KOMMISSION

EMPFEHLUNG DER KOMMISSION

vom 30. Mai 2001

zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in Jahresabschluss und Lagebericht von Unternehmen: Ausweis, Bewertung und Offenlegung

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2001) 1495)

(2001/453/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere Artikel 211,

gestützt auf die Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 gemäß Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen [1], zuletzt geändert durch die Richtlinie 1999/60/EG [2],

gestützt auf die Siebente Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 gemäß Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss [3], zuletzt geändert durch die Richtlinie 90/605/EWG [4],

in Erwägung nachstehender Gründe:

(1) 1992 veröffentlichte die Kommission ihr Fünftes Umweltaktionsprogramm „Für eine dauerhafte und umweltgerechte Entwicklung" (KOM(92)23) [5]. Neben einer Reihe von Vorschlägen für den Umweltschutz ist darin auch eine Gemeinschaftsinitiative im Bereich der Rechnungslegung vorgesehen, die sich in erster Linie mit der Frage befassen sollte, wie Unternehmen über die finanziellen Aspekte des Umweltschutzes berichten. Eine stärkere Beachtung dieser finanziellen Aspekte könnte zum Erreichen der Programmziele beitragen; so könnte das Umweltbewusstsein der Unternehmen gesteigert werden, indem dafür gesorgt wird, dass den umweltbezogenen Aufwendungen und Risiken gebührend Rechnung getragen wird. 2001 nahm die Kommission eine Mitteilung zum Sechsten Aktionsprogramm für die Umwelt an (KOM(2001)31 endg. vom 24. Januar 2001).

(2) Dem Amsterdamer Vertrag (Artikel 6 EG-Vertrag) zufolge ist es für die Förderung einer nachhaltigen Entwicklung von entscheidender Bedeutung, die Erfordernisse des Umweltschutzes in andere politische Bereiche einzubeziehen. Vor diesem Hintergrund billigte der Europäische Rat in Cardiff eine Strategie für die Einbeziehung von Umweltzielen in alle Gemeinschaftspolitiken und -maßnahmen. In Wien bestätigte und vertiefte der Europäische Rat diese Strategie und bat den Rat „Binnenmarkt" zu prüfen, wie eine derartige Einbeziehung in diesem konkreten Fall vollzogen werden könnte.

(3) Am 8. Juni 1999 verabschiedete die Kommission eine Mitteilung über Binnenmarkt und Umwelt (KOM(99)263). Diese Mitteilung soll dazu beitragen, dass Umwelt- und Binnenmarktpolitik sich gegenseitig stützen und dabei Synergien zwischen den beiden Politikbereichen entstehen. In der Mitteilung werden daher bestimmte politische Bereiche des Binnenmarkts genannt, in denen sich die Kommission um eine stärkere Integration der Umweltpolitik bemühen wird, und eine Reihe anderer Maßnahmen festgelegt. Zu diesen Maßnahmen gehört auch die Veröffentlichung einer Empfehlung über die Einbeziehung von Umweltaspekten in die Rechnungslegung. Eine solche Empfehlung schließt zudem direkt an die Arbeitsunterlage des Beratenden Forums für Fragen der Rechnungslegung mit dem Titel „Berücksichtigung von Umweltfragen in der Rechnungslegung" an (Dok. XV/6004/94).

(4) Das Fehlen ausdrücklicher Regeln hat dazu geführt, dass die verschiedenen Akteure, die ein Interesse an den von den Unternehmen offen gelegten umweltbezogenen Angaben haben (einschließlich der Regulierungsbehörden, Anleger, Finanzanalysten und der Öffentlichkeit), diese Angaben eventuell für unzulänglich oder wenig verlässlich halten. Die Anleger müssen wissen, wie Unternehmen mit Umweltfragen umgehen. Regulierungsbehörden haben ein Interesse daran, die Anwendung der Umweltschutzvorschriften und die damit verbundenen Kosten zu kontrollieren. Trotzdem legen nach wie vor nur wenige Unternehmen umweltbezogene Angaben in ihren Jahresabschlüssen und Lageberichten offen, auch wenn häufig festzustellen ist, dass die Unternehmen — insbesondere Unternehmen in Wirtschaftszweigen mit erheblichen Konsequenzen für die Umwelt — mit steigenden Umweltausgaben für die Vermeidung von Umweltverschmutzung, für Reinigungsanlagen, für die Abfallbeseitigung und für Überwachungssysteme konfrontiert sind.

[1] ABl. L 222 vom 14.8.1978, S. 11.
[2] ABl. L 162 vom 26.6.1999, S. 65.
[3] ABl. L 193 vom 18.7.1983, S. 1.
[4] ABl. L 317 vom 16.11.1990, S. 60.
[5] ABl. C 138 vom 17.5.1993. Das Programm wurde zuletzt vom Europäischen Parlament und dem Rat mit dem Beschluss Nr. 2179/98/EG vom 24.9.1998 (ABl. L 275 vom 10.10.1998) geändert.

(5) Solange es keine harmonisierten verbindlichen Leitlinien zur Behandlung von Umweltaspekten in der Rechnungslegung gibt, sind die Unternehmen in dieser Hinsicht nur schwer vergleichbar. Wenn Unternehmen umweltbezogene Angaben offen legen, wird der Wert der Informationen oft dadurch erheblich geschmälert, dass dafür allgemeine und anerkannte Offenlegungsvorschriften fehlen, in denen die erforderlichen Definitionen und Begriffe geklärt werden. So werden die Angaben häufig je nach Unternehmen und Rechnungsperiode in sehr unterschiedlicher Weise offen gelegt, statt sie umfassend und kohärent in Jahresabschluss und Lagebericht darzulegen.

(6) Die Kosten für Erhebung und Ausweis umweltbezogener Daten und die damit möglicherweise verbundene Sensitivität oder Vertraulichkeit schrecken häufig von einer Offenlegung umweltbezogener Angaben in den Unternehmensabschlüssen ab. Diese Argumente ändern jedoch nichts daran, dass die Offenlegung umweltbezogener Informationen gefördert werden muss. Die Adressaten von Abschlüssen benötigen Informationen darüber, wie sich umweltbezogene Risiken und Verbindlichkeiten auf die Finanzlage des Unternehmens auswirken, wie das Unternehmen zum Umweltschutz steht und was es in Bezug auf den Umweltschutz leistet, sofern sich daraus Konsequenzen für seine finanzielle Stabilität ergeben können.

(7) Die Gemeinschaftsvorschriften zur Rechnungslegung befassen sich zwar nicht ausdrücklich mit Umweltaspekten, aber es gelten die allgemeinen Grundsätze und die Bestimmungen der Vierten und der Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (Richtlinie 78/660/EWG bzw. 83/349/EWG).

(8) Im Rahmen ihrer Rechnungslegungsstrategie von 1995 [1] ist die Kommission bestrebt, die europäische Harmonisierung im Rechnungswesen in den größeren Zusammenhang einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung zu stellen. Sie unterstützt daher die Arbeiten des International Accounting Standards Committee (IASC), das sich die Entwicklung grundlegender, hohen Ansprüchen genügender internationaler Rechnungslegungsstandards (International Accounting Standards, IAS) zum Ziel gesetzt hat, und wird auf den Erhalt der Kohärenz zwischen den Rechnungslegungsvorschriften der Europäischen Union und den vom IASC erstellten Standards hinarbeiten.

(9) Das IASC hat verschiedene internationale Rechnungslegungsstandards mit entsprechenden Bestimmungen und Grundsätzen für die Behandlung von Umweltaspekten veröffentlicht. Allerdings gibt es wenig Leitlinien direkt für diese Fragen und keinen speziellen IAS, der sich ausschließlich mit Umweltaspekten befasst.

(10) Vorliegende Empfehlung soll politische Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Binnenmarkt stützen und auch dafür sorgen, dass die Adressaten der Abschlüsse aussagekräftige und vergleichbare Informationen in Bezug auf Umweltfragen erhalten; gleichzeitig soll sie die Initiativen der Gemeinschaft im Bereich des Umweltschutzes untermauern. Nach Auffassung der Kommission besteht ein echter Bedarf an einer weiteren Harmonisierung der Angaben, die in Bezug auf Umweltaspekte in den Jahresabschlüssen und Lageberichten der Unternehmen der Europäischen Union offen zu legen sind. Ferner müssen Anzahl, Transparenz und Vergleichbarkeit der umweltbezogenen Angaben in den Jahresabschlüssen und Lageberichten erhöht werden. Deshalb will die Kommission — auch in Anbetracht der wachsenden Bedeutung von Fragen des Umweltschutzes in der Europäischen Union — bestehende Regeln klären und genauere Leitlinien über Ausweis, Bewertung und Offenlegung von Umweltaspekten in den Abschlüssen und Lageberichten der Unternehmen herausgeben.

(11) Diese Empfehlung berücksichtigt, dass vor allem Unternehmen, die in Bereichen mit erheblichen Umweltwirkungen tätig sind, nach und nach separate Umweltberichte erstellen. Es ist nicht Ziel der vorliegenden Empfehlung, die Gründe für diesen Trend zu ermitteln. Es wird jedoch anerkannt, dass die verschiedenen Akteure unterschiedliche Informationsbedürfnisse haben oder diese unterschiedlich werten. Mit einem separaten Umweltbericht werden Informationsbedürfnisse der Akteure gestillt, denen die in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Angaben nur zum Teil entsprechen. Das Ziel sollte daher sein, separate Umweltberichte und Jahresabschlüsse bzw. Lageberichte stärker miteinander zu verbinden und in Einklang zu bringen. Die vorliegende Empfehlung soll dazu beitragen, dieses Ziel zu erreichen: Sie soll dafür sorgen, dass ergänzend zum detaillierteren und umfassenderen separaten Umweltbericht in Jahresabschluss und Lagebericht umweltbezogene Angaben offen gelegt werden.

(12) Ein wesentliches Element für eine größere Transparenz ist die Offenlegung geeigneter Angaben. Angaben sind dann zur Offenlegung geeignet, wenn sie sich daraus auswirken, wie der Unternehmensabschluss von den Adressaten zu verstehen ist. Mit dieser Empfehlung soll die Aufstellung des Abschlusses nicht durch ungerechtfertigte Verpflichtungen erschwert werden. Die Empfehlung stellt umfassende Leitlinien für die Offenlegung auf und legt fest, welche Angaben offen zu legen sind, damit die dargelegten umweltbezogenen Informationen vergleichbar und kohärent sind. Dies gilt insbesondere

[1] Mitteilung der Kommission auf dem Gebiet der Harmonisierung der Rechnungslegung: Eine neue Strategie für die internationale Harmonisierung, (KOM(95)508) vom 14. November 1995.

für im Anhang offen zu legende Umweltaufwendungen, die in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen oder aktiviert wurden, und für Aufwendungen aufgrund von Geldbußen und Strafen für Nichtbefolgung von Umweltschutzvorschriften sowie für Entschädigungszahlungen an Dritte (siehe Anhang, Abschnitt 4 Ziffer 6). Die Offenlegung geeigneter Angaben über die umweltbezogenen Leistungen des Unternehmens im Lagebericht — sofern für die finanziellen Ergebnisse oder den finanziellen Status des Unternehmens oder für seine Entwicklung von Belang — wird im Anhang, Abschnitt 4 Ziffer 2 im Einzelnen erläutert.

(13) Damit die Offenlegungsempfehlungen wirksam sind, müssen sie durch zweckmäßige Definitionen der zugrunde liegenden Konzepte ergänzt werden. Die Empfehlung enthält daher einen Abschnitt mit Begriffsbestimmungen.

(14) Die Empfehlung soll in Bezug auf Umweltfragen für die Anwendung der Bestimmungen der Vierten und der Siebenten Richtlinie (Richtlinie 78/660/EWG bzw. 83/349/EWG) eine Orientierungshilfe bieten. Daher werden verschiedene Methoden zur Berücksichtigung von Umweltaspekten in der Rechnungslegung empfohlen, die es ermöglichen, aussagekräftige Informationen in Jahresabschluss und Lagebericht aufzunehmen. Zwar wird dabei die Anwendung bestimmter Methoden angeregt, doch bedeutet dies nicht, dass nicht auch andere rechnungslegungstechnische Methoden angewandt werden können, sofern diese gemäß den Richtlinien zulässig sind. Dementsprechend wird auch Bezug genommen auf die Mitteilung der Kommission zu Auslegungsfragen im Hinblick auf bestimmte Artikel der Vierten und der Siebenten Richtlinie des Rates auf dem Gebiet der Rechnungslegung von 1997 [1] und die Arbeitsunterlage für das Beratende Rechnungslegungsforum über die Berücksichtigung von Umweltfragen in der Rechnungslegung vom November 1995 (Dok. XV/6004/94).

(15) Vorliegende Empfehlung stützt sich auf verschiedene International Accounting Standards (IAS) des International Accounting Standards Committee (IASC), die speziell für Umweltfragen von Bedeutung sind. Dabei handelt es sich insbesondere um IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten", IAS 37 „Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen" und IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte". Die Bestimmungen dieser Empfehlung orientieren sich — soweit nicht anders angegeben — an diesen IAS.

(16) Die Empfehlung berücksichtigt des Weiteren die Stellungnahme der Arbeitsgruppe „International Standards of Accounting and Reporting" der Vereinten Nationen zum Thema der Bilanzierung von Umweltaufwendungen und -verbindlichkeiten („Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities)" [2].

(17) Wie oben unter Ziffer 14 bis 16 beschrieben, wurden angesichts der Notwendigkeit, Umweltaspekte in die Rechnungslegung einzubeziehen, sowohl auf Gemeinschaftsebene als auch auf internationaler Ebene einige Leitlinien entwickelt. Die Kommission stützt sich in ihrer Empfehlung auf diese Leitlinien und bemüht sich gleichzeitig, einen angemessenen Gemeinschaftsrahmen für weitere Verbesserungen zu schaffen. Die Kommission ist der Überzeugung, dass die Ziele der Empfehlung nur mit Hilfe der Mitgliedstaaten umgesetzt werden können. Sie ermutigt die Mitgliedstaaten, die entsprechenden Maßnahmen zu ergreifen, und räumt ihnen einen gewissen Spielraum für einzelstaatliche Maßnahmen ein. Auch auf internationaler Ebene dürften die Gespräche über eine Verbesserung der derzeitigen Lage weiterlaufen —

EMPFIEHLT:

dass die Mitgliedstaaten

1. dafür sorgen, dass die in den Geltungsbereich der Vierten und Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie (Richtlinie 78/660/EWG bzw. 83/349/EWG) fallenden Unternehmen in den innerhalb von 12 Monaten nach Veröffentlichung dieser Empfehlung beginnenden Rechnungsperioden und allen späteren Rechnungsperioden bei der Erstellung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses sowie des Lageberichts und des Konzernlageberichts die im Anhang zu dieser Empfehlung enthaltenen Bestimmungen anwenden;
2. geeignete Maßnahmen treffen, um die Umsetzung dieser Empfehlung zu unterstützen; und
3. der Kommission die getroffenen Maßnahmen mitteilen.

Brüssel, den 30. Mai 2001

Für die Kommission

Frederik BOLKESTEIN

Mitglied der Kommission

[1] ABl. C 143 vom 21.1.1998.

[2] ISAR — Td/B/COM.2/ISAR/3, 12. März 1998.

ANHANG

1. **GELTUNGSBEREICH**

1. Die vorliegende Empfehlung beschränkt sich auf die in Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen sowie in den Lage- und Konzernlageberichten der Unternehmen enthaltenen Informationen zu Fragen des Umweltschutzes. Sie gilt nicht für speziellen Zwecken dienende Berichte wie Umweltberichte — es sei denn, dass es aus Gründen der Stimmigkeit der vermittelten Informationen angebracht erscheint, eine Verbindung zwischen den Jahresabschlüssen, den Lageberichten und den gesonderten Umweltberichten herzustellen.

2. Diese Empfehlung umfasst die Anforderungen an Ausweis, Bewertung und Offenlegung umweltschutzbedingter Aufwendungen, Verbindlichkeiten und Risiken sowie damit verbundener Vermögenswerte, soweit diese sich aus Geschäftsvorgängen und Ereignissen ergeben, die den finanziellen Status oder das finanzielle Ergebnis des betreffenden Unternehmens beeinflussen oder beeinflussen können.

3. Diese Empfehlung bezeichnet auch die Art der Umweltinformationen, deren Offenlegung im Jahresabschluss und konsolidierten Abschluss bzw. im Lagebericht und Konzernlagebericht in Bezug auf das Umweltverhalten des Unternehmens und seine diesbezüglichen Leistungen angemessen ist, soweit sie Auswirkungen auf die Finanzlage des Unternehmens haben können. Die Empfehlung gilt sowohl für die Abschlüsse von Einzelunternehmen als auch für konsolidierte Abschlüsse. Bei konsolidierten Abschlüssen sollten sich die offen gelegten Informationen auf den Konzern beziehen. Die Ausweis- und Bewertungsregeln sollten auf alle in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen durchgängig angewendet werden.

4. Diese Empfehlung gilt für alle Unternehmen, die unter die Bestimmungen der Vierten und Siebenten Gesellschaftsrechtsrichtlinie fallen, wobei die Ausnahmen, die die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 11 und 27 der Vierten Richtlinie für kleine und mittlere Unternehmen einführen dürfen, gebührend zu berücksichtigen sind.

5. Obwohl die spezifischen Vorschriften für die Abschlüsse von Banken, sonstigen Finanzinstituten und Versicherungsgesellschaften in getrennten Richtlinien [1] behandelt sind, gilt die vorliegende Empfehlung auch für Banken, sonstige Finanzinstitute und Versicherungsgesellschaften, da die finanziellen Auswirkungen umweltbedingter Einflüsse für diese nicht anders sind als für andere Unternehmen.

2. **BEGRIFFSBESTIMMUNGEN**

1. Für die Zwecke dieser Empfehlung bezeichnet der Begriff Umwelt das natürliche physische Umfeld und umfasst Luft, Wasser, Boden, die Pflanzen- und Tierwelt sowie nicht erneuerbare Ressourcen wie fossile Brennstoffe und Mineralien.

2. Umweltaufwendungen beinhalten die Kosten der Maßnahmen, die das Unternehmen oder andere in seinem Auftrag durchführen, um solche Umweltschäden zu vermeiden, zu begrenzen oder zu beheben, die sich aus seiner Geschäftstätigkeit ergeben. Zu diesen Kosten gehören unter anderem die Kosten für Abfallbeseitigung und -vermeidung, Boden-, Gewässer- und Grundwasserschutz, Luftreinhaltung und Klimaschutz, Lärmbekämpfung sowie Arten- und Landschaftsschutz. Allerdings sind nur zusätzlich feststellbare Kosten zu berücksichtigen, die in erster Linie der Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden dienen. Kosten für Maßnahmen, die sich zwar positiv auf die Umwelt auswirken mögen, jedoch hauptsächlich anderen Zwecken wie der Erhöhung der Rentabilität, der Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz, der sicheren Verwendung der Produkte des Unternehmens oder einer effizienten Produktion dienen, sind nicht den Umweltaufwendungen zuzurechnen. Wenn sich der Betrag der zusätzlichen Kosten nicht von den anderen Kosten, in denen er möglicherweise enthalten ist, trennen lässt, kann er geschätzt werden, sofern der daraus resultierende Betrag die Bedingung erfüllt, dass er in erster Linie der Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden dient.

3. Kosten, die als Folge von Geldbußen oder Strafen für Nichtbefolgung von Umweltschutzvorschriften anfallen, sowie Entschädigungszahlungen an Dritte für durch frühere Umweltverschmutzung erlittene Verluste oder Schädigungen fallen — wie hiernach in Abschnitt 4 unter Ziffer 6 Buchstabe f) näher dargelegt — nicht unter diese Definition. Diese Kosten stehen zwar im Zusammenhang mit dem Umweltverhalten des Unternehmens, dienen aber nicht der Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden.

4. Das Statistische Amt der Europäischen Union (Eurostat) hat darüber hinaus eine Reihe detaillierter Definitionen für Aufwendungen in verschiedenen Bereichen des Umweltschutzes entwickelt, die in die Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 58/97 vom 20. Dezember 1996 über die Unternehmensstrukturstatistik aufgenommen wurden [2]. Diese Begriffsbestimmungen, die einer regelmäßigen Aktualisierung unterliegen, bilden die Grundlage der Vorschriften für die statistischen Meldungen über Umweltaufwendungen in der Europäischen Union. Wenn die allgemeine Definition der obigen Ziffer 2 verwendet wird, wird daher empfohlen, dass die Unternehmen diese detaillierten Definitionen berücksichtigen. Dies gilt für alle in Abschnitt 4 dieses Anhangs spezifizierten Offenlegungen von Umweltaufwendungen, wobei zugleich darauf zu achten ist, dass die in Abschnitt 3 dargelegten Ausweis- und Bewertungsregeln eingehalten werden.

---

[1] Richtlinie 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Banken und anderen Finanzinstituten (ABl. L 372 vom 31.12.1986, S. 1-17); Richtlinie 91/674/EWG des Rates vom 19. Dezember 1991 über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (ABl. L 374 vom 31.12.1991, S. 7-31).

[2] ABl. L 14 vom 17.1.1997, S. 1. Siehe auch Durchführungsdokument ENV96/10/c. Die europäische Klassifizierung der Umweltschutzaktivitäten (CEPA) unterscheidet zwischen folgenden Umweltschutzbereichen: Abfallwirtschaft; Luftreinhaltung und Klimaschutz, Gewässerschutz, Boden- und Grundwasserschutz; Arten- und Landschaftsschutz sowie sonstigen Umweltschutzaktivitäten.

3. AUSWEIS UND BEWERTUNG

Ausweis umweltschutzbedingter Verbindlichkeiten

1. Eine Umweltverbindlichkeit ist auszuweisen, wenn mit überwiegender Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass die Abgeltung einer derzeitigen, aus früheren Ereignissen erwachsenen umweltbezogenen Verpflichtung zu einem Abfluss wirtschaftlich nützlicher Ressourcen führen wird, und wenn die Höhe der zukünftigen Abgeltung verlässlich bewertet werden kann. Die Art der Verpflichtung muss klar definiert sein, wobei zweierlei Typen auftreten können:

   — Eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung: Diese liegt vor, wenn das Unternehmen gesetzlich oder aufgrund eines Vertrages verpflichtet ist, Umweltschäden zu verhindern, zu mildern oder zu beheben;

   — eine Selbstverpflichtung: Eine Selbstverpflichtung des Unternehmens zur Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden ergibt sich insoweit aus dessen eigenen Handlungen oder Verhaltensweisen, als das Unternehmen durch öffentliche Grundsatz- oder Absichtserklärungen oder durch sein regelmäßiges Verhalten in der Vergangenheit Dritten gegenüber seine Bereitschaft zur Übernahme der Verantwortung für die Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden so deutlich angezeigt hat, dass es sich der Durchführung entsprechender Maßnahmen nicht mehr entziehen kann.

2. Die frühere oder derzeitige Branchenpraxis schafft für das Unternehmen nur dann eine solche Selbstverpflichtung, wenn sie es der Unternehmensleitung unmöglich macht, die Durchführung entsprechender Umweltmaßnahmen zu vermeiden. Dies trifft nur dann zu, wenn das Unternehmen durch ausdrückliche öffentliche Erklärung oder durch seine bisherige Praxis eindeutig die Verantwortung für Vermeidung, Begrenzung oder Behebung von Umweltschäden übernommen hat.

3. Umweltschäden, die mit dem Unternehmen in Verbindung gebracht werden können oder möglicherweise von ihm verursacht wurden, für deren Behebung oder Begrenzung jedoch weder eine gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung noch eine Selbstverpflichtung besteht, berechtigen nicht dazu, im Jahresabschluss des Unternehmens eine Umweltverbindlichkeit gemäß der Ziffern 1 und 2 auszuweisen. Dies hindert jedoch nicht die Anwendung der nachstehend unter Ziffer 5 dargelegten Kriterien für umweltbedingte Eventualverbindlichkeiten.

4. Eine Umweltverbindlichkeit ist auszuweisen, wenn eine verlässliche Schätzung der aus der Verpflichtung erwachsenden Kosten vorgenommen werden kann. Wenn am Bilanzstichtag eine Verpflichtung besteht, deren Eigenart klar umschrieben ist und von der mit Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass sie zu einem Abfluss wirtschaftlich nützlicher Ressourcen führen wird, deren Höhe oder Zeitpunkt jedoch ungewiss ist, ist — soweit eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist — eine Rückstellung auszuweisen. Dieses Verfahren entspricht Artikel 20 Absatz 1 ([1]) und Artikel 31 Absatz 1 Buchstabe bb) der Vierten Richtlinie. Ungewissheiten hinsichtlich des Zeitpunkts und der Höhe können sich z. B. aus der Entwicklung der Sanierungstechniken und aus Umfang und Art der erforderlichen Sanierungsarbeiten ergeben. In dem seltenen Fall, dass eine verlässliche Schätzung der Kosten nicht möglich ist, ist keine Verbindlichkeit auszuweisen; ein solcher Fall ist als Eventualverbindlichkeit anzusehen (siehe unter Ziffer 26).

Umweltbedingte Eventualverbindlichkeiten

5. Eventualverbindlichkeiten sind nicht in der Bilanz auszuweisen. Wenn mit nicht überwiegender Wahrscheinlichkeit eine Möglichkeit besteht, dass der Schaden in der Zukunft zu beheben ist, die Verpflichtung hierzu aber noch durch das Eintreten eines ungewissen Ereignisses bestätigt werden muss, ist im Anhang zum Jahresabschluss eine Eventualverbindlichkeit offen zu legen. Wenn nur eine entfernte Möglichkeit besteht, dass das Unternehmen umweltbedingte Aufwendungen machen muss oder dass es sich um unbedeutende Aufwendungen handelt, muss eine solche Eventualverbindlichkeit nicht angegeben werden.

Verrechnung von Verbindlichkeiten und erwarteten Rückflüssen

6. Wenn ein Unternehmen erwartet, seine im Zusammenhang mit Umweltverbindlichkeiten gemachten Aufwendungen ganz oder teilweise von dritter Seite erstattet zu bekommen, ist dieser Rückerstattungsanspruch nur dann auszuweisen, wenn es praktisch sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung erhalten wird, wenn es seine Verpflichtung erfüllt.

7. Ein erwarteter Rückfluss von dritter Seite ist nicht gegen die Umweltverbindlichkeit aufzurechnen. Er ist in der Bilanz als gesonderter Vermögenswert auszuweisen, dessen Höhe die der entsprechenden Rückstellung nicht übersteigen darf. Er darf nur dann mit der Umweltverbindlichkeit verrechnet werden, wenn ein gesetzliches Recht auf einen derartigen Nettoausweis besteht, das das Unternehmen in Anspruch nehmen will. Wenn die Verrechnung aufgrund dieser Bestimmung zulässig ist, sind die vollen Beträge der Verbindlichkeit und der erwarteten Rückerstattung im Anhang darzulegen.

8. Der erwartete Erlös aus dem Verkauf betroffener Grundstücke ist nicht gegen eine umweltschutzbedingte Verbindlichkeit aufzurechnen oder bei der Bemessung einer Rückstellung zu berücksichtigen, auch wenn eine enge Verbindung zwischen der erwarteten Veräußerung und dem Ereignis besteht, das zu der Rückstellung geführt hat.

9. Normalerweise haftet das Unternehmen für die gesamten umweltschutzbedingten Verbindlichkeiten. Wenn dies nicht zutrifft, ist lediglich der auf das Unternehmen entfallende Anteil als Umweltverbindlichkeit auszuweisen.

([1]) Hat ein Mitgliedstaat die Option des Artikels 20 Absatz 2 der Vierten Richtlinie in nationales Recht umgesetzt, so gilt diese gemäß Ziffer 20 der „Mitteilung der Kommission zu Auslegungsfragen im Hinblick auf bestimmte Artikel der Vierten und Siebten Richtlinie des Rates auf dem Gebiet der Rechnungslegung“ von 1998 auch für Aufwendungen für den Umweltschutz.

Ausweis umweltschutzbedingter Aufwendungen

10. Umweltaufwendungen sind in der Periode auszuweisen, in der sie anfallen, es sei denn, sie erfüllen die nachstehend unter Ziffer 12 dargelegten Kriterien für einen Ausweis als Vermögenswert.

11. Umweltaufwendungen, die sich auf Schäden beziehen, die in einem früheren Zeitraum eingetreten sind, können nicht als Ergebnisberichtigung früherer Jahre ausgewiesen werden; sie sind vielmehr der laufenden Rechnungsperiode zuzurechnen, d. h. der Periode, in der sie ausgewiesen werden.

Kapitalisierung von Umweltaufwendungen

12. Aufwendungen für den Umweltschutz können kapitalisiert werden, wenn sie getätigt wurden, um zukünftige Schäden zu verhindern oder zu begrenzen oder um Ressourcen zu erhalten, zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen und die in Artikel 15 Absatz 2 der Vierten Richtlinie niedergelegte Bedingung erfüllen.

13. Umweltaufwendungen, die angefallen sind, um zukünftige Schäden zu verhindern oder zu begrenzen oder um Ressourcen zu erhalten, können nur dann als Vermögenswerte ausgewiesen werden, wenn sie gemäß Artikel 15 Absatz 2 der Vierten Richtlinie dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen und wenn außerdem eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

a) die Kosten beziehen sich auf einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen, von dem erwartet wird, dass er dem Unternehmen zufließen wird und dass er die Lebensdauer, Kapazität, Sicherheit oder Wirtschaftlichkeit anderer Vermögenswerte des Unternehmens (über ihren ursprünglich angesetzten Leistungsmaßstab hinaus) erhöhen bzw. verbessern wird, oder

b) die Kosten verringern oder verhindern die im Zuge des zukünftigen Geschäftsbetriebs des Unternehmens zu erwartende Beeinträchtigung der Umwelt.

14. Wenn die oben unter den Ziffern 12 und 13 dargelegten Kriterien zum Ausweis als Vermögenswerte nicht erfüllt sind, sollten umweltbedingte Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode zugerechnet werden, in der sie anfallen. Sind die Kriterien dagegen erfüllt, sollten solche Aufwendungen kapitalisiert und zu Lasten der Gewinn- und Verlustrechnung der laufenden und einer angemessenen Zahl zukünftiger Perioden, d. h. systematisch über ihre voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

15. Umweltaufwendungen, die keinen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen, sollten nicht kapitalisiert, sondern der Gewinn- und Verlustrechnung zugerechnet werden. Ein solcher Fall liegt vor, wenn die Umweltaufwendungen im Zusammenhang stehen mit der derzeitigen oder früheren Geschäftstätigkeit des Unternehmens und mit der Wiederherstellung des vor der Schädigung gegebenen Zustands der Umwelt (z. B. Abfallbehandlung, Sanierungsarbeiten für im laufenden Betrieb entstehende Schäden oder Behebung von Umweltaltlasten aus früheren Perioden, umweltbedingte Verwaltungskosten, Umweltprüfungen).

16. Erfolgt die Anschaffung von Maschinen und Anlagen (z. B. von technischen Einrichtungen zur Überwachung bzw. Vermeidung von Luft- oder Wasserverschmutzung) oder ähnlichen Gegenständen vorwiegend aus Gründen des Umweltschutzes und um den auf diesem Gebiet bestehenden Gesetzen und Vorschriften zu genügen, und sind die oben unter den Ziffern 12 und 13 dargelegten Kriterien für den Ausweis als Vermögenswerte erfüllt, müssen solche Anschaffungen kapitalisiert werden.

17. Es gibt Fälle, in denen von den Umweltaufwendungen selbst kein für die Zukunft zu erwartender wirtschaftlicher Nutzen ausgeht und der zukünftige Gewinn stattdessen aus einem anderen, im Geschäftsbetrieb des Unternehmens genutzten Vermögenswert erwächst. Wenn als Vermögenswerte zu erfassende Umweltaufwendungen an einen anderen, bereits bestehenden Vermögenswert gebunden sind, sind sie als integraler Bestandteil dieses Vermögenswerts zu behandeln und nicht gesondert auszuweisen.

18. Es gibt Rechte und ähnliche Posten, die im Zusammenhang mit den Auswirkungen des Geschäftsbetriebs des Unternehmens auf die Umwelt erworben werden (z. B. Patente, Lizenzen, Einleitungs- bzw. Emissionsgenehmigungen). Wenn diese gemäß Artikel 9 Posten C.I.2a) und Artikel 10 Posten C.I.2a) der Vierten Richtlinie entgeltlich erworben wurden und außerdem die oben unter den Ziffern 12 und 13 dargelegten Kriterien für den Ausweis als Vermögenswerte erfüllen, müssen sie kapitalisiert und über ihre erwartete wirtschaftliche Nutzungsdauer systematisch abgeschrieben werden. Trifft dies nicht zu, sind sie entsprechend ihres Anfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen.

Wertminderung von Vermögenswerten

19. Umweltbedingte Entwicklungen oder Faktoren können zu einer Beeinträchtigung des Werts bestehender Vermögenswerte führen, z. B. im Fall der Verseuchung des Betriebsgeländes. Wenn der bei Verwertung des Geländes erzielbare Betrag unter dessen Buchwert gefallen ist, ist eine Wertberichtigung vorzunehmen. Diese ist als eine dauernde Wertminderung im Sinne von Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe c) bb) zu betrachten. Der Betrag der Wertberichtigung ist in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Rückstellungen im Sinne der oben unter Ziffer 4 gegebenen Definition dürfen gemäß Artikel 20 Absatz 3 der Vierten Richtlinie keine Wertberichtigungen zu Vermögenswerten darstellen.

20. Wenn Umweltaufwendungen wie oben unter Ziffer 17 dargelegt als integraler Teil eines anderen Vermögenswerts ausgewiesen werden, ist der gemeinsame Vermögenswert zu jedem Bilanzstichtag auf seine Verwertbarkeit und den erzielbaren Erlös hin zu überprüfen und nötigenfalls auf den erzielbaren Wert abzuschreiben.

21. Wenn der Buchwert eines Vermögenswerts bereits einen auf Umweltfaktoren zurückzuführenden Verlust an wirtschaftlichem Nutzen berücksichtigt, können spätere Aufwendungen zur Wiederherstellung des ursprünglichen wirtschaftlichen Nutzens kapitalisiert werden, aber nur soweit, dass der sich daraus ergebende neue Buchwert den erzielbaren Verwertungserlös nicht übersteigt.

Bewertung umweltschutzbedingter Verbindlichkeiten

22. Eine Umweltverbindlichkeit ist auszuweisen, wenn eine verlässliche Schätzung der Aufwendungen für die Erfüllung der Verpflichtung möglich ist.

23. Die Höhe der auszuweisenden Verbindlichkeit hat der am Bilanzstichtag bestmöglichen Schätzung der zur Abgeltung der Verpflichtung erforderlichen Aufwendungen zu entsprechen, wobei die bestehende Situation zugrunde zu legen ist und zukünftige Entwicklungen in technischer und gesetzgeberischer Hinsicht nach Maßgabe der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens zu berücksichtigen sind.

24. Die Höhe der auszuweisenden Verbindlichkeit hat der geschätzten Gesamthöhe der ihr zugrunde liegenden Verpflichtung zu entsprechen — unabhängig von dem Zeitpunkt, an dem der Betrieb ausläuft oder die Verpflichtung abzugelten ist. Ein schrittweises Ansammeln des Gesamtbetrags der Verbindlichkeit während der Dauer des Betriebs ist nach Artikel 20 Absatz 1 der Vierten Richtlinie zulässig.

25. Für die Schätzung der Höhe einer umweltschutzbedingten Verbindlichkeit gelten folgende Regeln: Wenn bei der zu bewertenden Verbindlichkeit mehrere mögliche Szenarien bestehen, ist, wie oben unter Ziffer 23 erläutert, nach dem Prinzip der bestmöglichen Schätzung vorzugehen. In den höchst seltenen Fällen, in denen es nicht möglich ist, die bestmögliche Einschätzung der Verbindlichkeit mit hinreichender Verlässlichkeit zu bestimmen, ist sie als Eventualverbindlichkeit zu betrachten und als solche im Anhang zum Jahresabschluss offen zu legen. Außerdem sind die Gründe anzugeben, aus denen keine verlässliche Schätzung vorgenommen werden konnte.

26. Außerdem sind bei der Bewertung einer umweltbedingten Verbindlichkeit folgende Aspekte zu berücksichtigen:

— die zusätzlichen Direktkosten der Maßnahmen zur Behebung des Schadens bzw. zur Vermeidung oder Begrenzung der Umweltschädigung;

— die Lohn- und Lohnnebenkosten der Mitarbeiter, von denen zu erwarten ist, dass sie einen erheblichen Teil ihrer Arbeitszeit direkt mit diesen Maßnahmen beschäftigt sein werden;

— die nach Durchführung der Maßnahmen erforderliche Überwachung;

— technologische Fortschritte, soweit anzunehmen ist, dass die Aufsichtsbehörden die neuen Technologien zulassen werden.

Rückstellungen für den Rückbau von Anlagen und die Sanierung des Betriebsgeländes

27. Aufwendungen für die Beseitigung angesammelter Nebenprodukte und Abfallstoffe, die Außerbetriebsetzung und Entfernung von Anlagen und die Sanierung des Betriebsgeländes, zu denen das Unternehmen verpflichtet ist, sind gemäß den oben unter den Ziffern 1 bis 4 dargelegten Kriterien auszuweisen. Wenn die genannten Kriterien erfüllt sind, muss die Verpflichtung zu diesen zukünftigen Aufwendungen als Umweltverbindlichkeit ausgewiesen werden.

28. Gemäß den oben unter Ziffer 24 gemachten Empfehlungen ist diese mit der Schließung bzw. Beseitigung der Anlagen und/oder der Sanierung des Betriebsgeländes verbundene Umweltverbindlichkeit zu dem Zeitpunkt auszuweisen, an dem der Geschäftsbetrieb des Unternehmens beginnt und an dem folglich auch die Verpflichtung entsteht. Der Ausweis dieser Verbindlichkeit ist nicht aufzuschieben, bis der Betrieb eingestellt oder die Anlagen geschlossen werden. Wenn eine solche Verbindlichkeit ausgewiesen wird, sind die geschätzten Aufwendungen als Teil der Kosten des betreffenden Aktivpostens zu erfassen, der demontiert bzw. beseitigt werden muss. Die kapitalisierten Aufwendungen sind dann als Teil des abschreibungsfähigen Werts dieses Vermögenswerts abzuschreiben. Während des Betriebs können zusätzliche Schäden verursacht werden; in diesem Fall entsteht die Verpflichtung des Unternehmens, den Schaden zu beheben, mit dem Eintreten der Umweltschädigung.

29. Für die abschlusstechnische Behandlung von Rückbau- und Sanierungskosten nach mehrjährigem Betrieb ist gemäß dem International Accounting Standard 37 Ziffer 14 das oben unter Ziffer 28 dargelegte Verfahren als die bevorzugte Lösung anzusehen. Diese abschlusstechnische Behandlung ist gemäß Artikel 20 Absatz 1 der Vierten Richtlinie auf jeden Fall zulässig, zusammen mit dem schrittweisen Aufbau einer Rückstellung, welche die Alternative darstellt. In diesem Fall kann das Unternehmen den Ausweis der Langzeitkosten der Außerbetriebsetzung über die Betriebszeit verteilen: jeder Rechnungsperiode wird ein Teil der Kosten als Aufwand belastet, während der jeweils angesammelte Saldo als gesonderte Verbindlichkeit ausgewiesen wird.

Diskontierung langfristiger Umweltverbindlichkeiten

30. Bei umweltschutzbedingten Verbindlichkeiten, die nicht in naher Zukunft abzugelten sind, ist ihre Bewertung zum Barwert (d. h. Diskontierung) zulässig, aber nicht vorgeschrieben [1], wenn die Verpflichtung und die Höhe und der Zeitpunkt der Zahlungen feststehen oder verlässlich ermittelt werden können. Eine Bewertung zu laufenden Kosten (also ohne Diskontierung der Schätzkosten) ist ebenfalls zulässig. Bei einer wesentlichen Wirkung des Zinseffektes jedoch, muss die Bewertung zukünftiger Umweltverbindlichkeiten zum Barwert als die angemessenere Lösung gelten.

31. Die gewählte Methode ist im Anhang zum Jahresabschluss offen zu legen. Die Schätzung der anfallenden Kosten sollte sich auf einen standortspezifischen Plan für die Aufräum- und Sanierungsarbeiten stützen. Die Höhe und der Zeitpunkt der Zahlungen ist aufgrund objektiver und nachprüfbarer Informationen anzusetzen.

32. Die Schätzung der undiskontierten Cash-flows sollte den Beträgen entsprechen, von denen zu erwarten ist, dass sie zum Zeitpunkt der Abgeltung gezahlt werden (unter Berücksichtigung der geschätzten Inflation); ihre Berechnung sollte aufgrund ausdrücklich dargelegter, vom Rückbau- und Sanierungsplan ausgehender Annahmen erfolgen, so dass ein sachkundiger Dritter die Berechnung überprüfen und die geschätzten Cash-flows bestätigen kann.

[1] Nach dem International Accounting Standard 37 Ziffer 45 ist Diskontierung vorgeschrieben, wenn die Auswirkungen des Zinseffektes wesentlich sind.

33. Wenn ein Unternehmen zur Bewertung seiner Umweltverbindlichkeiten die Diskontierung nutzt, muss dies auf durchgängige Weise geschehen. Alle Vermögenswerte, die sich auf den vollständigen oder teilweisen Rückfluss einer auf diskontierter Grundlage bewerteten Verbindlichkeit beziehen, müssen ebenfalls diskontiert werden. Außerdem ist, wenn die Verbindlichkeiten auf diskontierter Grundlage bewertet werden, der bei Verwertung erzielbare Erlös der Vermögenswerte ebenfalls aufgrund des diskontierten Cash-flows zu bewerten.

34. Eine Bewertung zum Barwert erfordert die Festlegung des Abzinsungssatzes und Informationen über die Faktoren, die die Zeitpunkte und die Beträge der für die Schätzung erforderlichen Cash-flows beeinflussen können. Abgesehen davon ist die Höhe der Verbindlichkeit alljährlich zu überprüfen und bei Änderungen in den zugrundegelegten Annahmen entsprechend anzupassen.

4. **OFFENLEGUNG**

1. Mit dem Umweltschutz zusammenhängende Aspekte sind offen zu legen, sofern sie einen wesentlichen Einfluss auf das finanzielle Ergebnis oder den finanziellen Status des betreffenden Unternehmens haben. Die Offenlegung hat je nach Art des Einzelpostens im Lagebericht bzw. konsolidierten Lagebericht oder im Anhang zum Jahresabschluss bzw. konsolidierten Abschluss zu erfolgen. Nachstehende Ziffern 2, 5 und 6 behandeln die Offenlegung von Posten im Lagebericht bzw. konsolidierten Lagebericht oder im Anhang. Ziffern 3 und 4 betreffen die Offenlegung in der Bilanz.

Offenlegung im Lagebericht und konsolidierten Lagebericht

2. Sind Umweltschutzaspekte für das finanzielle Ergebnis und den finanziellen Status des Unternehmens oder seine Entwicklung von Bedeutung, so sind auf der Grundlage der in Artikel 46 Absatz 1 und 2 der Vierten Richtlinie und Artikel 36 Absatz 1 und 2 der Siebten Richtlinie niedergelegten Bestimmungen über den Inhalt des Lageberichts und des konsolidierten Lageberichts diese Aspekte in dem entsprechenden Bericht zu beschreiben und die sich darauf beziehenden Reaktionen des Unternehmens darzustellen. Hierbei ist auch ein angemessener Überblick über die Entwicklung der Geschäftstätigkeit und der Finanzlage des Unternehmens zu geben, soweit sich Umweltschutzaspekte direkt hierauf auswirken können. Zu diesem Zweck wird empfohlen, folgende Informationen offen zu legen:

   a) die allgemeine Umweltstrategie des Unternehmens und die von ihm beschlossenen Umweltschutzprogramme, insbesondere hinsichtlich spezifischer Maßnahmen zur Verhütung von Umweltschäden. Für die Adressaten des Lageberichts ist es wichtig, sich vergewissern zu können, in welchem Maße der Umweltschutz ein Bestandteil der Politik und der Aktivitäten des Unternehmens ist. Gegebenenfalls könnte hier auch auf die Einführung eines Umweltschutzsystems und die sich daraus ergebende Übereinstimmung mit einschlägigen Normen und Zertifizierungen verwiesen werden;

   b) die auf wesentlichen Gebieten des Umweltschutzes erzielten Fortschritte. Diese Information ist besonders nützlich, wenn die Leistungen des Unternehmens in Bezug auf bestimmte, quantifizierte Ziele (z. B. Emissionen in den letzten fünf Jahren) objektiv und transparent dargestellt sind und auch erkennbar ist, aus welchen Gründen möglicherweise erhebliche Abweichungen aufgetreten sind;

   c) inwieweit im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften oder in Bezug auf zukünftige, im Wesentlichen bereits verabschiedete rechtliche Bestimmungen vom Unternehmen die erforderlichen Umweltschutzmaßnahmen durchgeführt wurden bzw. derzeit durchgeführt werden;

   d) gegebenenfalls und je nach Art und Umfang des Geschäftsbetriebs des Unternehmens sowie der Art der für das Unternehmen relevanten Umweltfragen, Informationen über umweltbezogene Unternehmensdaten wie Energie-, Material- und Wasserverbrauch, Emissionen, Abfallentsorgung usw.

      Diese Informationen könnten nützlicherweise in Form quantitativer öko-Effizienz-Indikatoren gegeben werden, die gegebenenfalls nach Geschäftsbereichen aufgeschlüsselt werden sollten. Besonders relevant sind in absoluten Zahlen ausgedrückte quantitative Angaben über Emissionen und Energie-, Material- und Wasserverbrauch in der Berichtsperiode, jeweils mit Vergleichswerten für die vorausgegangene Periode ([1]). Die Daten sind vorzugsweise in physikalischen Einheiten und nicht in Geld auszudrücken; zum besseren Verständnis ihrer relativen Bedeutung und Entwicklung könnten wertmäßige Angaben in Beziehung gesetzt werden zu Größen, die in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung erscheinen;

   e) wenn das Unternehmen einen separaten Umweltbericht herausgibt, der detailliertere Angaben und zusätzliche quantitative oder qualitative Umweltinformationen enthält, einen Hinweis auf diesen Bericht. Wenn der Umweltbericht die unter Buchstabe d) erwähnten Informationen enthält, könnten auch eine kurze Darstellung der Sachlage sowie der Hinweis gegeben werden, dass sich weitere einschlägige Informationen im Umweltbericht befinden. Die in einem getrennten Umweltbericht gemachten Angaben haben mit den entsprechenden Informationen im Lagebericht und im Jahresabschluss des Unternehmens übereinzustimmen. Ist der Umweltbericht einer Prüfung durch externe Stellen unterworfen worden, so ist dies im Lagebericht anzugeben. Es ist wichtig, die Adressaten des Lageberichts darüber zu unterrichten, ob der Umweltbericht objektive, extern nachprüfbare Daten enthält oder nicht.

([1]) Die Europäische Kommission beteiligt sich als Partner an dem vom World Business Council of Sustainable Development entwickelten Projekt „Eco-efficiency indicators and reporting" (Öko-Effizienz-Indikatoren im Berichtwesen der Unternehmen). Ziel dieses Projekts ist es, standardisierte Öko-Effizienz-Indikatoren zu entwickeln, von denen einige (sog. „core indicators") für alle Unternehmen relevant sein sollen.

Umfang und Abgrenzung der berichterstattenden Einheit sollten nach Möglichkeit im Lagebericht und in dem separaten Umweltbericht gleich sein. Wenn dies nicht der Fall ist, sollte dies im Umweltbericht klar beschrieben sein, so dass erkennbar ist, inwieweit die im Umweltbericht erfasste Einheit derjenigen entspricht, auf die sich der Lagebericht bezieht. Vorzugsweise sollten weiterhin das Datum und der Berichtszeitraum eines getrennten Umweltberichts mit denen des Lageberichts übereinstimmen.

Offenlegung in der Bilanz

3. Umweltbedingte Rückstellungen sind in der Bilanz unter dem Posten „Sonstige Rückstellungen" auszuweisen. Nach Artikel 4 der Vierten Richtlinie ist eine weitere Untergliederung der in den Artikeln 9, 10 und 23 bis 26 vorgesehenen Posten gestattet, sofern die Gliederung der Schemata eingehalten wird. Die Mitgliedstaaten können eine solche weitere Untergliederung vorschreiben.

4. Bei wesentlichen umweltbedingten Rückstellungen ist es zweckmäßiger, sie in der Bilanz getrennt auszuweisen. Anderenfalls sollten sie — soweit sie wesentlich sind — gemäß Artikel 42 der Vierten Richtlinien und Artikel 29 Absatz 1 der Siebenten Richtlinie im Anhang zum Jahresabschluss bzw. konsolidierten Abschluss gesondert offen gelegt werden.

Offenlegung im Anhang zum Jahresabschluss bzw. konsolidierten Jahresabschluss

5. In Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Vierten und Siebenten Richtlinie sind im Anhang zum Jahresabschluss folgende Angaben zu machen:

   a) die Beschreibung der auf die umweltbezogenen Posten angewendeten Bewertungsmethoden sowie die Methoden zur Berechnung der Wertberichtigungen als Teil der nach Artikel 43 Absatz 1 Ziffer 1 der Vierten Richtlinie und Artikel 34 Absatz 1 der Siebenten Richtlinie vorgeschriebenen Angaben,

   b) die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten außerordentlichen Umweltaufwendungen, gemäß Artikel 29 der Vierten Richtlinie und Artikel 17 der Siebenten Richtlinie,

   c) nicht in der Bilanz selbst ausgewiesene Informationen und Detailangaben zum Posten „sonstige Rückstellungen", entsprechend den oben unter Ziffer 4 gegebenen Empfehlungen,

   d) umweltbedingte Eventualverbindlichkeiten gemäß Artikel 43 Absatz 1 Ziffer 7 der Vierten Richtlinie und Artikel 34 Absatz 7 der Siebenten Richtlinie, mit ausreichend detaillierten Beschreibungen, um den Charakter dieser Eventualverbindlichkeiten verständlich zu machen. Wenn erhebliche Bewertungsprobleme bestehen, die es unmöglich machen, die Höhe einer Umweltverbindlichkeit einzuschätzen, sollte dieser Umstand unter Erklärung der Gründe für die Ungewissheit und nach Möglichkeit auch mit Angaben über die Bandbreite der möglichen Ergebnisse offen gelegt werden.

6. Zusätzlich zu den Vorschriften der Vierten und Siebenten Richtlinie sind im Anhang zum Jahresabschluss die folgenden Angaben zu machen:

   a) für jede wesentliche Umweltverbindlichkeit eine Beschreibung der Art der Verbindlichkeit und Angaben über die Zeit und die Bedingungen ihrer Abgeltung. Eine Erklärung des Schadens und der Gesetze oder Vorschriften, die seine Behebung oder die Durchführung oder Entwicklung von Vorbeugungsmaßnahmen verlangen. Wenn sich Art und Bedingungen der Posten hinreichend ähnlich sind, können diese Informationen in zusammengefasster Form offen gelegt werden. Wenn die Höhe der Kosten aufgrund einer Bandbreite verschiedener Beträge geschätzt wurde, sollte die Herleitung der Schätzung beschrieben werden, wobei anzugeben wäre, welche möglicherweise zu erwartenden Änderungen in den Rechtsvorschriften oder der verfügbaren Technologie sich in den unterschiedlichen Beträgen niederschlagen,

   b) in den Fällen, in denen die Barwertmethode angewendet wurde und bei denen die Auswirkung der Diskontierung wesentlich war, sollte jeweils der undiskontierte Betrag der Verbindlichkeit und der angewendete Abzinsungssatz offen gelegt werden,

   c) die Rechnungslegungspolitik des Unternehmens hinsichtlich der langfristig zu erwartenden Kosten für Stilllegung, Rückbau der Anlagen und Sanierung des Betriebsgeländes. Wenn das Unternehmen eine Rückstellung schrittweise aufbaut (siehe Ziffer 29 in Abschnitt 3), die volle Höhe der Rückstellung, die benötigt würde, um all diese langfristig anfallenden Kosten abzudecken. Die nachstehend unter Ziffer 6 Buchstaben d) und e) dargelegten Empfehlungen hinsichtlich der Offenlegung der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten und der kapitalisierten Umweltaufwendungen sollten dabei ebenfalls berücksichtigt werden,

   d) die Gesamthöhe der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Umweltaufwendungen und die betreffende Berechnungsgrundlage. Sofern sachdienlich, eine detaillierte Aufgliederung der von dem Unternehmen als Umweltaufwendungen bezeichneten Posten, bei der Art und Umfang des Geschäftsbetriebs des Unternehmens sowie die für das Unternehmen relevanten Umweltaspekte angemessen berücksichtigt sind. Soweit möglich und sinnvoll, empfiehlt sich eine Aufschlüsselung dieser Umweltaufwendungen nach den in Abschnitt 4 Ziffer 2 genannten Sachbereichen,

   e) die Gesamthöhe der Umweltaufwendungen, die im Laufe des Berichtszeitraums kapitalisiert wurden, soweit eine verlässliche Schätzung möglich ist. Gegebenenfalls ist auch darzulegen, welcher Teil des Gesamtbetrags sich auf die Beseitigung bereits entstandener umweltschädigender Stoffe bezieht und welcher Teil auf zusätzliche Aufwendungen für die zur Verringerung der Umweltbelastung durchgeführte Anpassung von Produktionseinrichtungen und -verfahren entfällt (dies bezieht sich auf Techniken und Verfahren zur Verhütung von Umweltverschmutzung). Soweit möglich und sinnvoll, empfiehlt sich auch bei diesen Umweltaufwendungen eine Aufschlüsselung nach den in Abschnitt 4 Ziffer 2 genannten Sachbereichen,

f) soweit bedeutend, sollten die Kosten von Geldbußen oder Strafen wegen Nichtbefolgung von Umweltvorschriften und Entschädigungszahlungen an Dritte — z. B. wegen erlittener Verluste oder Schädigungen durch Umweltaltlasten — gesondert offen gelegt werden, sofern sie nicht bereits als außerordentliche Posten getrennt ausgewiesen sind. Diese Aufwendungen stehen zwar im Zusammenhang mit den Einwirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt, sie dienen aber nicht dazu, Umweltschäden zu vermeiden, zu begrenzen oder zu beheben, so dass es angebracht ist, sie getrennt von den eigentlichen Umweltaufwendungen auszuweisen,

g) die vom Unternehmen erhaltenen oder ihm zustehenden', im Zusammenhang mit Umweltschutzmaßnahmen gewährten staatlichen Anreize unter Angabe der an die einzelnen Posten geknüpften Bedingungen, wobei ähnliche Fälle zusammengefasst werden können. Dabei sollte auch dargelegt werden, wie diese Anreize in der Rechnungslegung berücksichtigt sind.