendibile delle passività, tale passività va considerato una sopravvenienza passiva e deve essere menzionato nell'allegato ai conti annuali. Inoltre, vanno spiegati i motivi per i quali non è possibile effettuare una stima attendibile.
26. Inoltre, nella valutazione dell'importo delle passività ambientale si devono prendere in considerazione:
 - i costi diretti aggiuntivi per il risanamento, e
 - il costo della retribuzione e dei contributi versati per quei dipendenti che probabilmente dedicheranno molto tempo direttamente alle attività di risanamento, e
 - i necessari controlli successivi al risanamento, e
 - gli sviluppi tecnologici realizzati, sempre che sia probabile che essi verranno approvati dall'autorità governativa.

Accantonamenti per il risanamento del sito e costi di smantellamento

27. Le spese relative al risanamento dei siti, lo smaltimento dei sottoprodotti di scarto, la chiusura o l'eliminazione degli impianti, che la società è tenuta per legge a sostenere vanno contabilizzate secondo i criteri stabiliti ai punti da 1 a 4. Ove siano soddisfatti tali criteri, l'obbligazione di sostenere le spese future deve essere considerata passività ambientale.
28. Conformemente al punto 24, la passività ambientale per il risanamento del sito, l'eliminazione o la chiusura va registrato alla data in cui iniziano le attività dell'impresa e pertanto sorge il relativo obbligo. Non si deve attendere il completamento dell'attività o la chiusura del sito per registrare tale passività. Laddove la passività sia qualificato come tale, la spesa stimata è inclusa nel costo del relativo cespite che deve essere smantellato ed eliminato. Tale spesa capitalizzata viene quindi ammortizzata come quota dell'importo ammortizzabile del relativo cespite. Danni supplementari potrebbero essere causati nel corso dell'attività; il relativo obbligo di risanamento da parte della società sorge quando il danno ambientale si verifica.
29. Conformemente al principio contabile internazionale IAS 37, paragrafo 14, nel caso di costi per il risanamento del sito e costi di smantellamento di operazioni a lungo termine, è preferibile applicare il trattamento contabile indicato al punto 28. Tale trattamento contabile è comunque consentito sulla base dell'articolo 20, paragrafo 1, della quarta direttiva, insieme alla graduale accumulazione di un accantonamento per tali costi, che costituisce la soluzione alternativa. L'impresa può contabilizzare costi di smantellamento di lungo termine nell'intero periodo delle operazioni. Una quota dei costi è registrata tra le spese in ciascun esercizio contabile, mentre il saldo risultante figura come passività distinto.

Attualizzazione di oneri ambientali a lungo termine

30. Per quanto riguarda gli oneri ambientali che non daranno luogo a un'uscita di risorse nell'immediato futuro, è possibile ma non obbligatorio ⁽¹⁾ registrarli al loro valore attuale (attualizzandoli), sempre che l'obbligazione e l'importo e le scadenze di pagamento siano fissi o determinati in modo attendibile. Anche la valutazione al costo corrente (cioè costo stimato non attualizzato) è accettabile. Tuttavia, laddove l'effetto della perdita di valore nel tempo sia consistente, è più appropriato valutare gli oneri ambientali al loro valore attualizzato.
31. Il metodo scelto deve essere indicato nell'allegato. Il costo previsto va calcolato sulla base di uno specifico progetto per il ripristino e/o trattamento di risanamento della contaminazione del sito. L'importo e le scadenze di pagamento devono essere basate su informazioni oggettive e verificabili.
32. La stima non attualizzata dei flussi di cassa deve consistere nella stima degli importi da pagare alla data di scadenza (adeguati al tasso d'inflazione previsto) e va calcolata utilizzando le ipotesi esplicite che sono alla base del progetto di risanamento e/o di ripristino, in modo che una persona competente sia in grado di riesaminare il calcolo dei flussi di cassa stimati e giungere allo stesso risultato.

⁽¹⁾ Il principio contabile internazionale IAS 37, al punto 45, prescrive l'attualizzazione laddove l'effetto del fattore tempo sul valore sia consistente.

33. Se un'impresa utilizza il criterio dell'attualizzazione nella valutazione degli oneri ambientali, tale criterio va applicato su base coerente. Qualsiasi cespite, connesso al recupero, parziale o totale, di una passività valutato su base attualizzata, deve essere attualizzato anch'esso. Inoltre, se gli oneri sono valutati su base attualizzata, anche l'importo recuperabile degli immobilizzi deve essere valutato sulla base dei flussi di essa attualizzati.
34. La valutazione attualizzata implica che il tasso di sconto sia determinato e che siano note le informazioni sui fattori che possono influire sulle date di scadenza e sugli importi dei flussi di cassa stimati. Inoltre, l'importo delle passività deve essere riesaminato ogni anno e adeguato a seguito di ogni modifica delle ipotesi di base.

4. DIVULGAZIONE DELLE INFORMAZIONI

1. Le informazioni sugli aspetti ambientali vanno rese pubbliche nella misura in cui sono rilevanti per i risultati finanziari o la situazione finanziaria dell'impresa. Le informazioni da divulgare devono essere incluse, a seconda della loro natura, nella relazione annuale e consolidata sulla gestione o nell'allegato ai conti annuali e consolidati. I punti 2, 5 e 6, trattano la divulgazione delle informazioni nella relazione annuale o consolidata sulla gestione o nell'allegato ai conti. I punti 3 e 4 trattano la presentazione degli elementi iscritti nello stato patrimoniale.

Informazioni da fornire nella relazione annuale e consolidata sulla gestione

2. Ai sensi delle disposizioni relative al contenuto della relazione annuale e consolidata sulla gestione delle imprese, stabilite rispettivamente nell'articolo 46, paragrafi 1 e 2, della quarta direttiva e nell'articolo 36, paragrafi 1 e 2, della settima direttiva, laddove gli aspetti ambientali siano rilevanti per la situazione finanziaria dell'impresa, la relazione sulla gestione deve includere una descrizione di tali questioni e della strategia adottata dall'impresa a tale riguardo. Le informazioni fornite devono dare un quadro fedele dell'incidenza delle questioni ambientali sullo sviluppo delle attività dell'impresa e sulla sua posizione. A tal fine, si raccomanda di fornire le seguenti informazioni:
 - a) La strategia ed i programmi adottati dall'impresa nei confronti delle misure di protezione dell'ambiente, in particolare per quanto riguarda la prevenzione dell'inquinamento. Gli utenti della relazione sulla gestione devono poter stabilire in che misura la protezione dell'ambiente è parte integrante delle politiche e delle attività dell'impresa. Laddove possibile, tali informazioni dovrebbero far riferimento all'adozione di un sistema di protezione ambientale nonché all'obbligazione di conformarsi ad un dato insieme di relative norme e certificazioni.
 - b) I miglioramenti apportati nei settori chiave della protezione dell'ambiente. Tali informazioni sono particolarmente utili se forniscono, in un modo oggettivo e trasparente, una rappresentazione contabile dei risultati dell'impresa rispetto ad un dato obiettivo quantificato (per esempio, emissioni negli ultimi cinque anni) e se illustrano chiaramente i motivi degli eventuali scostamenti significativi rispetto a tale obiettivo.
 - c) Il grado di attuazione delle misure di protezione ambientale già adottate o che stanno per essere adottate al fine di conformarsi alla vigente legislazione o per anticipare futuri requisiti di legge che sono già stati sostanzialmente approvati.
 - d) Se opportune e pertinenti alla luce della natura e del volume delle attività dell'impresa e della natura della sua incidenza ambientale, informazioni sul grado di efficienza ambientale dell'impresa, per esempio in termini di utilizzo dell'energia, dei materiali e dell'acqua, di emissioni e di smaltimento dei rifiuti.

Queste informazioni potrebbero essere utilmente fornite tramite indici quantitativi di eco-efficienza e, ove opportuno, distinte per le singole attività dell'impresa. È particolarmente importante fornire dati quantitativi, in termini assoluti, per le emissioni e per il consumo di energia, materiali e acqua⁽¹⁾ nel periodo di riferimento, nonché dati comparativi per il periodo di riferimento precedente. Tali cifre dovrebbero essere preferibilmente espresse in unità fisiche e non in termini monetari; inoltre, ai fini di una maggiore comprensione della loro importanza e relativa evoluzione, gli importi monetari potrebbero essere collegati alle voci iscritte nello stato patrimoniale o nel conto profitti e perdite.

- e) Se l'impresa pubblica una relazione ambientale separata contenente informazioni ambientali, quantitative o qualitative, supplementari o più dettagliate, un richiamo a tale relazione. Se la relazione ambientale contiene le informazioni menzionate alla lettera d), si potranno anche riportare una sintetica descrizione della questione e l'indicazione che ulteriori informazioni in materia si trovano nella relazione ambientale. Le informazioni fornite in una separata relazione ambientale devono essere coerenti con qualsiasi altra informazione contenuta nella relazione sulla gestione e nei conti annuali dell'impresa. Se la relazione ambientale è stata sottoposta a verifica esterna, questo fatto va dichiarato nella relazione annuale. È infatti importante che gli utenti della relazione sulla gestione siano informati se i dati contenuti nella relazione ambientale sono oggettivi e verificabili da terzi.

⁽¹⁾ La Commissione europea è uno dei partner del progetto relativo agli «indicatori dell'eco-efficienza e loro pubblicazione» che è in fase di elaborazione presso il World Business Council of Sustainable Development. Il progetto intende elaborare indicatori standardizzati dell'eco-efficienza, tra i quali i cosiddetti «indicatori di base» che saranno applicabili a tutte le imprese.

L'ambito e la delimitazione dell'entità che redige il bilancio dovrebbero preferibilmente essere gli stessi sia per la relazione sulla gestione che per la relazione ambientale separata. In caso contrario, dovrebbero essere chiaramente enunciati nella relazione ambientale in modo che sia possibile stabilire in che misura essa corrisponda all'entità che redige la relazione sulla gestione. Inoltre, anche la data ed il periodo di riferimento delle due relazioni dovrebbero essere gli stessi.

Informazioni da fornire nello stato patrimoniale

3. Gli accantonamenti devono essere registrati nello stato patrimoniale alla voce «altri accantonamenti». Conformemente all'articolo 4 della quarta direttiva, è ammessa una suddivisione più particolareggiata delle voci previste dagli articoli 9, 10 e da 23 a 26, nello stato patrimoniale e nel conto profitti e perdite, purché rispetti la struttura degli schemi. Tale suddivisione può essere richiesta dagli Stati membri.
4. Se d'importo significativo, è preferibile iscrivere separatamente in bilancio gli oneri ambientali. Altrimenti, le voci di un certo rilievo vanno iscritte separatamente nell'allegato ai conti, ai sensi dell'articolo 42 della quarta direttiva e dell'articolo 29, paragrafo 1, della settima direttiva.

Informazioni da fornire nell'allegato ai conti annuali e consolidati

5. Conformemente alle disposizioni della quarta e settima direttiva, l'allegato deve contenere le seguenti informazioni:
 - a) Descrizione dei metodi di valutazione applicati alle questioni ambientali e dei metodi applicati al calcolo delle rettifiche di valore, che rientrano tra le indicazioni obbligatorie stabilite dall'articolo 43, paragrafo 1, punto 1), della quarta direttiva e dall'articolo 34, paragrafo 1, della settima direttiva.
 - b) Le spese ambientali straordinarie registrate nel conto profitti e perdite, ai sensi dell'articolo 29 della quarta direttiva e dell'articolo 17 della settima direttiva.
 - c) Iscrizione e dettagli relativi della voce «altri accantonamenti», se non registrati in bilancio, conformemente al punto 4.
 - d) Le sopravvenienze passive di ordine ambientale, conformemente all'articolo 43, paragrafo 1, punto 7), della quarta direttiva e all'articolo 34, paragrafo 7, della settima direttiva, corredate di informazioni descrittive sufficientemente particolareggiate da far comprendere la natura delle sopravvenienze in questione. Qualora esistano significative incertezze circa le variabili di valutazione che rendano impossibile stimare l'entità di una passività ambientale, tale fatto deve essere indicato, fornendo le relative giustificazioni assieme, se possibile, alla forcella dei possibili risultati.
6. Oltre a quanto stabilito dalla quarta e settima direttiva, devono essere fornite nell'allegato le seguenti informazioni:
 - a) Per ogni passività ambientale di significativo rilievo, una descrizione della sua natura e indicazione dei tempi e delle condizioni della sua liquidazione. Si deve fornire una spiegazione del danno causato e menzionare le leggi o i regolamenti che obbligano a ripararlo, nonché le azioni (di riparazione o di prevenzione) intraprese o proposte dall'impresa per conformarvisi. Ove la natura e le condizioni delle voci siano sufficientemente simili, queste informazioni possono essere presentate in forma aggregata. Se l'importo dei costi è stimato sulla base di una forcella di importi, si deve descrivere anche il metodo di stima adottato, indicando ogni eventuale prevista modifica legislativa o tecnologica che sia stata presa in considerazione nella determinazione di detto valore.
 - b) Laddove sia stato utilizzato il metodo del valore attuale e l'effetto dell'attualizzazione sia significativo, si debbono indicare l'importo non attualizzato della passività ed il tasso di attualizzazione applicato.
 - c) Nel caso di costi di risanamento e di costi di smantellamento di un sito a lungo termine, la politica contabile e, se l'impresa opta per una graduale accumulazione di un accantonamento ai sensi del punto 29 della sezione 3, l'importo dell'intero accantonamento necessario per coprire tali costi a lungo termine. Vanno prese in considerazione anche le disposizioni di cui al punto 6, lettere d) ed e), relative alla registrazione, rispettivamente, delle spese ambientali nel conto profitti e perdite e delle spese ambientali capitalizzate.
 - d) L'importo delle spese ambientali registrate nel conto profitti e perdite e la base di calcolo di tali importi. Se pertinente, le voci che l'impresa ha individuato come spese ambientali vanno articolate in modo consona alla natura ed al volume delle attività dell'impresa ed alla tipologia delle sue incidenze ambientali. Nella misura in cui sia possibile e rilevante, una ripartizione delle spese per settore ambientale, come indicato nel punto 4 della sezione 2.
 - e) Qualora possa essere determinato in modo sufficientemente attendibile, l'importo delle spese ambientali capitalizzate nel periodo di riferimento, se possibile indicando la quota imputabile alla soppressione degli agenti inquinanti dopo che siano stati prodotti e quella corrispondente alle spese aggiuntive sostenute per l'adattamento degli impianti o del processo di produzione allo scopo di ridurre l'inquinamento (ossia al costo supplementare delle tecnologie o dei processi meno inquinanti). Se possibile e pertinente, una ripartizione delle spese capitalizzate per settore ambientale, come indicato al punto 4 della sezione 2.

-
- f) Qualora siano stati sostenuti significativi costi a fronte di ammende e sanzioni inflitte per infrazioni alla normativa ambientale e di indennizzi versati a terzi, per esempio dovuti a titolo di perdite o danni causati in passato dall'inquinamento ambientale, tali costi vanno registrati separatamente, qualora non siano già soggetti a registrazione separata come voci straordinarie. Benché siano connessi con l'impatto delle attività dell'impresa sull'ambiente, tali costi non sono sostenuti ai fini della prevenzione di danni, della riduzione o del risanamento dell'ambiente, e pertanto è opportuno registrarli separatamente rispetto alle spese ambientali.
- g) Gli incentivi statali finalizzati alla protezione dell'ambiente, che l'impresa ha già ricevuto o a cui ha diritto. Le condizioni di ciascun incentivo o, se simili per tutti i casi, una sintesi delle stesse. Si indicherà anche il trattamento contabile adottato.
-