

**Bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning,
värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i
årsbokslut**

24.10.2006

Bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut

1. INLEDNING	4
1.1 Syftet med anvisningen.....	4
1.2 Lagstiftning.....	5
1.2.1 Bokslut.....	5
1.2.2 Värderings- och periodiseringsbestämmelser.....	5
1.2.3 Bestämmelser om uppgifterna i bokslutet	6
1.3 Förhållande till den allmänna anvisningen om verksamhetsberättelser och övriga anvisningar om miljörapportering	7
1.5 Definition av begrepp.....	8
Miljöutgifterna definieras som utgifter som orsakas av olika miljöskyddsåtgärder.	
Miljöskyddsåtgärder har definierats enligt den allmänneuropeiska statistiska kategoriseringen av miljöskyddsutrustningar och strukturer. Den aktuella statistiska kategoriseringen har presenterats i bilaga 3 till denna allmänna anvisning.	8
2. REDOVISNINGS- OCH VÄRDERINGSPRINCIPER SOM GÄLLER MILJÖUTFITER OCH MILJÖANSVAR	11
2.1 Redovisning av miljöutgifter.....	11
2.1.1 Redovisning av en miljöutgift som kostnad för räkenskapsperioden.....	11
2.1.2 Aktivering av miljöutgift	12
2.2 Redovisning av miljöansvar.....	14
2.2.1 Avsättning.....	14
2.2.2 Eventualskuld för miljön som skall behandlas som ansvarsförbindelse eller som annat ekonomiskt ansvar	15
2.2.3 Kvittning av ansvar och fordringar.....	16
2.3. Värdering av miljöansvar.....	16
2.4 Behandling av uppsläppsrätter i bokslutet.....	17
3. LÄMNANDE AV UPPLYSNINGAR OM MILJÖASPEKTER SOM EN DEL AV DEN LAGSTADGADE BOKSLUTSINFORMATIONEN	18
3.1 Allmänna principer	18
3.2 Resultaträkning	18
3.2.1 Miljökostnader.....	18
3.2.2 Framtida miljöutgifter.....	19
3.3 Balansräkning	19
3.3.1 Aktiverade miljöutgifter	19
3.3.2 Avsättningar.....	20
3.4 Noter	20
3.4.1 Värderingsmetoder	21
3.4.2 Extraordinära miljökostnader	21
3.4.3 Specifikation av avsättningar.....	21
3.4.4 Eventualmiljöskulder.....	21
3.4.5 Säkerheter	22
3.4. Utsläppsrätter.....	22

4. REKOMMENDATION OM PRESENTATION AV YTTERLIGARE UPPGIFTER OM MILJÖFRÅGOR I NOTERNA	22
4.1. Miljöansvar	23
4.2 Princip för redovisning av framtida miljöutgifter	24
4.3 Räkenskapsperiodens miljökostnader	24
4.4 Aktiverade miljöutgifter	24
4.5 Miljöbaserade böter, avgifter och ersättningar	25
4.6 Stöd och bidrag i anknytning till miljöskyddet	25
BILAGOR	26
Bilaga 1 Kommissionens rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser (2001/453/EG).....	26
Bilaga 2 Bestämmelser i de internationella bokslutsstandarderna som är väsentliga för bokföring, redovisning och presentation av miljöaspekter	41
IAS 1 Presentation av bokslutet.....	41
IAS 16 Materiella anläggningstillgångar	42
IAS 36 Värdeminskning på tillgångsposter.....	44
IAS 37 Avsättningar, eventuelskulder och eventualtillgångar	44
IAS 38 Immateriella tillgångar	49
Bilaga 3 Centrala regelverk gälland miljöutgifter.....	51
Statistikcentralens anvisningar gällande miljöskyddsutgifter	51
Bilaga 4 Statistikanvisningar	53
Klassificering av miljöskyddsåtgärder och kostnader (CEPA 2000)	53
Bilaga 5 Exempel	57
Redovisning, värdering och presentation av miljöutgifter	57
Redovisning och lämnande av upplysningar om en miljöförpliktelse	58
Redovisning av miljöförpliktelse som avsättning	59
Redovisning av miljöförpliktelse i en not.....	60
Behandling av utsläppsrätter i bokföringen.....	61

1. INLEDNING

1.1 Syftet med anvisningen

Syftet med denna allmänna anvisning är att ge handledning i hur de bokföringsskyldiga skall redovisa, värdera och lämna upplysningar om miljöaspekter som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen. När miljörisker och miljöförpliktelser reds ut på ett enhetligt sätt underlättar detta jämförelsen mellan boksluten samt givandet av en riktig och tillräcklig bild av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning. Anvisningen behandlar först och främst miljöaspekterna som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen. Behandlingen av miljöfrågor i verksamhetsberättelsen enligt 3 kapitlet 1 § 5 momentet i bokföringslagen behandlas i bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse.

Anvisningen utgår från Europeiska gemenskapernas kommissions rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser (2001/453/EG, Europeiska gemenskapernas officiella tidning 13.6.2001) (nedan ”Kommissionens rekommendation”).). Bokföringsnämnden (BFN) har i sitt utlåtande BFN 1675/2002 konstaterat att tillämpningen av kommissionens rekommendation är förenlig med god bokföringssed. Kommissionens rekommendation innehåller anvisningar för tillämpning av de gällande 4:e och 7:e direktiven (bokslutsdirektiven) samt noggrannare bokföringsanvisningar, som grundar sig på de internationella bokslutsstandarderna (i fortsättningen International Financial Reporting Standards, IFRS-standarder). Inga separata internationella bokslutsstandarder har upprättats gällande rapportering av miljöfrågor, men flera av de gällande IFRS-standarderna innehåller bestämmelser om bokföring, redovisning och publicering av miljöfrågor. Denna allmänna anvisning ger inte anvisningar om behandlingen av miljöfrågor i bokslutet utgående från IFRS-standarderna, men i den utsträckning som IFRS-standarderna har legat som grund för kommissionens rekommendation hänvisar den allmänna anvisningen till dem. Kommissionens rekommendation samt ett sammandrag av de mest centrala IFRS-standarderna som nämns i anvisningen har publicerats som bilaga till BFN:s utlåtande.

Vid tolkningar av vilka upplysningar som skall lämnas enligt denna anvisning bör de skyldigheter som gäller för olika bokföringsskyldiga beaktas. Denna allmänna anvisning tillämpas på alla bokföringsskyldiga, för vilkas verksamhetsresultat och ekonomiska ställning miljöaspekter har en väsentlig betydelse. Vid tillämpningen av denna allmänna anvisning kan de undantag från noter och upprättandet av verksamhetsberättelser gällande små bokföringsskyldiga som nämns i 3 kap. 9 § 2 mom. bokföringslagen följas. För små bokföringsskyldiga uppkommer en skyldighet att ta upp sådana uppgifter i det fall att det är nödvändigt att uppta dem som tilläggsinformation för att riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning skall kunna lämnas i enlighet med 3 kap. 2.1 § i bokföringslagen (BFL).

Denna allmänna anvisning ersätter bokföringsnämndens motsvarande allmänna anvisning av den 14.1.2003.

1.2 Lagstiftning

1.2.1 Bokslut

BFL 3:2.1 § Riktiga och tillräckliga uppgifter

Bokslutet och verksamhetsberättelsen skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna.

Enligt BFL 3 kap. 3 § 2 mom. förutsätter försiktighet som allmän bokslutsprincip att i bokslutet och verksamhetsberättelsen tas upp alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under denna eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång.

1.2.2 Värderings- och periodiseringsbestämmelser

BFL 5:1.1 § Periodisering av intäkter, kostnader och förluster

Räkenskapsperiodens inkomster skall tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna skall som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan i detta kapitel.

BFL 5:5.1 § Periodisering av anskaffningsutgiften för bestående aktiva

Anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

BFL 5:14 § Framtida utgifter och förluster samt avsättning.

Från intäkter skall dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser, om

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de skall anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,
- 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

Om det exakta beloppet av en utgift eller förlust som avses i 1 mom. eller datum för dess realisering inte är känt, skall det tas upp bland balansräkningens avsättningar.

Förluster och utgifter som avses i 1 mom. får tas upp i resultaträkningen och balansräkningen till sitt sannolika belopp. Sådana utgifter och förluster som avses i 3 mom., tas upp i resultaträkningen och balansräkningen högst till sitt sannolika belopp.

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning.

1.2.3 Bestämmelser om uppgifterna i bokslutet

BFL 3:1 § Innehållet i bokslutet och verksamhetsberättelsen

För varje räkenskapsperiod skall upprättas ett bokslut som består av

- 1) en *balansräkning*, som ger en bild av den ekonomiska ställningen på bokslutsdagen,
- 2) en *resultaträkning*, som beskriver hur resultatet har uppkommit,
- 3) en *finansieringsanalys*, som beskriver anskaffningen och användningen av medel under räkenskapsperioden, samt
- 4) uppgifter som skall lämnas i bilagor till balansräkningen, resultaträkningen och finansieringsanalysen (*noter*).

BFL 3:1.4 §

Till bokslutet skall bifogas en verksamhetsberättelse som ger uppgifter om viktiga omständigheter som gäller utvecklingen av den bokföringsskyldiges verksamhet om

- 1) den bokföringsskyldige satt i omlopp värdepapper som är föremål för offentlig handel enligt värdepappersmarknadslagen (495/1989) eller för motsvarande handel vid en fondbörs som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
- 2) den bokföringsskyldige har överskridit minst två av de i 9 § 2 mom. bestämda gränserna både under den räkenskapsperiod som har gått ut och under den omedelbart föregående räkenskapsperioden. – Då denna allmänna anvisning gavs var de gränser som momentet hänvisar till: omsättning eller motsvarande intäkter 7 300 000 euro; balansomslutning 3 650 000 euro och medelantal anställda 50 personer.

BFL 3:1.5 §

Verksamhetsberättelsen skall, med beaktande av omfattningen och strukturen av den bokföringsskyldiges verksamhet, innehålla balanserad och heltäckande uppskattning av den bokföringsskyldiges mest betydande risker och osäkerhetsfaktorer samt andra omständigheter som påverkar utvecklingen av den bokföringsskyldiges affärsverksamhet samt ekonomiska ställning och resultat. Uppskattningen skall innehålla de viktigaste nyckeltalen för att förstå den bokföringsskyldiges affärsverksamhet samt ekonomiska ställning och resultat. I detta syfte skall även nyckeltalen och övriga uppgifter om personalen och omgivningsfaktorer samt andra omständigheter som kan påverka den bokföringsskyldiges affärsverksamhet uppges. Vid behov skall i uppskattningen även ingå kompletterande uppgifter och tilläggsupplysningar om siffror som meddelats i bokslutet.”

Enligt BFL 3:2.1 § skall de tilläggsuppgifter som behövs för att en riktig och tillräcklig bild skall ges av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och dennes ekonomiska ställning lämnas i noterna. Om noterna bestäms närmare i bokföringsförordningen (BFF) 2 kap. 2-8 §. De bestämmelser som gäller noterna och som är viktiga med tanke på bokslutsbehandlingen och presenterandet av miljöaspekter är:

- **BFF 2:2.1 § punkt 1** Noterna skall innehålla uppgift om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet.
- **BFF 2:3.1 § punkt 2** Noterna skall innehålla uppgift om poster redovisade som extraordinära intäkter och kostnader.
- **BFF 2:3.1 § punkt 4** Noterna skall innehålla redogörelse för de ändringar i avsättningar som ingår i intäkterna och kostnaderna, om de inte är av ringa betydelse.
- **BFF 2:5.1 punkt 6** Noterna skall innehålla specifikation av väsentliga poster som tagits upp bland avsättningarna, om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna klarare.
- **BFF 2:7.1 punkt 4** Noterna skall innehålla ansvarsförbindelser givna av den bokföringsskyldige.
- **BFF 2:7.1 punkt 5** Noterna skall innehålla de ekonomiska ansvar för den bokföringsskyldige som inte har tagits upp i balansräkningen.

1.3 Förhållande till den allmänna anvisningen om verksamhetsberättelser och övriga anvisningar om miljörapportering

Denna allmänna anvisning är till sin art en tolkningsanvisning som gäller hur miljöaspekter enligt god bokföringssed skall behandlas som en del av en bokföringsskyldigs lagstadgade bokslutsinformation. Anvisningen har begränsats så att den i regel gäller lagstadgad bokslutsinformation.

Enligt 3 kapitlet 1 § 5 momentet i bokföringslagen skall man i verksamhetsberättelsen på ett objektivt och heltäckande sätt i förhållande till verksamhetens omfattning och uppbyggnad bedöma de mest betydande riskerna och osäkerhetsfaktorerna samt övriga faktorer som påverkar den bokföringsskyldiges verksamhetsutveckling liksom även den ekonomiska situationen och resultatet. I detta syfte har även de nyckeltal och övriga uppgifter om miljöfaktorer som skall presenteras upptagits i bokföringsnämndens allmänna anvisning om verksamhetsberättelsen. Vid behov skall man presentera kompletterande uppgifter och lämna ytterligare utredningar om de givna siffrorna. *Bokföringsnämnden* rekommenderar att följande uppgifter anges om de i väsentlig grad anknyter till den bokföringsskyldiges ekonomiska resultat eller ställning eller hur den bokföringsskyldiges verksamhet utvecklas:

- verksamhetsprinciper och miljösystem i anknytning till miljöaspekter kring den bokföringsskyldiges verksamhet;
- betydande miljöaspekter och förbättringar inom de viktigaste delområdena för miljöskydd;
- nivån på miljöskyddet i förhållande till existerande krav på miljöskyddet samt krav som man har kännedom om;
- uppgifter om nivån på miljöskyddet för sådana miljöskyddsaspekter som är betydande med tanke på verksamhetens karaktär och storlek;
- förhållandet mellan miljöuppgifter som har presenterats i verksamhetsberättelsen och den bokföringsskyldiges övriga rapportering om miljöfrågor.

I sin allmänna anvisning om verksamhetsberättelsen har bokföringsnämnden med stöd i kommissionens rekommendation i tillämplig utsträckning föreslagit presentation av nyckeltal och övriga uppgifter om miljön enligt följande:

- energiförbrukning
- materialförbrukning
- vattenförbrukning
- utsläpp i luften
- utsläpp i vattendrag
- avfall
- miljöutgifter.

Den bokföringsskyldige kan dessutom publicera en frivillig, separat miljö- och samhällsansvarsrapport. Kommissionens rekommendation utgår från att de uppgifter som ingår i en separat miljö- och samhällsansvarsrapport skall överensstämma med samtliga anknytande uppgifter i bokslutet och verksamhetsberättelsen.

I fråga om miljöutgifterna hänvisas det i kommissionens rekommendation till möjligheten att också i bokslutet och verksamhetsberättelsen tillämpa de detaljerade definitioner som skall tillämpas vid statistikföringen. I synnerhet om den bokföringsskyldige redan har byggt upp sitt miljöredovisningssystem så att det producerar information om miljöutgifterna och om grunderna för de insamlade uppgifterna inte strider mot de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som tas upp i denna allmänna anvisning, är det motiverat att använda de anvisningar som skall tillämpas vid statistikföringen också på de bokföringsskyldiges behandling av miljöutgifterna i bokföringen och på upptagandet av dem i bokslutet.

1.5 Definition av begrepp

Miljö

I kommissionens rekommendation avses med termen miljö den naturliga fysiska omgivningen som omfattar luft, vatten, land, flora, fauna och icke-förnybara naturresurser såsom fossila bränslen och mineraler.

Miljöutgifter

Miljöutgifterna definieras som utgifter som orsakas av olika miljöskyddsåtgärder. Miljöskyddsåtgärderna har definierats enligt den allmäneuropeiska statistiska kategoriseringen av miljöskyddsutrustningar och strukturer. Den aktuella statistiska kategoriseringen har presenterats i bilaga 3 till denna allmänna anvisning.

Enligt kommissionens rekommendation förorsakas miljöutgifterna av de åtgärder som den bokföringsskyldige eller någon annan för dennes räkning vidtar för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön som uppstått till följd av dess verksamhet. Dessa utgifter förorsakas bl.a. av

- bortskaffande och undvikande av uppkomst av avfall
- skydd av mark, ytvatten och grundvatten
- skydd av ren luft och klimat
- minskning av buller samt
- skydd av biologisk mångfald och landskap.

I miljöutgifterna skall endast identifierbara tilläggskostnader som primärt är avsedda att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön inkluderas. Utgifter som kan ha en gynnsam miljöeffekt men vars primära syfte är att uppfylla andra behov, t.ex. ökad lönsamhet, hälsa och säkerhet i arbete, säker användning av företagets produkter eller produktionseffektivitet bör undantas från miljöutgifterna. Enligt kommissionens rekommendation kan miljöutgifterna även uppskattas, om det inte går att separera dem från den bokföringsskyldiges övriga utgifter.

Miljöutgifterna inkluderar inte böter eller andra påföljder för brott mot miljölagstiftningen och inte heller ersättningar för miljöförorening i det förflutna. Även om sådana utgifter är knutna till den inverkan den bokföringsskyldiges drift har på miljön, är de inte utgifter för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.

Enligt kommissionens rekommendation kan vid definierandet av den bokföringsskyldiges miljöutgifter användas de utförliga definitioner som gäller för miljöutgifter och som Europeiska gemenskapernas statistikkontor har utarbetat. Enligt dessa definitioner är miljöutgifter de utgifter som förorsakas av åtgärder för skydd av miljön. Förteckningen över åtgärderna för skydd av miljön grundar sig på den allmänneuropeiska statistiska kategoriseringen av miljöskyddsåtgärder. I den statistiska kategoriseringen har som delområden för miljöskyddet definierats:

- skydd av luft och klimat
- hantering av avloppsvatten
- avfallshantering
- skydd av mark och grundvatten
- buller- och vibrationsbekämpning
- skydd av den biologiska mångfalden och landskapet
- skydd mot strålning
- forskning och utveckling
- övriga åtgärder för skydd av miljön, såsom miljövårdsförvaltning och utbildning.

I investeringsutgifterna för miljöskyddet ingår både externa och interna investeringar i processen. De externa miljöskyddsinvesteringarna är reningsapparater o.a. tilläggsapparater och lösningar, vilkas ibruktagande inte väsentligt ändrar själva processen. Dessa har beskrivits i den allmänneuropeiska statistiska kategoriseringen av miljöskyddsutrustningar och strukturer. De externa miljöskyddsinvesteringarna räknas i sin helhet som miljöutgifter. De interna miljöskyddsinvesteringarna är åtgärder som ändrar produktionsprocessen så att det bildas mindre utsläpp av produktionen i förhållande till produktionsmängderna. Av dessa investeringar har i allmänhet endast en del förorsakats av att miljöskyddsaspekter har beaktats. Härvid beaktas som miljöutgift endast den tilläggsutgift som beror på de delinvesteringar som förbättrar miljöprestandan.

Miljöansvar

Ett miljöansvar kan i enlighet med BFL 5 kap. 14 § behandlas som en framtida utgift eller i enlighet med BFF 2 kap. 7 § som en ansvarsförbindelse eller ett annat ekonomiskt ansvar.

Miljöansvar som skall tas upp som en framtida utgift

Enligt kommissionens rekommendation är ett miljöansvar en befintlig miljörelaterad skyldighet som har uppstått på grund av tidigare händelser, och som om den uppfylls sannolikt leder till ekonomiska resursutflöden från den bokföringsskyldiges verksamhet. En dylik framtida utgift som sammanhänger med en miljöförpliktelse tas enligt BFL 5 kap. 14 § upp i balansräkningen antingen som en avsättning eller som en resultatreglering (passiv).

Miljörelaterad eventualskuld som skall meddelas i en not

Med en miljörelaterad eventualskuld avses en förpliktelse i fråga om vilken det finns en möjlighet att en skada som sammanhänger med miljön måste repareras i framtiden, men skyldigheten uppkommer först om en osäker händelse inträffar. Dylika ansvarsförbindelser och andra ekonomiska förpliktelser, som inte ingår i balansräkningen, meddelas enligt BFF 2 kap. 7 § som en not till bokslutet.

Utsläppsrätter

Bokföringsnämnden gav den 15.11.2005 (BFN 1767/2005) ett utlåtande om behandling av utsläppsrätter i bokföringen. Utsläppsrätterna är immateriella tillgångar som gäller under en viss tid. Enligt lagen om utsläppshandel (683/2004) gäller utsläppsrätterna för uppfyllande av förpliktelserna under den utsläppsperiod för vilka de har beviljats genom ett beslut enligt lagen om utsläppsrätter eller motsvarande beslut som har fattats i en stat som hör till det europeiska ekonomiområdet. Utsläppsrätterna gäller alltså endast under en period som särskilt har specificerats i lag.

Enligt lagen om utsläppsrätter är de som idkar produktionsverksamhet inom energibranschen, stål-, mineral- och skogsindustrin eller en kombination av dessa skyldiga att ansöka om utsläppsrätter för de koldioxidutsläpp som verksamheten orsakar. Förutsättningen för att man skall få bokföra nya utsläppsrätter är att anläggningen har ett tillstånd för utsläpp av växthusgaser som antingen gäller tillsvidare eller under en viss tid.

Energimarknadsverket bokför årligen senast den 28 februari det antal utsläppsrätter som respektive anläggning enligt beslutet har beviljats på anläggningens konto i det nationella registret för utsläppshandel. Samtliga utsläppsrätter för hela den aktuella utsläppshandelsperioden bokförs inte på en gång på anläggningens konto. Utsläppsrätterna för respektive år bokförs årligen skilt för sig.

Enligt 49 § i lagen om utsläppshandel skall verksamhetsutövaren till registret för utsläppsrätter årligen senast den 30 april överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de utsläpp som respektive anläggning har gett upphov till. Om verksamhetsutövaren har färre utsläppsrätter än verkliga utsläpp skall verksamhetsutövaren köpa utsläppsrätter på marknaden. Om verksamhetsutövaren har flera utsläppsrätter än verkliga utsläpp kan

verksamhetsutövaren sälja utsläppsrätterna eller spara sina utsläppsrätter till kommande år som ingår i perioden för utsläppshandel. En utsläppsrätt anses vara konsumerad i Finland då utsläppsrätten återlämnas för täckning av utsläpp från en produktionsanläggning som finns på finskt territorium i enlighet med lagen om utsläppsrätter.

Det förekommer handel med utsläppsrätterna, som på det sättet får ett marknadsvärde. Om verksamhetsutövaren önskar det kan verksamhetsutövaren sälja samtliga utsläppsrätter genast då verksamhetsutövaren har fått dem och senare köpa tillbaka det antal rätter som behövs.

2. REDOVISNINGS- OCH VÄRDERINGSPRINCIPER SOM GÄLLER MILJÖUTGIFTER OCH MILJÖANSVAR

2.1 Redovisning av miljöutgifter

2.1.1 Redovisning av en miljöutgift som kostnad för räkenskapsperioden

Enligt kommissionens rekommendation redovisas miljöutgifterna på prestationsbasis som kostnad för den räkenskapsperiod då de uppstår, såvida de inte kan tas upp i balansräkningen i enlighet med punkt 2.1.2 *Aktivering av en miljöutgift* nedan. Som miljökostnader för räkenskapsperioden redovisas i enlighet med BFL 5 kap. 1 § de miljöutgifter som inte medför ekonomisk nytta i framtiden. Miljöutgifterna måste kunna individualiseras med en sådan noggrannhet att de kan konstateras uppfylla definitionen på miljöutgift i punkt 1.5.

Typiska miljöutgifter som skall redovisas som kostnader för räkenskapsperioden är

- kostnader för drift och underhåll av miljöskyddsapparater, såsom
 - kostnader för anskaffning av energi, material och vatten som apparaterna förbrukar,
 - hyra för apparaterna,
 - kostnader för åtgärder som gäller övervakning, kontroll och uppföljning av apparaternas drift,
 - o underhållskostnader till utomstående
 - o löne- och lönebikostnader som grundar sig på företagets personals arbetsinsats
 - kostnader för underhåll av apparaterna,
 - o underhållskostnader till utomstående
 - o löne- och lönebikostnader som grundar sig på företagets personals arbetsinsats
- kostnader för de miljöskyddsåtgärder som den bokföringsskyldiges personal har vidtagit till den del som de inte ingår i drifts- och underhållskostnaderna för miljöskyddsapparaterna, som t.ex.:
 - uppsamling, sortering och återvinning av avfall på driftsstället
 - bevakning av lagerområden för råvaror för att förhindra dammande
- kostnader till utomstående för kontroll och bevakning av miljöskyddet, såsom

- kostnader för kontroll och uppföljning av miljöns tillstånd
- kostnader för separat bevakning, analysering och undersökning av utsläpp
- kostnader för utredningar som gjorts p.g.a. tillståndsbestämmelser
- kostnader till utomstående för avloppsvattenhantering, såsom avloppsvattenavgifter,
- kostnader till utomstående för avfallshantering, såsom avfallsavgifter, vilka vid behov kan specificeras i fråga om behandlingen och transporten av avfall samt avfallsskatten,
- kostnader för eget arbete i anslutning till miljövårdsförvaltningen samt de kostnader som har betalats till utomstående och som anknyter till miljövårdsförvaltningen, såsom
 - vatten- och miljötillståndavgifter
 - kostnader för pr- och myndighetssamarbete
 - kostnader med anknytning till informerande och rapportering om miljön
 - kostnader för miljöutbildning
 - kostnader för byggande och certifiering av miljösystem
- kostnader för forskning och utveckling, i synnerhet forskningsprojekt som främjar nivån på den bokföringsskyldiges miljöskydd:
 - forsknings- och utvecklingskostnader som har betalats till utomstående
 - kostnader för eget forsknings- och utvecklingsarbete
- övriga kostnader för miljöskyddsåtgärder, såsom:
 - avgifter för försäkringar för miljöskador och miljöförpliktelser
 - avfallsskatter
 - oljeavfalls- och oljeskyddsavgifter
 - vattenskyddsavgifter
 - avgifter förorsakade av fiskerihushållningsförpliktelser
 - regleringsavgifter enligt vattenlagen
- avskrivningar av aktiverade miljökostnader.

Definieringen av miljöskyddsutrustningar grundar sig på den allmänneuropeiska kategoriseringen av miljöskyddsutrustningar och strukturer. En förteckning över miljöskyddsutrustningar finns i bilaga 3 till denna allmänna anvisning.

2.1.2 Aktivering av miljöutgift

Enligt kommissionens rekommendation kan miljöutgifter aktiveras, om de hänför sig till den bokföringsskyldiges kommande miljöskyddsåtgärder och i framtiden medför ekonomiska fördelar. Miljöutgifterna kan aktiveras, om tillgångarna är avsedda att kontinuerligt användas inom den bokföringsskyldiges verksamhet och ett av följande kriterier uppfylls:

- utgifterna avser ekonomiska fördelar som klart förlänger livslängden, ökar kapaciteten eller förbättrar säkerheten eller effektiviteten för den bokföringsskyldiges övriga tillgångar eller
- utgifterna reducerar eller förhindrar en trolig förorening av miljön som förorsakas av den bokföringsskyldiges framtida verksamhet.

En förutsättning för att en miljöutgift skall kunna aktiveras är alltid att tillgångsposten i enlighet med BFL 4 kap. 3 § är avsedd att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. I en del fall kan man inte av miljöutgifterna i sig förvänta sig en ekonomisk fördel i framtiden, men de är nödvändiga för att den bokföringsskyldiges övriga tillgångar skall kunna ge intäkter. Härvid kan miljöutgifterna aktiveras som en del av tillgångsposten i fråga.

Den bokföringsskyldige kan skaffa sig bestående aktiva av miljöskyddsorsaker. Enligt kommissionens rekommendation är det möjligt att de bestående aktiva införskaffas av orsaker som hänför sig till säkerhet och miljöskydd. Fastän anskaffningen av dylika materiella anläggningstillgångar inte direkt ökar den ekonomiska fördel som någon befintlig materiell anläggningstillgång medför i framtiden, kan anskaffningarna vara nödvändiga för att bolaget skall kunna få ekonomisk fördel av sina andra tillgångar i framtiden. Dessa materiella anläggningstillgångar kan upptas som tillgångar i balansräkningen, eftersom bolaget genom dem kan få större ekonomisk nytta av de tillgångar som anknyter till dem än vad skulle ha varit fallet om tillgångarna inte skulle ha införskaffats. Som exempel kan nämnas att ett bolag som verkar inom den kemiska industrin eventuellt installerar nya behandlingsprocesser för kemikalier för att följa miljöskyddskraven för produktion och lagring av farliga kemikalier; förbättringsarbetena på fabriken i anknytning till detta upptas som tillgångar i balansräkningen, eftersom bolaget inte kan producera eller sälja kemikalier utan dem. Sådana tillgångar och bokföringsvärdet på sådana tillgångar granskas dock för eventuell värdeminskning.

Miljöutgifter som kan aktiveras är t.ex. maskiner och apparater som den bokföringsskyldige har skaffat av miljöskäl samt de tekniska anordningar som behövs för att miljölagstiftningen skall kunna följas och vilka används för övervakning av miljön eller förhindrande av att den förorenas. Anskaffningsutgifterna för de miljöskyddsutrustningar som presenteras i bilaga 3 är exempel på typiska miljöutgifter som kan aktiveras. Den anskaffningsutgift som inte ännu avskrivits för en aktiverad miljöutgift tas upp i en balanspost enligt sin art bland aktiva i balansräkningen.

En bokföringsskyldig kan äga immateriella rättigheter som anknyter till verksamhetens miljökonsekvenser, som patent, licenser, utsläppstillstånd eller utsläppsrätter. Om de immateriella rättigheter som anknyter till miljökonsekvenserna av den bokföringsskyldiges verksamhet har skaffats mot vederlag och de fyller de krav för aktivering som anförs ovan, skall miljöutgifterna i fråga aktiveras och avskrivas såsom anges i BFL 5 kapitlet 5 a § 2 momentet enligt plan under sin verkningstid inom högst fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskilda skäl kan anses överensstämja med god bokföringssed.

Om de ovan nämnda förutsättningarna för aktivering inte uppfylls, bokförs miljöutgiften i sin helhet som kostnad för räkenskapsperioden. En dylik situation uppkommer, om miljöutgifterna anknyter till tidigare eller nuvarande verksamhet och till återställande av miljön i det tillstånd den hade innan den blev förorenad (t.ex. avfallshantering, istandsättningskostnader med anknytning till nuvarande verksamhet, istandsättning av

skador som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder, miljöförvaltningskostnader eller miljörevision).

Offentliga stöd och bidrag som erhållits för miljöinvesteringar behandlas i enlighet med punkt 2.4 i bokföringsnämndens allmänna anvisning av den 27 september 1999 om avskrivningar enligt plan.

Värdeminskning hos bestående aktiva

Ändringar som sker i miljöfrågor eller faktorer som anknyter till detta kan inverka på värdet av den bokföringsskyldiges befintliga anläggningstillgångar. Till exempel förorening av ett markområde kan sänka fastighetens värde. Om den intäkt som en tillgång, som hör till bestående aktiva, ger i framtiden sannolikt varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden i enlighet med BFL 5 kap. 13 § kostnadsföras som en nedskrivning. Avsättningar med anknytning till miljön får inte tas upp direkt som värdeminskning av de poster som har tagits upp i aktiva. Om en miljökostnad redovisas som en del av en annan anläggningstillgångspost, skall tillgångens värde granskas i fråga om hela tillgångsposten och en nedskrivning vid behov göras.

Aktivering av framtida utgifter i tillgångens anskaffningsutgift

Enligt kommissionens rekommendation kan man i en anläggningstillgångs bokföringsvärde förutse ekonomiska förluster som beror på miljöskäl och realiserar i framtiden. Enligt BFL 4 kapitlet 5 § 1 momentet definieras anskaffningsutgiften så att den endast inkluderar utgifter för anskaffning och tillverkning av en tillgång och därför rekommenderar bokföringsnämnden inte aktivering enligt IFRS-standarderna. Däremot skall den bokföringsskyldige beakta ekonomiska förluster som kommer att uppstå i framtiden som en avsättning enligt BFL 5 kapitlet 14 §. En ändring av framtida miljökostnader som har behandlats som avsättning tas upp i vederbörande kostnadspost i resultaträkningen. Exempel på framtida utgifter med anknytning till långvariga åtgärder, vilka kan aktiveras i tillgångens anskaffningsutgift, är utgifter som förorsakas av att anläggningstillgångar rivs och transporteras bort samt av att markområden istandsätts till följd av att en förlägningsplats återställs i sitt ursprungliga tillstånd

2.2 Redovisning av miljöansvar

2.2.1 Avsättning

En miljöförpliktelse skall redovisas som avsättning när den utgift eller förlust som förpliktelsen i framtiden förorsakar uppfyller följande villkor:

- den hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod
- den skall anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas
- den inkomst som motsvarar den är inte säker eller sannolik
- den baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående

- den kan specificeras, men dess exakta belopp eller datum för dess realisering är inte känt

Alla miljöförpliktelser som anknyter till den aktuella räkenskapsperioden eller föregående räkenskapsperiod skall beaktas också om man får kännedom om sådana förpliktelser eller förluster först under tiden mellan bokslutsdagen och upprättandet av bokslutet.

Kommissionens rekommendation om redovisning av miljöförpliktelser stämmer överens med IAS-standarderna. Enligt punkt 14 i standard IAS 37 skall en avsättning tas upp i balansräkningen när den bokföringsskyldige som följd av en tidigare händelse har fått en juridisk eller faktisk förpliktelse. En juridisk förpliktelse grundar sig på lag eller avtal, med stöd av vilka den bokföringsskyldige är skyldig att förhindra, reducera eller reparera en miljöskada. En faktisk förpliktelse grundar sig på den bokföringsskyldiges eget åtagande att förhindra, reducera eller reparera en miljöskada. Den bokföringsskyldige får en faktisk förpliktelse, om denne endast har obetydlig rörelsefrihet i saken enligt tidigare eller nuvarande praxis i branschen. En faktisk förpliktelse uppkommer endast, om den bokföringsskyldige frivilligt har tagit på sig ansvaret för att förhindra, reducera eller reparera en miljöskada genom att ge ett offentligt utlåtande uttryckligen om detta eller genom att agera i enlighet med vedertagen praxis som utformats tidigare. Dessutom skall det vara sannolikt att uppfyllandet av förpliktelsen förutsätter ett resursutflöde från den bokföringsskyldiges verksamhet. Förpliktelsens belopp måste också kunna uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Om dessa villkor inte uppfylls upptas avsättningen inte i balansräkningen.

2.2.2 Miljörelaterad eventualskuld som skall behandlas som ansvarsförbindelse eller som annat ekonomiskt ansvar

En förpliktelse som anknyter till miljön kan behandlas som en miljörelaterad eventualskuld, om ansvaret inte uppfyller kännetecknen på avsättning. En miljörelaterad eventualskuld är en möjlig förpliktelse, som har uppkommit som en följd av tidigare händelser och vars existens blir säker först när en eller flera osäkra händelser, som den bokföringsskyldige inte helt kan bestämma om, inträffar eller inte inträffar. Som miljörelaterad eventualskuld behandlas också en befintlig förpliktelse, som har uppkommit som en följd av tidigare händelser, men som inte redovisas i balansräkningen, eftersom

- det inte är sannolikt att det förutsätts ett resursutflöde från den bokföringsskyldiges verksamhet för att förpliktelsen skall bli uppfylld, eller
- förpliktelsens storlek inte kan fastställas tillräckligt tillförlitligt.

Med en miljörelaterad eventualskuld avses en situation där ett ansvar uppkommer först när en osäker möjlighet realiserar. En sådan miljörelaterad eventualskuld redovisas inte i balansräkningen, utan den meddelas i enlighet med BFF 2 kap. 7 § som en ansvarsförbindelse i noterna till bokslutet. Också skyldigheten att återbetala ett offentligt stöd eller bidrag som anknyter till miljöskydd och som den bokföringsskyldige har använt eller beviljats och lyft behandlas som en ansvarsförbindelse.

2.2.3 Kvittning av ansvar och fordringar

Det är möjligt att den bokföringsskyldige har skyddat sig mot de utgifter som en miljöskada förorsakar genom att teckna en försäkring eller genom ett annat arrangemang. I regel skall den förpliktelse och den fordran som anknyter till en miljöskada värderas separat och tas upp som egna bokslutsposter.

Om en annan part förväntas helt eller delvis ersätta de utgifter som förutsätts för att en förpliktelse som anknyter till miljön skall uppfyllas, redovisas den förväntade ersättningen endast när det i praktiken är säkert att de utgifter som skall ersättas blir realiserade och det är säkert att ersättningen erhålls. Ett belopp som skall redovisas som förväntad ersättning får inte vara större än avsättningens belopp. En förväntad ersättning får inte redovisas som avdrag av avsättningarna i passiva i balansräkningen.

Enligt kommissionens rekommendation kan en förväntad ersättning kvittas mot en avsättning som gäller en förpliktelse med anknytning till miljön endast när den bokföringsskyldige har laglig rätt till fordran. Ett dylikt fall är t.ex. en förväntad ersättning på basis av försäkring som anknyter till en miljöskada och baserar sig på ett beslut av en domstol. Enligt kommissionens rekommendation skall förpliktelsens hela belopp och den ersättning som skall erhållas för den tas upp i noterna till bokslutet när ett kvittningsförfarande används.

I resultaträkningen får de kostnader som sammanhänger med en avsättning tas upp minskade med beloppet av den ersättning som skall erhållas, dvs. den ersättning som skall erhållas kan enligt BFL 2 kap. 1 § behandlas som en utgiftsöverföring i resultaträkningen.

2.3. Värdering av miljöansvar

En skyldighet som anknyter till miljön bokförs som en miljöförpliktelse, om en tillförlitlig uppskattning kan göras av de utgifter som krävs för att den skall kunna täckas. Enligt kommissionens rekommendation skall det belopp som bokförs som avsättning vara den bästa möjliga uppskattningen av de utgifter som uppfyllandet av en befintlig förpliktelse förutsätter på bokslutsdagen. Om det för en miljöförpliktelses belopp enligt beräkning finns flera alternativ, beaktas den bästa möjliga uppskattningen av dessa. Den bästa möjliga uppskattningen av utgifterna är det belopp som den bokföringsskyldige förnuftigt sett skulle bli tvungen att betala för att uppfylla sin förpliktelse på bokslutsdagen eller för att vid denna tidpunkt överföra förpliktelsen på en tredje part. När en miljöförpliktelses storlek uppskattas bör den tekniska utveckling och de ändringar i lagstiftningen som kan förväntas beaktas.

Vid värderingen av en miljöförpliktelse beaktas följande faktorer:

- de direkta tilläggskostnader som förorsakats av istandsättning av en miljöskada och som kan specificeras

- löne- och andra bikostnader beräknade på basis av den tid som den bokföringsskyldiges personal har använt för istandsättningsarbete
- utgifter för uppföljningen efter istandsättningen
- tekniska förbättringar, om det är sannolikt att de uppfyller myndighetskraven.

Miljöförpliktelsens belopp är en uppskattning av den totala summan av förpliktelsen oberoende av när den verksamhet som utgör grund för förpliktelsen upphör eller förpliktelsen förfaller till betalning. Enligt kommissionens rekommendation är det tillåtet att gradvis bygga upp förpliktelsen till dess fulla belopp under den bokföringsskyldiges verksamhetstid. En gradvis uppbyggnad är naturlig i sådana fall då det är fråga om en verksamhet som ger resultat under flera år och de skador som uppkommit skall repareras som ett engångsarbete med dessa inkomster när verksamheten upphör. Ett dylikt fall kan vara t.ex. en avsättning som skall bokföras bland förpliktelseerna för eftervård av en avstjälningsplats, vilken årligen byggs upp i takt med att avstjälningsplatsen fylls.

Ifall beloppet av miljöförpliktelsen till följd av betydande osäkerheter, som sammanhänger med värderingen, inte kan uppskattas, meddelas detta jämte motiveringar i noterna. Dessutom meddelas i mån av möjlighet de resultat som de olika värderingssätten har gett. Syftet med detta är att ge en bild av vilka ytterligheter förpliktelsens storlek varierar mellan och hur sannolik den är.

Diskontering av långfristiga miljöförpliktelser

Enligt kommissionens rekommendation är det tillåtet att beräkna en miljöförpliktelse med lång verkan enligt dess nuvärde, d.v.s. att diskontera den, om förpliktelsen och beloppet av och tidpunkten för när den skall betalas är fasta eller kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Bokföringsnämnden anser dock inte diskontering vara tillrädig eftersom detta förfarande inte tillämpas i finsk bokföringspraxis.

2.4 Behandling av utsläppsrätter i bokslutet

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser som man direkt kan stöda sig på vid behandlingen av utsläppsrätter. Av förarbetet till lagen framgår det å andra sidan att man i en sådan situation då lagen tiger kan hitta vägledning till god bokföringssed ur internationell bokföringspraxis, främst IAS/IFRS-normerna. Det betyder att den bokföringsskyldiga får följa de internationella standarderna, om inget annat föranleds av bokföringslagstiftningen eller Europeiska unionens bokslutsdirektiv, som dessa grundar sig på.

För tillfället finns det dock inte några särskilda, internationella bokföringsanvisningar för hur utsläppsrätterna skall behandlas i bokslutet, eftersom den tolkning av hur utsläppsrätterna skall behandlas i redovisningen (IFRIC Interpretation 3 - Emission Rights ("Utsläppsrätter")) som internationella tolkningskommittén för bokslutsfrågor (International Financial Reporting Interpretations Committee, härfter "IFRIC") gav i slutet av år 2004 sedermera togs tillbaka i juni 2005.

Den 15.11.2005 gav bokföringsnämnden ett utlåtande (BFN 1767/2005) om redovisning av utsläppsrätter. Enligt utlåtandet är det förenligt med god bokföringssed att grunda

behandlingen av utsläppsrätter i bokslutet på det s.k. nettoförfarandet. Enligt nettoförfarande behandlas utsläppsrätterna inte som immateriella tillgångar till sitt verkliga värde. Enligt bokföringsnämnden förutsätter god bokföringssed att behandlingen av utsläppsrätterna i nettoförfarandet grundar sig på en jämförelse av förverkligade utsläpp och beviljade utsläppsrätter. Om de förverkligade utsläppstonnen överskrider de beviljade utsläppsrätterna kostnadsförs ett belopp som motsvarar de överskridande tonnen till marknadspriset vid bokslutstidpunkten med avsättningar som motkonto; Eftersom den förpliktelse som grundar sig på utsläppsrätten uppfyller villkoren för avsättning i BFL 5:14.1 och 5:14.3 § skall en avsättning göras. Utgångspunkten är dock att kostnadsbokföringen i de fall då anskaffningsutgiften för de saknade utsläppsrätterna har bundits till ett visst pris genom avtal eller på något annat sätt skall följa detta pris.

Om de förverkligade utsläppstonnen däremot underskrider rätterna har den bokföringsskyldige sådan förmögenhet utanför balansräkningen som skall anges i noterna. Som affärstransaktioner bokförs inköpen och försäljningen av utsläppsrätter å andra sidan enligt prestationsprincipen.

För att nettoförfarandet skall ge en sådan rättvisande bild av effekterna av utsläppsrätterna som avses i BFL 3:2.1 § skall den bokföringsskyldige dessutom i noterna till bokslutet beskriva helhets- och prissituationen för bolagets utsläppsrätter, förverkligade utsläpp och utsläppshandeln samt hur dessa påverkar resultatet och den ekonomiska ställningen. På motsvarande sätt skall man dessutom gå tillväga vid upprättandet av en delårsrapport eller något annat mellanbokslut dock med beaktande av väsentlighetsprincipen gällande de uppskattade utsläppen för hela räkenskapsperioden.

3. LÄMNANDE AV UPPLYSNINGAR OM MILJÖASPEKTER SOM EN DEL AV DEN LAGSTADGADE BOKSLUTSINFORMATIONEN

3.1 Allmänna principer

Enligt BFL 3 kap. 2 § skall bokslutet ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning. De tilläggsuppgifter som behövs för detta skall lämnas i noterna. Om resultaträknings- och balansräkningsscheman föreskrivs i bokföringsförordningen. Enligt BFF 1 kap. 8 § får resultaträkningarnas och balansräkningarnas uppställningsform inte ändras, om det inte finns särskild anledning till detta. Enligt BFF 1 kap. 9 § skall resultaträkningen och balansräkningen upprättas mer detaljerat än vad schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att de faktorer som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansräkningsposterna skall kunna klargöras.

3.2 Resultaträkning

3.2.1 Miljökostnader

Det är inte nödvändigt att ta upp miljökostnaderna som en egen bokslutspost i resultaträkningen. Ifall miljökostnaderna emellertid har en väsentlig verkan på den bild som bokslutet ger, specificeras miljökostnaderna i noterna till bokslutet.

Miljökostnaderna ingår i flera bokslutsposter i enlighet med resultaträkningsschemat. I ett resultaträkningsschema enligt kostnadsslag i enlighet med BFF 1 kap. 1 § kan miljökostnaderna ingå i följande poster:

- 5. Material och tjänster
 - a) Material, förnödenheter och varor
 - b) Köpta tjänster
- 6. Personalkostnader
 - a) Löner och arvoden
 - b) Lönebikostnader
- 7. Avskrivningar och nedskrivningar
 - a) Avskrivningar enligt plan
 - b) Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva
- 12. Extraordinära poster
 - Extraordinära kostnader

I ett resultaträkningsschema enligt funktion i enlighet med BFF 1 kap. 2 § kan miljökostnaderna ingå i följande poster:

- 2. Kostnader för inköp och tillverkning
- 7. Övriga rörelsekostnader
- 11. Extraordinära poster
 - Extraordinära kostnader

3.2.2 Framtida miljöutgifter

En ändring av de framtida miljöutgifter som har behandlats som en avsättning tas upp i vederbörande kostnadspost i resultaträkningen. Framtida miljöutgifter tas inte upp som en egen bokslutspost i resultaträkningen eller i bilagorna till den, om det inte är nödvändigt för att de faktorer som har påverkat räkenskapsperiodens resultat skall kunna redas ut. Över de ändringar i avsättningarna som ingår i kostnaderna ges en redogörelse enligt BFF 2 kap. 3 § 1 momentet 4 punkten, om inte ändringarna är av ringa betydelse.

3.3 Balansräkning

3.3.1 Aktiverade miljöutgifter

En miljöutgift med långtidsverkan kan aktiveras och kostnadsföras som avskrivningar under sin verkningstid. Det är inte nödvändigt att ta upp aktiverade miljöutgifter som en skild bokslutspost bland aktiva i balansräkningen. Ifall de aktiverade miljöutgifterna

emellertid har en väsentlig verkan på den bild som bokslutet ger, kan de specificeras mera i detalj i enlighet med BFF 1 kap. 9 § i balansräkningen eller bilagorna till den. De aktiverade miljöutgifterna kan specificeras som noter till aktiva i balansräkningen enligt den underuppdelning med arabiska siffror som ingår i balansräkningsschemat.

De aktiverade miljöutgifterna kan ingå i följande bokslutsposter i balansräkningen i enlighet med BFF 1 kap. 6 §:

A BESTÅENDE AKTIVA

I Immateriella tillgångar

1. Utvecklingsutgifter
2. Immateriella rättigheter

II Materiella tillgångar

1. Mark- och vattenområden
2. Byggnader och konstruktioner
3. Maskiner och inventarier
4. Övriga materiella tillgångar

3.3.2 Avsättningar

De avsättningar som sammanhänger med miljöförpliktelser ingår i ett balansräkningsschema i enlighet med BFF 1 kap. 6 § i punkten:

C. AVSÄTTNINGAR

3. Övriga avsättningar

Enligt kommissionens rekommendation är det ändamålsenligt att i balansräkningen separat ta upp de väsentliga avsättningar som anknyter till miljöförpliktelserna. I annat fall meddelas de separat i noterna till bokslutet som en specifikation av avsättningarna. BFF 1 kap. 9 § tillåter en mera detaljerad uppställning av resultaträkningen och balansräkningen än vad schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att de faktorer som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansräkningsposterna skall kunna klargöras. Med tanke på att miljöansvaret skall kunna tas upp på rätt sätt är det dock inte nödvändigt att lägga till en ny balansräkningspost för de avsättningar som anknyter till miljöförpliktelserna. Däremot kan en specifikation av dessa avsättningar göras i noterna till bokslutet i enlighet med BFF 2 kapitlet 5 § 1 momentet 6 punkten.

3.4 Noter

Enligt BFL 3 kap. 2 § skall bokslutet ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och dennes ekonomiska ställning (rättvisande bild). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna. I det följande tas krav upp gällande de noter som den bokföringsskyldige enligt BFF skall foga till bokslutet.

Upptagandet av uppgifter om miljöaspekter som en helhet i noterna

Noter enligt BFF skall i regel tas upp grupperade i enlighet med BFF 2 kap. Om en bokföringsskyldig följer denna anvisning vid upprättandet av noterna gällande miljöaspekter, skall genom hänvisningar eller på ett annat klart sätt säkerställas att den som läser bokslutet får en riktig bild av det totala antalet noter som meddelas. Till exempel i en utredning av de noter som gäller resultaträkningen meddelas i fråga om ändringar i avsättningarna att om de ändringar i avsättningarna som gäller miljöförpliktelser i denna post har en utredning gjorts i samband med noterna om miljöaspekter.

3.4.1 Värderingsmetoder

BFF 2 kap. 2 § reglerar de noter som gäller upprättandet av bokslut. Enligt denna paragraf skall noterna innehålla uppgift om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet. I fråga om miljöaspekter innebär detta en beskrivning av de värderingsprinciper och värderingsmetoder som har tillämpats vid beräkningen av miljökostnader och miljöförpliktelser samt av de metoder som har använts vid beräkningen av avskrivningar av aktiverade miljökostnader. Om nuvärdesmetoden har använts vid beräkningen av miljöförpliktelserna, skall detta nämnas i principerna för hur bokslutet har upprättats.

3.4.2 Extraordinära miljökostnader

BFF 2 kap. 3 § reglerar de noter som gäller resultaträkningen. Enligt denna paragraf skall de poster som ingår i extraordinära kostnader tas upp i noterna. Enligt BFL 4 kap. 2 § betraktas sådana intäkter och kostnader som extraordinära som hänför sig till väsentliga transaktioner av engångskaraktär vilka avviker från den bokföringsskyldiges normala verksamhet. Extraordinära kostnader som sammanhänger med miljön bör enligt kommissionens rekommendation specificeras i noter till bokslutet. Exempel på extraordinära miljökostnader är betydande böter och avgifter till följd av brott mot miljölagstiftningen samt väsentliga ersättningar av engångskaraktär som förorsakats av att miljön har förorenats.

3.4.3 Specifikation av avsättningar

Enligt BFF 2 kap. 5 § 1 momentet 6 punkten skall andra än små bokföringsskyldiga i noter till balansräkningens passiva ta upp en specifikation av väsentliga poster som tagits upp bland avsättningarna, om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna klarare. Avsättningar som sammanhänger med miljöförpliktelser meddelas i noter till bokslutet som en undergrupp till övriga avsättningar. Om en bokföringsskyldig i sin bokföring använder en avsättning som byggs upp gradvis, skall totalbeloppet av den förpliktelse som utgifterna för alla dessa långtidfunktioner förorsakar anges.

3.4.4 Miljörelaterade eventualskulder

Enligt BFF 2 kapitlet 7 § tas ansvarsförbindelser och den bokföringsskyldiges övriga ekonomiska ansvar upp i en not. Enligt kommissionens rekommendation tas de

miljörelaterade eventualskulderna i anknytning till miljöförpliktelserna och en tillräckligt exakt utredning av skuldslaget upp i noter som förpliktelser utanför balansräkningen. Ifall miljöförpliktelsens belopp inte kan uppskattas till följd av betydande osäkerheter som sammanhänger med värderingen, meddelas detta jämte motiveringar i noterna. Dessutom meddelas i mån av möjlighet resultaten av olika värderingssätt.

3.4.5 Säkerheter

De säkerheter som den bokföringsskyldige har gett på basis av ett miljötillstånd för skötsel av miljöaspekter tas i enlighet med BFF 2 kap. 7 § upp i en not. Dylika är t.ex. den säkerhet för säkerställande av behörig avfallshantering som enligt 42 § miljöskyddslagen krävs av en bokföringsskyldig som idkar verksamhet med återvinning eller behandling av avfall samt den säkerhet som enligt 12 § marktäktslagen skall krävas av substanstagare och som gäller återställande av landskapet, skyddande och uppsnyggande av området.

3.4. Utsläppsrätter

Enligt bokföringsnämndens utlåtande den 15.11.2005 (BFN/1767) är det förenligt med god bokföringssed att grunda behandlingen av utsläppsrätter i bokföringen på det s.k. nettoförfarandet. För att ge en rättvisande bild av vilken effekt utsläppsrätterna har skall den bokföringsskyldige som not presentera helhets- och prisläget för sina utsläppsrätter, förverkligade utsläpp och utsläppshandeln samt hur dessa påverkar resultatet och den ekonomiska ställningen.

4. REKOMMENDATION OM PRESENTATION AV YTTERLIGARE UPPGIFTER OM MILJÖFRÅGOR I NOTERNA

I kommissionens rekommendation rekommenderas en vidare rapporteringsskyldighet än enbart lagstadgad bokslutsinformation i fråga om redovisandet av vissa miljöaspekter. Enligt kommissionen är det motiverat att inom Europeiska unionen främja en harmonisering av de bokföringsskyldigas bokslut och förvaltningsberättelser vad gäller redovisning av miljöaspekter. Enligt kommissionen bör också antalet miljöaspekter som skall meddelas i de bokföringsskyldigas bokslut och förvaltningsberättelser utökas samt aspekterna göras öppnare och mera jämförbara.

I de fall då miljöfrågorna på ett väsentligt sätt anknyter till den bokföringsskyldiges ekonomiska resultat eller ställning eller hur den bokföringsskyldiges verksamhet utvecklas skall verksamhetsberättelsen innehålla en beskrivning av dessa miljöfaktorer och de åtgärder som den bokföringsskyldige har vidtagit med anledning av dem. Bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse definierar vilka uppgifter om miljöaspekterna som i tillämpliga delar skall upptas i verksamhetsberättelsen. Dessa uppgifter skall stämma överens med de uppgifter som presenteras i bokslutet.

I de miljö- och samhällsansvarsrapporter som skall publiceras separat har det småningom skett en utveckling, i synnerhet om de har utarbetats av sådana bokföringsskyldiga vilkas

verksamhet har betydande miljökonsekvenser. Separata miljörapporter fyller det informationsbehov hos intressegrupperna som de bokföringsskyldigas bokslut och förvaltningsberättelser endast delvis tillgodoser. Enligt kommissionen bör målet följaktligen vara att utarbeta separata miljörapporter och bokslut mera konsekvent, enhetligare och så att de närmare anknyter till varandra. Syftet med kommissionens rekommendation är att främja detta mål genom att säkerställa att i boksluten inbegrips miljöaspekter på ett sådant sätt att de kompletterar de separata miljörapporterna, som i allmänhet är mera omfattande och täckande i fråga om behandlingen av miljöaspekterna. För att redovisningen av miljöaspekterna skall bli mera jämförbar rekommenderar bokföringsnämnden att de uppgifter som specificeras nedan skall ges i noter till bokslutet eller i förvaltningsberättelsen.

Verksamhetsberättelsen samt miljö- och samhällsansvarsrapporten innehåller information om miljöfrågor i större utsträckning än bokslutet. I bokslutet ligger tyngdpunkten på de uppgifter om miljöaspekter som har betydelse för att bolaget ger riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet och den ekonomiska ställningen. Avsikten med kommissionens rapport är att förbättra jämförbarheten mellan boksluten i frågor som berör miljöaspekter. Till sin karaktär är de uppgifter om miljöaspekterna som presenteras i noterna tilläggs kalkyler, som avser att lämna mera detaljerad information om de miljöaspekter och förhållanden kring dem som väsentlig påverkar resultatet och den ekonomiska ställningen. För att förbättra jämförbarheten rekommenderar bokföringsnämnden att de uppgifter som presenteras i det följande presenteras i noterna till bokslutet.

4.1. Miljöansvar

I noterna skall som obligatoriska uppgifter presenteras en specifikation av de avsättningar och eventualskulder som anknyter till miljöförpliktelser, ifall detta är nödvändigt för att reda ut balansposterna. Med ett miljöansvar avses en befintlig eller möjlig förpliktelse i anknytning till miljön. En befintlig förpliktelse behandlas som en framtida utgift och den tas upp i bokslutet som en avsättning. En eventuell förpliktelse samt en befintlig förpliktelse, vars uppfyllande sannolikt inte medför kostnader eller vars storlek inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, behandlas i bokslutet som en eventualskuld och tas i noterna upp som en ansvarsförbindelse.

I kommissionens rekommendation föreslås det att miljöansvaret i större omfattning än för närvarande skall redovisas i noterna. Enligt rekommendationen skall i noter till bokslutet i fråga om varje grupp av miljöansvar ges en kort beskrivning av den väsentliga skyldighet som anknyter till den bokföringsskyldiges verksamhet, beskrivas ansvarets art samt meddelas tidpunkten och villkoren för uppfyllandet av miljöförpliktelser. I noter till bokslutet skall tillräckligt detaljerat beskrivas det totala beloppet av den bokföringsskyldiges miljöansvar och hur detta påverkar resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och dennes ekonomiska ställning. I det totala beloppet för miljöansvaret bör ingå de miljöförpliktelser, i vilka en avsättning har tagits upp och vilka i bokslutet har behandlats som eventualskulder.

Enligt kommissionens rekommendation skall i noterna också ges en utredning av de miljöskador som anknyter till den bokföringsskyldiges verksamhet, de lagstadgade krav eller myndighetsbestämmelser som förutsätter att skadorna skall repareras samt pågående

eller planerade istandsättningsåtgärder. Ifall den bokföringsskyldiges verksamhet har förorsakat flera miljöskador, där arten av och villkoren för de skyldigheter som anknyter till dem är tillräckligt likartade, kan informationen om dem redovisas sammanställd.

Om storleken av de kostnader som anknyter till miljöansvaret grundar sig på olika uppskattningar som avviker från varandra, bör i noterna också redogöras för vilken metod som har använts vid uppskattningen samt för de bakomliggande antagandena om lagstiftningens utveckling och de tekniska förhållanden som inverkar på de gjorda uppskattningarna.

4.2 Princip för redovisning av framtida miljöutgifter

Enligt kommissionens rekommendation skall den redovisningsprincip som tillämpats meddelas i noterna i fråga om de framtida miljöutgifter som anknyter till återställandet av förlägningsplatsen i ursprungligt tillstånd och till urdrifttagande och rivande av anläggningstillgångar.

Om den bokföringsskyldige i sin bokföring använder en avsättning som byggs upp gradvis, skall det totala beloppet av den förpliktelse som utgifterna för alla dessa långtidfunktioner förorsakar meddelas. Dessutom skall nedan nämnda punkter i fråga om meddelande av miljöutgifter som har tagits upp i resultaträkningen och balansräkningen beaktas.

4.3 Räkenskapsperiodens miljökostnader

Enligt kommissionens rekommendation tas den totala summan av miljökostnaderna under räkenskapsperioden upp i noter till bokslutet. Dessutom rekommenderas det att en specifikation per kostnadsslag görs över de miljöutgifter som har tagits upp i resultaträkningen samt att principerna för beräkning av miljöutgifterna anges. Vid behov är det möjligt att på adekvat sätt fördela miljökostnaderna enligt arten och storleken av den bokföringsskyldiges rörelse samt miljöaspekter som är väsentliga för den bokföringsskyldige. Miljökostnaderna under räkenskapsperioden kan t.ex. grupperas enligt delområden inom miljöskyddet i den mån detta är möjligt och korrekt. När delområdena inom miljöskyddet definieras kan huvudgrupperingen enligt den allmänneuropeiska statistiska kategoriseringen av miljöskyddsåtgärder som presenteras i bilaga 3 följas.

4.4 Aktiverade miljöutgifter

Enligt kommissionens rekommendation tas det totala beloppet av de miljöutgifter som aktiverats under räkenskapsperioden och en specifikation per balanspost upp i noter till bokslutet, om detta kan göras tillräckligt tillförlitligt. Dessutom kan de aktiverade miljöutgifterna fördelas på yttre och inre miljöskyddsåtgärder och grupperas enligt delområden inom miljöskyddet i den mån som detta är möjligt och adekvat. Vid fastställandet av delområden för miljöskyddet kan huvudgrupperingen enligt den allmänneuropeiska statistiska kategoriseringen av miljöskyddsåtgärder följas.

4.5 Miljöbaserade böter, avgifter och ersättningar

Enligt kommissionens rekommendation ingår inte i miljöutgifterna böter och avgifter för brott mot miljölagstiftningen samt ersättningar som betalats för förorening av miljön som har skett tidigare. Också om utgifterna i fråga anknyter till den bokföringsskyldiges miljökonsekvenser, hindrar, reducerar eller reparerar de inte miljöskadorna, vilket gör att det är ändamålsenligt att de meddelas skilt från miljöutgifterna. Det är tillrådligt att specifikation av de betydande utgifter som förorsakats av böter och andra påföljder av brott mot miljölagstiftningen samt de betydande utgifter som har betalats till utomstående till följd av skadestånd för tidigare nedsmutsning av miljön, om dessa inte har meddelats särskilt i extraordinära poster presenteras i noterna till bokslutet. Som en extraordinär post betraktas enligt BFL 4 kap. 2 § sådana intäkter och kostnader som hänför sig till väsentliga transaktioner av engångskaraktär vilka avviker från den bokföringsskyldiges normala verksamhet. Enligt BFF 2 kap. 3 § 1 momentet 2 punkten skall noterna innehålla uppgift om poster redovisade som extraordinära intäkter och kostnader.

4.6 Stöd och bidrag i anknytning till miljöskyddet

Enligt kommissionens rekommendation rekommenderas det att i noterna till bokslutet meddelas beloppet av de offentliga stöd och bidrag som anknyter till miljöskyddet och som den bokföringsskyldige har använt eller beviljats. I fråga om dessa poster kan de villkor som anknyter till dem eller ett sammandrag av villkoren för stöd och bidrag av samma slag tas upp i noterna. Dessutom meddelas vilka beräkningsprinciper och beräkningsmetoder som har följts vid bokföringsbehandlingen av stöd och bidrag. Om väsentliga skattelättnader avseende den bokföringsskyldiges verksamhet sammanhänger med miljöaspekterna kan de omnämnas i detta sammanhang.

BILAGOR

Bilaga 1 Kommissionens rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser (2001/453/EG)

Kommissionens rekommendation

av den 30 maj 2001

om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser

[delgivet med nr K(2001) 1495]

(2001/453/EG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR UTFÄRDAT DENNA REKOMMENDATION

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 211 i detta,

med beaktande av rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag(1), senast ändrat genom direktiv 99/60/EG(2),

med beaktande av rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning(3), senast ändrat genom direktiv 90/605/EEG(4), och

av följande skäl:

(1) Kommissionen offentliggjorde 1992 sitt femte åtgärdsprogram för miljön, Mot en hållbar utveckling (KOM(92) 23)(5). Åtgärdsprogrammet innehåller en rad förslag på området för miljöskydd, bland annat ett gemenskapsinitiativ på redovisningsområdet. Initiativet bör i huvudsak avse de metoder företagen använder för att rapportera om finansiella aspekter som avser miljön. Om större uppmärksamhet ägnades åt de finansiella frågorna skulle detta kunna bidra till att åtgärdsprogrammets mål uppnås. Genom att säkerställa att miljökostnader och miljörisker beaktas i redovisningen skulle man kunna öka företagens medvetenhet om miljöfrågor. År 2001 antog kommissionen ett meddelande om det sjätte miljöhandlingsprogrammet (KOM(2001) 31 slutlig av den 24 januari 2001).

(2) I Amsterdamfördraget erkänns att principen om att miljöskyddskraven skall integreras i andra politikområden är en avgörande faktor för att främja en hållbar utveckling (artikel 6 i EG-fördraget). I linje med detta mål godkände Europeiska rådet i Cardiff en strategi för att integrera miljömässiga målsättningar i alla gemenskapens politikområden och initiativ. Denna

strategi bekräftades och vidareutvecklades av Europeiska rådet i Wien, som uppmanade rådet (inre marknaden) att överväga hur en sådan integrering kan uppnås på just detta område.

(3) Den 8 juni 1999 antog kommissionen ett meddelande om den inre marknaden och miljön (KOM(1999) 263) som skall bidra till att miljöpolitiken och politiken för den inre marknaden stöder och förstärker varandra och samtidigt skapa förutsättningar för synergieffekter mellan dessa båda politikområden. I detta meddelande identifierades särskilda politiska områden vad gäller den inre marknaden där kommissionen kommer att sträva efter en tätare integrering med miljöpolitiken. I meddelandet fastställs också en rad ytterligare åtgärder som skall vidtas, bland annat att en rekommendation skall utfärdas om miljöfrågor i finansiell rapportering. Denna rekommendation är också en direkt uppföljning av Rådgivande redovisningsforumets dokument från november 1995 om miljöfrågor i finansiell rapportering (dokument XV/6004/94).

(4) Bristen på uttryckliga regler har bidragit till att skapa en situation där olika intressegrupper - tillsynsmyndigheter; investerare, finansanalytiker och allmänheten - kan anse att miljöinformationen från företagen är otillräcklig eller opålitlig. Investerarna behöver veta hur företagen hanterar miljöfrågorna. Tillsynsmyndigheterna har ett intresse av att övervaka tillämpningen av miljölagstiftningen och de därmed sammanhängande kostnaderna. Miljöuppgifter lämnas dock fortfarande endast i liten utsträckning frivilligt, även om företagen ofta anses stå inför ökande miljökostnader, för att förebygga föroreningar, för reningsutrustning och för system för avfallsrening och övervakning. Detta gäller särskilt företag som är verksamma inom sektorer med betydande påverkan på miljön.

(5) Utan harmoniserade riktlinjer om finansiell rapportering av miljöaspekter är det svårt att göra jämförelser mellan företag. Värdet av företagens miljöinformation förringas ofta starkt av att det inte finns några gemensamma och erkända normer för de nödvändiga definitionerna och begreppen i samband med miljöfrågor. Informationen lämnas ofta på en mängd olikartade sätt som varierar mellan företag och/eller redovisningsperioder, i stället för att presenteras på ett integrerat och konsekvent sätt i hela årsboks slutet och förvaltningsberättelsen.

(6) Kostnaderna för att samla in miljöuppgifter och rapportera dem och det faktum att sådana uppgifter i vissa fall kan vara känsliga eller konfidentiella ses ofta som avskräckande faktorer för att lämna miljöinformation i företagens ekonomiska översikter. Dessa argument eliminerar dock inte behovet av stimulera företagen att lämna miljöinformation. De som använder sig av ekonomiska översikter behöver information om vilka konsekvenser miljörisker och miljöansvar har för företagets finansiella ställning, om företagets hållning i fråga om miljön och om företagets miljömässiga resultat, i den mån dessa omständigheter kan påverka företagets finansiella sundhet.

(7) Gemenskapens lagstiftning om finansiell rapportering tar inte uttryckligen upp miljöfrågor, men de allmänna principerna och bestämmelserna i fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven är tillämpliga (direktiv 78/660/EEG respektive 83/349/EEG).

(8) Kommissionen försöker som ett led i sin redovisningsstrategi från 1995(6) att integrera den europeiska harmoniseringen på redovisningsområdet i den vidare internationella redovisningsharmoniseringen. Kommissionen har därför gett sitt stöd åt arbetet inom

International Accounting Standards Committee (IASC), som i sin tur har som mål att utveckla en uppsättning grundläggande internationella redovisningsstandarder (IAS) av hög kvalitet. Kommissionen är fast besluten att arbeta för att bibehålla överensstämmelsen mellan EU:s redovisningsregler och de internationella redovisningsstandarder som utvecklats av IASC.

(9) IASC har publicerat flera internationella redovisningsstandarder som fastställer de bestämmelser och redovisningsprinciper som är relevanta vid hanteringen av miljöfrågor. Det finns dock inte någon omfattande specifik internationell redovisningsstandard som enbart behandlar miljöfrågor.

(10) Denna rekommendation har utarbetats i syfte att stödja politikområden som har anknytning till den inre marknaden och att bidra till att ge de som använder sig av finansiell rapportering meningsfull och jämförbar information om miljöfrågor. Därigenom förstärks gemenskapens initiativ på området för miljöskydd. Kommissionen anser att det finns ett berättigat behov av att underlätta en ytterligare harmonisering i fråga om vilka upplysningar rörande miljöaspekter som skall lämnas i årsbokslut och förvaltningsberättelser som upprättas av företag i Europeiska unionen. De uppgifter som lämnas i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser måste också bli fler, öppnare och mer jämförbara. För att uppnå dessa mål, och med hänsyn till att miljöfrågorna får allt större betydelse inom EU, strävar kommissionen efter att klargöra de befintliga reglerna och ge en konkretare vägledning i fråga om hur företagen i sina årsbokslut och förvaltningsberättelser skall redovisa, värdera och lämna upplysningar om miljöaspekter.

(11) Det skall medges att utvecklingen gradvis har gått mot separata miljöredovisningar, särskilt hos företag som är verksamma i sektorer med betydande påverkan på miljön. Rekommendationen syftar inte till att identifiera skälen till denna utveckling. Det konstateras dock att olika intressegrupper har olika behov av information eller prioriterar dem på olika sätt. Separata miljörapporter uppfyller informationsbehov som bara delvis täcks av den information som lämnas i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser. Syftet bör därför vara att se till att separata miljörapporter å ena sidan och årsbokslut och förvaltningsberättelser å andra sidan kännetecknas av större överensstämmelse, är mer sammanhängande och närmare kopplade till varandra. Rekommendationen avser att främja detta syfte genom att säkerställa att miljöupplysningar ingår i årsboksluten och förvaltningsberättelserna på ett sätt som kompletterar de mera detaljerade och vittomfattande separata miljörapporterna.

(12) Lämpliga metoder för att lämna upplysningar betraktas som en avgörande faktor för att underlätta öppenhet. Lämnandet av upplysningar är lämpligt då de påverkar användarens förståelse av de ekonomiska översikterna. Denna rekommendations syfte är inte att ålägga de som tar fram ekonomiska översikter onödiga och besvärliga skyldigheter. Rekommendationen syftar till att ge en omfattande vägledning för lämnande av upplysningar och ger exempel på relevanta upplysningar som gör miljöinformationen jämförbar och konsekvent. Detta gäller särskilt upplysningar i noterna till redovisningen om miljöutgifter, som antingen tas upp i resultaträkningen eller upptas i balansräkningen, samt utgifter för böter eller andra påföljder för brott mot miljölagstiftningen och ersättning till tredje man (se punkt 6 i avsnitt 4 i bilagan till denna rekommendation). Lämnande av upplysningar om miljöresultat i förvaltningsberättelsen (när detta är relevant för det ekonomiska resultatet eller företagets

ställning eller utveckling) tas upp särskilt i punkt 2 i avsnitt 4 i bilagan till denna rekommendation.

(13) För att rekommendationerna om lämnande av upplysningar skall vara effektiva måste de kompletteras med praktiska definitioner av de begrepp de täcker. Därför innehåller rekommendationen ett avsnitt med definitioner.

(14) Rekommendationen syftar till att presentera riktlinjer för hur bestämmelserna i fjärde och sjunde direktiven (direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG) skall tillämpas på miljöfrågor. Vissa typer av bokföringsmässig behandling av miljöfrågor rekommenderas för att motivera dem som upprättar ekonomiska översikter att lämna mer meningsfull information. Även om vissa lösningar förespråkas är syftet med denna modell inte att utesluta all alternativ behandling när så tillåts i direktiven. Mot bakgrund av detta har hänsyn även tagits till kommissionens tolkningsmeddelande från 1997 om vissa artiklar i rådets fjärde och sjunde redovisningsdirektiv(7) och Rådgivande redovisningsforumets dokument från november 1995 om miljöfrågor i finansiell rapportering (dokument XV/6004/94).

(15) Rekommendationen hänvisar till flera internationella redovisningsstandarder som har offentliggjorts av International Accounting Standards Committee (IASC) och som är av särskild betydelse för miljöfrågor, särskilt IAS 36 "Impairment of assets", IAS 37 "Provisions, contingent liabilities and contingent assets", och IAS 38 "Intangible assets". Om annat inte anges är bestämmelserna i denna rekommendation förenliga med dessa internationella redovisningsstandarder.

(16) Rekommendationen har även påverkats av ett ställningstagande om redovisning och finansiell rapportering av miljökostnader och miljöförpliktelse, som utarbetats av Förenta nationernas arbetsgrupp för internationella redovisning- och rapporteringsstandarder(8).

(17) Som beskrivs i skälen 14-16 ovan har vissa riktlinjer redan utarbetats inom gemenskapen och internationellt för att uppfylla behovet av att integrera miljömässiga överväganden i finansiell rapportering. Rekommendationen bygger på detta arbete och försöker samtidigt skapa en lämplig gemenskapsram för ytterligare förbättringar. Kommissionen anser att medlemsstaterna måste agera för att rekommendationens mål skall kunna uppfyllas. Kommissionen ser gärna att medlemsstaterna vidtar åtgärder på nationell nivå, och lämnar dem utrymme att göra detta. Det är dessutom sannolikt att diskussioner om hur den aktuella situationen kan förbättras kommer att fortsätta på internationell nivå.

HÄRIGENOM REKOMMENDERAS FÖLJANDE.

Att medlemsstaterna:

1. skall se till att företag som omfattas av fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven (direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG) för redovisningsperioder som inleds inom tolv månader från det att denna rekommendation antas och för alla kommande redovisningsperioder skall tillämpa bestämmelserna i bilagan till denna rekommendation när de upprättar årsbokslut och koncernredovisningar samt förvaltningsberättelser och sammanställda förvaltningsberättelser,
2. skall vidta lämpliga åtgärder för att främja tillämpningen av denna rekommendation,

3. skall underrätta kommissionen om vilka åtgärder som vidtagits.

Utfärdad i Bryssel den 30 maj 2001.

På kommissionens vägnar

Frederik Bolkestein

Ledamot av kommissionen

(1) EGT L 222, 14.8.1978, s. 11.

(2) EGT L 162, 26.6.1999, s. 65.

(3) EGT L 193, 18.7.1983, s. 1.

(4) EGT L 317, 16.11.1990, s. 60.

(5) EGT C 138, 17.5.1993. Program i enlighet med den senaste ändringen av Europaparlamentet och rådet genom beslut nr 2179/98/EG av den 24 september 1998 (EGT L 275, 10.10.1998).

(6) Harmonisering av redovisningssystemet: En ny strategi i förhållande till det internationella harmoniseringssystemet, meddelande från kommissionen, KOM(95) 508, 14. november 1995.

(7) EGT C 143, 21.1.1998.

(8) ISAR - Td/B/COM.2/ISAR/3, 12 mars 1998.

BILAGA

1. RÄCKVIDD

1. Rekommendationen omfattar endast uppgifter som företag lämnar i årsbokslut och koncernredovisningar samt i förvaltningsberättelser och sammanställda förvaltningsberättelser som gäller miljöfrågor. Den omfattar inte rapporter för särskilda ändamål, exempelvis miljörapporter, utom när det betraktas som lämpligt att sammankoppla årsbokslut, förvaltningsberättelser och separata miljörapporter för att göra uppgifterna i dem mer enhetliga.

2. Rekommendationen omfattar bestämmelser för redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljökostnader, miljöförpliktelser och miljörisker samt tillhörande tillgångar som uppstår genom transaktioner och händelser som påverkar eller som sannolikt kommer att påverka redovisningssubjektets finansiella ställning och resultat.

3. I rekommendationen fastställs också vilka slag av uppgifter som lämpligen bör lämnas i årsbokslutet, koncernredovisningen och/eller förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen när det gäller företagets inställning till miljöfrågor och hur företagets prestationer är i detta avseende, i den utsträckning det kan påverka företagets finansiella ställning. Rekommendationen omfattar både enskilda företags bokslut och koncernredovisningar. I fråga om de sistnämnda bör uppgifterna hänföra sig till koncernen.

Bestämmelserna om redovisning och värdering bör tillämpas på ett enhetligt sätt för alla enheter som omfattas av sammanställningarna.

4. Rekommendationen gäller alla företag som omfattas av fjärde och sjunde bolagsrättsdirektiven, men beaktar de undantag som medlemsstaterna får göra för små och medelstora företag enligt artiklarna 11 och 27 i fjärde direktivet.

5. Även om de särskilda bestämmelserna om redovisning för banker, andra finansiella institut och försäkringsföretag återfinns i separata direktiv(1) omfattar rekommendationen även denna typ av företag, eftersom de finansiella konsekvenserna av miljöfrågor inte skiljer sig åt.

2. DEFINITIONER

1. I denna rekommendation avses med miljö den naturliga fysiska omgivningen som omfattar luft, vatten, land, flora, fauna och icke-förnybara naturresurser såsom fossila bränslen och mineraler.

2. Miljökostnader inkluderar kostnader för åtgärder som ett företag vidtar, eller kostnader som andra vidtar för företagets räkning, för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön som uppstått till följd av dess operativa verksamhet. Detta omfattar bland annat att bortskaffa och undvika uppkomst av avfall, skydd av mark och yt- och grundvatten, skydd av ren luft och klimat, minskning av buller samt skydd av biologisk mångfald och landskapet. Endast ytterligare identifierbara kostnader som primärt är avsedda att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön bör inkluderas. Kostnader som kan ha en gynnsam miljöeffekt men vars primära syfte är att uppfylla andra behov, t.ex. ökad lönsamhet, hälsa och säkerhet i arbete, säker användning av företagets produkter eller produktionseffektivitet bör undantas. Om det inte går att separera summan för extrakostnaderna från övriga kostnader som dessa kan vara integrerade i, kan en uppskattning göras av denna summa i den mån som slutbeloppet uppfyller villkoret på att primärt vara avsett att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.

3. Kostnader för böter eller andra påföljder för brott mot miljölagstiftningen och ersättning till tredje man för förlust eller skada som orsakats genom miljöförorening i det förflutna omfattas inte av definitionen (se punkt 6 f i avsnitt 4 i denna bilaga). Även om sådana kostnader är knutna till den inverkan företagets drift har på miljön, är de inte kostnader för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.

4. Europeiska statistikkontoret (Eurostat) har vidare utarbetat ett antal utförliga definitioner av kostnader per miljöområde som ingår i tillämpningsdokumenten för rådets förordning (EG, Euratom) nr 58/97 av den 20 december 1996 om statistik rörande företagsstrukturer(2). De regelbundet aktualiserade definitionerna är grunden för statistisk rapportering av miljökostnader i EU. Används den generella definitionen i punkt 2 ovan rekommenderas företagen att beakta dessa utförliga definitioner när de lämnar in de miljöuppgifter som anges i avsnitt 4 i föreliggande bilaga i den mån som de överensstämmer med kraven om redovisning och värdering i avsnitt 3.

3. REDOVISNING OCH VÄRDERING

Redovisning av miljöförpliktelser

1. En miljöförpliktelse redovisas när det är troligt att ekonomiska resursutflöden uppstår vid en reglering av en befintlig miljörelaterad skyldighet som har uppstått på grund av tidigare händelser och skyldighetens storlek kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Skyldighetens art måste definieras klart. Den kan vara av två slag:

- Rättslig eller avtalsmässig: Företaget har en rättslig eller kontraktsenlig skyldighet att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.

- Implicit: En implicit skyldighet härrör från företagets eget agerande. Företaget har förbundit sig att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön och saknar möjlighet att underlåta detta därför att företaget, på grund av uttalad policy eller avsikt eller företagets fasta praxis, har uppgivit för tredje man att det åtagit sig förpliktelsen att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön.

2. Tidigare eller gällande branschpraxis ger upphov till en implicit skyldighet för företaget endast i den utsträckning som företagets ledning saknar möjlighet att underlåta att handla. Detta inträffar bara om företaget har åtagit sig förpliktelsen att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön genom ett särskilt offentligt uttalande eller genom en tidigare fast praxis.

3. Skador på miljön som kan hänföras till företaget eller som kan ha orsakats av företaget, men där det saknas rättslig, kontraktsenlig eller implicit skyldighet att åtgärda - skadan uppfyller inte kraven för att redovisas som en miljöförpliktelse i företagets årsbokslut i enlighet med punkterna 1 och 2. Detta hindrar inte att man tillämpar kriterierna i punkt 5 för eventuella miljöförpliktelser.

4. En miljöförpliktelse skall redovisas när en tillförlitlig beräkning kan göras av kostnaden för skyldigheten. Om det på balansdagen finns en klart definierad skyldighet som sannolikt kommer att leda till ett resursutflöde av ekonomisk natur men det råder osäkerhet i fråga om belopp eller när den uppkommer, bör en avsättning göras under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras av skyldighetens belopp. Denna behandling överensstämmer med artikel 20.1(3) och artikel 31.1 bb i fjärde direktivet. Osäkerhet i fråga om tidpunkt eller belopp kan t.ex. röra saneringsteknik som är under utveckling och omfattningen och arten av den sanering som krävs. I de sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning av kostnaderna inte kan göras, bör skyldigheten inte redovisas. Den bör betraktas som en eventuell förpliktelse (se punkt 26 nedan).

Eventual miljöförpliktelser

5. Eventual förpliktelser bör inte redovisas i balansräkningen. Om det finns en möjlighet, som är mindre sannolik, att skadan måste återställas i framtiden men skyldigheten fortfarande är beroende av en händelse som inte säkert kommer att inträffa, skall eventual miljöförpliktelser nämnas i noterna till årsbokslutet. Om det är ytterst liten risk att företaget kommer att drabbas av miljökostnader eller om sådana kostnader inte blir betydande krävs ej några upplysningar om denna eventual förpliktelse.

Kvittning av förpliktelser mot förväntade återbetalningar

6. Om företaget förväntar sig att en del av eller hela kostnaden för en miljöförpliktelse kommer att ersättas av en annan part, bör ersättningen redovisas först när det är så gott som säkert att företaget kommer att ersättas om skyldigheten infrias.

7. En förväntad ersättning från tredje man bör inte kvittas mot miljöförpliktelsen. Den bör anges separat som en tillgång i balansräkningen med ett belopp som inte överstiger den avsättning den hänför sig till. Det kan endast kvittas mot en miljöförpliktelse om det finns laglig rätt att göra en sådan kvittning som företaget avser att utnyttja. Om det på grundval av denna avsättning är lämpligt med kvittning bör förpliktelsens och den förväntade ersättningens hela belopp redovisas i noterna.

8. Förväntade intäkter från försäljning av egendom som hänför sig till en miljöförpliktelse bör inte kvittas mot förpliktelsen eller tas med vid värderingen av en avsättning, även om de förväntade intäkterna har ett nära samband med den händelse som föranlett avsättningen.

9. Företaget är normalt ansvarigt för hela miljöförpliktelsen. Om så inte är fallet, skall endast företagets andel redovisas som en miljöförpliktelse.

Redovisning av miljökostnader

10. En miljökostnad bör redovisas som kostnad för den period då den uppstår, såvida den inte uppfyller villkoren för att anses som en tillgång (se punkt 12).

11. En miljökostnad som avser skador som uppstått under en tidigare period uppfyller inte kraven för att betraktas som justeringar för tidigare perioder utan bör bokföras under den aktuella perioden, dvs. den period då de redovisades.

Upptagande i balansräkningen (kapitalisering) av miljökostnader

12. En miljökostnad kan upptas i balansräkningens om den uppstår för att förhindra eller minska framtida skador eller att bevara resurser, medför framtida ekonomiska fördelar samt uppfyller villkoren i artikel 15.2 i fjärde direktivet.

13. En miljökostnad som uppstår för att förhindra eller minska framtida skador eller att bevara resurser kan endast redovisas som en tillgång om den, i enlighet med artikel 15.2 i fjärde direktivet, är avsedd att kontinuerligt användas inom företagets verksamheter och om dessutom en av följande kriterier är uppfyllt:

a) Kostnaderna avser förväntade ekonomiska fördelar som tros komma företaget till del och förlänga livslängden, ökar kapaciteten, eller förbättrar säkerheten eller effektiviteten för företagets tillgångar (större än deras ursprungligen bedömda prestationsnivå).

b) Kostnaderna reducerar eller förhindrar en trolig förorening av miljön till följd av framtida verksamhet.

14. Om kriterierna för en redovisning bland tillgångarna i enlighet med punkterna 12 och 13 ovan inte har uppfyllts, skall miljökostnaderna upptas i resultaträkningen allt eftersom de

uppstår. Om kriterierna uppfyllts skall miljökostnaden upptas i balansräkningen som en tillgång och avskrivningar görs i resultaträkningen under de aktuella och lämpliga framtida perioderna, dvs. systematiskt under deras förväntade användbara ekonomiska livslängd.

15. En miljökostnad bör inte upptas i balansräkningen utan i stället tas upp i resultaträkningen om den inte ger upphov till framtida ekonomiska fördelar. Denna situation uppstår när en miljökostnad avser tidigare eller nuvarande verksamheter samt återställande av miljön till dess status före nedsmutsningen (t.ex. avfallsbehandling, saneringskostnader som avser aktuella verksamheter, sanering av skada som uppstått under tidigare perioder, miljöförvaltningskostnader eller miljörevisioner).

16. Poster såsom anläggningar och maskiner kan förvärvas av miljöskäl, t.ex. tekniska installationer för föroreningskontroll eller begränsningar av föroreningar för att skapa överensstämmelse med miljölagar och eller miljöförordningar. Om de uppfyller kriterierna för att kunna redovisas som en tillgång enligt punkterna 12 och 13, måste de upptas i balansräkningen.

17. Det finns fall när inga förväntade framtida ekonomiska fördelar uppstår till följd av själva miljökostnaden självt, utan snarare på grund av en annan tillgång som används i företagsdriften. När en miljökostnad som redovisas som en tillgång avser en annan befintlig tillgång skall den inkluderas som en integrerad del av denna tillgång och skall inte redovisas separat.

18. Det kan finnas rättigheter eller poster av liknande art som förvärvats i samband med företagsdriftens effekter på miljön (t.ex. patent, licenser, föroreningstillstånd, och utsläppsrättigheter). Om dessa i enlighet med artiklarna 9 C.I 2 a och 10 C.I 2 a i fjärde direktivet har förvärvats mot vederlag och dessutom uppfyller kriterierna för redovisning bland tillgångarna enligt punkterna 12 och 13, måste de upptas i balansräkningen och amorteras systematiskt under deras förväntade användbara ekonomiska livslängd. Om inte bör de tas upp i resultaträkningen i takt med att de uppstår.

Tillgångars värdeminskning

19. Miljömässig utveckling eller miljömässiga faktorer kan leda till att en befintlig anläggningstillgång minskar i värde, t.ex. vid nedsmutsning av ett landområde. En värdejustering bör göras om det belopp som är återvinningsbart vid användningen av platsen har sjunkit under bokfört värde. Denna situation bör mot bakgrund av artikel 35.1 c bb i fjärde direktivet betraktas som permanent. Beloppet av denna värdejustering bör tas upp i resultaträkningen. I enlighet med artikel 20.3 i fjärde direktivet kan avsättningar för förpliktelser och kostnader i enlighet med punkt 4 inte ställas mot värdet av tillgångarna.

20. När en miljökostnad i enlighet med punkt 17 redovisas som en integrerad del av en annan tillgång skall den kombinerade tillgången vid varje balansdag kontrolleras vad avser dess återvinningsbarhet och om så är lämpligt, skrivs ned till det återvinningsbara beloppet.

21. Om det bokförda värdet av en tillgång redan återspeglar en förlust i ekonomiska fördelar av miljömässiga skäl kan den efterföljande utgiften för att återställa framtida ekonomiska

fördelar till ursprunglig nivå upptas i balansräkningen, i den mån det resulterande bokförda värdet inte överstiger tillgångens återvinningsbara belopp.

Värdering av miljöförpliktelser

22. En miljöförpliktelse redovisas när en tillförlitlig uppskattning kan göras av den utgift som skall betalas på grund av skyldigheten.

23. Förpliktelsebeloppet bör vara den bästa möjliga uppskattningen av den utgift som behövs för att reglera den nuvarande skyldigheten på balansdagen, baserat på den befintliga situationen och med hänsyn tagen till framtida utveckling både tekniskt och lagstiftningsmässigt, i den mån något sådant kan tänkas inträffa.

24. Beloppet bör vara en uppskattning av förpliktelsens totalbelopp oberoende av det datum då verksamheten upphört eller förpliktelsen skall regleras. En gradvis uppbyggnad av hela förpliktelsebeloppet under företagets driftsperiod tillåts i enlighet med artikel 20.1 i fjärde direktivet.

25. Vid uppskattning av miljöförpliktelsebeloppet är följande regler tillämpliga: Om den förpliktelse som värderas kan leda till olika möjliga resultat bör den, i enlighet med punkt 23, bästa uppskattningen redovisas. Vid de synnerligen sällsynta fall då det är omöjligt att avgöra en bästa uppskattning av förpliktelsen med tillräcklig tillförlitlighet bör denna förpliktelse betraktas som en eventuell förpliktelse och den bör därför omnämnas i noterna till årsboksluten. Dessutom bör upplysningar lämnas om skälen till varför någon tillförlitlig uppskattning inte kunde göras.

26. Dessutom skall följande beaktas vid värderingen av beloppet för en miljöförpliktelse:

- Tillkommande direkta kostnader för återställningsarbetet.
- Kostnader för kompensation och fördelar till de anställda som förväntas lägga ner avsevärd tid direkt på återställningsarbetet.
- Krav på övervakning efter det att återställandet slutförts.
- Tekniska framsteg, så länge det är troligt att myndigheterna kommer att godkänna denna nya teknik.

Avsättningar för platssanerings- och demonteringskostnader

27. Utgifter som avser återställande av platser, bortforslande av ackumulerade avfallsbiprodukter, stängning eller bortforslande av anläggningstillgångar, som företaget är skyldigt att ta på sig, bör redovisas i enlighet med kriterierna i punkterna 1-4. Om dessa kriterier uppfylls, måste skyldigheten att ta på sig de framtida utgifterna redovisas som en miljöförpliktelse.

28. I enlighet med punkt 24 bör miljöförpliktelsen avseende återställande av platser, bortforslande eller stängning redovisas vid det datum då företagets drift inleds och skyldigheten följaktligen uppstår. Redovisningen av denna förpliktelse bör inte skjutas upp till

dess verksamheten slutförts eller platsen har stängts. Då denna förpliktelse redovisas, ingår de uppskattade utgifterna inkluderade som en del av kostnaden för den relaterade tillgången som måste demonteras och avlägsnas. Denna utgift som upptagits i balansräkningen avskrivs sedan som en del av det relaterade tillgångens avskrivningsbara belopp. Ytterligare skada kan orsakas under driften och företagets skyldighet att återställa denna uppstår när miljöskadan inträffar.

29. I enlighet med International Accounting Standard 37 punkt 14 är en bokföringsbehandling enligt punkt 28 ovan att föredra vid fall av platssanerings- och demonteringskostnader för långsiktigt arbete. Denna bokföringsmetod är hur som helst tillåten enligt artikel 20.1 i fjärde direktivet tillsammans med en gradvis uppbyggnad av en avsättning för sådana kostnader, vilket är det andra alternativet. Företaget kan redovisa långsiktiga nedläggningskostnader under den arbetsperioden. Vid varje redovisningsperiod tas en del av kostnaderna upp som en utgift medan restbeloppet redovisas som en separat förpliktelse.

Diskontering av långsiktiga miljöförpliktelser

30. För miljöförpliktelser som inte skall regleras inom en nära framtid är det tillåtet men ej ett krav att värdera enligt nuvärde (dvs. diskontering)(4) om skyldigheten och beloppet och tidpunkterna för betalningarna är fastställda eller kan avgöras med tillförlitlighet. Värdering till löpande kostnader (dvs. icke-diskontering av uppskattad kostnad) är också godtagbart. Då effekterna av pengarnas tidsvärde är betydande är det dock lämpligare att värdera miljöförpliktelser till nuvärdet.

31. Upplysningar om vilken metod som valts skall lämnas i noterna. Den förväntade kostnaden bör baseras på en platsspecifik plan för saneringen och/eller åtgärdandet av nedsmutsningen. Belopp och tidpunkter för betalningarna bör baseras på objektiv och kontrollerbar information.

32. De icke-diskonterade uppskattade kassaflödena bör vara de uppskattade belopp som förväntas betalas på likviddagarna (inklusive uppskattning av inflationen) och bör beräknas med hjälp av explicita antaganden baserade på sanerings- och/eller åtgärdandeplanen, så att en sakkunnig part skulle kunna se över beräkningarna och kontrollera de uppskattade kassaflödena.

33. Om ett företag använder diskontering vid värdering av sina miljöförpliktelse bör detta tillämpas konsekvent. Varje tillgång bör även diskonteras om den avser återvinning av en del av eller hela förpliktelsen som värderas på diskonterad basis. Därtill kommer att om förpliktelsen värderas på diskonterad basis bör det återvinningsbara beloppet för tillgångarna också värderas på basis av diskonterade kassaflöden.

34. Värdering till nuvärdet kräver att man avgör en diskonteringsränta och har tillgång till information om de faktorer som kan inverka på tidpunkterna och beloppet för uppskattade erforderliga kassaflöden. Dessutom bör förpliktelsebeloppet ses över varje år och justeras om antagandena förändrats.

4. UPPLYSNINGAR

1. Upplysningar om miljöfrågor bör lämnas i den mån de är av betydelse för redovisningssubjektets ekonomiska prestationsförmåga eller ekonomiska ställning. Upplysningar skall ingå, beroende på vilken post som avses, i förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen eller i noterna till förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen. I punkterna 2, 5 och 6 behandlas lämnandet av upplysningar om poster i förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen eller i noterna. I punkterna 3 och 4 behandlas presentationen av poster i balansräkningen.

Upplysningar i förvaltningsberättelsen och den sammanställda förvaltningsberättelsen

2. Enligt bestämmelserna i artikel 46.1 och 46.2 i fjärde direktivet och artikel 36.1 och 36.2 i sjunde direktivet om innehållet i företags förvaltningsberättelser och sammanställda förvaltningsberättelser, skall årsrapporten innehålla en beskrivning av miljöfrågorna och företagets agerande då dessa frågor är relevanta för företagets ekonomiska resultat och ställning eller dess utveckling. Denna information måste ge en rättvis redogörelse för utvecklingen av företagets affärsverksamhet och ställning i den mån miljöfrågor direkt kan påverka företaget. Därför rekommenderas följande upplysningar:

a) Den policy och de program som företaget antagit i miljöskyddshänseende, särskilt vad gäller att förhindra nedsmutsning. För den som använder sig av förvaltningsberättelser är det relevant att fastställa i vilken omfattning miljöskyddet är en integrerad del av företagets policy och verksamheter. När så är tillämpligt kan detta inkludera hänvisningar till att miljöskyddssystem antagits och att erforderlig överensstämmelse med en bestämd uppsättning av förbundna normer eller certifieringar finns.

b) De förbättringar som gjorts på miljöskyddets nyckelområden. Denna information är särskilt användbar om den på ett objektivt och överblickbart sätt ger en redogörelse för företagets prestationsförmåga vad avser ett bestämt kvantifierat mål (t.ex. utsläpp under de senaste fem åren) och orsakerna till att avsevärda skillnader kan ha uppstått.

c) Hur stor del av miljöskyddsåtgärderna, som beror på nuvarande lagstiftning eller är en följd framtida krav i lagändringar som redan-eller till stora delar-antagits, har genomförts eller håller på att genomföras.

d) När så är lämpligt och relevant för beskaffenheten och storleken på företagets affärsverksamhet och för den typ av miljöfrågor som är relevanta för företaget lämnas information om företagets miljöprestanda: som t.ex. energianvändning, materialanvändning, vattenanvändning, utsläpp, bortskaffande av avfall.

Denna information kan med fördel lämnas genom kvantitativa miljöeffektivitetsindikatorer och, om så är relevant, uppdelade per affärssegment. Särskilt relevant är kvantitativa data, i absoluta termer för utsläpp och förbrukning av energi, vatten och material⁽⁵⁾ för redovisningsperioden tillsammans med jämförbara data för den tidigare redovisningsperioden. Dessa siffror bör företrädesvis uttryckas i fysiska enheter snarare än i monetära termer. För att bättre förstå deras relativa betydelse och utveckling kan siffror i monetära termer sättas i relation till poster som visas i balansräkningen eller resultaträkningen.

e) Om företaget ger ut en separat miljörapport som innehåller mer detaljerad eller ytterligare kvantitativ eller kvalitativ miljöinformation kan även denna rapport omnämnas. Om miljörapporten innehåller de upplysningar som anges i d kan en kortfattad beskrivning lämnas med angivande av att ytterligare upplysningar finns i miljörapporten. Upplysningar som lämnas i en separat miljörapport bör överensstämma med all relaterad information i förvaltningsberättelsen och företagets årsbokslut. Om miljörapporten varit föremål för extern kontroll bör detta anges i förvaltningsberättelsen. Det är relevant att informera användarna av förvaltningsberättelserna om miljörapporten innehåller objektiva, externt kontrollerbara data.

Redovisningssubjektets räckvidd och gränser bör företrädesvis vara desamma både i förvaltningsberättelsen och den separata miljörapporten. Om inte bör dessa tydligt anges i miljörapporten så att det framgår i vilken omfattning de motsvarar det subjekt som gör sin redovisning i förvaltningsberättelsen. Dessutom bör redovisningsdatum och -period för den separata miljörapporten helst även vara densamma som för förvaltningsberättelsen.

Upplysningar i balansräkningen

3. Avsättningar bör visas i balansräkning under rubriken "Andra avsättningar". I enlighet med artikel 4 i fjärde direktivet är det tillåtet med en mer detaljerad underindelning av posterna som föreskrivs i artiklarna 9, 10 och 23-26 för utformning av balansräkningen samt resultaträkningen under förutsättning att uppställningsformen följs. Medlemsstaterna får föreskriva en sådan underindelning.

4. Om miljöförpliktelserna är betydande är det lämpligare att redovisa dem separat i balansräkningen. Alternativt bör de, om de är betydande, lämnas separat i noterna till bokslutet, i enlighet med artikel 42 i fjärde direktivet och artikel 29.1 i sjunde direktivet.

Upplysningar i noterna till årsbokslutet och koncernredovisningen

5. I enlighet med bestämmelserna i fjärde och sjunde direktivet bör följande information lämnas i noterna:

a) Beskrivning av värderings- och värdejusteringsmetoder som tillämpas på miljöfrågor som ett led i de upplysningar som krävs i artikel 43.1.1 i fjärde direktivet och artikel 34.1 i sjunde direktivet.

b) Extraordinära miljökostnader som tas upp i resultaträkningen, i enlighet med artikel 29 i fjärde direktivet och artikel 17 i sjunde direktivet.

c) Upplysningar och detaljer om rubriken "Andra avsättningar", om inte i balansräkningen, så lämnas de i enlighet med punkt 4 ovan.

d) Eventuella miljöförpliktelser, i enlighet med artikel 43.1.7 i fjärde direktivet och artikel 34.7 i sjunde direktivet, inklusive tillräckligt detaljerad narrativ information, så att den eventuella miljöförpliktelsens art framgår. Om stora osäkerhetsmoment i värderingen gör det omöjligt att uppskatta beloppet för en miljöförpliktelse bör upplysningar om detta tillsammans med orsakerna härtill lämnas och, om möjligt, de olika tänkbara resultaten.

6. Förutom kraven i fjärde och sjunde direktivet skall följande upplysningar finnas med i noterna:

- a) För varje betydande miljöförpliktelse, en beskrivning av dess art och en uppgift om tidpunkter och villkor för regleringen. En förklaring av skadan samt de lagar eller förordningar där krav finns avseende åtgärdandet och återställandet eller de förebyggande åtgärder som vidtas eller föreslås. Om dessa posters beskaffenhet och villkor är tillräckligt likartade kan denna information lämnas sammantaget. Om beloppet för kostnaderna uppskattas på basis av flera olika belopp, bör en beskrivning lämnas av hur man nått fram till denna uppskattning med en uppgift om alla förväntade förändringar i lagstiftning eller i befintlig teknik som återspeglas i de angivna beloppen.
- b) Då nuvärdesmetoden använts och effekterna av diskonteringen är betydande bör upplysningar lämnas om det odiskonterade beloppet för förpliktelsen och den diskonteringsränta som använts.
- c) Vid fall av långsiktiga platssanerings-, nedläggnings- och demonteringskostnader lämnas upplysningar om bokföringspolicyn. Om företaget använder en gradvis uppbyggnad av en avsättning enligt punkt 29 i avsnitt 3 bör upplysningar lämnas om hela den avsättning som skulle behövas för att täcka alla sådana långsiktiga kostnader. Bestämmelserna i 6d och 6e vad avser upplysningar om miljökostnader som tas upp i resultaträkningen och miljökostnader som upptagits i balansräkningen bör också beaktas.
- d) Beloppet för miljökostnader som tas upp i resultaträkningen samt beräkningsgrunderna för dem. Om så är på sin plats bör även en underindelning av de poster som företaget har identifierat som miljökostnader lämnas på ett sätt som är lämpligt i relation till art och storlek på företagets affärsverksamhet samt till de typer av miljöfrågor som är relevanta för företaget. I den mån det är möjligt och relevant är det lämpligt att lämna en uppdelning av utgifterna per miljöområde såsom beskrivs i punkt 4, avsnitt 2.
- e) Miljökostnader som kapitaliserats under redovisningsperioden, i den mån en tillförlitlig uppskattning kan göras. Om så är tillämpligt bör även upplysningar lämnas om vilken del av beloppet som avser kostnader för att avlägsna föroreningar i efterhand och vilken del som avser extrautgifter för att anpassa installationer eller produktionsprocesser för att minska nedsmutsningen (dvs. teknik och praxis som skall förebygga nedsmutsning). I den mån det är möjligt och relevant är det lämpligt att lämna en uppdelning av utgifter som upptagits i balansräkningen per miljöområde såsom beskrivs i punkt 4, avsnitt 2.
- f) Då avsevärda kostnader uppstått till följd av böter eller andra påföljder för bristande överensstämmelse med miljöförordningar och kompensationer som utbetalas till tredje part, t.ex. till följd av förlust eller skada som orsakats av tidigare miljönedsmutsning bör upplysningarna lämnas separat, om de inte redan lämnats separat såsom extraordinära poster. Även om de avser effekter på miljön till följd av driften av företaget, medför dessa kostnader inte att skadorna på miljön förhindras, minskar eller repareras varför det är lämpligt med upplysningar som särskiljs från miljökostnaderna.

g) Statliga incitament som är relaterade till miljöskydd som företaget erhållit eller har rätt till. Villkoren för varje post som berörs, eller om de är likartade, en sammanfattning av villkoren. Upplysningar om vilken bokföringsmetod som antagits bör även lämnas.

Bilaga 2 Bestämmelser i de internationella bokslutsstandarderna som är väsentliga för bokföring, redovisning och presentation av miljöaspekter

Kommissionens rekommendation om bokföring, redovisning och presentation av miljöaspekter i bokslutet innehåller lösningar som grundar sig på IFRS-bokslutsstandarderna och som inte gäller de bokföringsskyldiga som tillämpar Finlands bokföringslag. I bilaga 2 finns de viktigaste punkterna i de IFRS-bokslutsstandarder som bildar grunden för kommissionens rekommendation enligt situationen per den 1.1.2005.

IAS 1 Presentation av bokslutet

Avsikt med bokslutet

IAS 1 stycke 5

Ett bokslut är en disponerad framställning i penningbelopp av företagets ekonomiska ställning och de transaktioner det har gjort. Avsikten med bokslutet, som har gjorts upp i generellt syfte, är att producera information om bolagets ekonomiska ställning, ekonomiska resultat och kassaflöden, vilken är till nytta i det ekonomiska beslutsfattandet i en vidsträckt användarkrets. Bokslutet visar också hur resultatrikt ledningen har skött de resurser som den har anförtrots. För uppnående av detta syfte innehåller bokslutet information om bolagets:

- a) tillgångar;
- b) skulder;
- c) eget kapital;
- d) intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster samt
- e) kassaflöden.

Denna information tillsammans med den övriga information som ingår i noterna hjälper användarna att förutse företagets framtida kassaflöden och i synnerhet tidpunkten för och osäkerheten i fråga om ackumuleringen av kassaflödena.

IAS 1 stycke 10

Många företag presenterar utöver bokslutet också olika slag av rapporter som t.ex. en miljörapport och en kalkyl av förädlingsvärdet i synnerhet i de branscher där miljöaspekterna är betydande och då personalen anses vara en viktig grupp som använder bokslutet. Rapporter och kalkyler som presenteras utöver bokslutet hör inte till tillämpningsområdet för IFRS-standarderna.

Lämnande av rättvisande bild och efterföljning av IAS-standarder

IAS 1 stycke 13

Bokslutet skall ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning, ekonomiska resultat och kassaflöden. Förutsättningarna för att en rättvisande bild skall ges är att effekterna av affärstransaktionerna, de övriga transaktionerna och omständigheterna upptas sanningsenligt och i enlighet med de definitioner och bokföringskriterier för

tillgångar, skluder, intäkter och kostnader som har getts i de *allmänna motiveringarna*. Utgångspunkten är att man genom att följa IFRS-standarderna och lämna tilläggsuppgifter enligt behov åstadkommer ett bokslut som ger en rättvisande bild.

IAS 1 stycke 15 c)

För att bokslutet skall ge en rättvisande bild förutsätts att tilläggsuppgifter ges när de uppgifter som förutsätts enligt IFRS-standarderna inte är tillräckliga för att användarna skall kunna förstå hur vissa affärstransaktioner och andra händelser har påverkat företagets ekonomiska ställning och ekonomiska resultat.

Väsentlighet och sammanslagning av poster

IAS 1 stycke 29

Samtliga väsentliga grupper med väsentliga poster av liknande natur skall upptas separat i bokslutet. Poster som till sin natur eller sitt syfte avviker från varandra skall upptas separat såvida de inte är oväsentliga.

IAS 1 stycke 30

Bokslutet uppstår som resultatet av behandlingen av ett stort antal händelser på så sätt att affärshändelserna och de övriga transaktionerna ordnas i grupper enligt sin art eller sitt syfte. Som ett sista skede av sammanslagnings- och klassificeringsprocessen presenteras koncentrerad eller klassificerad information, som utgörs av de poster som skall upptas i balansräkningen, i resultaträkningen, i kalkylen över förändringar i eget kapital och i kassaflödesanalysen eller som noter. Om en post inte är väsentlig ensam, slås den samman med andra poster i bokslutskalkylerna eller noterna. En post som inte är så väsentlig att den skall presenteras separat i bokslutskalkylerna kan dock vara tillräckligt väsentlig för att den skall presenteras separat i noterna.

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

Redovisning av materiella anläggningstillgångar

IAS 16 stycke 7

Anskaffningsutgiften för materiella anläggningstillgångar upptas i balansräkningen under tillgångar i fall att och endast om:

- (a) det är sannolikt att en framtida ekonomisk fördel som anknyter till den kommer företaget till godo, och
- (b) tillgångens anskaffningsutgift på ett tillförlitligt sätt kan fastställas.

IAS 16 stycke 11

Materiella anläggningstillgångar kan förvärvas av skäl som sammanhänger med säkerheten eller miljöskyddet. Även om förvärvet av dylika materiella anläggningstillgångar inte omedelbart ökar den ekonomiska fördel som en viss befintlig materiell anläggningstillgång producerar i framtiden, kan de vara nödvändiga för att bolaget skall kunna få ekonomisk

fördel av sina övriga tillgångar i framtiden. Sådana materialla anläggningstillgångar kan upptas som tillgångar i balansräkningen, eftersom bolaget tack vare dem kan få en större ekonomisk nytta av de tillgångar som anknyter till dem än om dessa tillgångar inte skulle ha köpts. Det kan till exempel hända att ett bolag inom den kemiska industrin installerar nya behandlingsprocesser för kemikalier för att uppfylla de nya miljöskyddskraven för produktion och lagring av farliga kemikalier; förbättringsarbeten på fabriken i anknytning till detta upptas som tillgångar i balansräkningen, eftersom bolaget varken kan producera eller sälja kemikalier utan dem. Bokföringsvärdet för sådana tillgångar och tillgångar i anknytning till dem skall dock granskas för en eventuellt värdeminskning i enlighet med IAS 36 *Värdeminskning på tillgångsposter*.

Ursprunglig värdering av materiella anläggningstillgångar **Anskaffningsutgiftens sammansättning**

IAS 16 stycke 16

Anskaffningsutgiften för materiella anläggningstillgångar omfattar:

- (a) inköpspriset, som inkluderar importtullar och sådana skatter i anknytning till försäljningen som man inte kan få tillbaka med avdrag för kontantrabatter och övriga rabatter.
- (b) samtliga utgifter, som är direkt beroende av att tillgången transporteras till en sådan placeringsort och sätts i sådant skick att den fungerar på det sätt som ledningen avser.
- (c) utgifter för nedmontering och transport av tillgången samt återställande av placeringsorten i ursprungligt skick enligt den ursprungliga uppskattningen om det uppstår en sådan skyldighet för bolaget antingen i samband med anskaffning av tillgången eller till följd av att bolaget har använt tillgången under en viss tidsperiod för något annat ändamål än tillverkning av omsättningstillgångar under den aktuella tidsperioden.

IAS 16 stycke 17

Följande är exempel på direkta utgifter:

- (a) utgifter som resulterar i anställningsförmåner (definition i IAS 19 *Anställningsförmåner*), som är direkt beroende av tillverkningen eller anskaffningen av materiella anläggningstillgångar;
- (b) utgifter för grundarbeten på placeringsorten;
- (c) leverans- och behandlingsutgifter;
- (d) utgifter för installation och hopsättning;
- (e) utgifter som uppstår vid testning av om tillgången fungerar korrekt; från dessa avdras nettointäkterna på försäljning av de produkter som har tillverkats under den tid då man har transporterat tillgången till placeringsorten och ställt i ordning tillgången (såsom prov som har tillverkats vid testning av apparaturen); och
- (f) arvoden till sakkunniga.

IAS 36 Värdeminskning på tillgångsposter

Identifiering av en sådan tillgångspost vars värde eventuellt har sjunkit

IAS 36 stycke 9

Bolaget skall varje bokslutsdag uppskatta, om det finns något som tyder på att värdet på någon tillgångspost har sjunkit. Ifall det finns sådana antydningar, bör företaget uppskatta det penningbelopp som kan ackumuleras av tillgångsposten.

IAS 37 Avsättningar, eventualskulder och eventualtillgångar

Redovisning

Avsättningar

IAS 37 stycke 14

En avsättning tas upp i balansräkningen när

- a) företaget till följd av en tidigare händelse har en existerande förpliktelse (juridisk eller faktisk),
- b) det är sannolikt att uppfyllandet av förpliktelsen förutsätter ett resursutflöde ur företaget och
- c) beloppet av förpliktelsen kan uppskattas tillförlitligt.

Ifall dessa villkor inte uppfylls, tas avsättningen inte upp i balansräkningen.

Existerande förpliktelse

IAS 37 stycke 15

Det är mycket sällsynt att det inte är klart huruvida bolaget har en existerande förpliktelse eller inte. I så fall anser man att en tidigare händelse orsakar den existerande förpliktelsen, om det med beaktande av alla tillgängliga uppgifter är mera sannolikt att bolaget på bokslutsdagen har en existerande förpliktelse än att bolaget inte har en förpliktelse.

Tidigare händelse

IAS 37 stycke 17

En tidigare händelse som leder till att en förpliktelse uppkommer kallas en händelse som leder till uppkomsten av en förpliktelse. För att en händelse skall vara sådan att den leder till uppkomsten av en förpliktelse, är det nödvändigt att företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att uppfylla den förpliktelse som har uppkommit som en följd av händelsen. Så är det bara

- a) om uppfyllandet av förpliktelsen kan verkställas juridiskt, eller

- b) när det är fråga om en faktisk förpliktelse, om händelsen (som kan vara en åtgärd som företaget själv har vidtagit) ger andra parter tillräcklig grund att förvänta sig att företaget kommer att uppfylla sin förpliktelse.

IAS 37 stycke 18

Bokslutet visar företagets ekonomiska situation vid utgången av räkenskapsperioden, inte dess eventuella situation i framtiden. Därför görs ingen avsättning i balansräkningen för utgifter som förorsakas av den framtida verksamheten. I företagets balansräkning upptas endast de skulder som existerar på bokslutsdagen.

IAS 37 stycke 19

Som avsättning tas endast de förpliktelser upp i balansräkningen som beror på tidigare händelser och som existerar oberoende av bolagets kommande åtgärder (m.a.o. dess utövande av affärsverksamhet i framtiden). Exempel på sådana förpliktelser är straffpåföljder eller utgifter som beror på att en lagstridig miljöskada repareras. Utförandet av båda dessa kan leda till ett resursutflöde ur bolaget oberoende av bolagets egna kommande åtgärder. Likaså tar bolaget upp en avsättning för utgifter som föranleds av att en oljecistern eller ett kärnkraftverk rivs till den del som bolaget är skyldigt att reparera de redan förorsakade skadorna. Å andra sidan kan bolaget till följd av påtryckning från marknaden eller av juridiska krav ha för avsikt eller behov att realisera utgifter för att kunna agera på ett visst sätt i framtiden (t.ex. genom att installera rökfilter i en fabrik av en viss typ). Eftersom bolaget kan undvika framtida utgifter med sina egna åtgärder i framtiden, t.ex. genom att ändra sitt verksamhetssätt, har det ingen faktisk skyldighet i fråga om denna framtida utgift, och ingen avsättning görs.

IAS 37 stycke 20

En förpliktelse förutsätter alltid att det finns en motpart, som den aktuella förpliktelsen gäller. Det är dock inte nödvändigt att man kan namnge den part som bolaget har en förpliktelse till – förpliktelsen kan även gälla den stora allmänheten. Eftersom en förpliktelse alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part, följer av detta att ett beslut av den operativa ledningen eller styrelsen inte leder till uppkomsten av en faktisk förpliktelse på bokslutsdagen, om inte beslutet före bokslutsdagen har delgetts dem som påverkas av det på ett tillräckligt detaljerat sätt, så att de får en tillräcklig grund att förvänta sig att bolaget kommer att uppfylla sitt åliggande.

IAS 37 stycke 21

En händelse som inte direkt resulterar i en förpliktelse kan eventuellt orsaka en verklig förpliktelse vid något senare tillfälle till följd av ändringar i lagstiftningen eller på grund av någon åtgärd som bolaget vidtar (till exempel ett detaljerat, offentligt meddelande). Om det till exempel har skett en miljöskada kan det vara möjligt att bolaget inte är skyldigt att reparera skadorna av denna. Det faktum att man har orsakat en skada kan dock bli en händelse som resulterar i en förpliktelse då en ny lag kräver att man åtgärdar en skada som redan har uppstått eller då bolaget godkänner sin skyldighet att åtgärda skadan på ett offentligt sätt, som resulterar i en verklig förpliktelse.

IAS 37 stycke 22

Då detaljerna i den föreslagna nya lagen inte ännu har fastslagits uppkommer en förpliktelse endast i det fall att det i praktiken är säkert att lagstiftningen kommer att förverkligas på det föreslagna sättet. I denna standard behandlas sådana förpliktelser som juridiska förpliktelser. Till följd av att förhållandena kring lagstiftningsförfarandet varierar är det inte möjligt att fastställa någon enskild händelse som i praktiken skulle göra stiftandet av en lag säkert. Det är ofta omöjligt att i praktiken vara säker på att en lag har stiftats innan den de facto har utfärdats.

Sannolikheten för ett resursutflöde ur företaget**IAS 37 stycke 23**

För att en skuld skall kunna tas upp i balansräkningen skall, förutom att bolaget har en existerande förpliktelse, det också vara sannolikt att ett resursutflöde sker ur bolaget för att förpliktelsen skall kunna uppfyllas. I denna standard anses ett resursflöde ur bolaget eller någon annan händelse för sannolika, om det är mera sannolikt att händelsen kommer att inträffa än att den inte kommer att göra det. Om det inte är sannolikt att en förpliktelse existerar, meddelas den eventuella skulden som en not till bokslutet, om det inte är ytterst osannolikt att ett resursutflöde sker ur bolaget.

En tillförlitlig värdering av förpliktelsen**IAS 37 stycke 25**

Bruket av värderingar utgör en viktig del av upprättandet av bokslutet, och det medför inte att bokslutet blir mindre tillförlitligt. Detta gäller i synnerhet avsättningarna, som till sin art är osäkrare än de flesta andra balansposterna. Med undantag av ytterst sällsynta fall kan ett bolag fastställa intervallerna mellan eventuella inkomster och kan därmed göra en värdering som är tillräckligt tillförlitlig för att användas vid bokföringen av en avsättning.

IAS 37 stycke 26

I det ytterst exceptionella fall att ingen tillförlitlig värdering kan göras, existerar det en skuld som inte kan tas upp i balansräkningen. Skulden i fråga meddelas som en eventualskuld i en not till bokslutet.

Eventualskulder**IAS 37 stycke 28**

Ett bolag skall inte uppta eventualskulder i balansräkningen.

IAS 37 stycke 28

En eventualskuld meddelas i en not till bokslutet på det sätt som sägs i punkt 86, ifall det inte är ytterst osannolikt att ett resursutflöde sker ur bolaget

Eventualtillgångar

IAS 37 stycke 32

Eventualtillgångar beror på oplanerade eller andra oväntade händelser på basis av vilka det blir möjligt att bolaget får en ekonomisk fördel. Ett exempel är ett anspråk som bolaget ställer med hjälp av sådana rättsprocesser, vilkas slutresultat är osäkert.

IAS 37 stycke 33

Eventualtillgångar tas inte upp i bokslutet, eftersom detta kan leda till att sådana avkastningar bokförs som kanske aldrig realiseras. Om det emellertid i praktiken är säkert att en avkastning kommer att realiseras är den tillgångspost som anknyter till den inte en eventualtillgångspost och det är motiverat att ta upp den i balansräkningen.

IAS 37 stycke 34

En eventualtillgångspost meddelas i en not till bokslutet på det sätt som sägs i punkt 89, ifall det är sannolikt att bolaget kommer att få ekonomisk fördel av den.

Värdering**IAS 37 stycke 36**

Ett belopp som skall bokföras som avsättning skall motsvara den bästa möjliga uppskattningen av de utgifter som på bokslutsdagen krävs för att uppfylla den existerande förpliktelsen.

Risker och osäkerhetsfaktorer**IAS 37 stycke 42**

De risker och osäkerhetsfaktorer som oundvikligen är förknippade med många händelser och förhållanden beaktas när den bästa värderingen görs av beloppet av avsättningen.

Framtida händelser**IAS 37 stycke 48**

Framtida händelser, som kan påverka det penningbelopp som förutsätts för att förpliktelsen skall bli uppfylld, beaktas i avsättningens belopp, om det finns ett tillräckligt objektivet bevis för att de kommer att realiseras.

IAS 37 stycke 49

De framtida händelser som kan förväntas kan vara särskilt viktiga när avsättningar fastställs. Bolaget kan t.ex. tro att framtida ändringar i teknologin minskar de utgifter som förorsakas av att förlägningsplatsen rengörs sedan dess driftstid har gått ut. Det belopp som skall tas upp i balansräkningen beskriver de förnuftiga förväntningar som behöriga, opartiska granskare har, med beaktande av all tillgänglig information om den teknologi som står till buds vid rengöringstidpunkten. Därmed är det motiverat att beakta t.ex. de förutsedda minskningarna av kostnaderna, vilka sammanhänger med ökande erfarenhet av hur existerande teknologi skall tillämpas, eller de utgifter som kan förväntas, vilka beror på att existerande teknologi tillämpas på en mera omfattande eller mera komplicerad rengöringsoperation än de som har genomförts tidigare. Bolaget förutser dock inte utvecklingen av en helt ny rengöringsteknologi, om inte tillräckligt opartiskt bevis finns för detta.

IAS 37 stycke 50

Verkan av eventuell ny lagstiftning beaktas vid fastställandet av en existerande förpliktelse, när det finns tillräckligt med objektiva bevis för att det i praktiken är säkert att lagen kommer att stiftas. Till följd av de olika omständigheter som förekommer i praktiken är det omöjligt att fastställa en viss enskild händelse, som alltid skulle ge tillräckligt med objektiva bevis. Bevis förutsätts både för vad lagstiftningen kommer att kräva och för om det i praktiken är säkert att den kommer att realiseras och verkställas i adekvat ordning. I flera fall finns det inte tillräckligt med objektiva bevis innan den nya lagen har stiftats.

Ersättningar som kommer att inflyta

IAS 37 stycke 53

Om en annan part helt eller delvis förväntas ersätta de utgifter som förutsätts för att en förpliktelse som anknyter till en avsättning skall kunna uppfyllas, redovisas ersättningen endast när det i praktiken är säkert att den kommer att erhållas, om bolaget uppfyller förpliktelsen. Det belopp som skall tas upp som ersättningsfordran får inte vara större än avsättningens belopp.

Ändringar i avsättningarna

IAS 37 stycke 59

Avsättningarna granskas på nytt varje bokslutsdag och de korrigeras på så sätt att de beskriver den bästa möjliga värderingen vid granskningstidpunkten. Ifall det inte längre är sannolikt att det sker ett resursutflöde ur bolaget, vilket uppfyllandet av förpliktelsen förutsätter, annulleras avsättningen.

Användning av avsättningar

IAS 37 stycke 61

En avsättning används endast för täckande av de utgifter för vilka avsättningen ursprungligen gjordes.

Uppgifter som skall upptas i bokslutet

IAS 37 stycke 84

Bolaget skall ta upp följande uppgifter om varje grupp av avsättningar:

- a) bokföringsvärdet vid räkenskapsperiodens ingång och utgång,
- b) ökningen av avsättningarna under räkenskapsperioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar,
- c) de belopp som använts under räkenskapsperioden (m.a.o. realiserade belopp och belopp som tagits upp mot en avsättning),
- d) oanvända belopp som annullerats under räkenskapsperioden, och
- e) den ökning under räkenskapsperioden av det diskonterade beloppet som beror på att tid har förflutit samt effekten av ändringar i diskonteringsräntan.

Inga jämförelseuppgifter krävs.

IAS 37 stycke 85

Bolaget skall ta upp följande uppgifter om varje grupp av avsättningar:

- a) kort beskrivning av förpliktelsens art och tidpunkten när företaget förväntas förlora en ekonomisk fördel till följd av förpliktelsen,
- b) uppgift om de osäkerhetsfaktorer som anknyter till beloppet av och tidpunkten när dessa förluster av fördelar inträffar. Om det är nödvändigt för att tillräckliga uppgifter skall kunna ges, skall företaget redovisa uppgifter om antaganden som gäller de viktigaste framtida händelserna i enlighet med punkt 48, och
- c) beloppet av de ersättningar som förväntas bli erhållna samt de tillgångsposter som i balansräkningen har tagits upp utgående från de ersättningar som förväntas.

IAS 37 stycke 86

Om det inte är ytterst osannolikt att det sker ett resursutflöde ur bolaget, skall bolaget på bokslutsdagen i fråga om varje grupp av eventuella skulder presentera en kort beskrivning av den eventuella skuldens art och, när detta är möjligt i praktiken:

- a) en värdering av dess ekonomiska verkningar definierad enligt punkterna 36-52,
- b) uppgift om de osäkerhetsfaktorer som sammanhänger med beloppet av och tidpunkten för resursutflödet, samt
- c) uppgift om möjligheten att få ersättning.

IAS 37 stycke 88

Om en avsättning och en eventualskuld förorsakas av samma omständigheter, tar bolaget upp de uppgifter som förutsätts i punkterna 84-86 på så sätt att de visar kopplingen mellan avsättningen och eventualskulden.

IAS 37 stycke 89

Om det är sannolikt att en ekonomisk fördel tillkommer bolaget, skall bolaget i sitt bokslut presentera en kort beskrivning av arten av eventualtillgångarna på bokslutsdagen och – ifall detta är möjligt i praktiken – av deras ekonomiska verkan, som fastställs i enlighet med de principer som gäller avsättningar och som presenteras i punkterna 36-52.

IAS 38 Immateriella tillgångar

Definitioner

IAS 38 stycke 8

En *immateriell tillgång* är en icke-monetär tillgångspost som kan individualiseras och som inte har en materiell existensform.

Identifierbar

IAS 38 stycke 12

En tillgångspost uppfyller kriterierna för definitionen på immateriell tillgång då den:

(a) kan avskiljas, det vill säga att man kan avskilja den eller lösgöra den från bolaget och sälja, överföra, licensera, hyra ut eller byta den antingen som sådan eller tillsammans med ett avtal, en tillgångspost eller en skuld i anknytning till posten; eller
(b) grundar sig på avtal eller övriga lagenliga rättigheter oberoende av om dessa rättigheter kan överföras eller om de kan avskiljas ur bolaget eller från övriga rättigheter och förpliktelser.

Bokföring och värdering

IAS 38 stycke 21

En immateriell tillgång tas upp i balansräkningen endast i det fall att:

- a) det är sannolikt att den framtida, ekonomiska fördelen av tillgången kommer bolaget till godo, och
- b) anskaffningsutgiften för tillgången kan fastställas tillförlitligt.

IAS 38 stycke 22

Bolaget skall bedöma sannolikheten för den förväntade, framtida ekonomiska fördelen och använda förnuftiga antaganden som kan motiveras och som representerar ledningens bästa värdering av de ekonomiska omständigheter som kommer att råda under tillgångens ekonomiska verkningstid.

IAS 38 stycke 24

En immateriell tillgång värderas ursprungligen till sin anskaffningsutgift.

Bilaga 3 Centrala regelverk gälland miljöutgifter

Statistikcentralens anvisningar gällande miljöskyddsutgifter

I EU-kommissionens rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och verksamhetsberättelser rekommenderas det att vid fastställandet av miljöutgifterna utöver den allmänna definitionen av miljöutgifter även i tillämpliga delar de detaljerade definitioner som skall följas i statistikföringen beaktas i den mån som de överensstämmer med bokföringens värderings- och periodiseringsbestämmelser. De detaljerade definitioner som skall följas i statistikföringen grundar sig på internationella statistikföringsprinciper som gäller miljöskydd och som har utarbetats av OECD:s och Europeiska gemenskapernas statistikkontor (Eurostat).

I Finland för Statistikcentralen statistik över industrins miljöskyddsutgifter. Statistikcentralen samlar årligen in uppgifter som grundar sig på ett sampel om hur mycket pengar som har använts inom miljöskyddet. Uppgifterna samlas in på ca 2 500 industriella driftsställen. Statistiken täcker de industriella branscherna, dvs. gruv- och brytningsindustrin, industriell tillverkning och energiförsörjning samt rening och distribution av vatten. Statistikföringen av miljöskyddsutgifterna gäller inte andra branscher. De branscher som ingår i statistikföringen har grupperats i enlighet med en branschindelning som grundar sig på en EU-standard. Statistikföringen följer internationella rättsakter och avtal, i synnerhet EU:s allmän europeiska statistikföringsprinciper. Syftet är att få internationellt jämförbar information om de direkta kostnader och intäkter som företags miljöskydd förorsakar.

Statistiken över industrins miljöskyddsutgifter innehåller:

- Miljöskyddsinvesteringar
- Drifts- och underhållsutgifter för miljöskyddsutrustningar
- Övriga driftsutgifter för miljöskyddet, som:
 - kontroll- och bevakningsutgifter
 - olika avgifter och ersättningar
 - administrativa utgifter
 - forsknings- och utvecklingsutgifter

I statistikföringen inkluderas i miljöskyddsinvesteringarna både processens interna och externa investeringar. De interna åtgärderna ändrar produktionsprocessen så att de utsläpp som produktionen förorsakar minskar i förhållande till produktionsmängderna. Externa miljöskyddsinvesteringar är rengöringsanläggningar och andra tilläggsanordningar eller lösningar vilkas ibruktagnin inte väsentligt ändrar själva produktionsprocessen.

I statistikföringen har miljöskyddet definierats som verksamhet som minskar de olägenheter som inriktas på en industrianläggning eller ett driftsställes yttre, fysiska miljö, eller väsentligt ansluter sig till en minskning av dessa olägenheter. Dylika åtgärder är t.ex.:

- Behandling av utsläpp och avfall
- Förebyggande av att de uppkommer

- Miljökontroll och miljötillsyn
- Administration, utbildning och information i anknytning till miljöskyddet
- Reparation av miljöskador
- Forsknings- och utvecklingsarbete som siktar till att minska miljöolägenheter av produktionen.

Åtgärder som gäller energisparande och arbetarskydd räknas inte till miljöskydd i statistiken.

Statistikcentralen har utarbetat en detaljerad anvisning för hur företagen kan följa med sina miljöskyddsutgifter (Yritysten ympäristökustannusten seuranta). Det är motiverat att tillämpa anvisningen när miljöutgifterna behandlas i bokföringen och tas upp i bokslutet, i synnerhet om den bokföringsskyldige har byggt upp sitt miljöberäkningssystem så att det producerar information som betjänar detta och grunderna för uppgifterna inte står i konflikt med principerna i denna allmänna anvisning.

Bilaga 4 Statistikanvisningar

Klassificering av miljöskyddsåtgärder och kostnader (CEPA 2000)

Skydd av luft och klimat

- Processförändringar som minskar utsläpp
 - för skydd av luft
 - för skydd av klimat och ozonskikt
- Hantering av luftutsläpp och ventilationsluft
 - för skydd av luft
 - för skydd av klimat och ozonskikt
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Hantering av avloppsvatten

- Processförändringar som minskar föroreningen av vattendrag
- Avloppsnätverk
- Hantering av avloppsvatten
- Hantering av kylvatten
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Avfallshantering

- Förebyggande av uppkomsten av avfall med processförändringar
- Uppsamling och transport av avfall
- Hantering och placering av problemavfall
 - Termisk behandling
 - Avstjälningsplats
 - Annan hantering och placering
- Hantering och placering av annat avfall
 - Förbränning
 - Avstjälningsplats
 - Annan hantering och placering
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Skydd av mark och grundvatten

- Förebyggande av att föroreningar absorberas
- Rening av jordmånen
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Buller- och vibrationsbekämpning

- Buller och vibrationer som väg- och spårtrafiken förorsakar

- Processförändringar som inriktas på utsläppskällan
- Byggande av strukturer och utrustningar som minskar buller och vibrationer
- Buller som flygtrafiken förorsakar
 - Processförändringar som inriktas på utsläppskällan
 - Byggande av utrustningar som minskar buller och vibrationer
- Industrins processbuller och processvibrationer
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Skydd av den biologiska mångfalden och landskapet

- Skydd av arter
- Skydd av landskap och livsmiljö – av vilket
 - skydd av skogar
- Återställande av organismbestånd och landskap
- Istandsättning och rening av vattendrag
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Skydd mot strålning

(med undantag av kärnkraftverk och militära objekt)

- Skydd av miljön
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Andra åtgärder

Forskning och utveckling

- Skydd av luft och klimat
 - skydd av luft
 - skydd av atmosfär och klimat
- Skydd av vattendrag
- Avfall
- Skydd av jordmånen och grundvattnet
- Buller- och vibrationsbekämpning
- Skydd av arter och livsmiljöer
- Skydd mot strålning
- Annan miljöforskning

Andra miljöskyddsåtgärder

- Allmän miljövårdsförvaltning
- Utbildning, orientering och information
- Åtgärder som inte medför synliga kostnader
- Åtgärder som inte har preciserats någon annanstans

Allmäneuropeisk statistisk kategorisering av miljöskyddsutrustningar och strukturer

Skydd av luft och klimat

- Anordningar, filter som minskar partikelutsläpp (industriinrättningar som har försetts med anordningar som behandlar luftutsläpp (i procent enligt den tvåsiffriga nivån i NACE; kraftvärmeverkens procentandel))
- Mätstationer för luftkvalitet (Antalet mätstationer klassificerat enligt den förening mätningen gäller; mätningar per år; antalet transportabla anordningar)
 - Fasta stationer på bebyggda områden
 - Fasta stationer på obebyggda områden
- Transportabla mätstationer

Hantering av avloppsvatten

- Avloppsnätverk (längd i kilometer)
- Behandlingsverk för avloppsvatten (antal: kapacitet enligt invånarmotsvarighetstal eller kemikalisk syreförbrukning)
 - Mekanisk hantering
 - Biologisk hantering (med undantag av slamavskiljare)
 - Utvecklad hantering
 - Slamavskiljare
- Kontrollstationer (Antalet mätstationer; antalet transportabla anordningar, antalet mätningar per år klassificerat enligt olika vattendragsområden)

Avfallshantering

- Behandlingsverk för problemavfall (antal; kapacitet enligt vikten av det avfall som behandlas årligen och specificerad per avfallstyp i tillämpliga delar)
 - Fysikalisk/kemisk hantering
 - Termisk hantering
 - Biologisk hantering
 - Mellanlagring av radioaktivt avfall
- Behandlingsverk för övrigt avfall (antal; kapacitet enligt vikten av det avfall som behandlas årligen och specificerad per avfallstyp i tillämpliga delar)
 - Fysikalisk/kemisk hanteringsteknik
 - Förbränning av kommunalt avfall o.d.
 - Förbränning av industriavfall
 - Biologisk hantering
 - Övriga behandlingstekniker
- Avfallsbehandlingsverk (antalet behandlingsverk)
 - Avstjälningsplats
 - Avstjälningsplats för problemavfall
 - Slutförvaring och underjordisk lagring
 - Övriga förvaringsplatser

Skydd av jordmån och grundvatten

- "Rörändsutrustningar och -strukturer" (antal)
 - Isolering av markytlager, inklusive diken och vallar, torkningssystem

- Uppsamling av avrunnet vatten och läckage
- Förbättring av underjordiska lager och transportutrustningar för skydd av jordmån och grundvatten
- Avlägsnande av underjordiska lager och transportutrustningar för skydd av jordmån och grundvatten
- Transportcisterner, förstärkande av transportsystem för transport av farliga ämnen och övriga utrustningar (antal)

Bullerbekämpning

- Bullerskydd; vägar, järnvägar, flygfält (i kilometer)
- Utrustningar för mätning och övervakning av buller (antalet mätstationer och mätanordningar)

Bialga 5 Exempel

Redovisning, värdering och presentation av miljöutgifter

Vid en bokföringsskyldigs verksamhet uppkommer avloppsvatten, som efter rening leds ut i ett vattendrag. För denna verksamhet krävs ett miljötillstånd, i vilket avloppsvattnets tillåtna halter fastställs. För rengöring av avloppsvatten måste den bokföringsskyldige skaffa sig ett avloppsvattenreningsverk. Anskaffningspriset för reningsverket är 1.000.000 euro 1.1.2006 och den ekonomiska brukstiden 25 år. Drift och underhåll av reningsverket medför kostnader under räkenskapsperioden enligt följande:

- anskaffning av de kemikalier som behövs vid behandlingen av avloppsvatten 50 000 euro
- energiförbrukning i reningsverket 25 000 euro
- arbetskraftskostnaderna för den personal som arbetar vid reningsverket 100 000 euro.

Miljöutgifterna definieras som de utgifter som miljöskyddsåtgärderna medför. Rening av avloppsvatten är verksamhet med hjälp av vilken den bokföringsskyldige strävar efter att lindra de miljöolägenheter dennes verksamhet medför. Följaktligen kan utgifterna för verksamheten räknas till miljöutgifterna. Miljöutgifterna måste kunna specificeras med tillräcklig noggrannhet. Anskaffningspriset för reningsverket erhålls ur den bokföringsskyldiges bokföring av anläggningstillgångar och utgifterna för kemikalie- och energiförbrukningen ur uppgifterna om inköpsreskontran. Arbetskraftskostnaderna och omkostnaderna kan hänföras till driften och underhållet av reningsverket utgående från arbetstidsuppföljningen. Om verksamheten i reningsverket för avloppsvatten förorsakar den bokföringsskyldige andra kostnader, såsom omkostnader, skall hänförandet av dem basera sig på den bokföringsskyldiges interna redovisning.

Reningsverket för avloppsvatten är avsett att användas kontinuerligt i den bokföringsskyldiges verksamhet och det minskar den förorening av miljön som sannolikt annars skulle bli följden av den bokföringsskyldiges verksamhet. Med hjälp av reningsverket kan den bokföringsskyldige försäkra sig om att denne uppfyller de krav som ställts i miljötillståndet. Därmed ger reningsverket den bokföringsskyldige ekonomisk fördel under flera räkenskapsperioder i enlighet med BFL 4 kap. 3 §. Anskaffningspriset för reningsverket för avloppsvatten aktiveras och kostnadsförs som avskrivningar enligt plan under sin verkningstid. Utgifterna för drivandet och underhållet av reningsverket bokförs på prestationsbasis som kostnad under räkenskapsperioden.

Om miljöutgifterna har en väsentlig verkan på den bild som bokslutet ger av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning, specificeras miljöutgifterna i noterna. Den bokföringsskyldige kan dessutom presentera ett sammandrag av miljöutgifterna i sin verksamhetsberättelse.

Noter

NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN

2006

Material och tjänster

Material och förnödenheter:

Material och förnödenheter till miljöskyddsanordningar 75 000 euro

Personalkostnader

Löner för drift och underhåll av miljöskyddsanordningar 100 000 euro

Avskrivningar och nedskrivningar:

Avskrivningar av miljöskyddsanordningar 40 000 euro

Miljökostnaderna totalt 215 000 euro

NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN

2006

Materiella tillgångar:

Miljöskyddsanordningar:

Anskaffningspris 1.1.2006 1 000 000 euro

- avskrivningar 40 000 euro

Bokföringsvärde 31.12.2006 960 000 euro

Redovisning och lämnande av upplysningar om en miljöförpliktelse

En bokföringsskyldig som idkar avfallshantering äger en slutförvaringsplats för avfall, på vilken denne placerar en del av det slam och den aska som uppkommer vid verksamheten samt annat avfall som lämpar sig för slutförvaring. I enlighet med en på förhand uppgjord plan har bolaget berett sig på att övervaka och i framtiden eventuellt ytterligare behandla det avfall som har placerats på slutförvaringsplatsen. För dessa framtida utgifter har den bokföringsskyldige i sitt bokslut gjort en avsättning, som år 2006 ökar med 0,5 miljoner och det totala beloppet av avsättningen är 5,0 miljoner euro vid utgången av år 2006.

I bokslutet tas avsättningen upp i balansräkningen och specificeras i noterna.

Balansräkningen:

	2006	2005
AVSÄTTNINGAR (9)		
Övriga avsättningar	7,0 MEUR	6,5 MEUR

Noterna:

NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN

Utredning av de ändringar i avsättningarna vilka ingår i intäkter och kostnader

I enlighet med den uppgjorda planen bereder man sig på att övervaka och i framtiden eventuellt ytterligare behandla det avfall som har placerats på slutförvaringsplatsen. Ökningen av miljöavsättningen på 0,5 MEUR under räkenskapsperioden ingår i övriga rörelsekostnader.

NOTER TILL AKTIVA I BALANSRÄKNINGEN

Specifikation av de poster som ingår i övriga avsättningar

	2006	2005
Garantiavsättning	2,0 MEUR	2,0 MEUR
Miljöavsättning	5,0 MEUR	4,5 MEUR
Övriga avsättningar totalt	7,0 MEUR	6,5 MEUR

Redovisning av miljöförpliktelse som avsättning

På en fastighet som ägs av en bokföringsskyldig finns ett förorenat markområde. Markområdet har förorenats som en följd av industriell verksamhet som den bokföringsskyldige tidigare har bedrivit på fastigheten. Den industriella verksamheten på fastigheten upphörde för några år sedan.

Enligt en analys av jordmånen har markområdet förorenats av bly och zink så att de riktvärden som har ställts för det förorenade markområdet överskrids. Den förorenade jordmassan uppgår till totalt ca 1 000 ton, av vilket hälften är kraftigt förorenad. Enligt bedömningar är markområdet i behov av omedelbar rengöring.

Jordmånen rengörs genom att massan byts ut. Den förorenade jordmassan avlägsnas till ett djup på 2,5 meter. Den förorenade jorden transporteras till ett verk, som har tillstånd att ta emot förorenad jord. Risker att substans som innehåller skadliga ämnen sprids i omgivningen vid grävning och transport förhindras genom att marken vattnas och genom olika slags skyddsåtgärder.

Miljöcentralen i den bokföringsskyldiges hemstad har godkänt den anmälan om rengöring av det förorenade markområdet som den bokföringsskyldige har gjort i enlighet med miljöskyddslagen. Rengöringen av markområdet genomförs under nästa räkenskapsperiod.

Enligt kostnadsberäkningen medför rengöringen av markområdet följande utgifter för den bokföringsskyldige:

- planering och undersökning	15 000 euro
- övervakning	5 000 euro
- förberedelse	5 000 euro
- uppgrävning av jordmassorna	25 000 euro
- mellanlagring	10 000 euro
- transport av jordmassorna för behandling	35 000 euro
- avstjälningsplatsavgifter	45 000 euro
- ersättande jordmassor	30 000 euro
Totalt	170 000 euro

Rengöringen av det förorenade markområdet fyller definitionen på en framtida utgift i BFL 5 kap. 14 §. Av kostnaderna har hittills totalt 15 000 euro realiserats för planering och undersökning. Dessa utgifter bokför den bokföringsskyldige som kostnader under räkenskapsperioden i resultaträkningen. Av de kommande rengöringskostnaderna bokför den bokföringsskyldige en avsättning på 155 000 euro bland aktiva i balansräkningen. Ändringen av avsättningen på 155 000 euro bokförs bland övriga rörelsekostnader i resultaträkningen.

Redovisning av miljöförpliktelse i en not

En bokföringsskyldig har ansökt om tillstånd att få inleda verksamhet som gäller mottagning och behandling av förorenad jord. Den regionala miljöcentralen har gett tillstånd till att verksamheten får inledas, om den bokföringsskyldige ställer en tillräcklig säkerhet genom vilken det säkerställs att de jordmassor som skall lagras genomgår adekvat avfallshantering. Som storlek på säkerheten har i tillståndsbeslutet fastställts 200 000 euro.

Den bokföringsskyldige redovisar denna säkerhet i noterna som annat ekonomiskt ansvar som gäller den bokföringsskyldige.

Noter:

ÖVRIGA NOTER

2006

Övriga säkerheter som den bokföringsskyldige har ställt för sig själv

Säkerhet som miljötillstånd förutsätter

200 000 euro

Behandling av utsläppsrätter i bokföringen

Enligt direktivet 2003/87/EG från de Europeiska gemenskapernas kommission och lagen om utsläppshandel (683/2004) är den bokföringsskyldige förpliktigad att skaffa sig ett utsläppstillstånd för sin verksamhet. Energimarknadsverket har gratis allokerat utsläppsrätter till den bokföringsskyldige. Dessa berättigar till utsläpp av 1 500 000 koldioxidton (tCO₂) under EU:s första period för utsläppshandel åren 2005–2007.

De utsläppsrätter som har allokerats till den bokföringsskyldiga under perioden 2005-2007 är:

	2005	2006	2007	Sammanlagt
Utsläppsrätter	500 000 tCO ₂	500 000 tCO ₂	500 000 tCO ₂	1 500 000 tCO ₂

A. Företagets förverkligade utsläpp överskrider antalet utsläppsrätter.

Vid den ursprungliga utdelningen den 28.2.2005 får den bokföringsskyldige vederlagsfritt utsläppsrätterna för hela utsläppsrätsperioden, det vill säga 1 500 000 tCO₂.

Anskaffningsutgiften för de utsläppsrätter som har utdelats vederlagsfritt är noll euro. År 2005 uppgick den bokföringsskyldiges utsläpp till 500 000 koldioxidton och företaget har den 30.4.2006 returnerat motsvarande antal utsläppsrätter till Energimarknadsverket. År 2006 uppgick den bokföringsskyldiges koldioxidutsläpp till 550 000 koldioxidton.

De förverkligade utsläppen överskrider de för räkenskapsperioden allokerade utsläppsrätterna med 50 000 koldioxidton. Eftersom de förverkligade utsläppstonnen överskrider de erhållna rätterna kostnadsförs de överskridande tonnen till marknadspriset vid bokslutstidpunkten med avsättningar som motkonto. Marknadspriset för utsläppsrätterna vid bokslutstidpunkten är 20 euro per koldioxidton, varvid avsättningen blir 1 000 000 euro.

Registrering i bokföringen: per kostnader för utsläppsrätter an avsättningar
1 000 000 euro

I resultaträkningen behandlas kostnaderna för utsläppshandel såsom övriga rörelsekostnader. Under avsättningar i balansräkningen upptas en avsättning på 1 000 000 euro för uppfyllande av skyldighet att returnera utsläppsrätter.

I noterna till bokslutet 2006 presenterar den bokföringsskyldige följande uppgifter:

Antal utsläppsrätter i företagets besittning 31.12.2006	1 000 000 tCO ₂
Förverkligade utsläpp år 2006	550 000 tCO ₂
Köp och försäljning av utsläppsrätter	0 euro

B. Köp av utsläppsrätter på marknaden

I april 2007 köper den bokföringsskyldige utsläppsrätter för 50 000 tCO₂ på marknaden för att täcka differensen mellan förverkligade utsläpp och utsläppsrätter. Vid tidpunkten för köpet är marknadspriset för utsläppsrätter 22 euro och marknadspriset blir 1 100 000 euro. Köpet av utsläppsrätter bokförs som en kostnad till marknadspris.

Registrering: per kostnader för utsläppshandel an kassa och bank 1 100 000 euro

Den 30.4.2007 returnerar den bokföringsskyldige det antal utsläppsrätter som motsvarar det förverkligade antalet 550 000 tCO₂ utsläppsrätter till Energimarknadsverket. Den avsättning som har gjorts i bokföringen för täckning av skyldigheten att returnera utsläppsrätter upplöses.

Registrering: per avsättningar an kostnader för utsläppshandel 1 000 0000 euro.

C. Försäljning av utsläppsrätter på marknaden

År 2007 är den bokföringsskyldiges förverkligade utsläppsrätter 475 000 tCO₂. I december 2007 säljer den bokföringsskyldige 25 000 tCO₂ utsläppsrätter. Vid försäljningstidpunkten är marknadspriset för utsläppsrätter 25 euro/tCO₂. Den bokföringsskyldige bokför inkomsten för försäljning av utsläppsrätter, dvs. 625 000 euro, under övriga rörelseintäkter.

Registrering: per kassa och bank an övriga rörelseintäkter 625 000 euro.

I resultaträkningen behandlas försäljningen av utsläppsrätter som övriga rörelseintäkter.

D. Presentation av utsläppsrätter i noterna

I noterna för år 2007 upptar den bokföringsskyldige följande uppgifter:

Antal utsläppsrätter i företagets besittning 31.12.2007	450 000 tCO ₂
Antal förverkligade utsläpp år 2007	450 000 tCO ₂
Köp av utsläppsrätter	1 100 000 euro
Försäljning av utsläppsrätter	625 000 euro