

COMMISSIE

AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 30 mei 2001

betreffende de verantwoording, waardering en vermelding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen

(kennisgeving geschied onder nummer C(2001) 1495)

(2001/453/EG)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, en met name op artikel 211,

Gelet op Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978, op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen⁽¹⁾, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 1999/60/EG⁽²⁾,

Gelet op Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, onder g), van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening⁽³⁾, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 90/605/EEG⁽⁴⁾,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) In 1992 publiceerde de Commissie haar vijfde milieuactieprogramma „Op weg naar duurzame ontwikkeling” (COM(92)23)⁽⁵⁾. Naast een reeks voorstellen op het gebied van de milieubescherming bevatte dit een initiatief van de Gemeenschap op het gebied van de jaarrekeningen. Dit initiatief had voornamelijk betrekking op de methoden die door ondernemingen worden gebruikt om financiële aspecten op milieugebied in hun verslaggeving op te nemen. Een grotere aandacht voor financiële aspecten zou ertoe kunnen bijdragen dat de doelstellingen van het programma worden bereikt; wanneer ervoor wordt gezorgd dat milieu-uitgaven en risico's in de verslaggeving in aanmerking worden genomen zou dit het milieubewustzijn van de onderneming kunnen vergroten. In 2001 keurde de Commissie een mededeling goed betreffende het zesde milieuactieprogramma (COM(2001) 31 def. van 24 januari 2001).
- (2) Volgens het Verdrag van Amsterdam moeten, met het oog op het bevorderen van duurzame ontwikkeling (artikel 6 van het EG-Verdrag), de eisen inzake milieubescherming worden geïntegreerd in andere takken van beleid. Om dit doel te bereiken keurde de Europese Raad van Cardiff een strategie goed voor de integratie van milieudoelstellingen in alle communautaire beleidssectoren en maatregelen. Deze strategie werd onder-

schreven en verder ontwikkeld door de Europese Raad van Wenen, die de Raad Interne Markt verzocht te onderzoeken hoe een dergelijke integratie op dit specifieke terrein tot stand kon worden gebracht.

- (3) In 1999 keurde de Commissie een mededeling over de interne markt en het milieu goed (COM 1999) 263 van 8 juni 1999), die bedoeld is om ervoor te zorgen dat het milieubeleid en het internemarktbeleid elkaar wederzijds ondersteunen en versterken en dat er tegelijkertijd positieve synergie-effecten ontstaan. In deze mededeling worden bijzondere onderdelen van het internemarktbeleid aangewezen waar de Commissie zal streven naar een grotere mate van integratie met het milieubeleid; verder bevat de mededeling een reeks verdere maatregelen, waaronder het opstellen van een aanbeveling over milieuaangelegenheden in de financiële verslaggeving. Een dergelijke aanbeveling vormt eveneens een rechtstreekse follow-up van het document van het Adviesforum Jaarrekeningen van november 1995 inzake milieuaangelegenheden in de financiële verslaggeving (document XV/6004/94).
- (4) Door een gebrek aan expliciete regels is een situatie ontstaan waarbij verschillende stakeholders zoals regelgevende autoriteiten, beleggers, financieel-analisten en het publiek in het algemeen de milieu-informatie die door ondernemingen wordt verstrekt dikwijls hetzij als ontoereikend hetzij als onbetrouwbaar beschouwen. Beleggers moeten weten hoe ondernemingen milieukwesties aanpakken. De regelgevende autoriteiten hebben er belang bij dat toezicht wordt gehouden op de toepassing van milieuwetgeving en de daarmee samenhangende kosten. Niettemin is de vrijwillige openbaarmaking van milieugegevens in jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen nog een zeldzaam verschijnsel, ondanks het feit dat ondernemingen dikwijls met stijgende milieukosten worden geconfronteerd, met het oog op het voorkomen van verontreiniging en voor zuiveringsinstallaties, voor afvalverwijdering en controlesystemen, en dan vooral ondernemingen in sectoren die verstrekkende gevolgen hebben voor het milieu.

⁽¹⁾ PB L 222 van 14.8.1978, blz. 11.

⁽²⁾ PB L 162 van 26.6.1999, blz. 65.

⁽³⁾ PB L 193 van 18.7.1983, blz. 1.

⁽⁴⁾ PB L 317 van 16.11.1990, blz. 60.

⁽⁵⁾ PB C 138 van 17.5.1993. Programma laatstelijk door het Europees Parlement en de Raad herzien bij Besluit nr. 2179/98/EG van 24 september 1998 (PB L 275 van 10.10.1998).

- (5) Indien geharmoniseerde overheidsrichtsnoeren met betrekking tot milieuaangelegenheden en financiële verslaggeving ontbreken, is het moeilijk ondernemingen onderling te vergelijken. Wanneer ondernemingen wel milieu-informatie verstrekken wordt de waarde van deze informatie dikwijls ernstig aangetast door de afwezigheid van gemeenschappelijke en erkende regels die de noodzakelijke definities en begrippen met betrekking tot milieukwesties bevatten. De gegevens worden dikwijls, per onderneming en/of verslagperiode, op een groot aantal verschillende niet-geharmoniseerde wijzen weergegeven in plaats van op geïntegreerde en consistente wijze in de jaarrekeningen en het jaarverslag te worden gepresenteerd.
- (6) De kosten voor het verzamelen en bekendmaken van milieugegevens en de gevoeligheid of vertrouwelijkheid van dergelijke gegevens in bepaalde gevallen, worden dikwijls als remmende factoren beschouwd voor het vermelden van deze gegevens in de jaarrekeningen van ondernemingen. Toch nemen deze argumenten niet weg dat het verstrekken van milieu-informatie moet worden bevorderd. Gebruikers van jaarrekeningen hebben behoefte aan informatie over de gevolgen van milieurisico's en -verplichtingen voor de financiële positie van de onderneming, over de houding van de onderneming tegenover het milieu en over de milieuprestaties van de onderneming in zoverre deze gevolgen kunnen hebben voor de financiële positie van de onderneming.
- (7) Hoewel in de Europese wetgeving inzake financiële verslaggeving milieuvraagstukken niet expliciet aan de orde komen, zijn de algemene beginselen en bepalingen van de vierde en zevende richtlijn vennootschapsrecht van toepassing (Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG).
- (8) In het kader van haar strategie voor internationale harmonisatie van jaarrekeningen⁽¹⁾ van 1995 tracht de Commissie de Europese harmonisatie op het gebied van verslaggeving te integreren in de ruimere context van de internationale harmonisatie van jaarrekeningen. Daarom steunt de Commissie de werkzaamheden van het International Accounting Standards Committee (IASC) dat zich op zijn beurt ten doel heeft gesteld een basispakket hoogwaardige internationale verslagleggingsstandaarden (IAS) te ontwikkelen. De Commissie zal hierbij streven naar samenhang tussen de wetgeving van de Europese Unie op het gebied van financiële verslaggeving en de door het IASC ontwikkelde internationale standaarden.
- (9) Het IASC heeft verschillende internationale standaarden voor de verslaggeving gepubliceerd waarin bepalingen en verslagleggingsbeginselen zijn opgenomen die van belang zijn met betrekking tot milieu-aangelegenheden. Toch zijn er weinig richtsnoeren die rechtstreeks op dergelijke kwesties aansluiten, en is er geen specifieke internationale standaard die uitsluitend voor milieukwesties is bedoeld.
- (10) Deze aanbeveling is opgesteld om milieubeleid dat verband houdt met de interne markt te ondersteunen en om te bevorderen dat gebruikers van jaarrekeningen zinvolle en vergelijkbare informatie over milieu-aangelegenheden ontvangen, waardoor tevens de initiatieven van de Gemeenschap op het gebied van milieubescherming worden versterkt. De Commissie is van mening dat er een legitieme behoefte is aan een grotere mate van harmonisatie wat de in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen in de Europese Unie op te nemen milieu-informatie betreft. Ook de hoeveelheid, de doorzichtigheid en de vergelijkbaarheid van de milieu-informatie in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen moeten worden verbeterd. Om deze doelstellingen te bereiken, en gezien de toenemende betekenis die in de Europese Unie aan milieukwesties wordt gehecht, beoogt de Commissie de bestaande regels te verduidelijken en meer specifieke richtsnoeren te geven over de verantwoording, waardering en vermelding van milieu-aangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen.
- (11) De aanbeveling erkent dat geleidelijk afzonderlijke milieuverlagen zijn ontstaan, voornamelijk opgesteld door ondernemingen die werkzaam zijn in sectoren die een aanzienlijke invloed hebben op het milieu. Het is niet de bedoeling van deze aanbeveling om de redenen die aan deze ontwikkeling ten grondslag liggen op te sporen. Wel wordt erkend dat verschillende groepen stakeholders uiteenlopende informatiebehoeften hebben of deze behoefte een verschillende rangorde toekennen. Afzonderlijke milieuverlagen voldoen aan de behoefte aan informatie van belanghebbenden waaraan de gegevens die in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen worden verstrekt slechts gedeeltelijk tegemoetkomen. Het doel dient derhalve te zijn dat afzonderlijke milieuverlagen, jaarrekeningen en jaarverslagen consistent en samenhangender worden en nauwer met elkaar worden verbonden. Deze aanbeveling beoogt hieraan een bijdrage te leveren door ervoor te zorgen dat milieu-informatie in de jaarrekeningen en jaarverslagen wordt opgenomen op een wijze die een aanvulling vormt op de meer gedetailleerde en uitvoerige afzonderlijke milieuverlagen.
- (12) Een behoorlijke informatieverstrekking wordt als cruciale factor beschouwd om de doorzichtigheid van informatie te verbeteren. Informatieverstrekking is behoorlijk wanneer zij van invloed is op het begrip van de jaarrekening door de gebruiker. Deze aanbeveling is niet bedoeld om onnodig omslachtige verplichtingen op te leggen aan degenen die jaarrekeningen opstellen. Zij beoogt uitvoerige richtsnoeren te geven op het gebied van de informatieverstrekking, en geeft aan welke gegevens moeten worden vermeld om ervoor te zorgen dat de gepresenteerde milieu-informatie vergelijkbaar en consistent is. Dit geldt met name voor de vermelding van milieu-uitgaven in de toelichting, hetzij geboekt ten laste van de winst- en verliesrekening hetzij gekapitaliseerd, evenals

⁽¹⁾ Harmonisatie van jaarrekeningen: Een nieuwe strategie ten aanzien van internationale harmonisatie, mededeling van de Commissie COM(95)508 van 14 november 1995.

voor de uitgaven in verband met geldboeten en sancties voor het niet ten uitvoer leggen van milieuwetgeving en vergoedingen aan derden, welke in punt 6 van hoofdstuk 4 in bijlage bij deze aanbeveling worden behandeld. Het verstrekken van passende informatie in het jaarverslag over de milieuprestaties komt met name in punt 2 van hoofdstuk 4 van bijlage bij deze aanbeveling aan de orde.

- (13) De aanbevelingen inzake de vermelding van gegevens kunnen slechts doeltreffend zijn indien zij worden aangevuld met werkzame definities van de desbetreffende begrippen. Hiertoe is in de aanbeveling een hoofdstuk over definities opgenomen.
- (14) De aanbeveling moet een leidraad bieden bij de toepassing van de bepalingen van de vierde en de zevende richtlijn (Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG) op milieu-aangelegenheden. Daarom worden bepaalde boekhoudkundige behandelingen van milieu-aangelegenheden aanbevolen om ervoor te zorgen dat de opstellers van jaarrekeningen meer zinvolle informatie verstrekken. Hoewel bijzondere oplossingen worden gestimuleerd, is deze aanpak er niet op gericht de toepassing van alternatieve methoden, indien deze door de richtlijnen worden toegestaan, te verhinderen. In dit verband wordt tevens rekening gehouden met de interpretatieve mededeling van de Commissie van 1997 over bepaalde artikelen van de vierde en de zevende vennootschapsrichtlijn⁽¹⁾ en met het document inzake milieu-informatie in de financiële verslaglegging van het Adviesforum Jaarrekeningen van november 1995 (document XV/6004/94).
- (15) De aanbeveling gebruikt als referentiebron verschillende internationale standaarden voor jaarrekeningen (IAS) die zijn gepubliceerd door het International Accounting Standards Committee (IASC) en die van bijzonder belang zijn voor milieukwesties, met name IAS 36 „waardevermindering van activa”, IAS 37 „voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa” en IAS 38 „immateriële activa”. De bedoeling is dat de in deze aanbeveling vervatte bepalingen in overeenstemming zijn met deze IAS, tenzij anders wordt vermeld.
- (16) Ook met het door de werkgroep Internationale Standaarden voor Jaarrekeningen en Verslaglegging van de Verenigde Naties opgestelde standpunt inzake „Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs

and Liabilities”⁽²⁾ is in de onderhavige aanbeveling rekening gehouden.

- (17) Zoals in de overwegingen 14 tot en met 16 wordt opgemerkt zijn op communautair en internationaal niveau reeds enige richtsnoeren ontwikkeld om te voldoen aan de behoefte om milieu-overwegingen in de financiële verslaglegging te integreren. Deze aanbeveling bouwt voort op dergelijke ontwikkelingen en tracht tegelijkertijd een geschikt communautair kader te bieden voor verdere verbeteringen. De Commissie meent dat, om de doelstellingen van de aanbeveling te verwezenlijken, door de lidstaten actie moet worden ondernomen. De Commissie moedigt de lidstaten aan maatregelen op nationaal niveau vast te stellen. Bovendien zal de discussie over manieren om de huidige situatie te verbeteren waarschijnlijk op internationaal niveau worden voortgezet,

BEVEELT AAN:

De lidstaten:

1. dragen er zorg voor dat ondernemingen die onder de vierde en zevende richtlijn vennootschapsrecht vallen (Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG), voor boekjaren die binnen twaalf maanden na de datum van goedkeuring van deze aanbeveling aanvangen en voor alle toekomstige boekjaren, bij de opstelling van de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag de bepalingen toepassen die in bijlage I bij deze aanbeveling zijn vastgesteld;
2. stellen passende maatregelen vast om de toepassing van deze aanbeveling te bevorderen;
3. stellen de Commissie in kennis van de door hen vastgestelde maatregelen.

Gedaan te Brussel, 30 mei 2001.

Voor de Commissie

Frederik BOLKESTEIN

Lid van de Commissie

⁽¹⁾ PB C 143 van 21.1.1998.

⁽²⁾ (ISAR — Td/B/COM.2/ISAR/3 van 12 maart 1998).

BIJLAGE

1. DOEL EN REIKWIJDTE

1. De aanbeveling beperkt zich tot de informatie die in de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en in de jaarverslagen van ondernemingen over milieuaangelegenheden wordt verstrekt, en laat verslaglegging voor bijzondere doeleinden, zoals milieuverlagen, buiten beschouwing, behalve wanneer het zinvol wordt geacht financiële jaarverslagen en afzonderlijke milieuverlagen met elkaar in verband te brengen om de informatie die zij bevatten met elkaar in overeenstemming te brengen.
2. De aanbeveling bevat vereisten voor de verantwoording, waardering en vermelding van milieu-uitgaven, milieuverplichtingen en risico's en de daarmee samenhangende activa die voortvloeien uit transacties en gebeurtenissen die de financiële positie en de resultaten van de verslagleggende entiteit beïnvloeden of waarschijnlijk zullen beïnvloeden.
3. De aanbeveling geeft tevens aan welk soort milieu-informatie in de jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen en/of het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag zou moeten worden vermeld om een indruk te geven van de houding van de onderneming ten opzichte van het milieu en van haar milieuprestaties, voorzover deze gevolgen kunnen hebben voor de financiële positie van de onderneming. De aanbeveling is van toepassing op zowel de jaarrekeningen van afzonderlijke bedrijven als op geconsolideerde jaarrekeningen. In het laatste geval moet de verstrekte informatie betrekking hebben op de groep als geheel. De eisen inzake verantwoording en waardering moeten consequent worden toegepast op alle geconsolideerde ondernemingen.
4. De aanbeveling is van toepassing op alle ondernemingen die onder de vierde en de zevende vennootschapsrichtlijn vallen, waarbij de vrijstellingen die de lidstaten overeenkomstig de artikelen 11 en 27 van de vierde richtlijn voor kleine en middelgrote ondernemingen kunnen verlenen naar behoren in aanmerking worden genomen.
5. Hoewel de specifieke vereisten voor de jaarrekeningen van banken, andere financiële instellingen en verzekeringsondernemingen in afzonderlijke richtlijnen zijn opgenomen⁽¹⁾, is deze aanbeveling tevens van toepassing op banken, overige financiële instellingen en verzekeringsondernemingen, omdat de financiële gevolgen van milieuaangelegenheden voor dit soort ondernemingen niet anders zijn.

2. DEFINITIES

1. In deze aanbeveling verwijst de term milieu naar de natuurlijke fysieke omgeving en omvat lucht, water, bodem, flora, fauna en niet-hernieuwbare hulpbronnen zoals fossiele brandstoffen en mineralen.
2. Milieu-uitgaven kunnen de kosten omvatten van maatregelen die een onderneming neemt of die namens haar door anderen worden genomen om milieuschade die het gevolg is van de bedrijfsuitoefening, te voorkomen, te beperken of ongedaan te maken. Deze kosten bestaan onder meer uit het verwerken en voorkomen van afval, de bescherming van de bodem en van het oppervlakte- en grondwater, de bescherming van de omgevingslucht en het klimaat, de vermindering van geluidsoverlast en de bescherming van de biodiversiteit en het landschap. Alleen identificeerbare aanvullende kosten die in de eerste plaats bedoeld zijn om milieuschade te voorkomen, te beperken of te herstellen moeten worden opgenomen. Uitgaven die een gunstige invloed op het milieu kunnen hebben maar die in de eerste plaats bedoeld zijn om aan andere behoeften te voldoen, zoals een grotere rentabiliteit, gezondheid en veiligheid op de werkplaats, een veilige toepassing van de door de onderneming vervaardigde producten of productie-efficiëntie, moeten buiten beschouwing worden gelaten. Wanneer het niet mogelijk is het bedrag aan aanvullende uitgaven te scheiden van de andere uitgaven waarvan zij deel uitmaken, kan een raming van dit bedrag worden gemaakt, mits het resulterende bedrag voldoet aan de voorwaarden dat het in de eerste plaats bedoeld is om milieuschade te voorkomen, te beperken of ongedaan te maken.
3. Uitgaven die gedaan worden als gevolg van geldboeten of sancties wegens het niet tenuitvoerleggen van milieuwetgeving, alsmede aan derden uitgekeerde vergoeding vanwege schade of letsel veroorzaakt door milieuvuiling in het verleden, zijn van deze definitie uitgesloten, zoals in punt 6, onder f), van hoofdstuk 4 van deze bijlage wordt besproken. Deze kosten houden weliswaar verband met de gevolgen van de activiteiten van de onderneming voor het milieu, maar zij kunnen milieuschade niet voorkomen, verminderen of herstellen.
4. Voorts heeft het Bureau voor de Statistiek van de Europese Unie (Eurostat) een reeks definities van uitgaven per milieusector vastgesteld die deel uitmaken van de uitvoeringsdocumenten van Verordening (EG, Euratom) nr. 58/97 van de Raad van 20 december 1996 inzake structurele bedrijfsstatistiek⁽²⁾. Deze definities, die regelmatig worden bijgewerkt, vormen de basis voor statistische verslagleggingsvereisten inzake milieubeschermingsuitgaven in de Europese Unie. Ondernemingen wordt aangeraden om, wanneer zij gebruikmaken van de algemene definitie van punt 2 hierboven, deze gedetailleerde definities in aanmerking te nemen wanneer zij milieu-uitgaven vermelden overeenkomstig hoofdstuk 4 van deze bijlage, zodat zij hierbij voldoen aan de verantwoordings- en waarderingsvereisten van hoofdstuk 3.

⁽¹⁾ Richtlijn 86/635/EEG van de Raad van 8 december 1986 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen (PB L 372 van 31.12.1986, blz. 1 tot en met 17); Richtlijn 91/674/EEG van de Raad van 19 december 1991 betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen (PB L 374 van 31.12.1991, blz. 7 tot en met 31).

⁽²⁾ PB L 14 van 17.1.1997, blz. 1. Zie ook uitvoeringsdocument ENV/96/10c. De Europese classificatie van milieubeschermende maatregelen (CEPA) onderscheidt de volgende milieugebieden: afvalbeheer, bescherming van omgevingslucht en klimaat, afvalwaterbeheer, bescherming van bodem en grondwater, bescherming van de biodiversiteit en het landschap, en overige milieubeschermende maatregelen.

3. VERANTWOORDING EN WAARDERING

Verantwoording van milieuverplichtingen

1. Milieuverplichtingen moeten worden verantwoord wanneer het voldoet aan een huidige milieuverplichting die in het verleden is ontstaan naar alle waarschijnlijkheid zal leiden tot een uitgaande kasstroom die economische baten vertegenwoordigt, en waarvan een betrouwbare schatting kan worden gemaakt. De aard van deze verplichting moet duidelijk vaststaan en kan van tweeërlei aard zijn:
 - wettelijk of contractueel: de onderneming is wettelijk of contractueel verplicht om milieuschade te voorkomen, te beperken of ongedaan te maken; of
 - feitelijk: een feitelijke verplichting vloeit voort uit de maatregelen van de onderneming zelf, wanneer zij zich ertoe heeft verbonden om milieuschade te voorkomen, te beperken of ongedaan te maken, en zij niet van deze maatregelen kan afzien omdat zij, op basis van verklaringen over haar beleid, haar voorgenomen handelwijze of in het kader van de vaste bedrijfspraktijken, aan derden bekend heeft gemaakt dat zij de verantwoordelijkheid voor het voorkomen, beperken of ongedaan maken van milieuschade, op zich neemt.
2. De vroegere of huidige bedrijfspraktijk brengt slechts een feitelijke verplichting voor de onderneming met zich in zoverre de bedrijfsleiding niet van maatregelen kan afzien. Een dergelijke verplichting ontstaat slechts wanneer de onderneming de verantwoordelijkheid om milieuschade te voorkomen, te beperken of ongedaan te maken op zich heeft genomen door middel van een bekendgemaakte, specifieke verklaring of door middel van een vaste bedrijfspraktijk.
3. Milieuschade die wellicht verband houdt met de activiteiten van de onderneming of die mogelijk door de onderneming is veroorzaakt maar ten aanzien waarvan geen wettelijke, contractuele of feitelijke verplichting bestaat om de schade te herstellen of de omvang ervan te beperken, komt niet in aanmerking om als milieuverplichting in de jaarrekeningen van de onderneming te worden opgevoerd overeenkomstig de punten 1 en 2 hierboven. Dit doet geen afbreuk aan de toepassing van de in punt 5 hieronder uiteengezette criteria voor voorwaardelijke milieuverplichtingen.
4. Een milieuverplichting moet worden verantwoord wanneer een betrouwbare schatting kan worden gemaakt van de kosten die uit de verplichting voortvloeien. Indien er op de balansdatum een verplichting bestaat waarvan de aard duidelijk vaststaat en die naar alle waarschijnlijkheid tot een uitgaande kasstroom zal leiden welke een economisch voordeel vertegenwoordigt maar waarvan het bedrag en de datum onzeker zijn, dan moet een voorziening worden opgenomen, mits een betrouwbare raming kan worden gemaakt van het bedrag van de verplichting. Deze behandeling strookt met artikel 20, lid 1 ⁽¹⁾, en artikel 31, lid 1, onder bb), van de vierde richtlijn. Onzekerheid ten aanzien van de datum of van het bedrag betreffen bijvoorbeeld zich ontwikkelende saneringstechnieken en de omvang en aard van de vereiste sanering. In de zeldzame gevallen waarin een betrouwbare schatting van de kosten niet mogelijk is, dient de verplichting niet te worden verantwoord. Zij dient dan als een voorwaardelijke verplichting te worden beschouwd, zoals vermeld in punt 26 hieronder.

Voorwaardelijke milieuverplichtingen

5. Een voorwaardelijke verplichting dient niet in de balans te worden opgevoerd. Indien er een mogelijkheid is, die minder dan waarschijnlijk is, dat de schade in de toekomst ongedaan moet worden gemaakt, maar deze verplichting nog moet worden bevestigd door een onzekere gebeurtenis, moet een voorwaardelijke verplichting worden vermeld in de toelichting bij de jaarrekeningen. Indien het zeer onwaarschijnlijk is dat de onderneming milieu-uitgaven zal moeten verrichten of indien deze uitgaven niet van materiële aard zijn, dan is de vermelding van een dergelijke voorwaardelijke verplichting niet noodzakelijk.

Saldering van verplichtingen en verwachte terugbetalingen

6. Wanneer de onderneming verwacht dat een gedeelte of alle uitgaven in verband met een milieuverplichting door een andere partij zullen worden terugbetaald, dient deze terugbetaling uitsluitend te worden verantwoord wanneer het vrijwel zeker is dat deze inderdaad zal plaatsvinden indien de onderneming de verplichting nakomt.
7. Een verwachte terugbetaling door een derde partij mag niet met de milieuverplichting worden gesaldeerd. Zij moet afzonderlijk als activum in de balans worden opgenomen, tegen een bedrag dat niet hoger is dan het bedrag van de desbetreffende voorziening. Zij mag alleen met de milieuverplichting worden gesaldeerd indien er een wettelijk recht bestaat voor een dergelijke saldering waarvan de onderneming gebruik wil maken. Wanneer saldering op basis van deze wetsbepaling is toegestaan, moet het volledige bedrag van de verplichting en de verwachte terugbetaling in de toelichting worden vermeld.
8. De verwachte opbrengst van de verkoop van onroerend goed mag niet met een milieuverplichting worden verrekend of in aanmerking worden genomen bij de waardering van een voorziening, zelfs indien een dergelijke verwachte vervreemding nauw verband houdt met de gebeurtenis waaruit de voorziening is ontstaan.
9. Gewoonlijk is de onderneming aansprakelijk voor de gehele milieuverplichting. Is dit niet het geval, dan dient alleen het aandeel van de onderneming als milieuverplichting te worden opgenomen.

⁽¹⁾ Wanneer lidstaten, overeenkomstig punt 20 van de interpretatieve mededeling van de Commissie van 1998 over bepaalde artikelen van de vierde en de zevende vennootschapsrichtlijn, de optie van artikel 20, lid 2, van de vierde richtlijn ten uitvoer hebben gelegd, is deze tevens van toepassing op milieulasten.

Verantwoording van milieu-uitgaven

10. Milieu-uitgaven moeten worden verantwoord als kosten in het boekjaar waarin zij zijn gemaakt, tenzij zij voldoen aan de in punt 12 hieronder uiteengezette voorwaarden om als activum te worden opgevoerd.
11. Milieu-uitgaven als gevolg van schade uit een vroegere periode komen niet in aanmerking om als correctie op voorgaande boekjaren te worden opgenomen doch moeten in het lopende boekjaar worden verwerkt, dat wil zeggen in de periode waarin zij worden verantwoord.

Activering van milieu-uitgaven

12. Milieu-uitgaven kunnen worden geactiveerd indien zij verricht zijn om toekomstige schade te voorkomen of te verminderen of om hulpbronnen te behouden, indien zij in de toekomst economisch voordeel brengen en voldoen aan de voorwaarden van artikel 15, lid 2, van de vierde richtlijn.
13. Milieu-uitgaven ter voorkoming of beperking van toekomstige schade of met het oog op het behoud van hulpbronnen komen uitsluitend in aanmerking voor verantwoording als activum indien zij, overeenkomstig artikel 15, lid 2 van de vierde richtlijn, bedoeld zijn om duurzaam voor de bedrijfsuitoefening te worden gebruikt en indien bovendien aan een van de volgende voorwaarden is voldaan:
 - a) de kosten houden verband met economische voordelen die de onderneming verwacht en die de levensduur, de capaciteit of de veiligheid of efficiëntie van andere activa van de onderneming verbeteren (bovenop het oorspronkelijk geraamde prestatieniveau); of
 - b) de kosten verminderen of voorkomen de milieuvervuiling die waarschijnlijk zal ontstaan als gevolg van toekomstige activiteiten van de onderneming.
14. Indien niet aan de in de punten 12 en 13 hierboven uiteengezette voorwaarden voor verantwoording als activum is voldaan, moeten milieu-uitgaven ten laste komen van de winst- en verliesrekening. Indien wel aan deze voorwaarden is voldaan dienen de milieu-uitgaven te worden gekapitaliseerd en afgelost op de winst- en verliesrekening over het lopende boekjaar en een passend aantal toekomstige boekjaren te worden afgeschreven, dat wil zeggen stelselmatig gedurende de verwachte gebruiksduur ervan.
15. Milieu-uitgaven dienen niet te worden gekapitaliseerd maar op de winst- en verliesrekening te worden geboekt indien zij niet tot toekomstige economische baten leiden. Deze situatie doet zich voor wanneer milieu-uitgaven verband houden met activiteiten in het verleden of in het heden en met het herstel van de situatie waarin het milieu zich vóór de verontreiniging bevond (bijvoorbeeld afvalverwerking, saneringskosten in verband met lopende exploitatie-activiteiten, herstel van in het verleden veroorzaakte schade, kosten voor milieuadministratie of milieuaudits).
16. Zaken als installaties en machines kunnen om milieuredenen worden aangeschaft zoals bijvoorbeeld technische installaties voor het bestrijden of voorkomen van vervuiling waarmee aan milieuwetgeving of -voorschriften wordt voldaan. Indien deze installaties voldoen aan de criteria voor verantwoording als activum overeenkomstig de punten 12 en 13 hierboven, dan moeten zij worden geactiveerd.
17. Er zijn gevallen waarin de milieu-uitgaven niet tot verwachte economische baten in de toekomst leiden, doch waarin het toekomstige voordeel voortvloeit uit een ander activum dat bij de activiteiten van de onderneming wordt gebruikt. Wanneer de milieu-uitgaven die als activum worden verantwoord betrekking hebben op een ander, reeds bestaand activum, dienen zij als integrerend deel van dat activum te worden behandeld, en niet afzonderlijk te worden geboekt.
18. Er kunnen rechten zijn of soortgelijke posten die verworven zijn in verband met de gevolgen van de activiteiten van de onderneming voor het milieu (bijvoorbeeld octrooien, licenties, milieuvergunningen en emissierechten). Indien deze rechten overeenkomstig de posten C I 2 a) van artikel 9 en C I 2 a) van artikel 10 van de vierde richtlijn onder bezwarende titel zijn verkregen en bovendien voldoen aan de in de punten 12 en 13 hierboven uiteengezette criteria voor opnemings onder de activa, moeten zij stelselmatig worden geactiveerd en afgeschreven gedurende de verwachte economische levensduur ervan. Zoniet, dan moeten zij worden geboekt op de winst- en verliesrekening.

Waardevermindering van activa

19. Milieuontwikkelingen of -factoren kunnen tot gevolg hebben dat bestaande vaste activa in waarde verminderen, bijvoorbeeld in het geval van vervuiling van het bedrijfsterrein. Er dient een waardecorrectie plaats te vinden indien de gebruikswaarde van het terrein onder de boekwaarde is gedaald. Deze situatie moet, in het kader van artikel 35, lid 1, onder c), bb), van de vierde richtlijn, als duurzaam worden beschouwd. Het bedrag van deze waardecorrectie moet op de winst- en verliesrekening worden geboekt. Overeenkomstig artikel 20, lid 3, van de vierde richtlijn kunnen voorzieningen voor verplichtingen en lasten zoals omschreven in punt 4 hierboven niet worden gebruikt voor waardecorrecties op activa.
20. Wanneer milieu-uitgaven overeenkomstig punt 17 hierboven worden geboekt als integrerend deel van een ander activum, dient het gecombineerde activum op elke balansdatum op zijn invorderbaarheid te worden getoetst en zonodig te worden afgeschreven tot het invorderbare bedrag.
21. Indien in de boekwaarde van een activum reeds rekening is gehouden met een verlies aan economische baten om milieuredenen, kunnen de daaropvolgende uitgaven om het niveau van de economische baten in de toekomst te herstellen, worden gekapitaliseerd, in die zin dat de hieruit resulterende boekwaarde lager is dan het terugverdienbare bedrag van het activum.

Waardering van milieuverplichtingen

22. Een milieuverplichting moet in de jaarrekening worden opgenomen wanneer er een betrouwbare schatting kan worden gemaakt van de uitgaven die hiermee gemeoid zijn.
23. Het bedrag van de verplichting dient de best mogelijke schatting te zijn van de uitgaven die noodzakelijk zijn om op balansdatum aan de bestaande verplichting te voldoen, op basis van de bestaande situatie en rekening houdende met toekomstige ontwikkelingen zowel in technische zin als op het gebied van de wetgeving, indien dergelijke ontwikkelingen zich naar alle waarschijnlijkheid zullen voordoen.
24. Het bedrag dient een schatting te zijn van het volledige bedrag van de verplichting, ongeacht de datum waarop de activiteit is gestaakt of de verplichting moet worden nagekomen. Een geleidelijke opbouw van het volledige bedrag van de verplichting over de periode van de activiteiten van de onderneming is krachtens artikel 20, lid 1, van de vierde richtlijn toegestaan.
25. Om het bedrag van een milieuverplichting te schatten zijn de volgende regels van toepassing: indien de waardering van de verplichting tot verschillende mogelijke resultaten leidt, overeenkomstig punt 23 hierboven, moet de best mogelijke schatting in aanmerking worden genomen. In de uiterst zeldzame gevallen waarin het niet mogelijk is om met voldoende betrouwbaarheid een best mogelijke schatting van de verplichting te maken, dient deze als een latente verplichting te worden beschouwd en dient het bestaan ervan in de toelichting bij de jaarrekeningen te worden gepubliceerd. Bovendien moet worden aangegeven waarom het niet mogelijk was een betrouwbare schatting te maken.
26. Verder dienen voor de berekening van het bedrag van een milieuverplichting de volgende elementen in aanmerking te worden genomen:
 - de marginale rechtstreekse kosten van de herstelinspanning; en
 - kosten van vergoedingen en uitkeringen aan werknemers die een aanzienlijke hoeveelheid tijd rechtstreeks aan de herstelinspanning zullen wijden;
 - en controlevereisten na het herstel; en
 - technologische vooruitgang, indien kan worden verwacht dat de overheidsautoriteit de technologie goedkeurt.

Voorzieningen voor de kosten van terreinherstel en ontmanteling

27. Uitgaven in verband met terreinherstel, verwijdering van opgehoopte nevenafvalproducten, sluiting of verwijdering van vaste activa, welke uitgaven de onderneming verplicht is te doen, dienen te worden opgenomen overeenkomstig de in de punten 1 tot en met 4 hierboven vastgestelde voorwaarden. Indien aan deze criteria is voldaan moet de verplichting om deze uitgaven in de toekomst te verrichten als milieuverplichting in aanmerking worden genomen.
28. Ingevolge punt 24 hierboven dient deze milieuverplichting voor terreinherstel, verwijdering of sluiting te worden verantwoord op de datum waarop de onderneming haar activiteiten aanvangt en derhalve de verplichting ontstaat. De opnemings van deze verplichting dient niet te worden uitgesteld tot de activiteit is voltooid of de fabriek is gesloten. Wanneer deze verplichting wordt verantwoord worden de geraamde uitgaven opgenomen als deel van de kosten van het desbetreffende activum dat moet worden ontmanteld en verwijderd. Deze gekapitaliseerde uitgaven worden vervolgens afgeschreven als deel van het af te schrijven bedrag van het desbetreffende activum. Wanneer gedurende de activiteiten meer schade wordt veroorzaakt ontstaat de verplichting voor de onderneming om deze schade te herstellen op het moment dat de schade zich voordoet.
29. Overeenkomstig jaarrekeningenstandaard nr. 37, punt 14, is in geval van kosten voor terreinherstel en ontmanteling na langdurige activiteiten de behandeling in de jaarrekening zoals in punt 28 hierboven is uiteengezet, de beste methode. Deze behandeling is hoe dan ook toegestaan op basis van artikel 20, lid 1, van de vierde richtlijn, naast de andere optie, een geleidelijke opbouw van een voorziening voor dergelijke kosten. De onderneming kan buitenbedrijfsstellingskosten over een lange termijn verantwoorden in de periode waarin de activiteiten hebben plaatsgevonden. Een gedeelte van de kosten wordt in elke verslagleggingsperiode als uitgave geboekt, waarbij het resulterende saldo als afzonderlijke verplichting wordt opgevoerd.

Discontering van milieuverplichtingen op lange termijn

30. Milieuverplichtingen die niet in de naaste toekomst worden nagekomen mogen tegen de actuele waarde worden berekend (d.w.z. gediscoteerd), zonder dat dit evenwel verplicht is ⁽¹⁾, indien de verplichting en het bedrag en het tijdschema van de betalingen vaststaan of op betrouwbare wijze kunnen worden vastgesteld. Waardering tegen de lopende kosten (d.w.z. de niet-gediscoteerde geraamde kosten) is eveneens toegestaan. Wanneer de invloed van de tijdschaarde van geld echter aanzienlijk is, vormt de waardering van milieuverplichtingen tegen actuele waarde een passender behandeling.
31. De gekozen methode moet in de toelichting worden vermeld. De verwachte kosten moeten gebaseerd zijn op een speciaal voor de sanering van het terrein opgesteld plan. Het bedrag en het tijdschema van de betalingen moeten gebaseerd zijn op objectieve en verifieerbare informatie.
32. De niet-gediscoteerde geraamde kasstromen moeten geraamde bedragen zijn die naar verwachting op de verrekeningsdata zullen worden betaald (met inbegrip van inflatieramingen) en dienen te worden geschat met gebruikmaking van expliciete hypothesen op grond van het saneringsplan, zodat een deskundige de raming kan verifiëren en de geraamde kasstroom kan onderschrijven.

⁽¹⁾ Internationale standaard voor jaarrekeningen nr. 37, punt 45 vereist discontering wanneer de invloed van de tijdschaarde van geld aanzienlijk is.

33. Wanneer een onderneming discontering toepast bij de waardering van haar milieuverplichtingen, dient zij dit op consequente wijze te doen. Elk activum dat betrekking heeft op de inning van het geheel of een gedeelte van een verplichting die is gediscoteerd, moet eveneens worden gediscoteerd. Bovendien moet, indien verplichtingen worden gediscoteerd, het terugverdienbare bedrag van het activum eveneens worden berekend op basis van gediscoteerde kasstromen.
34. Waardering tegen actuele waarde maakt de vaststelling van een discontopercentage en informatie over de factoren die van invloed kunnen zijn op het tijdschema en het bedrag van de geraamde kasstromen noodzakelijk. Bovendien moet het bedrag van de verplichting elk jaar worden herzien en aangepast bij iedere wijziging in de hypothesen.

4. VERMELDING

1. Milieuaangelegenheden moeten worden vermeld indien zij van wezenlijk belang zijn voor de financiële resultaten of de financiële positie van de verslagleggende entiteit. Deze informatie moet, naar gelang van de post, in het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag of in de toelichting bij de jaarrekening en bij de geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen. De punten 2, 5 en 6 hieronder betreffen de vermelding van posten in het jaarverslag en het geconsolideerde jaarverslag of in de toelichting. In de punten 3 en 4 komt de presentatie van posten in de balans aan de orde.

Vermelding in het jaarverslag en in het geconsolideerde jaarverslag

2. Op basis van de bepalingen van artikel 46, leden 1 en 2, van de vierde richtlijn en artikel 36, leden 1 en 2, van de zevende richtlijn inzake de inhoud van het jaarverslag en van het geconsolideerde jaarverslag van ondernemingen dient, wanneer milieuaangelegenheden van belang zijn voor de financiële resultaten en de financiële positie van de onderneming of haar ontwikkeling, het jaarverslag een beschrijving te bevatten van de verschillende aangelegenheden en de maatregelen van de ondernemingen terzake; deze informatie moet een getrouw beeld geven van de ontwikkeling van de activiteiten en de positie van de onderneming voorzover milieuaangelegenheden hierop rechtstreeks van invloed kunnen zijn. Hiertoe wordt aanbevolen de volgende informatie te verstrekken:
 - a) het beleid en de programma's die door de onderneming zijn vastgesteld op het gebied van milieubescherming, met name met het oog op de voorkoming van verontreiniging. Het is belangrijk dat gebruikers van het jaarverslag in staat zijn na te gaan in hoeverre milieubescherming een integrerend deel vormt van het beleid en de activiteiten van de onderneming. Indien van toepassing kan dit tevens de vermelding van het invoeren van een milieubeschermingssysteem omvatten alsmede de verplichte tenuitvoerlegging van bepaalde daarmee samenhangende normen of certificaties;
 - b) de verbeteringen die sinds de invoering van het beleid op belangrijke gebieden van milieubescherming tot stand zijn gebracht. Deze informatie is bijzonder zinvol indien zij, op een objectieve en doorzichtige wijze, een overzicht geeft van de prestaties van de onderneming met betrekking tot een bepaalde gekwantificeerde doelstelling (bijvoorbeeld de emissies in de afgelopen vijf jaar) en de redenen waarom belangrijke verschillen zijn opgetreden;
 - c) de mate waarin milieubeschermingsmaatregelen, op basis van bestaande wetgeving of als gevolg van toekomstige wijzigingen in wettelijke voorschriften die reeds voor een groot deel zijn vastgesteld, ten uitvoer zijn of worden gelegd;
 - d) indien passend en van belang voor de aard en omvang van de activiteiten van de onderneming en de typen milieuaangelegenheden die voor de onderneming van belang zijn, informatie over de milieuprestaties van de onderneming, zoals energiegebruik, materiaalgebruik, watergebruik, emissies, afvalverwijdering.

Het zou nuttig zijn indien deze informatie aan de hand van kwantitatieve milieu-efficiëntie-indicatoren zou worden verstrekt en, waar dit relevant is, nader gerangschikt per bedrijfssegment. Het is bijzonder belangrijk dat kwantitatieve gegevens worden verstrekt, in absolute termen, voor emissies en energie-, water- en materiaalverbruik (!) gedurende de verslagperiode, naast comparatieve gegevens inzake de voorafgaande verslagperiode. Deze cijfers dienen bij voorkeur te worden uitgedrukt in fysieke eenheden en niet in monetaire termen; bovendien zouden, voor een beter begrip van hun relatieve betekenis en ontwikkeling, cijfers in monetaire termen in verband moeten worden gebracht met posten op de balans of op de winst- en verliesrekening.

- e) indien de onderneming een afzonderlijk milieuverslag uitbrengt dat meer gedetailleerde of aanvullende kwantitatieve of kwalitatieve milieu-informatie bevat, een verwijzing naar dit verslag. Indien het milieuverslag de in d) genoemde informatie bevat, zou eveneens een beknopte beschrijving van de milieuaangelegenheid en een aanduiding dat nadere informatie terzake in het milieuverslag kan worden gevonden, kunnen worden opgenomen. Informatie die in een afzonderlijk milieuverslag wordt verstrekt moet overeenstemmen met eventuele desbetreffende informatie in het jaarverslag en de jaarrekeningen van de onderneming. Indien het milieuverslag aan een externe verificatieprocedure is onderworpen, dient dit in het jaarverslag te worden vermeld. Het is belangrijk dat aan gebruikers van een jaarverslag wordt meegedeeld of het milieuverslag al dan niet objectieve, extern te verifiëren gegevens bevat.

(¹) De Europese Commissie is één van de deelnemers aan het project „Eco-efficiency indicators and reporting” dat wordt ontwikkeld door de World Business Council of Sustainable Development. Dit project beoogt de ontwikkeling van gestandaardiseerde milieu-efficiëntie-indicatoren, waarvan de zogenaamde „kernindicatoren” voor alle ondernemingen van belang zijn.

Het doel en de reikwijdte van de verslagleggende eenheid dienen bij voorkeur in het jaarverslag en in het afzonderlijke milieuverlag overeen te stemmen. Is dit niet het geval, dan moeten zij duidelijk in het milieuverlag worden vastgesteld zodat kan worden nagegaan in hoeverre de eenheid overeenkomt met de verslagleggende eenheid van het jaarverslag. Bovendien dienen de verslagdatum en -periode van het afzonderlijke milieuverlag bij voorkeur dezelfde te zijn als die van het jaarverslag.

Vermelding in de balans

3. De betrokken voorzieningen moeten in de balans worden opgenomen onder de post „Overige voorzieningen”. Overeenkomstig artikel 4 van de vierde richtlijn is een splitsing van de posten die volgens de artikelen 9, 10 en 23 tot en met 26 moeten worden opgenomen in de balans en de winst- en verliesrekening, toegestaan, mits hierbij de indeling van de schema's in acht wordt genomen. De lidstaten kunnen een dergelijke splitsing voorschrijven.
4. Indien zij omvangrijk zijn is het passender om milieuverplichtingen afzonderlijk in de balans op te nemen. Anders dienen zij, indien zij van enige betekenis zijn, afzonderlijk in de toelichting te worden gespecificeerd overeenkomstig artikel 42 van de vierde richtlijn en artikel 29, lid 1, van de zevende richtlijn.

Vermelding in de toelichting bij de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening

5. Conform de bepalingen van de vierde en zevende richtlijn dient de volgende informatie in de toelichting te worden verstrekt:
 - a) beschrijving van de waarderingsmethoden en van de methoden ter berekening van de waardecorrecties die voor milieuaangelegenheden zijn toegepast in het kader van de vermelding van gegevens die bij artikel 43, lid 1, onder 1), van de vierde richtlijn en artikel 34, lid 1, van de zevende richtlijn is voorgeschreven;
 - b) buitengewone milieulasten, geboekt op de winst- en verliesrekening, overeenkomstig artikel 29 van de vierde richtlijn en artikel 17 van de zevende richtlijn;
 - c) vermelding en details van de post „Overige voorzieningen”, indien niet in de balans opgenomen, overeenkomstig punt 4 hierboven;
 - d) voorwaardelijke milieuverplichtingen, overeenkomstig artikel 43, lid 1, onder 7), van de vierde richtlijn en artikel 34, lid 7, van de zevende richtlijn, met voldoende uitvoerige omschrijving zodat de aard van deze mogelijke verplichtingen kan worden beoordeeld. Indien het als gevolg van aanzienlijke waarderingsonzekerheden, onmogelijk is om het bedrag van een milieuverplichting te schatten, dient deze omstandigheid alsmede de daaraan ten grondslag liggende redenen te worden vermeld evenals, zo mogelijk, de verschillende mogelijke resultaten.
6. Afgezien van de eisen van de vierde richtlijn en de zevende richtlijn dient de volgende informatie in de toelichting te worden opgenomen:
 - a) voor elke materiële milieuverplichting, een beschrijving van de aard ervan en een vermelding van het tijdschema en de voorwaarden van nakoming. Er dient een verklaring te worden gegeven inzake de schade en inzake de wetgeving of de voorschriften op grond waarvan de schade ongedaan moet worden gemaakt, alsmede inzake de herstel- of preventieve maatregelen die worden genomen of voorgesteld. Indien het bedrag van de kosten wordt geraamd op basis van een reeks bedragen, dient te worden beschreven hoe deze raming tot stand is gekomen, waarbij tevens wordt vermeld of er wijzigingen in de wetgeving of in de bestaande technologie worden verwacht die in de aangegeven bedragen tot uiting komen;
 - b) wanneer de methode van actuele waarde is gebruikt en het effect van discontering groot is, dienen het niet-gedisconteerde bedrag van de verplichting alsmede het toegepaste discontopercentage te worden bekendgemaakt;
 - c) het waarderingsbeleid van de onderneming in geval van kosten voor terreinherstel op lange termijn en kosten voor buitenbedrijfstelling en ontmanteling. Wanneer de geleidelijke opbouw van een voorziening wordt gebruikt overeenkomstig punt 29 van hoofdstuk 3, het bedrag van de volledige voorziening dat nodig is om alle dergelijke kosten op lange termijn te dekken. Ook moeten de bepalingen onder d) en e) hieronder met betrekking tot de vermelding van milieu-uitgaven die op de winst- en verliesrekening zijn geboekt en geactiveerde milieu-uitgaven in aanmerking worden genomen;
 - d) het bedrag van de milieu-uitgaven dat op de winst- en verliesrekening is geboekt en de grondslag op basis waarvan dergelijke bedragen worden berekend. Tevens dient een gedetailleerde splitsing van de posten die de onderneming als milieu-uitgaven heeft aangemerkt, te worden gemaakt op een wijze die overeenkomt met de aard en omvang van de bedrijfsactiviteiten van de onderneming en de typen milieuaangelegenheden die voor de onderneming van belang zijn. Voorzover dit mogelijk en relevant is, dient een onderverdeling te worden gemaakt van de uitgaven per milieusector zoals omschreven in punt 4 van hoofdstuk 2;
 - e) voorzover hiervan een betrouwbare schatting kan worden gemaakt, het bedrag van milieu-uitgaven dat gedurende de verslagperiode is geactiveerd. Ook dient in voorkomend geval te worden vermeld welk gedeelte van het betrokken bedrag betrekking heeft op uitgaven voor het verwijderen van verontreiniging na het veroorzaken hiervan, en welk deel de aanvullende uitgaven vertegenwoordigt voor de aanpassing van de installatie of het productieproces teneinde minder verontreiniging te veroorzaken (d.w.z. het deel dat betrekking heeft op technieken of praktijken ter voorkoming van verontreiniging). In zoverre dit mogelijk en relevant is, dient een onderverdeling te worden gemaakt van geactiveerde uitgaven per milieusector zoals beschreven in punt 4 van hoofdstuk 2;

- f) indien van enige betekenis, dienen kosten als gevolg van boeten en straffen voor niet-tenuitvoerlegging van milieuvorschriften en aan derden betaalde vergoedingen, bijvoorbeeld als gevolg van schade of letsel veroorzaakt door milieuverontreiniging in het verleden, afzonderlijk te worden vermeld, indien deze niet reeds afzonderlijk zijn opgenomen als buitengewone posten. Hoewel deze kosten betrekking hebben op de gevolgen van de activiteiten van de onderneming voor het milieu, dienen zij niet voor het voorkomen, verminderen of ongedaan maken van schade aan het milieu, zodat gescheiden vermelding passend is;
- g) stimuleringsmaatregelen van de overheid in verband met milieubescherming die de onderneming heeft ontvangen of waarop zij recht heeft. De voorwaarden van elk van de betrokken maatregelen, of indien deze gelijk zijn, een samenvatting van de voorwaarden. De toegepaste boekhoudkundige behandeling dient ook te worden aangegeven.
-