ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 30ής Μαΐου 2001

σχετικά με τη λογιστική καταχώρηση, την εκτίμηση και τη γνωστοποίηση των περιβαλλοντικών πτυχών στους ετήσιους λογαριασμούς και στις ετήσιες εκθέσεις των εταιρειών

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό Ε(2001) 1495]

(2001/453/ΕΚ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 211,

την τέταρτη οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, που βασίζεται στο άρθρο 54 παράγραφος 3 στοιχείο ζ) της συνθήκης για τους ετήσιους λογαριασμούς ορισμένων μορφών εταιρειών [1], όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 1999/60/ΕΚ [2],

την έβδομη οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, που βασίζεται στο άρθρο 54 παράγραφος 3 στοιχείο ζ) της συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς [3], όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 90/605/ΕΟΚ [4],

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Το 1992 η Επιτροπή δημοσίευσε το πέμπτο πρόγραμμα δράσης της για το περιβάλλον με τίτλο «Προς την αειφόρο ανάπτυξη» [COM(92)23] [5], που περιέχει προτάσεις για την προστασία του περιβάλλοντος, μεταξύ των οποίων μια κοινοτική πρωτοβουλία στον τομέα της λογιστικής. Η πρωτοβουλία αυτή πρέπει να αφορά κατά κύριο λόγο τους τρόπους και τα μέσα με τα οποία οι επιχειρήσεις γνωστοποιούν πληροφορίες για τα χρηματοοικονομικά ζητήματα που σχετίζονται με το περιβάλλον. Για την επίτευξη των στόχων του προγράμματος πρέπει, μεταξύ άλλων, να δοθεί μεγαλύτερη προσοχή στα χρηματοοικονομικά ζητήματα. Οι επιχειρήσεις ευαισθητοποιούνται περισσότερο στα περιβαλλοντικά θέματα εάν υποχρεώνονται να λαμβάνουν υπόψη τις περιβαλλοντικές δαπάνες και κινδύνους. Το 2001 η Επιτροπή ενέκρινε μια ανακοίνωση σχετικά με το έκτο πρόγραμμα δράσης για το περιβάλλον [COM(2001) τελικό της 24ης Ιανουαρίου 2001].

(2) Η συνθήκη του Άμστερνταμ αναγνώρισε ότι βασικό στοιχείο για την προώθηση της αειφόρου ανάπτυξης (άρθρο 6 της συνθήκης ΕΚ) είναι η αρχή της ενσωμάτωσης των περιβαλλοντικών απαιτήσεων στις άλλες πολιτικές. Για την υλοποίηση του στόχου αυτού, το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο του Κάρντιφ ενέκρινε μια στρατηγική για την ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών στόχων σε όλες τις κοινοτικές πολιτικές και δράσεις. Τη στρατηγική αυτή επιβεβαίωσε και επεξεργάστηκε περαιτέρω το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Βιέννης, το οποίο κάλεσε το Συμβούλιο Εσωτερικής Αγοράς να εξετάσει τους τρόπους με τους οποίους μπορεί να επιτευχθεί αυτή η ενσωμάτωση.

(3) Το 1999, η Επιτροπή εξέδωσε μια ανακοίνωση για την εσωτερική αγορά και το περιβάλλον [στις 8 Ιουνίου 1999 (COM(99)263)], προκειμένου να συμβάλει στην αμοιβαία στήριξη και ενίσχυση των πολιτικών για το περιβάλλον και την ενιαία αγορά, αξιοποιώντας παράλληλα τις μεταξύ τους συνέργιες. Στην ανακοίνωση αυτή, εντοπίζονται συγκεκριμένοι τομείς της πολιτικής για την ενιαία αγορά στους οποίους η Επιτροπή θα προσπαθήσει να ενσωματώσει περισσότερο την περιβαλλοντική πολιτική, και προτείνονται περαιτέρω μέτρα, όπως ιδίως η έκδοση σύστασης για την παρουσίαση των περιβαλλοντικών ζητημάτων στις οικονομικές καταστάσεις. Η σύσταση αυτή εντάσσεται επίσης στο πλαίσιο του εγγράφου που δημοσιεύτηκε το Νοέμβριο του 1995 από το συμβουλευτικό φόρουμ λογιστικής σχετικά με την ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών θεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις (έγγραφο XV/6004/94).

(4) Η έλλειψη σαφών κανόνων έχει συμβάλει στη δημιουργία μιας κατάστασης στην οποία τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη, ρυθμιστικές αρχές, επενδυτές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και το κοινό, γενικότερα, θεωρούν ότι τα στοιχεία που γνωστοποιούν οι επιχειρήσεις σχετικά με το περιβάλλον είναι είτε απρόσφορα είτε αναξιόπιστα. Οι επενδυτές πρέπει να γνωρίζουν τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν τα περιβαλλοντικά ζητήματα. Οι ρυθμιστικές αρχές έχουν συμφέρον να παρακολουθούν την εφαρμογή των περιβαλλοντικών ρυθμίσεων και το κόστος τους. Ωστόσο, η εκούσια γνωστοποίηση περιβαλλοντικών στοιχείων στους ετήσιους λογαριασμούς και τις ετήσιες εκθέσεις των εταιρειών εξακολουθεί να είναι περιορισμένη, παρόλο που φαίνεται ότι οι εταιρείες αντιμετωπίζουν συχνά αυξανόμενες περιβαλλοντικές δαπάνες για την πρόληψη της ρύπανσης και για εξοπλισμούς καθαρισμού, καθώς και για συστήματα ελέγχου και επεξεργασίας απορριμμάτων, ιδίως εκείνες που δραστηριοποιούνται σε κλάδους με σημαντικές επιπτώσεις στο περιβάλλον.

[1] ΕΕ L 222 της 14.8.1978, σ. 11.
[2] ΕΕ L 162 της 26.6.1999, σ. 65.
[3] ΕΕ L 193 της 18.7.1983, σ. 1.
[4] ΕΕ L 317 της 16.11.1990, σ. 60.
[5] ΕΕ C 138 της 17.5.1993, όπως τροποποιήθηκε τελευταία από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο με την απόφαση αριθ. 2179/98/ΕΚ της 24.9.1998 (ΕΕ L 275 της 10.10.1998).

(5) Η έλλειψη εναρμονισμένων κατευθυντήριων γραμμών για την ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών πτυχών στις οικονομικές καταστάσεις καθιστά δυσχερείς τις συγκρίσεις μεταξύ επιχειρήσεων. Στις περισσότερες περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις γνωστοποιούν πληροφορίες για το περιβάλλον, η αξία των πληροφοριών αυτών είναι περιορισμένη λόγω της έλλειψης κοινών και αναγνωρισμένων κανόνων γνωστοποίησης που θα περιλάμβαναν κατάλληλους ορισμούς και έννοιες για την αντιμετώπιση περιβαλλοντικών ζητημάτων. Οι πληροφορίες γνωστοποιούνται συχνά με μη εναρμονισμένους τρόπους που ποικίλλουν ανάλογα με την επιχείρηση ή/και τις περιόδους αναφοράς, αντί να γνωστοποιούνται με ολοκληρωμένο και συνεπή τρόπο σε όλους τους ετήσιους λογαριασμούς και τις ετήσιες εκθέσεις.

(6) Οι δαπάνες συγκέντρωσης και δημοσίευσης περιβαλλοντικών πληροφοριών, καθώς και ο ευαίσθητος ή εμπιστευτικός χαρακτήρας που μπορεί να έχουν σε ορισμένες περιπτώσεις οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται συχνά αποτρεπτικοί παράγοντες για τη γνωστοποίηση περιβαλλοντικών δεδομένων στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών. Παρόλα αυτά, δεν παύει να είναι αναγκαία η προώθηση της γνωστοποίησης περιβαλλοντικών πληροφοριών. Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διαθέτουν πληροφορίες για τις επιπτώσεις των περιβαλλοντικών κινδύνων και οφειλών στη χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας, για τη στάση της τελευταίας σε θέματα περιβάλλοντος και για τις περιβαλλοντικές επιδόσεις της, στο βαθμό που μπορεί να έχουν συνέπειες για τη χρηματοοικονομική ευρωστία της εταιρείας.

(7) Παρόλο που το ευρωπαϊκό νομοθετικό πλαίσιο σχετικά με την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών δεν αναφέρεται ρητά στα περιβαλλοντικά ζητήματα, ισχύουν οι γενικές αρχές και διατάξεις της τέταρτης και έβδομης οδηγίας για το δίκαιο των εταιρειών (οδηγίες 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ, αντίστοιχα).

(8) Στο πλαίσιο της λογιστικής στρατηγικής [1] που υιοθέτησε το 1995, η Επιτροπή επιδιώκει την ολοκλήρωση της ευρωπαϊκής εναρμόνισης στο λογιστικό τομέα μέσα στο ευρύτερο πλαίσιο της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή παρέσχε την υποστήριξή της στις εργασίες της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), η οποία, με τη σειρά της, έθεσε ως στόχο την ανάπτυξη μιας σειράς βασικών διεθνών λογιστικών προτύπων (IAS). Η Επιτροπή έχει δεσμευτεί να εργαστεί για τη διατήρηση συνέπειας μεταξύ της ευρωπαϊκών κανόνων για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, αφενός, και των διεθνών λογιστικών προτύπων που ανέπτυξε η IASC, αφετέρου.

(9) Η IASC έχει δημοσιεύσει διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα που περιέχουν κανόνες και λογιστικές αρχές για την αντιμετώπιση των περιβαλλοντικών ζητημάτων. Παρόλα αυτά, ελάχιστοι είναι οι κανόνες που σχετίζονται άμεσα με τα ζητήματα αυτά και δεν υπάρχει ειδικό διεθνές λογιστικό πρότυπο που αφορά αποκλειστικά τα περιβαλλοντικά ζητήματα.

(10) Η σύσταση εκπονήθηκε προκειμένου να υποστηριχθούν οι πολιτικές που συνδέονται με την ενιαία αγορά και να συμβάλει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λαμβάνουν κατάλληλες και συγκρίσιμες πληροφορίες για τα περιβαλλοντικά ζητήματα, ενισχύοντας έτσι τις κοινοτικές πρωτοβουλίες στον τομέα της προστασίας του περιβάλλοντος. Η Επιτροπή πιστεύει ότι πρέπει να διευκολυνθεί η περαιτέρω εναρμόνιση σχετικά με το είδος των πληροφοριών για τα περιβαλλοντικά ζητήματα που πρέπει να γνωστοποιούνται με τους ετήσιους λογαριασμούς και τις ετήσιες εκθέσεις των εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Πρέπει επίσης να βελτιωθούν η ποιότητα, η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των περιβαλλοντικών δεδομένων που περιέχονται στους ετήσιους λογαριασμούς και τις ετήσιες εκθέσεις των εταιρειών. Για την επίτευξη των στόχων αυτών, και δεδομένης της σημασίας που αποδίδει η Ευρωπαϊκή Ένωση στα περιβαλλοντικά ζητήματα, η Επιτροπή αποσκοπεί στη διευκρίνιση των υφισταμένων κανόνων και στην παροχή περισσότερο εξειδικευμένων κατευθυντήριων οδηγιών σχετικά με τη λογιστική καταχώρηση, την εκτίμηση και τη γνωστοποίηση των περιβαλλοντικών ζητημάτων στους ετήσιους λογαριασμούς και τις ετήσιες εκθέσεις των εταιρειών.

(11) Η σύσταση αναγνωρίζει ότι αναπτύσσεται βαθμιαία μια τάση για τη δημοσίευση χωριστών περιβαλλοντικών εκθέσεων, ιδίως από εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε τομείς με σημαντικές περιβαλλοντικές επιπτώσεις. Η παρούσα σύσταση δεν αποσκοπεί να εξηγήσει τους λόγους στους οποίους οφείλεται η τάση αυτή. Διαπιστώνει, ωστόσο, ότι οι διάφορες ομάδες εμπλεκόμενων μερών έχουν διαφορετικές ανάγκες ενημέρωσης ή τις κατατάσσουν σε διαφορετική σειρά σπουδαιότητας. Η δημοσίευση χωριστών περιβαλλοντικών εκθέσεων καλύπτει την ανάγκη ενημέρωσης των ομάδων μετόχων που ικανοποιήθηκαν εν μέρει μόνον από τις πληροφορίες των ετήσιων λογαριασμών και των ετήσιων εκθέσεων. Για το λόγο αυτό, ο επιδιωκόμενος στόχος είναι η εξασφάλιση περισσότερης ομοιογένειας, μεγαλύτερης συνοχής και στενότερης διασύνδεσης μεταξύ των χωριστών περιβαλλοντικών εκθέσεων, αφενός, και των ετήσιων λογαριασμών και των ετήσιων εκθέσεων, αφετέρου. Σκοπός της παρούσας σύστασης είναι η προώθηση του στόχου αυτού με την ενσωμάτωση στους ετήσιους λογαριασμούς και τις ετήσιες εκθέσεις περιβαλλοντικών πληροφοριών που θα συμπληρώνουν τις πιο λεπτομερείς και εκτεταμένες χωριστές περιβαλλοντικές εκθέσεις.

(12) Η γνωστοποίηση κατάλληλων στοιχείων θεωρείται βασικός παράγοντας για τη διαφάνεια της ενημέρωσης. Οι γνωστοποιούμενες πληροφορίες είναι κατάλληλες εάν επηρεάζουν την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Η παρούσα σύσταση δεν επιδιώκει να επιβάλλει επαχθείς και αδικαιολόγητες υποχρεώσεις στους αρμόδιους για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Αποσκοπεί στην παροχή διεξοδικών κατευθυντήριων οδηγιών όσον αφορά τη γνωστοποίηση των πληροφοριών και καθορίζει ποια είναι τα σημαντικά στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται για να εξασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκρισης και η συνέπεια των πληροφοριών που παρέχονται σχετικά με το περιβάλλον. Αυτό αφορά ιδιαίτερα την αναφορά στο προσάρτημα των

[1] «Λογιστική εναρμόνιση: μια νέα στρατηγική έναντι της διεθνούς εναρμόνισης», ανακοίνωση της Επιτροπής, [COM 95(508)], 14 Νοεμβρίου 1995.

λογαριασμών περιβαλλοντικών εξόδων που είτε καταχωρούνται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως είτε κεφαλαιοποιούνται, των εξόδων για πρόστιμα και χρηματικές ποινές λόγω μη συμμόρφωσης με τις περιβαλλοντικές ρυθμίσεις, καθώς και των αποζημιώσεων σε τρίτους, σύμφωνα με το σημείο 6 του τμήματος 4 του παραρτήματος της παρούσας σύστασης. Η γνωστοποίηση στην ετήσια έκθεση κατάλληλων πληροφοριών για τις περιβαλλοντικές πτυχές, στο βαθμό που οι πληροφορίες αυτές σχετίζονται με τα αποτελέσματα και τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης ή την ανάπτυξή της, αναλύεται ειδικότερα στο σημείο 2 του τμήματος 4 του παραρτήματος.

(13) Για να είναι αποτελεσματικές οι συστάσεις για τη γνωστοποίηση στοιχείων πρέπει να συμπληρώνονται με πρόσφορους ορισμούς των χρησιμοποιούμενων εννοιών. Για το λόγο αυτό, η σύσταση περιλαμβάνει ένα κεφάλαιο με ορισμούς.

(14) Η παρούσα σύσταση αποσκοπεί να παρουσιάσει κατευθύνσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της τέταρτης και της έβδομης οδηγίας (78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ, αντίστοιχα) στα περιβαλλοντικά ζητήματα. Στο πλαίσιο αυτό, προτείνονται ορισμένοι λογιστικοί χειρισμοί που έχουν ως σκοπό να επιτρέψουν την παροχή πιο ουσιαστικών πληροφοριών για τα περιβαλλοντικά ζητήματα από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που ενθαρρύνει συγκεκριμένες λύσεις, η προσέγγιση αυτή δεν επιδιώκει να καταργήσει τη δυνατότητα εναλλακτικών χειρισμών στις περιπτώσεις που αυτό επιτρέπεται από τις οδηγίες. Στο πλαίσιο αυτό λαμβάνεται επίσης υπόψη η ερμηνευτική ανακοίνωση της Επιτροπής του 1997 σχετικά με ορισμένα άρθρα της τέταρτης και έβδομης λογιστικής οδηγίας [1] και το έγγραφο που εξέδωσε το Νοέμβριο του 1995 το συμβουλευτικό φόρουμ λογιστικής σχετικά με τα περιβαλλοντικά ζητήματα στις οικονομικές καταστάσεις (έγγραφο XV/6004/94).

(15) Η σύσταση έχει ως βάση αναφοράς διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα που έχει δημοσιεύσει η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) και που αφορούν ειδικότερα τα περιβαλλοντικά ζητήματα, όπως ιδίως το ΔΛΠ 36 (μείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού), το ΔΛΠ 37 (προβλέψεις, υπό αίρεση στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) και το ΔΛΠ 38 (ασώματες ακινητοποιήσεις). Οι διατάξεις της παρούσας σύστασης είναι καταρχήν συνεπείς με αυτά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, εκτός εάν υπάρχει διαφορετική ένδειξη.

(16) Η σύσταση είναι επίσης επηρεασμένη από τη θέση σχετικά με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση πληροφοριών για τις περιβαλλοντικές δαπάνες και οφειλές, την οποία εκπόνησε η ομάδα εργασίας των Ηνωμένων Εθνών για τα διεθνή πρότυπα λογιστικής και οικονομικών καταστάσεων [2].

(17) Όπως αναφέρεται ανωτέρω στις αιτιολογικές σκέψεις 14 έως 16, έχουν καταρτιστεί ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές σε κοινοτικό και διεθνές επίπεδο για να ληφθεί υπόψη η ανάγκη ενσωμάτωσης των περιβαλλοντικών ζητημάτων στις οικονομικές καταστάσεις. Η παρούσα σύσταση έχει εκπονηθεί με βάση αυτές τις γραμμές, ενώ ταυτόχρονα επιδιώκεται η δημιουργία κατάλληλου κοινοτικού πλαισίου για νέες βελτιώσεις. Η Επιτροπή πιστεύει ότι για να εκπληρωθούν οι στόχοι της σύστασης, απαιτείται η ενεργός συμμετοχή των κρατών μελών. Η Επιτροπή ενθαρρύνει, λοιπόν, τα κράτη μέλη να λάβουν μέτρα σε εθνικό επίπεδο. Επιπλέον, είναι πιθανό ότι οι συζητήσεις για τους τρόπους βελτίωσης της σημερινής κατάστασης θα συνεχιστούν σε διεθνές επίπεδο,

ΣΥΝΙΣΤΑ:

Τα κράτη μέλη:

1. Εξασφαλίζουν ότι κατά τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία έγκρισης της παρούσας σύστασης και για όλες τις μελλοντικές λογιστικές περιόδους, οι εταιρείες που διέπονται από την τέταρτη και έβδομη οδηγία για το δίκαιο των εταιρειών (οδηγίες 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ, αντίστοιχα) εφαρμόζουν τις διατάξεις που περιέχονται στο παράρτημα της παρούσας σύστασης κατά την κατάρτιση των ετήσιων και ενοποιημένων λογαριασμών, της ετήσιας έκθεσης και της ενοποιημένης ετήσιας έκθεσης.
2. Λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα για να διευκολύνουν την εφαρμογή της παρούσας σύστασης.
3. Κοινοποιούν στην Επιτροπή τα μέτρα που έλαβαν.

Βρυξέλλες, 30 Μαΐου 2001.

Για την Επιτροπή

Frederik BOLKESTEIN

Μέλος της Επιτροπής

[1] ΕΕ C 143 της 21.1.1998.

[2] ISAR — Tb/B/COM.2/ISAR/3, 12 Μαρτίου 1998.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. **ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

1. Η σύσταση περιορίζεται στις πληροφορίες που παρέχουν οι επιχειρήσεις στους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς τους και στις ετήσιες εκθέσεις και στις ετήσιες ενοποιημένες εκθέσεις τους σχετικά με περιβαλλοντικά ζητήματα. Δεν αφορά τη δημοσίευση ειδικών εκθέσεων, όπως οι περιβαλλοντικές εκθέσεις, εκτός από τις περιπτώσεις όπου θεωρείται σκόπιμο να εναρμονιστούν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις με τις χωριστές περιβαλλοντικές εκθέσεις για να εξασφαλιστεί η συνέπεια των πληροφοριών που γνωστοποιούνται με αυτές.

2. Η σύσταση αφορά τις απαιτήσεις σχετικά με τη λογιστική καταχώρηση, την εκτίμηση και τη γνωστοποίηση των περιβαλλοντικών εξόδων, των περιβαλλοντικών οφειλών και κινδύνων και των σχετικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα που επηρεάζουν ή ενδέχεται να επηρεάσουν τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

3. Η σύσταση διευκρινίζει επίσης το είδος των περιβαλλοντικών πληροφοριών που είναι σκόπιμο να γνωστοποιούνται στους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς ή/και στην ετήσια και την ενοποιημένη ετήσια έκθεση όσον αφορά τη θέση της εταιρείας σε θέματα περιβάλλοντος και τις περιβαλλοντικές της επιδόσεις, στο βαθμό που μπορεί να έχουν συνέπειες για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας. Η σύσταση ισχύει τόσο για τους λογαριασμούς μεμονωμένων εταιρειών όσο και για τους ενοποιημένους λογαριασμούς, τους οποίους οι γνωστοποιήσεις πρέπει να καλύπτουν πλήρως. Οι απαιτήσεις λογιστικής καταχώρησης και αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια σε όλες τις μονάδες που περιλαμβάνονται στο πεδίο της ενοποίησης.

4. Η σύσταση ισχύει για όλες τις επιχειρήσεις που διέπονται από την τέταρτη και έβδομη οδηγία για το δίκαιο των εταιρειών, έχοντας υπόψη τις απαλλαγές που επιτρέπεται να προβλέψουν τα κράτη μέλη για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 11 και 27 της τέταρτης οδηγίας.

5. Παρά το γεγονός ότι οι ειδικές λογιστικές απαιτήσεις για τις τράπεζες, τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρείες αποτελούν αντικείμενο χωριστών οδηγιών ([1]), η παρούσα σύσταση ισχύει επίσης για τις τράπεζες, τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές εταιρείες, δεδομένου ότι οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των περιβαλλοντικών ζητημάτων δεν διαφέρουν γι' αυτές τις μορφές των εταιρειών.

2. **ΟΡΙΣΜΟΙ**

1. Για τους σκοπούς της παρούσας σύστασης, ο όρος περιβάλλον αναφέρεται στο φυσικό ενσώματο περιβάλλον και περιλαμβάνει τον αέρα, το νερό, τη γη, τη χλωρίδα, την πανίδα και τους μη ανανεώσιμους πόρους, όπως τα φυσικά καύσιμα και τα ορυκτά.

2. Τα περιβαλλοντικά έξοδα περιλαμβάνουν το κόστος των μέτρων που έχει λάβει μια επιχείρηση ή οι ενεργούντες για λογαριασμό της για την πρόληψη, τον περιορισμό ή την αποκατάσταση ζημιών που η επιχείρηση προκάλεσε ή θα μπορούσε να προκαλέσει στο περιβάλλον στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της. Το κόστος αυτό αφορά, μεταξύ άλλων, τη διάθεση και αποφυγή αποβλήτων, την προστασία του εδάφους και ιών επιφανειακών και υπογείων υδάτων, την προστασία της ποιότητας του ατμοσφαιρικού αέρα και του κλίματος, τη μείωση των θορύβων και την προστασία της βιοποικιλότητας και του φυσικού τοπίου. Περιλαμβάνει μόνο τις πρόσθετες αναγνωρίσιμες δαπάνες που αποσκοπούν κατά κύριο λόγο στην πρόληψη, τον περιορισμό ή την αποκατάσταση ζημιών στο περιβάλλον. Δεν περιλαμβάνει τις δαπάνες που μπορεί να επηρεάσουν ευνοϊκά το περιβάλλον, αλλά που αποσκοπούν κατά κύριο λόγο στην κάλυψη άλλων αναγκών, όπως η αύξηση της αποδοτικότητας, η υγεία και ασφάλεια στο χώρο εργασίας, η ασφαλής χρησιμοποίηση των προϊόντων της εταιρείας ή η αποτελεσματικότητα της παραγωγής της. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατό να εντοπιστεί χωριστά το ποσό των πρόσθετων δαπανών από τις άλλες δαπάνες στις οποίες έχει ενδεχομένως ενσωματωθεί, οι δαπάνες αυτές μπορούν να εκτιμηθούν εφόσον το ποσό που προκύπτει αποσκοπεί κατά κύριο λόγο στην πρόληψη, τον περιορισμό ή την αποκατάσταση ζημιών στο περιβάλλον.

3. Οι δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε η επιχείρηση κατόπιν επιβολής προστίμων ή χρηματικών ποινών λόγω μη συμμόρφωσής της με τους περιβαλλοντικούς κανονισμούς, καθώς και οι αποζημιώσεις σε τρίτους για αποκατάσταση υλικής ζημίας ή σωματικών βλαβών που προκλήθηκαν από προηγούμενη ρύπανση του περιβάλλοντος δεν περιλαμβάνεται στον ορισμό αυτό, όπως αναλύεται κατωτέρω στο σημείο 6 στοιχείο στ) του τμήματος 4 του παραρτήματος. Παρόλο που σχετίζονται με τις επιπτώσεις των δραστηριοτήτων της επιχείρησης στο περιβάλλον, οι δαπάνες αυτές δεν προλαμβάνουν, δεν περιορίζουν και δεν αποκαθιστούν ζημίες στο περιβάλλον.

4. Επιπλέον, η Στατιστική Υπηρεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Eurostat) έχει εκπονήσει μια σειρά λεπτομερών ορισμών για τα έξοδα ανά περιβαλλοντικό τομέα, οι οποίοι περιλαμβάνονται στα έγγραφα εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ, Ευρατόμ αριθ. 58/97 του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 1996, για τις στατιστικές των διαρθρώσεων των επιχειρήσεων ([2]). Στους ορισμούς αυτούς, οι οποίοι υπόκεινται σε τακτικές προσαρμογές, βασίζονται οι υποχρεώσεις υποβολής στατιστικών στοιχείων σχετικά με τα έξοδα περιβαλλοντικής προστασίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι εταιρείες, όταν χρησιμοποιούν το γενικό ορισμό του ανωτέρω σημείου 2, συνιστάται να λαμβάνουν υπόψη αυτούς τους λεπτομερείς ορισμούς κατά τη γνωστοποίηση των περιβαλλοντικών εξόδων που αναφέρονται στο τμήμα 4 του παρόντος παραρτήματος, στο βαθμό που αυτά είναι σύμφωνα με τα κριτήρια λογιστικής καταχώρησης και αποτίμησης που αναφέρονται στο τμήμα 3.

([1]) Οδηγία 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1986, για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (ΕΕ L 372 της 31.12.1986, σ. 1-17)· οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1991, για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΕΕ L 374 της 31.12.1991, σ. 7-31).

([2]) ΕΕ L 14 της 17.1.1997, σ. 1. Βλέπε επίσης το έγγραφο εφαρμογής αριθ. ENV/96/10c. Η ευρωπαϊκή ονοματολογία δραστηριοτήτων προστασίας του περιβάλλοντος (CEPA) διακρίνει τους ακόλουθους τομείς προστασίας του περιβάλλοντος: διαχείριση αποβλήτων· προστασία του ατμοσφαιρικού αέρος και του κλίματος· διαχείριση υδατικών αποβλήτων· προστασία του εδάφους και των υπόγειων υδάτων· προστασία της βιοποικιλότητας και του τοπίου· λοιπές δραστηριότητες προστασίας του περιβάλλοντος.

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ

Λογιστική καταχώρηση των περιβαλλοντικών οφειλών

1. Μια περιβαλλοντική οφειλή λαμβάνεται υπόψη εφόσον είναι πιθανόν ότι από την εκπλήρωση υφισταμένης υποχρέωσης περιβαλλοντικού χαρακτήρα προερχόμενης από προηγούμενα γεγονότα θα προκύψει εκροή πόρων με οικονομικά οφέλη και εφόσον το ποσό της οφειλής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Η φύση της υποχρέωσης αυτής πρέπει να καθορίζεται σαφώς και μπορεί να είναι δύο ειδών:

   — νόμιμη ή συμβατική: η επιχείρηση έχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση να προλαμβάνει, να περιορίζει ή να αποκαθιστά τις περιβαλλοντικές ζημίες, ή

   — τεκμαιρόμενη: μια τεκμαιρόμενη υποχρέωση προκύπτει από τις ενέργειες της ίδιας της επιχείρησης, όταν αυτή έχει δεσμευτεί να προλαμβάνει, να περιορίζει ή να αποκαθιστά τις περιβαλλοντικές ζημίες και δεν μπορεί να αποφύγει τη λήψη σχετικών μέτρων, εφόσον με δημοσιευθείσες δηλώσεις προθέσεων ή γενικής πολιτικής ή κατά πάγια πρακτική της επιχείρησης στο παρελθόν, η τελευταία έχει δηλώσει σε τρίτους ότι θα δεχτεί την ευθύνη της πρόληψης, του περιορισμού ή της αποκατάστασης των περιβαλλοντικών ζημιών.

2. Από την προηγούμενη ή την τρέχουσα πρακτική του κλάδου προκύπτει τεκμαιρόμενη υποχρέωση της επιχείρησης, μόνο στο βαθμό που η διοικησή της δεν έχει διακριτική ευχέρεια να αποφύγει τη λήψη μέτρων. Η υποχρέωση αυτή γεννάται μόνον όταν η επιχείρηση έχει αναλάβει την ευθύνη της πρόληψης, του περιορισμού ή της αποκατάστασης των περιβαλλοντικών ζημιών με δημοσίευση ειδικής δήλωσης ή με την πάγια πρακτική που ακολούθησε στο παρελθόν.

3. Η περιβαλλοντική ζημία που ενδεχομένως σχετίζεται με την επιχείρηση ή έχει προκληθεί από αυτήν αλλά για την οποία δεν υπάρχει νόμιμη, συμβατική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση για περιορισμό της έκτασής της, δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να καταχωρηθεί ως περιβαλλοντική οφειλή στους ετήσιους λογαριασμούς της επιχείρησης σύμφωνα με τα σημεία 1 και 2 ανωτέρω. Αυτό δεν αποκλείει την εφαρμογή των κριτηρίων που αναφέρονται κατωτέρω στο σημείο 5 σχετικά με τις ενδεχόμενες περιβαλλοντικές οφειλές.

4. Μια περιβαλλοντική οφειλή λαμβάνεται υπόψη όταν μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση των δαπανών που προκύπτουν από τη σχετική υποχρέωση. Εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, υπάρχει υποχρέωση η φύση της οποίας μπορεί να καθοριστεί σαφώς και από την οποία ενδέχεται να προκύψει εκροή πόρων που ενέχουν οικονομικά οφέλη, αλλά υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το ποσό ή ως προς το χρόνο της πληρωμής, τότε πρέπει να σχηματιστεί σχετική πρόβλεψη, με την προϋπόθεση ότι το ποσό της οφειλής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία. Ο χειρισμός αυτός είναι σύμφωνος με το άρθρο 20 παράγραφος 1 [1] και το άρθρο 31 παράγραφος 1 στοιχείο ββ) της τέταρτης οδηγίας. Οι αβεβαιότητες ως προς το χρόνο ή ως προς το ποσό σχετίζονται, για παράδειγμα, με την εξέλιξη των τεχνολογιών καθαρισμού καθώς και με την έκταση και τη φύση του απαιτούμενου καθαρισμού. Σε σπάνιες περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατή η αξιόπιστη εκτίμηση των δαπανών, η οφειλή δεν καταχωρείται και πρέπει να θεωρείται ως ενδεχόμενη οφειλή, όπως αναφέρεται κατωτέρω στο σημείο 26.

Ενδεχόμενες περιβαλλοντικές οφειλές

5. Μια ενδεχόμενη οφειλή δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στον ισολογισμό. Εάν υπάρχει μια έστω και περιορισμένη πιθανότητα η επιχείρηση να υποχρεωθεί σε αποκατάσταση της ζημίας στο μέλλον, αλλά η υποχρέωση δεν έχει ακόμη καταστεί βέβαιη με την επέλευση ενός προηγουμένως αβέβαιου γεγονότος, η ενδεχόμενη οφειλή θα πρέπει να εμφανίζεται στο προσάρτημα των ετήσιων λογαριασμών. Εάν υπάρχει πολύ μικρή πιθανότητα να επιβαρυνθεί η επιχείρηση με περιβαλλοντική δαπάνη ή εάν η δαπάνη αυτή δεν θα είναι σημαντική, δεν απαιτείται η εμφάνιση της ενδεχόμενης οφειλής στους λογαριασμούς της επιχείρησης.

Συμψηφισμός οφειλών και αναμενόμενη ανάκτηση απολεσθείσας αξίας

6. Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση αναμένει επιστροφή από έναν τρίτο ορισμένων ή όλων των εξόδων που σχετίζονται με περιβαλλοντικές οφειλές, η εν λόγω επιστροφή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη μόνον εφόσον είναι σχεδόν βέβαιο ότι θα πραγματοποιηθεί, εάν η επιχείρηση εκπληρώσει τη σχετική υποχρέωση.

7. Μια αναμενόμενη επιστροφή εκ μέρους τρίτου δεν πρέπει να συμψηφίζεται με την περιβαλλοντική οφειλή. Πρέπει να εμφανίζεται χωριστά ως στοιχείο ενεργητικού στον ισολογισμό και το ποσό της να μην υπερβαίνει το ποσό της σχετικής πρόβλεψης. Μπορεί να συμψηφιστεί με την περιβαλλοντική οφειλή μόνον εάν υπάρχει νόμιμο δικαίωμα ως προς τον εν λόγω συμψηφισμό, το οποίο προτίθεται να ασκήσει η επιχείρηση. Στις περιπτώσεις όσον είναι σκόπιμο να γίνει συμψηφισμός, πρέπει να εμφανίζεται στο προσάρτημα το πλήρες ποσό της οφειλής και η αναμενόμενη επιστροφή.

8. Τα αναμενόμενα έσοδα από την πώληση σχετικών περιουσιακών στοιχείων δεν πρέπει να συμψηφίζονται με την περιβαλλοντική οφειλή ούτε να λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό μιας πρόβλεψης, ακόμη και αν η εν λόγω αναμενόμενη διάθεση συνδέεται στενά με το γεγονός που οδηγεί στο σχηματισμό της πρόβλεψης.

9. Κατά κανόνα, η επιχείρηση ευθύνεται για το σύνολο της περιβαλλοντικής οφειλής. Διαφορετικά, λαμβάνεται υπόψη ως περιβαλλοντική οφειλή μόνο το μέρος που αντιστοιχεί στην επιχείρηση.

[1] Όταν, σύμφωνα με το σημείο 20 της ερμηνευτικής ανακοίνωσης σχετικά με ορισμένα άρθρα της τέταρτης και της έβδομης οδηγίας του Συμβουλίου στον τομέα της λογιστικής, τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της ευχέρειας που προβλέπεται στο άρθρο 20 παράγραφος 2 της τέταρτης οδηγίας, αυτή ισχύει και για τις περιβαλλοντικές δαπάνες.

Λογιστικός χειρισμός των περιβαλλοντικών εξόδων

10. Τα περιβαλλοντικά έξοδα πρέπει να καταχωρούνται ως δαπάνες της χρήσης στην οποία υποβλήθηκε σε αυτά η επιχείρηση, εκτός εάν ανταποκρίνονται στα κριτήρια που επιτρέπουν την καταχώρησή τους ως στοιχεία ενεργητικού, τα οποία αναφέρονται κατωτέρω στο σημείο 12.

11. Τα περιβαλλοντικά έξοδα για ζημίες που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενη χρήση δεν μπορούν να καταχωρηθούν σε λογαριασμό τακτοποίησης διαφορών προηγούμενων χρήσεων, αλλά πρέπει να καταλογιστούν στην τρέχουσα χρήση, δηλαδή στη χρήση κατά την οποία διαπιστώθηκαν.

Κεφαλαιοποίηση περιβαλλοντικών εξόδων

12. Τα περιβαλλοντικά έξοδα μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν, εάν πραγματοποιήθηκαν για την πρόληψη ή τη μείωση μελλοντικών ζημιών ή τη διατήρηση πόρων, αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και πληρούν την προϋπόθεση του άρθρου 15 παράγραφος 2 της τέταρτης οδηγίας.

13. Τα περιβαλλοντικά έξοδα που πραγματοποιούνται για την πρόληψη ή τον περιορισμό μελλοντικών ζημιών ή τη διατήρηση φυσικών πόρων μπορούν να θεωρηθούν στοιχεία ενεργητικού εάν, σύμφωνα με το άρθρο 15 παράγραφος 2 της τέταρτης οδηγίας, προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και εάν, επιπλέον, πληρούται ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) οι δαπάνες αφορούν προσδοκώμενα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομίσει η επιχείρηση και παρατείνουν την ωφέλιμη ζωή, αυξάνουν την παραγωγική ικανότητα ή βελτιώνουν την ασφάλεια ή την αποτελεσματικότητα άλλων πάγιων στοιχείων της επιχείρησης (πέρα από τα επίπεδα απόδοσης που είχαν εκτιμηθεί αρχικά), ή

β) οι δαπάνες επιτρέπουν τον περιορισμό ή την πρόληψη πιθανής ρύπανσης του περιβάλλοντος από μελλοντικές δραστηριότητες της επιχείρησης.

14. Εάν δεν πληρούνται τα κριτήρια για τη καταχώρηση των εξόδων ως στοιχεία ενεργητικού σύμφωνα με τα ανωτέρω σημεία 12 και 13, πρέπει να εγγράφονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, καθώς πραγματοποιούνται. Εάν τα κριτήρια αυτά πληρούνται, τα περιβαλλοντικά έξοδα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως κατά την τρέχουσα και τις επόμενες χρήσεις, δηλαδή συστηματικά σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής τους.

15. Τα περιβαλλοντικά έξοδα δεν πρέπει να κεφαλαιοποιούνται αλλά να εγγράφονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως εάν δεν προκύπτουν από αυτά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αυτό συμβαίνει όταν τα περιβαλλοντικά έξοδα αφορούν παρελθούσες ή τρέχουσες δραστηριότητες και την επαναφορά του περιβάλλοντος στην προ της μόλυνσης κατάσταση (π.χ. επεξεργασία αποβλήτων, δαπάνες καθαρισμού σχετικές με τις τρέχουσες δραστηριότητες της επιχείρησης, αποκατάσταση ζημιών που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις, περιβαλλοντικές δαπάνες διοικητικού χαρακτήρα ή περιβαλλοντικοί έλεγχοι).

16. Η αγορά εξοπλισμού και μηχανημάτων μπορεί να υπαγορεύεται από περιβαλλοντικούς λόγους, για παράδειγμα τεχνικές εγκαταστάσεις για τον έλεγχο ή την πρόληψη της ρύπανσης σε συμμόρφωση με περιβαλλοντικούς νόμους ή κανονιστικές ρυθμίσεις. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να κεφαλαιοποιούνται εάν πληρούν τα προβλεπόμενα στα ανωτέρω σημεία 12 και 13 κριτήρια καταχώρησης ως στοιχεία ενεργητικού.

17. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τα ίδια τα περιβαλλοντικά έξοδα, αλλά τα οφέλη αυτά προκύπτουν μάλλον από άλλα στοιχεία ενεργητικού που χρησιμοποιούνται στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Εφόσον οι περιβαλλοντικές δαπάνες που λαμβάνονται υπόψη ως στοιχείο ενεργητικού αφορούν άλλο υπάρχου στοιχείο ενεργητικού, πρέπει να θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος αυτού του στοιχείου ενεργητικού και να μην εμφανίζονται χωριστά.

18. Ορισμένα δικαιώματα ή ανάλογα στοιχεία μπορούν να αποκτώνται για λόγους που σχετίζονται με τις επιπτώσεις των δραστηριοτήτων της επιχείρησης στο περιβάλλον (π.χ., διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμετάλλευσης, άδειες ρύπανσης και δικαιώματα εκπομπής). Εάν, σύμφωνα με το άρθρο 9 μέρος Γ τμήμα Ι σημείο 2 στοιχείο α) και το άρθρο 10 μέρος Γ τμήμα Ι σημείο 2 στοιχείο α) της τέταρτης οδηγίας έχουν αποκτηθεί επ' ανταλλάγματι και επιπλέον ανταποκρίνονται στα κριτήρια για καταχώρηση ως στοιχεία ενεργητικού που αναφέρονται στα σημεία 12 και 13 ανωτέρω, πρέπει να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται συστηματικά σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής ζωής τους. Σε αντίθετη περίπτωση, πρέπει να εγγράφονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως καθώς πραγματοποιούνται.

Μείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού

19. Οι εξελίξεις ή παράγοντες περιβαλλοντικού χαρακτήρα μπορεί να προκαλέσουν μείωση της αξίας υπάρχοντος πάγιου στοιχείου ενεργητικού, για παράδειγμα σε περίπτωση μόλυνσης χώρου. Το ανακτήσιμο ποσό από τη χρήση του χώρου πρέπει να αναπροσαρμοσθεί εάν μειωθεί κάτω από τη λογιστική του αξία. Αυτή η μείωση αξίας πρέπει να θεωρείται μόνιμη, κατά την έννοια του άρθρου 35 παράγραφος 1 στοιχείο γ) υποδιαίρεση ββ) της τέταρτης οδηγίας. Το ποσό της αναπροσαρμογής αξίας πρέπει να εγγράφεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως. Σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφος 3 της τέταρτης οδηγίας, οι προβλέψεις για υποχρεώσεις και επιβαρύνσεις, όπως ορίζονται ανωτέρω στο σημείο 4, δεν μπορούν να έχουν σαν αντικείμενο τη διόρθωση των αξίων των στοιχείων ενεργητικού.

20. Όταν, σύμφωνα με το σημείο 17 ανωτέρω, τα περιβαλλοντικά έξοδα καταχωρούνται ως αναπόσπαστο μέρος άλλου στοιχείου ενεργητικού, η δυνατότητα ανάκτησής του σύνετου αυτού στοιχείου ενεργητικού πρέπει να ελέγχεται σε κάθε ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού και, κατά περίπτωση, να καταχωρείται με βάση το ποσό της ανακτήσιμης αξίας του.

21. Εάν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού λαμβάνει ήδη υπόψη την απώλεια οικονομικών πλεονεκτημάτων για περιβαλλοντικούς λόγους, τα έξοδα για την αποκατάσταση των μελλοντικών οικονομικών πλεονεκτημάτων στα αρχικά επίπεδα απόδοσής τους πρέπει να κεφαλαιοποιούνται, στο βαθμό που η λογιστική αξία του στοιχείου ενεργητικού δεν υπερβαίνει το ποσό της ανακτήσιμης αξίας του.

Εκτίμηση των περιβαλλοντικών οφειλών

22. Μια περιβαλλοντική οφειλή λαμβάνεται υπόψη εφόσον μπορούν να γίνουν αξιόπιστες εκτιμήσεις των εξόδων για το διακανονισμό της σχετικής υποχρέωσης.

23. Το ύψος της οφειλής πρέπει να αντιπροσωπεύει την ακριβέστερη δυνατή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για το διακανονισμό της παρούσας υποχρέωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, με βάση την υφιστάμενη κατάσταση και λαμβάνοντας υπόψη τις μελλοντικές εξελίξεις τόσο σε τεχνικό όσο σε νομοθετικό επίπεδο, στο βαθμό που είναι πιθανό να υπάρξουν.

24. Το ποσό πρέπει να αντιπροσωπεύει μια εκτίμηση του συνόλου της οφειλής ανεξάρτητα από το χρόνο παύσης της σχετικής δραστηριότητας ή το χρόνο κατά τον οποίο πρέπει να διακανονιστεί η οφειλή. Ο σταδιακός καταλογισμός του συνολικού ποσού της οφειλής στη χρονική περίοδο άσκησης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης επιτρέπεται με βάση το άρθρο 20 παράγραφος 1 της τέταρτης οδηγίας.

25. Για τον υπολογισμό του ποσού μιας περιβαλλοντικής οφειλής, ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες: εάν κατά την εκτίμηση της οφειλής προκύπτουν πολλά διαφορετικά αποτελέσματα, σύμφωνα με το σημείο 23 ανωτέρω, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η καλύτερη δυνατή εκτίμηση. Στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις στις οποίες δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί με επαρκή βαθμό αξιοπιστίας ποια είναι η καλύτερη εκτίμηση, η οφειλή πρέπει να θεωρείται ως ενδεχόμενη οφειλή και, συνεπώς, η ύπαρξή της να γνωστοποιείται στο προσάρτημα των ετήσιων λογαριασμών. Επιπλέον, πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους δεν κατέστη δυνατή η αξιόπιστη εκτίμησή της.

26. Επιπλέον, για την εκτίμηση του ποσού της περιβαλλοντικής οφειλής πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

— το οριακό άμεσο κόστος της προσπάθειας αποκατάστασης των ζημιών,

— το κόστος αμοιβής και επιδομάτων που καταβάλλονται στους εργαζόμενους εκείνους που θα συμμετάσχουν άμεσα και για σημαντικό χρονικό διάστημα στις προσπάθειες αποκατάστασης των ζημιών,

— οι υποχρεώσεις ελέγχου μετά την αποκατάσταση των ζημιών και

— οι νέες τεχνολογίες, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα εγκριθούν από την κυβερνητική αρχή.

Προβλέψεις για το κόστος αποκατάστασης χώρου και αποσυναρμολόγησης

27. Τα έξοδα που πρέπει να πραγματοποιήσει η επιχείρηση για την αποκατάσταση χώρου, την απομάκρυνση συσσωρευμένων αποβλήτων, τη διακοπή λειτουργίας ή την απομάκρυνση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με τα κριτήρια που ορίζονται ανωτέρω στα σημεία 1 έως 4. Εάν πληρούνται τα κριτήρια αυτά, η υποχρέωση για ανάληψη των μελλοντικών αυτών εξόδων πρέπει να θεωρείται ως περιβαλλοντική οφειλή.

28. Σύμφωνα με το ανωτέρω σημείο 24, η περιβαλλοντική οφειλή για αποκατάσταση χώρου, απομάκρυνση ή διακοπή λειτουργίας εγκαταστάσεων πρέπει να καταχωρείται κατά την ημερομηνία στην οποία αρχίζουν οι δραστηριότητες της εταιρείας και συνεπώς γεννάται η σχετική υποχρέωση. Η λογιστική καταχώρηση της οφειλής δεν πρέπει να αναβληθεί μέχρι την ολοκλήρωση της σχετικής δραστηριότητας ή το κλείσιμο του χώρου. Κατά την καταχώρηση της οφειλής, τα εκτιμώμενα έξοδα ενσωματώνονται στο κόστος του σχετικού περιουσιακού στοιχείου που πρέπει να αποσυναρμολογηθεί και να απομακρυνθεί. Τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα αποσβένονται εν συνεχεία στο πλαίσιο της απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου. Εάν κατά τη διάρκεια των δραστηριοτήτων της προκληθεί πρόσθετη ζημία, η υποχρέωση της εταιρείας για αποκατάστασή της γεννάται μόλις επέλθει η εν λόγω περιβαλλοντική ζημία.

29. Σύμφωνα με το διεθνές λογιστικό πρότυπο 37 παράγραφος 14, σε περίπτωση δαπανών για αποκατάσταση χώρου και αποσυναρμολόγηση που αφορούν μακροχρόνιες εργασίες είναι προτιμητέος ο λογιστικός χειρισμός που περιγράφεται ανωτέρω στο σημείο 28. Ο χειρισμός αυτός επιτρέπεται εξάλλου βάσει του άρθρου 20 παράγραφος 1 της τέταρτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τον προοδευτικό σχηματισμό πρόβλεψης για τις εν λόγω δαπάνες, ο οποίος αποτελεί τον εναλλακτικό λογιστικό χειρισμό. Η επιχείρηση μπορεί να καταχωρεί τα μακροπρόθεσμα κόστη παροπλισμού σε όλη την περίοδο των σχετικών εργασιών. Σε κάθε χρήση, μέρος των δαπανών αυτών καταχωρείται ως έξοδο και το υπόλοιπο εγγράφεται ως χωριστή οφειλή.

Προεξόφληση μακροπρόθεσμων περιβαλλοντικών οφειλών

30. Για τις περιβαλλοντικές οφειλές που δεν θα εξοφληθούν στο άμεσο μέλλον, η εκτίμησή τους με βάση την παρούσα αξία (προεξόφληση) επιτρέπεται, αλλά δεν απαιτείται [1], εάν η σχετική υποχρέωση καθώς και το ποσό και ο χρόνος των πληρωμών είναι καθορισμένα ή μπορούν να προσδιοριστούν με αξιόπιστο τρόπο. Αποδεκτή είναι επίσης η εκτίμηση με βάση το τρέχον κόστος (δηλαδή το εκτιμώμενο κόστος χωρίς προεξόφληση). Ωστόσο, ο υπολογισμός των περιβαλλοντικών οφειλών με βάση την παρούσα αξία τους είναι η καταλληλότερη μέθοδος στις περιπτώσεις που η διαχρονική αξία του χρήματος έχει καθοριστική σημασία.

31. Η μέθοδος που επιλέγεται θα πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα. Το προβλεπόμενο κόστος πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένο σχέδιο καθαρισμού ή/και αποκατάστασης του μολυσμένου χώρου. Το ποσό και ο χρόνος των πληρωμών πρέπει να βασίζονται σε αντικειμενικές και επαληθεύσιμες πληροφορίες.

32. Οι μη προεξοφλημένες εκτιμώμενες ταμειακές ροές πρέπει να αντιστοιχούν στα εκτιμώμενα ποσά που προβλέπεται ότι θα καταβληθούν στις ημερομηνίες διακανονισμού της οφειλής (λαμβανομένου υπόψη του πληθωρισμού) και πρέπει να υπολογίζονται χρησιμοποιώντας συγκεκριμένες υποθέσεις που προκύπτουν από το σχέδιο καθαρισμού ή/και αποκατάστασης της περιβαλλοντικής ζημίας, κατά τρόπο ώστε κάθε κατάλληλα ενημερωμένο μέρος να μπορεί να ελέγξει εάν οι εκτιμώμενες ταμειακές ροές έχουν υπολογιστεί ορθά.

[1] Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 37, παράγραφος 45, απαιτεί την προεξόφληση των ταμειακών ροών στις περιπτώσεις στις οποίες η διαχρονική αξία του χρήματος έχει καθοριστική σημασία.

33. Εάν μια επιχείρηση υπολογίζει τις περιβαλλοντικές της οφειλές με τη μέθοδο της αναγωγής στην παρούσα αξία, πρέπει να εφαρμόζει την μέθοδο αυτή με συνέπεια. Κάθε στοιχείο του ενεργητικού που αναφέρεται στην ανάκτηση μέρους ή του συνόλου οφειλής που υπολογίζεται με βάση την παρούσα αξία πρέπει επίσης να αποτιμάται με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, εάν οι οφειλές υπολογίζονται στην παρούσα αξία τους, το ανακτήσιμο ποσό των στοιχείων ενεργητικού πρέπει επίσης να υπολογίζεται βάσει των προεξοφλούμενων ταμειακών ροών.

34. Ο υπολογισμός με βάση την παρούσα αξία απαιτεί τον καθορισμό ενός προεξοφλητικού επιτοκίου και τη συγκέντρωση πληροφοριών για τους παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν το χρόνο και το ποσό των εκτιμώμενων ταμειακών ροών. Επιπλέον, το ποσό της οφειλής πρέπει να επανεξετάζεται κάθε χρόνο και να αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τις ενδεχόμενες μεταβολές των σχετικών υποθέσεων.

4. **ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Οι πληροφορίες σχετικά με τις περιβαλλοντικές πτυχές πρέπει να γνωστοποιούνται στο βαθμό που έχουν ουσιαστική σημασία για τα αποτελέσματα και τη χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης που καταρτίζει τους λογαριασμούς. Ανάλογα με το θέμα που αφορούν, οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην ετήσια και την ενοποιημένη ετήσια έκθεση ή στο προσάρτημα στους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς. Στα σημεία 2, 5 και 6 κατωτέρω εξετάζεται η γνωστοποίηση των πληροφοριών στην ετήσια και την ενοποιημένη ετήσια έκθεση ή στο προσάρτημα. Στα σημεία 3 και 4 αναλύεται ο τρόπος παρουσίασης των πληροφοριών αυτών στον ισολογισμό.

Γνωστοποίηση στην ετήσια και την ενοποιημένη ετήσια έκθεση

2. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 παράγραφοι 1 και 2 της τέταρτης οδηγίας και του άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 2 της έβδομης οδηγίας σχετικά με το περιεχόμενο της ετήσιας και της ενοποιημένης ετήσιας έκθεσης των εταιρειών, όταν τα περιβαλλοντικά προβλήματα μπορούν να έχουν επιπτώσεις στα αποτελέσματα και την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης ή στην ανάπτυξή της, η ετήσια έκθεση πρέπει να περιέχει περιγραφή των σχετικών ζητημάτων και των μέτρων που έλαβε η επιχείρηση για την αντιμετώπισή τους. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να παρέχουν μια εύλογη εικόνα της ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και της επιχειρηματικής της θέσης, στο βαθμό που αυτές μπορούν να επηρεαστούν από περιβαλλοντικά ζητήματα. Για το σκοπό αυτό, συνιστάται η γνωστοποίηση των ακόλουθων πληροφοριών:

   α) πολιτική και προγράμματα που έχει υιοθετήσει η επιχείρηση για την προστασία του περιβάλλοντος, ιδιαίτερα στον τομέα της πρόληψης της ρύπανσης. Οι χρήστες ετήσιων εκθέσεων πρέπει να μπορούν να προσδιορίσουν εάν και σε ποιο βαθμό η προστασία του περιβάλλοντος αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των πολιτικών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Κατά περίπτωση, οι πληροφορίες μπορούν να αφορούν την εισαγωγή συστήματος προστασίας του περιβάλλοντος, καθώς και την απαιτούμενη συμμόρφωση με ένα δεδομένο σύνολο σχετικών προτύπων ή πιστοποιήσεων·

   β) βελτιώσεις που έχουν γίνει σε βασικούς τομείς της προστασίας του περιβάλλοντος. Αυτές οι πληροφορίες είναι ιδιαίτερα χρήσιμες εάν καταγράφουν με τρόπο αντικειμενικό και διαφανή τις επιδόσεις της επιχείρησης σε σχέση με έναν ποσοτικό στόχο (π.χ. περιορισμός των εκπομπών την τελευταία πενταετία), καθώς και τους λόγους ενδεχόμενων σημαντικών αποκλίσεων·

   γ) πρόοδος στην εφαρμογή μέτρων προστασίας του περιβάλλοντος που έχουν ληφθεί ή θα ληφθούν σε συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία ή ενόψει ήδη συμφωνημένων μελλοντικών τροποποιήσεων των έννομων υποχρεώσεων·

   δ) κατά περίπτωση, ανάλογα με το είδος και το μέγεθος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και το είδος των περιβαλλοντικών προβλημάτων που σχετίζονται με τις δραστηριότητες αυτές, πληροφορίες για τις περιβαλλοντικές επιδόσεις της επιχείρησης, όπως χρήση ενέργειας, υλικών και υδάτων, εκπομπές, διάθεση αποβλήτων.

      Οι πληροφορίες αυτές μπορούν να παρέχονται υπό μορφή ποσοτικών δεικτών οικολογικής αποτελεσματικότητας και, κατά περίπτωση, αναλυτικά για τους διάφορους τομείς δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να παρέχονται ποσοτικά δεδομένα, σε απόλυτες τιμές, για τις εκπομπές και την κατανάλωση ενέργειας, υδάτων και υλικών ([1]) στην περίοδο αναφοράς, μαζί με συγκριτικά στοιχεία για τις προηγούμενες περιόδους. Τα αριθμητικά αυτά στοιχεία πρέπει κατά προτίμηση να εκφράζονται σε φυσικές και όχι σε χρηματικές μονάδες· επιπλέον, για την καλύτερη κατανόηση της σημασίας και της εξέλιξής τους, μπορούν να παρατίθενται χρηματικά στοιχεία σε αντιστοιχία με στοιχεία που εμφανίζονται στον ισολογισμό ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως·

   ε) εάν η επιχείρηση δημοσιεύει χωριστή περιβαλλοντική έκθεση που περιέχει λεπτομερέστερες ή πρόσθετες ποσοτικές ή ποιοτικές πληροφορίες για περιβαλλοντικά θέματα, αναφορά στην έκθεση αυτή. Εάν η περιβαλλοντική έκθεση περιλαμβάνει τις πληροφορίες που αναφέρονται στο στοιχείο δ), μπορεί επίσης να δοθεί συνοπτική περιγραφή του θέματος και να διευκρινιστεί εάν η περιβαλλοντική έκθεση περιλαμβάνει πρόσθετες πληροφορίες. Οι πληροφορίες που δημοσιεύονται σε χωριστή περιβαλλοντική έκθεση πρέπει να είναι συνεπείς με κάθε αντίστοιχη πληροφορία στην ετήσια έκθεση και στους ετήσιους λογαριασμούς της επιχείρησης. Εάν η περιβαλλοντική έκθεση έχει αποτελέσει αντικείμενο εξωτερικού ελέγχου, αυτό πρέπει να αναφέρεται στην ετήσια έκθεση. Πράγματι, οι χρήστες της ετήσιας έκθεσης πρέπει να γνωρίζουν εάν η περιβαλλοντική έκθεση περιέχει αντικειμενικά δεδομένα που μπορούν να επαληθευτούν από εξωτερικούς ελεγκτές.

([1]) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είναι ένας από τους εταίρους στο πρόγραμμα «Δείκτες οικολογικής απόδοσης και χρηματοοικονομικές πληροφορίες» που οργάνωσε το World Business Council of Sustainable Development. Το πρόγραμμα αυτό αποσκοπεί στην ανάπτυξη τυποποιημένων δεικτών οικολογικής απόδοσης, από τους οποίους οι λεγόμενοι «βασικοί δείκτες» θα ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις.

Η έκταση της οικονομικής οντότητας που δημοσιεύει την έκθεση πρέπει κατά προτίμηση να είναι η ίδια στην ετήσια έκθεση και στη χωριστή περιβαλλοντική έκθεση. Σε αντίθετη περίπτωση, η έκτασή της πρέπει να αναφέρεται σαφώς στην περιβαλλοντική έκθεση ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί σε ποιο βαθμό αντιστοιχεί με την επιχείρηση που δημοσιεύει την ετήσια έκθεση. Επιπλέον, η ημερομηνία και η περίοδος αναφοράς της χωριστής περιβαλλοντικής έκθεσης πρέπει κατά προτίμηση να είναι οι ίδιες με αυτές της ετήσιας έκθεσης.

Γνωστοποίηση στον ισολογισμό

3. Οι προβλέψεις πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό στη θέση «Λοιπές προβλέψεις». Σύμφωνα με το άρθρο 4 της τέταρτης οδηγίας, επιτρέπεται μια λεπτομερέστερη υποδιαίρεση των θέσεων που προβλέπονται στα άρθρα 9, 10 και 23 έως 26 για την παρουσίαση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, υπό τον όρο ότι η παρουσίαση αυτή είναι σύμφωνη με τις διαρθρώσεις των βασικών υποδειγμάτων. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτήσουν τη χρησιμοποίηση αυτών των υποδιαιρέσεων.

4. Εάν είναι σημαντικές, οι περιβαλλοντικές οφειλές πρέπει κατά προτίμηση να εμφανίζονται χωριστά στον ισολογισμό. Διαφορετικά, οι σημαντικές περιβαλλοντικές οφειλές πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στο προσάρτημα των λογαριασμών σύμφωνα με το άρθρο 42 της τέταρτης οδηγίας και το άρθρο 29 παράγραφος 1 της έβδομης οδηγίας.

Γνωστοποίηση στο προσάρτημα των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της τέταρτης και έβδομης οδηγίας, το προσάρτημα πρέπει να περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) περιγραφή των μεθόδων αποτίμησης και υπολογισμού των διορθώσεων αξιών που χρησιμοποιούνται όσον αφορά τα περιβαλλοντικά ζητήματα για την παροχή των πληροφοριών που πρέπει να δημοσιεύονται σύμφωνα με το άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 1 της τέταρτης οδηγίας και το άρθρο 34 παράγραφος 1 της έβδομης οδηγίας·

β) τα έκτακτα περιβαλλοντικά έξοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως σύμφωνα με το άρθρο 29 της τέταρτης οδηγίας και το άρθρο 17 της έβδομης οδηγίας·

γ) λεπτομερείς πληροφορίες για τις «Λοιπές προβλέψεις», εάν δεν παρέχονται στον ισολογισμό, σύμφωνα με το ανωτέρω σημείο 4·

δ) ενδεχόμενες περιβαλλοντικές οφειλές, σύμφωνα με το άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 7 της τέταρτης οδηγίας και το άρθρο 34 παράγραφος 7 της έβδομης οδηγίας, με σχόλια επαρκώς λεπτομερή ώστε να επιτρέπουν την κατανόηση της φύσης του «ενδεχόμενου» χαρακτήρα των οφειλών αυτών. Εάν, λόγω σημαντικών αβεβαιοτήτων, η εκτίμηση του ποσού της περιβαλλοντικής οφειλής είναι αδύνατη, πρέπει να αναφερθεί το γεγονός αυτό μαζί με τους σχετικούς λόγους παράλληλα με, εφόσον είναι δυνατό, το φάσμα των πιθανών αποτελεσμάτων.

6. Εκτός από τις προβλεπόμενες στην τέταρτη και έβδομη οδηγία υποχρεώσεις παροχής πληροφοριών, στο προσάρτημα θα πρέπει να αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) για κάθε σημαντική περιβαλλοντική οφειλή, περιγραφή της φύσης της και αναφορά των προθεσμιών και των όρων διακανονισμού της. Πληροφορίες για την προκληθείσα ζημία και τις νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις που προβλέπουν την αποκατάστασή της, καθώς και για τα μέτρα πρόληψης που λαμβάνονται ή προτείνονται. Όταν η φύση και οι όροι των οφειλών παρουσιάζουν αρκετές ομοιότητες, οι πληροφορίες αυτές μπορούν να παρέχονται σε συγκεντρωτική μορφή. Εάν το ποσό των σχετικών δαπανών υπολογίζεται με βάση ένα διάστημα τιμών, πρέπει να περιγράφεται ο τρόπος με τον οποίο έγινε η εκτίμησή τους, αναφέροντας όλες τις αναμενόμενες τροποποιήσεις στην υφιστάμενη νομοθεσία ή τεχνολογία που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του διαστήματος τιμών·

β) εάν χρησιμοποιείται η μέθοδος της παρούσας αξίας και η επίπτωση της προεξόφλησης είναι σημαντική, πρέπει να αναφέρεται το μη προεξοφληθέν ποσό της οφειλής και το χρησιμοποιούμενο προεξοφλητικό επιτόκιο·

γ) σε περίπτωση μακροπρόθεσμων δαπανών αποκατάστασης χώρου, παροπλισμού και αποσυναρμολόγησης εξοπλισμού, αναφορά της χρησιμοποιούμενης λογιστικής μεθόδου. Εάν η επιχείρηση χρησιμοποιεί προοδευτικό σχηματισμό πρόβλεψης σύμφωνα με το σημείο 30 του τμήματος 3, το πλήρες ποσό της πρόβλεψης που απαιτείται για την κάλυψη όλων αυτών των μακροπρόθεσμων δαπανών. Πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη οι πληροφορίες που δημοσιεύονται σύμφωνα με το παρόν σημείο 6 στοιχεία δ) και ε) κατωτέρω, όσον αφορά τις περιβαλλοντικές δαπάνες που εγγράφονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και τα κεφαλαιοποιημένα περιβαλλοντικά έξοδα·

δ) το ποσό των περιβαλλοντικών εξόδων που εγγράφονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και η βάση υπολογισμού του. Πρέπει επίσης, κατά περίπτωση, να δημοσιεύεται λεπτομερής κατάσταση των στοιχείων που η επιχείρηση χαρακτηρίζει ως περιβαλλοντικά έξοδα, η οποία αντιστοιχεί στη φύση και στο μέγεθος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και στο είδος των περιβαλλοντικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει. Στο βαθμό που είναι δυνατό και σκόπιμο, τα έξοδα πρέπει να κατανέμονται ανά περιβαλλοντικό τομέα, όπως αναφέρεται στο σημείο 4 του τμήματος 2·

ε) στο βαθμό που μπορεί να εκτιμηθεί με αξιόπιστο τρόπο, το ποσό των περιβαλλοντικών εξόδων που κεφαλαιοποιήθηκαν κατά την περίοδο αναφοράς. Πρέπει επίσης, κατά περίπτωση, να αναφέρεται το μέρος του ποσού αυτού που αφορά δαπάνες για την εξάλειψη των ρύπων μετά τη δημιουργία τους, καθώς και το μέρος που αφορά τις πρόσθετες δαπάνες για την προσαρμογή των εγκαταστάσεων ή των μεθόδων παραγωγής ώστε να προκαλούν λιγότερη ρύπανση (δηλαδή εκείνο που σχετίζεται με τεχνολογίες ή πρακτικές πρόληψης της ρύπανσης). Στο βαθμό που είναι δυνατό και σκόπιμο, τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα πρέπει να κατανέμονται ανά περιβαλλοντικό τομέα όπως αναφέρεται στο σημείο 4 του τμήματος 2·

στ) εφόσον είναι σημαντικές, οι δαπάνες για πρόστιμα και χρηματικές ποινές λόγω μη συμμόρφωσης με περιβαλλοντικούς κανονισμούς και οι αποζημιώσεις σε τρίτους, π.χ. για υλική ζημία ή σωματική βλάβη που προκλήθηκε από προηγούμενη περιβαλλοντική ρύπανση, πρέπει να αναφέρονται χωριστά εάν δεν έχουν ήδη αναφερθεί ως έκτακτα στοιχεία. Παρόλο που σχετίζονται με τις επιπτώσεις των δραστηριοτήτων της εταιρείας στο περιβάλλον, οι δαπάνες αυτές δεν αποσκοπούν στην πρόληψη, τον περιορισμό ή την αποκατάσταση περιβαλλοντικών ζημιών, και ως εκ τούτου είναι σκόπιμο να εμφανίζονται χωριστά από τα περιβαλλοντικά έξοδα·

ζ) οι κρατικές ενισχύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος, τις οποίες έλαβε ή δικαιούται η επιχείρηση. Όροι χορήγησης κάθε σχετικού στοιχείου ενίσχυσης (ή περίληψη, εφόσον οι όροι είναι παρεμφερείς για τα διάφορα στοιχεία). Πρέπει επίσης να αναφέρεται ο χρησιμοποιούμενος λογιστικός χειρισμός.