

**Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta,
laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä**

24.10.2006

Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä

1. JOHDANTO	4
1.1 Yleisohjeen tarkoitus	4
1.2 Säännökset	5
1.2.1 Tilinpäätös	5
1.2.2 Arvostus- ja jaksotussäännökset	5
1.2.3 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset	5
1.3 Suhde toimintakertomusta koskevaan yleisohjeeseen ja muihin ympäristöraportointiohjeisiin	7
1.5 Käsitteiden määrittely	8
2. YMPÄRISTÖMENOT JA –VASTUITA KOSKEVAT KIRJAAMIS- JA LASKENTAPERIAATTEET	11
2.1 Ympäristömenojen kirjaaminen	11
2.1.1 Ympäristömenon kirjaaminen tilikauden kuluksi	11
2.1.2 Ympäristömenon aktivointi	12
2.2 Ympäristövastuiden kirjaaminen	14
2.2.1 Pakollinen varaus	14
2.2.2 Vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna käsiteltävä ehdollinen ympäristövelka	15
2.2.3 Vastuiden ja saatavien netottaminen	15
2.3 Ympäristövastuiden laskenta	16
2.4 Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely	17
3. YMPÄRISTÖASIOIDEN ESITTÄMINEN OSANA LAKISÄÄTEISTÄ TILINPÄÄTÖSINFORMAATIOA	18
3.1 Yleiset periaatteet	18
3.2 Tuloslaskelma	18
3.2.1 Ympäristökulut	18
3.2.2 Vastaiset ympäristömenot	19
3.3 Tase	19
3.3.1 Aktivoidut ympäristömenot	19
3.3.2 Pakolliset varaukset	19
3.4 Liitetiedot	20
3.4.1 Arvostusmenetelmät	20
3.4.2 Satunnaiset ympäristökulut	20
3.4.3 Varausten erittely	21
3.4.4 Ehdolliset ympäristövelat	21
3.4.5 Vakuudet	21
3.4. Päästöoikeudet	21
4. SUOSITUS YMPÄRISTÖASIOITA KOSKEVIEN LISÄTIETOJEN ANTAMISESTA LIITETIEDOISSA	22
4.1 Ympäristövastuut	22
4.2 Vastaisten ympäristömenojen kirjaamisperiaate	23
4.3 Tilikauden ympäristökulut	23

4.4 Aktivoidut ympäristömenot.....	24
4.5 Ympäristöperusteiset sakot, maksut ja korvaukset.....	24
4.6 Ympäristönsuojeluun liittyvät tuet ja avustukset.....	24
LIITTEET	25
Liite 1 Komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2001/453/EC)	25
Liite 2 Ympäristöasioiden kirjaamisen, laskennan ja esittämisen kannalta keskeiset kansainvälisten tilinpäätösstandardien säännökset.....	37
IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen.....	37
IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet.....	38
IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen.....	40
IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat.....	40
IAS 38 Aineettomat hyödykkeet	45
Liite 3 Keskeiset ympäristömenoja koskevat ohjeistot.....	47
Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet	47
Liite 4 Tilasto-ohjeet.....	49
Ympäristönsuojelutoimenpiteiden ja -kustannusten luokitus (CEPA 2000).....	49
Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus.....	52
Liite 5 Esimerkit.....	54
Ympäristömenon kirjaaminen, laskenta ja esittäminen.....	54
Ympäristövastuun kirjaaminen ja esittäminen	55
Ympäristövastuun kirjaaminen pakollisena varauksena.....	56
Ympäristövastuun esittäminen liitetietona	57
Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely	58

1. JOHDANTO

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Yleisohjeen tarkoituksena on opastaa kirjanpitovelvollisten ympäristöasioiden kirjaamista, laskentaa ja esittämistä osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota. Ympäristöriskien ja –vastuiden selvittäminen yhdenmukaisella tavalla helpottaa tilinpäätösten vertailua sekä oikean ja riittävän kuvan antamista kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta. Ohje käsittelee ensisijaisesti ympäristöasioita osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota. Ympäristöasioiden esittämistä toimintakertomuksessa kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 5 momentin mukaisesti käsitellään toimintakertomuksen laatimista koskevassa kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa.

Ohjeen lähtökohtana on Euroopan yhteisöjen komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2001/453/EY, Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 13.6.2001) (jäljempänä ”Komission suositus”). Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan KILA 1675/2002 todennut komission suosituksen soveltamisen olevan hyvän kirjanpitotavan mukaista. Komission suositus sisältää voimassaolevien 4. ja 7. direktiivin (tilinpäätösdirektiivit) säännösten soveltamisohjeita sekä tarkempia kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin (jatkossa International Financial Reporting Standards, IFRS-standardit) perustuvia kirjaamisohjeita. Ympäristötietojen raportointia koskevaa erillistä kansainvälistä tilinpäätösstandardia ei ole laadittu, mutta useisiin olemassa oleviin IFRS-standardeihin sisältyy ympäristöasioiden kirjaamista, laskentaa ja julkistamista koskevia säännöksiä. Yleisohje ei ohjeista IFRS-standardeihin perustuvaa ympäristöasioiden tilinpäätöskäsittelyä, mutta IFRS-standardeihin on viitattu siltä osin kuin ne ovat olleet komission suosituksen pohjana. Komission suositus sekä yhteenveto keskeisimmistä suosituksessa mainituista IFRS-säännöksistä on julkistettu KILA:n lausunnon liitteenä.

Tämän ohjeen esittämistä koskevissa tulkinnoissa tulee ottaa huomioon erilaisia kirjanpitovelvollisia koskevat velvoitteet. Yleisohjetta sovelletaan kaikkiin kirjanpitovelvollisiin, joiden toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta ympäristöasioilla on olennainen merkitys. Yleisohjeen soveltamisessa voidaan noudattaa kirjanpitolain 3 luvun 9 § 2 momentissa mainittuja pieniä kirjanpitovelvollisia koskevia poikkeuksia liitetiedoista ja toimintakertomuksen laadinnasta. Pienillä kirjanpitovelvollisilla tällaisten tietojen esittämisvelvollisuus syntyy siinä tapauksessa, että niiden esittäminen lisätietona on tarpeellista kirjanpitolain 3 luvun 2.1 §:n mukaisesti oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tällä yleisohjeella korvataan 14.1.2003 annettu vastaava kirjanpitolautakunnan yleisohje.

1.2 Säännökset

1.2.1 Tilinpäätös

KPL 3:2.1 § Oikeat ja riittävät tiedot

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

KPL 3 luvun 3 §:n 2 momentin mukaan varovaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena edellyttää, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

1.2.2 Arvostus- ja jaksotussäännökset

KPL 5:1.1 § Tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottaminen

Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä tässä luvussa säädetään.

KPL 5:5.1 § Pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

KPL 5:14 § Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus.

Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättäneeseen tilikauteen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisaikankohtaa ei tiedetä, merkitään se taseen pakollisiin varauksiin.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 3 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään. Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi.

1.2.3 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset

KPL 3:1 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan *taseen*;

2) tuloksen muodostumista kuvaavan *tuloslaskelman*;

3) *rahoituslaskelman*, jossa on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana; sekä

4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (*liitetiedot*).

KPL 3:1.4 §

Tilinpäätökseen on liitettävä toimintakertomus, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista, jos:

- 1) kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinalaissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä; tai
- 2) kirjanpitovelvollisen sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista.” – Viitattut rajat ovat tätä yleisohjetta annettaessa: liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa; taseen loppusumma 3 650 000 euroa; ja palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

KPL 3:1.5 §

Toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. Tässä tarkoituksessa on myös esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista. Tarvittaessa arvioissa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.”

KPL 3:2.1 §:n mukaan toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Liitetiedoista on säädetty tarkemmin KPA 2 luvun 2-8 §:ssä. Ympäristöasioiden tilinpäätöskäsittelyn ja esittämisen kannalta keskeiset liitetietoja koskevat säännökset ovat:

- **KPA 2:2.1 § kohta 1** Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja – menetelmät.
- **KPA 2:3.1 § kohta 2** Liitetietona on esitettävä satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät.
- **KPA 2:3.1 § kohta 4** Liitetietona on esitettävä selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.
- **KPA 2:5.1 kohta 6** Liitetietona on esitettävä erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.
- **KPA 2:7.2 § kohta 4** Liitetietona on esitettävä kirjanpitovelvollisen antamat vastuusitoumukset.
- **KPA 2:7.2 kohta 5** Liitetietona on esitettävä kirjanpitovelvollista koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen.

1.3 Suhde toimintakertomusta koskevaan yleisohjeeseen ja muihin ympäristöraportointiohjeisiin

Tämä yleisohje on luonteeltaan tulkintaohje siitä, kuinka ympäristöasioita käsitellään hyvän kirjanpitotavan mukaisesti osana kirjanpitovelvollisen lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota. Ohje on rajattu kirjanpitolain mukaiseen lakisääteiseen tilinpäätösinformaatioon.

Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 5 momentin mukaan toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. Tässä tarkoituksessa on myös esitettävät tunnusluvut ja muut tiedot ympäristötekijöistä on esitetty kirjanpitolautakunnan toimintakertomusta koskevassa yleisohjeessa. Tarvittaessa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista. *Kirjanpitolautakunta* suosittelee seuraavien tietojen ilmoittamista silloin, kun liittyvät olennaisesti kirjanpitovelvollisen taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen:

- kirjanpitovelvollisen toiminnan ympäristönäkökohtiin liittyvät toimintaperiaatteet ja ympäristöjärjestelmät;
- merkittävät ympäristönäkökohdat ja parannukset keskeisillä ympäristönsuojelun osa-alueilla;
- ympäristönsuojelutoiminnan taso suhteessa voimassa oleviin sekä tiedossa oleviin tuleviin ympäristönsuojeluvaatimuksiin;
- toiminnan luonteen ja koon kannalta merkittäviin ympäristönäkökohtiin liittyvät tiedot ympäristönsuojelun tasosta;
- toimintakertomuksessa esitettyjen ympäristötietojen suhde kirjanpitovelvollisen muuhun ympäristöraportointiin.

Komission suositukseen pohjautuen toimintakertomusta koskevassa yleisohjeessa kirjanpitolautakunta on suositellut soveltuvien osin seuraavia ympäristöasioita koskevien tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämistä:

- energian kulutus
- materiaalien kulutus
- veden kulutus
- päästöt ilmaan
- päästöt vesistöön
- jätteet
- ympäristömenot.

Kirjanpitovelvollinen voi myös julkaista vapaaehtoisesti erillisen ympäristö- tai yhteiskuntavastuuraportin. Komission suosituksessa edellytetään, että erillisen ympäristö- tai yhteiskuntavastuuraportin sisältämien tietojen tulee olla yhtäpitävät kaikkien niihin liittyvien tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitettyjen tietojen kanssa.

Ympäristömenojen osalta komission suosituksessa viitataan tilastoinnissa sovellettavien yksityiskohtaisten määritelmien soveltamismahdollisuuteen myös tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa. Tilastoinnissa sovellettavien ohjeiden käyttö kirjanpitovelvollisten ympäristömenojen kirjanpitokäsittelyssä ja esittämisessä tilinpäätöksessä on perusteltua, erityisesti jos kirjanpitovelvollinen on jo rakentanut ympäristölaskentajärjestelmänsä tuottamaan tietoa ympäristömenoista ja jos kerättyjen tietojen perusteet eivät ole ristiriidassa tässä yleisohjeessa esitettyjen yleisten kirjaamis- ja laskentaperiaatteiden kanssa.

1.5 Käsitteiden määrittely

Ympäristö

Komission suosituksessa termi ympäristö tarkoittaa luonnollista, fyysistä ympäristöä ja sisältää ilman, veden, maan, kasvit ja eläimet sekä uusiutumattomat luonnonvarat, kuten fossiiliset polttoaineet ja mineraalit.

Ympäristömenot

Ympäristömenot määritellään ympäristönsuojelutoimenpiteistä aiheutuviksi menoiksi. Ympäristönsuojelutoimenpiteet on määritelty yleiseurooppalaisen ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksen mukaan. Kyseinen tilastoluokitus on esitetty yleisohjeen liitteessä 3.

Komission suosituksen mukaan ympäristömenoja aiheutuu niistä toimista, joihin kirjanpitovelvollinen tai joku muu sen puolesta ryhtyy torjuakseen, korjatakseen tai lieventääkseen toimintansa aiheuttamia ympäristövahinkoja. Näitä menoja aiheutuu muun muassa:

- jätteen käsittelystä ja jätteen syntymisen ehkäisystä
- maaperän ja pinta- ja pohjavesien suojelusta
- ulkoilman ja ilmaston suojelusta
- melun torjunnasta sekä
- biologisen monimuotoisuuden ja maisemien suojelusta.

Ympäristömenoihin sisällytetään vain ne yksilöitävissä olevat lisäkustannukset, joilla pyritään pääasiassa torjumaan, korjaamaan tai lieventämään ympäristövahinkoja. Ympäristömenoihin ei sisällytetä menoja, jotka vaikuttavat suotuisasti ympäristöön, mutta joilla pyritään pääasiassa edistämään muita tarpeita kuten yrityksen kannattavuutta, työturvallisuutta ja -terveyttä, yrityksen tuotteiden turvallista käyttöä tai tuotannon tehokkuutta. Komission suosituksen mukaan ympäristömenot voidaan myös arvioida, mikäli ei ole mahdollista erottaa niitä kirjanpitovelvollisen menoista.

Ympäristömenoihin eivät sisälly ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut sekä aikaisemmasta ympäristön pilaantumisen aiheuttamisesta maksetut korvaukset. Vaikka mainitut erät liittyvätkin kirjanpitovelvollisen toiminnan ympäristövaikutuksiin, niillä ei torjuta, korjata tai lievennetä ympäristövahinkoja.

Komission suosituksen mukaan kirjanpitovelvollisen ympäristömenojen määrittämisessä voidaan soveltaa Euroopan yhteisöjen tilastotoimiston ympäristömenoja koskevia yksityiskohtaisia määritelmiä. Näiden määritelmien mukaan ympäristömenoja ovat ympäristönsuojelutoimenpiteistä aiheutuneet menot. Ympäristönsuojelutoimenpiteiden luettelo perustuu yleiseurooppalaiseen ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokitukseen. Tilastoluokituksessa ympäristönsuojelun osa-alueiksi on määritelty:

- ulkoilman- ja ilmastonsuojelu
- jätevesien käsittely
- jätehuolto
- maaperän ja pohjaveden suojelu
- melun ja värinän torjunta
- biologisen monimuotoisuuden ja maiseman suojelu
- säteilyltä suojaaminen
- tutkimus ja kehitys
- muut ympäristönsuojelutoimenpiteet, kuten ympäristöhallinto ja koulutus.

Ympäristönsuojelun investointimenoihin sisältyvät sekä prosessin ulkoiset että sisäiset investoinnit. Ulkoiset ympäristönsuojeluinvestoinnit ovat puhdistimia ym. lisälaitteita ja ratkaisuja, joiden käyttöönotto ei olennaisesti muuta itse prosessia. Nämä on kuvattu yleiseurooppalaisessa ympäristönsuojelulaitteiden ja rakenteiden tilastoluokituksessa. Ulkoiset ympäristönsuojeluinvestoinnit lasketaan kokonaisuudessa ympäristömenoiksi. Sisäiset ympäristönsuojeluinvestoinnit ovat toimenpiteitä, jotka muuttavat tuotanto-prosessia siten, että tuotannosta aiheutuvien päästöjen muodostuminen suhteessa tuotantomääriin pienenee. Näistä investoinneista yleensä vain osa on aiheutunut ympäristönsuojelullisten näkökohtien huomioon ottamisesta. Tällöin ympäristömenona huomioidaan vain ympäristönsuojelun tasoa parantavista osa-investoinneista johtuva lisämeno.

Ympäristövastuu

Ympäristövastuu voidaan käsitellä KPL 5 luvun 14 §:n mukaan vastaisena menona tai KPA 2 luvun 7 §:n mukaan vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna.

Vastaisena menona kirjattava ympäristövastuu

Komission suosituksen mukaan ympäristövastuu on aikaisemmista tapahtumista johtuva, ympäristöön liittyvä olemassa oleva velvoite, jonka täyttäminen todennäköisesti johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois kirjanpitovelvollisen toiminnan piiristä. Tällainen ympäristövastuuseen liittyvä vastainen meno merkitään KPL 5 luvun 14 §:n mukaan taseeseen joko pakollisena varauksena tai siirtovelkana.

Liitetietona ilmoitettava ehdollinen ympäristövelka

Ehdollisella ympäristövelalla tarkoitetaan vastuuta, jonka osalta on olemassa mahdollisuus, että ympäristöön liittyvä vahinko on korjattava tulevaisuudessa, mutta velvoite syntyy vasta kun epävarma mahdollisuus toteutuu. Tällaiset taseeseen sisältymättömät

vastuusitoumukset ja muut taloudelliset vastuut esitetään KPA 2 luvun 7 §:n mukaan tilinpäätöksen liitetietona.

Päästöoikeudet

Kirjanpitolautakunta on antanut 15.11.2005 (KILA 1767/2005) lausunnon päästöoikeuksien kirjanpitokäsittelystä. Päästöoikeudet ovat määräajan voimassa olevia aineettomia hyödykkeitä. Päästökauppalaain (683/2004) mukaan päästöoikeudet ovat voimassa sen päästökauppakauden velvoitteiden täyttämiseen, jolle ne on päästökauppalaain mukaisella päätöksellä tai vastaavalla muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tehdyllä päätöksellä myönnetty. Päästöoikeudet ovat siis voimassa ainoastaan erikseen laissa määrätyn ajan.

Päästökauppalaain määräysten mukaan velvollinen hakemaan päästöoikeuksia harjoittamansa toiminnan aiheuttamille hiilidioksidipäästöille on määrättyjen energia-alan, teräs-, mineraali- ja metsäteollisuuden tuotantotoimintojen tai edellä mainittujen toimintojen yhdistelmien toiminnanharjoittaja. Uusien päästöoikeuksien kirjaamisen edellytyksenä on, että laitoksella on joko toistaiseksi tai määräajan voimassa oleva kasvihuonekaasujen päästölupa.

Energiamarkkinavirasto kirjaa vuosittain jokaiselle laitokselle päästöoikeuksien myöntämispäätöksen mukaisen määrän päästöoikeuksia helmikuun 28. päivään mennessä päästöluvan haltijan kansallisessa päästökaupparekisterissä olevalle kyseisen laitoksen tilille. Kaikkia päästökauppakauden päästöoikeuksia ei kirjata kerralla laitoksen tilille, vaan jokaisen vuoden päästöoikeudet kirjataan erikseen vuosittain.

Päästökauppalaain 49 §:n mukaan toiminnanharjoittajan on palautettava vuosittain huhtikuun 30. päivään mennessä jokaisesta laitoksesta edellisenä kalenterivuonna aiheutuneita päästöjä vastaava määrä päästöoikeuksia päästökaupparekisteriin. Jos toiminnanharjoittajalla on päästöoikeuksia vähemmän kuin todellisia päästöjä, on toiminnanharjoittajan ostettava päästöoikeuksia markkinoilta. Jos toiminnanharjoittajalla on päästöoikeuksia enemmän kuin todellisia päästöjä, se voi myydä päästöoikeuksia tai säästää päästöoikeuksiaan päästökauppakauden myöhemmille vuosille. Päästöoikeus katsotaan kulutetuksi Suomessa, kun päästöoikeus palautetaan Suomen alueella sijaitsevan tuotantotaitoksen aiheuttamien päästökauppalaain mukaisten päästöjen kattamiseksi.

Päästöoikeuksilla käydään kauppaa ja näin niille muodostuu markkina-arvo. Toiminnanharjoittaja voi halutessaan myydä kaikki saamansa päästöoikeudet heti ne saatuaan ja hankkia myöhemmin tarvittavan määrän oikeuksia.

2. YMPÄRISTÖMENOT JA –VASTUITA KOSKEVAT KIRJAAMIS- JA LASKENTAPERIAATTEET

2.1 Ympäristömenojen kirjaaminen

2.1.1 Ympäristömenon kirjaaminen tilikauden kuluksi

Komission suosituksen mukaan ympäristömenot kirjataan suoriteperusteisesti sen tilikauden kuluksi, jolloin ne ovat syntyneet, ellei niitä voi merkitä taseeseen jäljempänä kohdan 2.1.2 *Ympäristömenojen aktivointi* mukaisesti. Tilikauden ympäristökuluiksi kirjataan KPL 5 luvun 1 §:n mukaisesti ympäristömenot, jotka eivät tuota tulevaisuudessa taloudellista hyötyä. Ympäristömenot tulee kyetä yksilöimään sillä tarkkuudella, että niiden voidaan todeta täyttävän kohdassa 1.5 esitetyn ympäristömenon määritelmän.

Tyypillisiä tilikauden kuluksi kirjattavia ympäristömenoja ovat:

- ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut, kuten:
 - laitteiden kuluttaman energian, materiaalien ja veden hankinnan kulut,
 - laitteiden vuokrat
 - laitteiden käytön valvonnan, tarkkailun ja seurannan toimenpiteiden kulut
 - ulkopuolisille suoritettut käyttökulut
 - oman henkilöstön työpanokseen perustuvat palkka- ja henkilöstökulut
 - laitteiden kunnossapidon kulut
 - ulkopuolisille suoritettut kunnossapitokulut
 - oman henkilöstön työpanokseen perustuvat palkka- ja henkilöstökulut
- kirjanpitovelvollisen oman henkilöstön suorittamien ympäristönsuojelutoimenpiteiden kulut siltä osin kuin ne eivät sisälly ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokuluihin, kuten esimerkiksi:
 - toimipaikan jätteiden keräily, lajittelu ja kierrätys
 - pölyämisen estämiseksi tehtävä raaka-aineiden varastointialueiden kastelu
- ympäristönsuojelun tarkkailusta ja seurannasta ulkopuolisille maksetut kulut, kuten:
 - ympäristön tilan tarkkailun ja seurannan kulut
 - päästöjen erillisseurannan, analysoinnin ja tutkimuksen kulut
 - lupamääräyksiä varten tehtyjen selvitysten kulut
- ulkopuolisille suoritettut jätevesihuollon kulut, kuten jätevesimaksut
- ulkopuolisille suoritettut jätehuollon kulut, kuten jätemaksut, jotka voidaan tarvittaessa eritellä jätteen käsittelyn ja kuljetuksen sekä jäteveron osalta
- ympäristöhallinnosta aiheutuneet oman työn kulut sekä ulkopuolisille maksetut ympäristöhallintoon liittyvät kulut, kuten
 - vesi- ja ympäristölupamaksut
 - suhde- ja viranomaisyhteistyöstä aiheutuneet kulut
 - ympäristötiedotukseen ja –raportointiin liittyvät kulut
 - ympäristökoulutuksen kulut
 - ympäristöjärjestelmien rakentamisen ja sertifiointin kulut

- tutkimus- ja kehityskulut, erityisesti tutkimushankkeet, jotka edistävät kirjanpito-velvollisen ympäristönsuojelun tasoa:
 - ulkopuolisille suoritettut tutkimus- ja kehityskulut
 - oman tutkimus- ja kehitystyön kulut
- muut ympäristönsuojelutoimenpiteiden kulut, kuten:
 - ympäristövahinko- ja ympäristövastuuvakuutusten maksut
 - jäteverot
 - öljyjäte- ja öljynsuojamaksut
 - vesiensuojelumaksut
 - kalatalousvelvoitteiden aiheuttamat maksut
 - vesilain mukaiset säännöstelymaksut
- aktivoitujen ympäristömenojen poistot.

Ympäristönsuojelulaitteiden määrittely perustuu yleiseurooppalaiseen ympäristönsuojelulaitteiden ja rakenteiden luokitteluun. Luettelo ympäristönsuojelulaitteista on esitetty yleisohjeen liitteessä 3.

2.1.2 Ympäristömenon aktivointi

Komission suosituksen mukaan ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät kirjanpitovelvollisen tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa taloudellista hyötyä. Ympäristömenot voidaan aktivoida, kun hyödykkeitä aiotaan käyttää jatkuvasti kirjanpitovelvollisen toiminnassa ja toinen seuraavista ehdoista täyttyy:

- menot liittyvät taloudellisiin hyötyihin, jotka selvästi lisäävät kirjanpitovelvollisen muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta, tai
- menot lieventävät tai estävät kirjanpitovelvollisen myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön pilaantumista.

Ympäristömenon aktivoinnin edellytys on aina, että omaisuuserä on KPL 4 luvun 3 §:n mukaisesti tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Joissakin tapauksissa ympäristömenoista itsessään ei ole odotettavissa tulevaisuudessa taloudellista hyötyä, mutta ne ovat välttämättömiä kirjanpitovelvollisen muun omaisuuden tulontuottamiskyvyn kannalta. Tällöin ympäristömenot voidaan aktivoida kyseisen omaisuuserän osana.

Kirjanpitovelvollinen voi hankkia pysyviä vastaavia ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Komission suosituksen mukaan pysyviä vastaavia saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yhteisö pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaiset aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska yhteisö voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä hyödykkeistä suuremman taloudellisen hyödyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yhteisö saattaa asentaa uusia kemikaalien käsittelyprosesseja

noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi, koska yhteisö ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä. Tällaisen hyödykkeen ja siihen liittyvien hyödykkeiden kirjanpitoarvot tarkistetaan kuitenkin arvonalentumisen varalta.

Aktivoitavia ympäristömenoja ovat esimerkiksi kirjanpitovelvollisen ympäristösyistä hankkimat koneet ja laitteet sekä ympäristölainsäädännön noudattamiseksi tarvittavat tekniset laitteet, joita käytetään ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen. Liitteessä 3 esitettyjen ympäristönsuojelulaitteistojen hankintamenot ovat esimerkkejä tyypillisistä aktivoitavista ympäristömenoista. Aktivoidun ympäristömenon poistamatta oleva hankintameno merkitään taseen vastaaviin luonteensa mukaiseen tase-erään.

Kirjanpitovelvollinen voi omistaa toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyviä aineettomia oikeuksia, kuten patenteja, lisenssejä, päästölupia tai päästöoikeuksia. Jos kirjanpitovelvollisen toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyvät aineettomat oikeudet on hankittu vastikkeellisesti ja ne täyttävät edellä esitetyt aktivoinnin vaatimukset, on kyseiset ympäristömenot aktivoitava ja poistettava KPL 5 luvun 5 a §:n 2 momentin mukaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena.

Mikäli edellä mainitut aktivoinnin edellytykset eivät täyty, kirjataan ympäristömeno kokonaan tilikauden kuluksi. Tällainen tilanne syntyy, jos ympäristömenot liittyvät aikaisempaan tai nykyiseen toimintaan ja ympäristön palauttamiseen pilaantumista edeltäneeseen tilaan (esim. jätteenkäsittely, nykyiseen toimintaan liittyvät kunnostuskulut, aikaisempina tilikausina syntyneiden vahinkojen kunnostus, ympäristöhallintomenot tai ympäristöauditoinnit).

Ympäristöinvestointeihin saadut julkiset tuet ja avustukset käsitellään kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999 annetun yleisohjeen kohdan 2.4 mukaisesti.

Pysyvien vastaavien arvonalennus

Ympäristöasioissa tapahtuvat muutokset tai siihen liittyvät tekijät saattavat vaikuttaa kirjanpitovelvollisen olemassa olevan käyttöomaisuuden arvoon. Esimerkiksi maa-alueen pilaantuminen voi alentaa kiinteistön arvoa. Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa tuottama tulo on pysyvästi vielä poistamatta olevaa hankintamenoa pienempi, on erotus KPL 5 luvun 13 §:n mukaan kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Ympäristöön liittyviä pakollisia varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvovähennykseksi. Jos ympäristömeno kirjataan muun käyttöomaisuuserän osana, on koko omaisuuserän osalta tarkastettava omaisuuden arvo ja tarvittaessa tehtävä arvonalentumiskirjaus.

Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintameno

Komission suosituksen mukaan käyttöomaisuuden kirjanpitoarvossa voidaan ennakoida ympäristösyistä johtuvat tulevaisuudessa toteutuvat taloudelliset menetykset. Koska KPL 4 luvun 5 § 1 momentin hankintamenon määritelmän mukaan hankintameno luetaan vain hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot, ei kirjanpitolausakunta suosittele tätä IFRS-standardeihin perustuvaa aktivointitapaa. Sen sijaan kirjanpitovelvollisen tulee huomioida tulevaisuudessa toteutuvat taloudelliset menetykset KPL 5 luvun 14 §:n mukaisesti pakollisena varauksena. Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten ympäristömenojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään. Esimerkkejä hyödykkeen hankintamenoon aktivoitavissa olevista pitkäaikaisiin toimiin liittyvistä vastaisista menoista ovat sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvat käyttöomaisuushyödykkeiden purkamisen ja poistamisen sekä maa-alueen kunnostamisen aiheuttamat menot.

2.2 Ympäristövastuiden kirjaaminen

2.2.1 Pakollinen varaus

Ympäristövastuu on kirjattava pakollisena varauksena, kun velvoitteesta vastaisuudessa aiheutuva meno tai menetys täyttää seuraavat ehdot:

- se kohdistuu päätyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen
- sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä
- sitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen
- se perustuu lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullisia kohtaan
- se on yksilöitävissä, mutta sen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä.

Kaikki ympäristövastuut, jotka liittyvät kyseiseen tai sitä edeltäneeseen tilikauteen, on otettava huomioon, vaikka tällaiset vastuut ja menetykset tulisivat tietoon vasta tilinpäätöspäivän ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana.

Komission suositus ympäristövastuiden kirjaamisesta on IFRS-standardien mukainen. IAS 37 –standardin kappaleen 14 mukaan varaus merkitään taseeseen, kun kirjanpitovelvolliselle on syntynyt aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva oikeudellinen tai tosiasiallinen velvoite. Oikeudellinen velvoite perustuu lakiin tai sopimukseen, jonka nojalla kirjanpitovelvollinen on velvollinen estämään, lieventämään tai korjaamaan ympäristövahingon. Tosiasiallinen velvoite perustuu kirjanpitovelvollisen omaan sitoutumiseen estää, lieventää tai korjata ympäristövahinko. Kirjanpitovelvolliselle syntyy tosiasiallinen velvoite, mikäli sillä on vain vähän liikkumavapautta asiassa alan aikaisemman tai nykyisen käytännön mukaan. Tosiasiallinen velvoite syntyy vain, jos kirjanpitovelvollinen on vapaaehtoisesti ottanut vastuun ympäristövahingon estämisestä, lieventämisestä tai korjaamisesta antamalla tätä nimenomaan koskevan julkisen lausunnon tai toimimalla aikaisemmin muodostuneen vakiintuneen käytännön mukaisesti. Lisäksi on oltava todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois kirjanpitovelvollisen toiminnan piiristä. Velvoitteen määrän tulee myös olla arvioitavissa luotettavasti. Mikäli nämä ehdot eivät täyty varausta ei merkitä taseeseen.

2.2.2 Vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna käsiteltävä ehdollinen ympäristövelka

Ympäristöön liittyvä velvoite voidaan käsitellä ehdollisena ympäristövelkana, mikäli velvoite ei täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä. Ehdollinen ympäristövelka on mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan kirjanpitovelvollisen määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta. Ehdollisena ympäristövelkana käsitellään myös olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena mutta jota ei merkitä taseeseen, koska:

- ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistumista kirjanpitovelvollisen toiminnan piiristä, tai
- velvoitteen suuruus ei ole määriteltävissä riittävän luotettavasti.

Ehdollisella ympäristövelalla tarkoitetaan tilannetta, jossa velvoite syntyy vasta kun jokin epävarma mahdollisuus toteutuu. Tällaista ehdollista ympäristövelkaa ei kirjata taseeseen, vaan se ilmoitetaan KPA 2 luvun 7 §:n mukaisesti vastuusitoumuksena tilinpäätöksen liitetiedoissa. Myös kirjanpitovelvollisen käyttämän tai kirjanpitovelvolliselle myönnetyn ja nostetun ympäristönsuojeluun liittyvän julkisen tuen tai avustuksen palautusvelvollisuus käsitellään vastuusitoumuksena.

2.2.3 Vastuiden ja saatavien netottaminen

On mahdollista, että kirjanpitovelvollinen on suojautunut ympäristövahingon aiheuttamia menoja vastaan vakuutuksella tai muulla järjestelyllä. Pääsääntöisesti ympäristövahinkoon liittyvä velvoite ja saatava on arvostettava erikseen ja esitettävä omina tilinpäätöserinään.

Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan ympäristöön liittyvän velvoitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus kirjataan saamiseksi vain silloin, kun on käytännöllisesti katsoen varmaa, että korvattavat menot toteutuvat ja korvauksen saamisesta on varmuus. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi. Korvaussaamista ei saa merkitä taseen vastattavien pakollisten varausten vähennykseksi.

Komission suosituksen mukaan korvaussaaminen voidaan netottaa ympäristöön liittyvää velvoitetta koskevaa varausta vastaan ainoastaan silloin, kun kirjanpitovelvollisella on saamiseen laillinen oikeus. Tällainen on esimerkiksi oikeuden päätökseen perustuva ympäristövahinkoon liittyvä vakuutuskorvaussaaminen. Komission suosituksen mukaan nettokirjausmenettelyä käytettäessä ilmoitetaan velvoitteen koko määrä ja siitä saatava korvaus tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettynä eli saatava korvaus voidaan kirjanpitolain 2 luvun 1 §:n mukaan käsitellä tuloslaskelmassa menonsiirtona.

2.3. Ympäristövastuiden laskenta

Ympäristöön liittyvä velvoite kirjataan ympäristövastuiksi, jos sen kattamisesta johtuvista menoista voidaan tehdä luotettava arvio. Komission suosituksen mukaan varauksena kirjattavan määrän tulee vastata parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä. Jos ympäristövastuun määrälle on laskennan perusteella olemassa useita vaihtoehtoja, näistä otetaan huomioon paras arvio. Paras arvio menoista on se määrä, jonka kirjanpitovelvollinen järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen tilinpäätöspäivänä tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Ympäristövastuun suuruutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon odotettavissa oleva tekninen kehitys ja muutokset lainsäädännössä.

Ympäristövastuun laskennassa otetaan huomioon seuraavat seikat:

- ympäristövahingon kunnostuksesta aiheutuneet välittömät yksilöitävissä olevat lisäkustannukset
- oman henkilöstön kunnostustyöhön käyttämän ajan perusteella lasketut palkka- ja muut henkilöstömenot
- kunnostuksen jälkeisen seurannan menot
- tekniset parannukset, jos on todennäköistä, että ne täyttävät viranomaisvaatimukset.

Ympäristövastuun määrä on arvio velvoitteen kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin velvoitteen perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite erääntyy maksettavaksi. Komission suosituksen mukaan vastuun asteittainen lisääminen täysimääräiseksi kirjanpitovelvollisen toiminnan aikana on sallittua. Asteittainen kerryttäminen on luontevaa silloin, kun kyseessä on toiminta, joka tuottaa tuloa useita vuosia ja näillä tuloilla pitää kertatyönä korjata syntyneet vahingot toiminnan päättyessä. Tällainen voi olla esimerkiksi kaatopaikan jälkihoitovelvoitteisiin kirjattava varaus, jota kasvatetaan vuosittain kaatopaikan täyttymisen mukaisesti.

Ellei ympäristövastuun määrää voida merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi arvioida, tämä ilmoitetaan perusteluineen liitetiedoissa. Lisäksi ilmoitetaan mahdollisuuksien mukaan eri laskentatapojen tuottamat tulokset. Tämän tarkoituksena on antaa kuva vastuun suuruuden vaihteluvälistä ja todennäköisyydestä.

Pitkäaikaisten ympäristövastuiden diskonttaus

Komission suosituksen mukaan pitkävaikutteisen ympäristövastuun laskenta nykyarvon mukaan eli diskonttaus on sallittua, jos velvoite ja sen maksujen määrä ja ajankohta ovat kiinteät tai luotettavasti laskettavissa. Kirjanpitolautakunta ei pidä kuitenkaan diskonttausta suositeltavana, koska sitä ei sovelleta Suomen kirjanpitokäytännössä.

2.4 Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely

Kirjanpitolaissa ei ole erityisiä säännöksiä, joihin voidaan välittömästi tukeutua päästöoikeuksien käsittelyssä. Lain esitöistä toisaalta ilmenee, että tällaisessa tilanteessa, jossa laki vaikenee, hyvään kirjanpitotapaan voidaan hakea johtoa kansainvälisestä tilinpäätöskäytännöstä, lähinnä IAS/IFRS-normistosta. Kirjanpitovelvollinen saa siten noudattaa kansainvälisiä standardeja, jollei kirjanpitolainsäädännöstä tai niiden perustana olevista Euroopan unionin tilinpäätösdirektiiveistä muuta johdu. Päästöoikeuksien tilinpäätöskäsittelystä ei kuitenkaan tällä hetkellä ole erityistä kansainvälistä tilinpäätösohjeistusta, sillä kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean (International Financial Reporting Interpretations Committee, jäljempänä "IFRIC") loppuvuodesta 2004 antama tulkinta päästöoikeuksien laskentakäsittelystä (IFRIC Interpretation 3 - Emission Rights ("Päästöoikeudet")) on sittemmin peruttu kesäkuussa 2005.

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 15.11.2005 (KILA 1767/2005) päästöoikeuksien kirjaamisesta. Lausunnon mukaan hyvän kirjanpitotavan mukaista on perustaa päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely ns. nettomenettelyyn. Nettomenettelyssä päästöoikeuksia ei käsitellä käyvän arvon mukaisesti aineettomissa hyödykkeissä. Kirjanpitolautakunta pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena, että nettomenettelyssä päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely perustetaan toteutuneiden päästöjen ja saatujen päästöoikeuksien vertaamiseen. Jos toteutuneet päästötonnit ylittävät saadut oikeudet, tehdään ylimeneviä tonneja vastaava kulukirjaus tilinpäätöshetken markkinahinnalla ja pakolliset varaukset vastatilinä; päästöoikeuteen perustuvasta velvoitteesta on muodostettava pakollinen varaus, sillä se täyttää KPL 5:14.1 ja 5:14.3 §:ssä säädetty edellytykset. Kuitenkin siinä tapauksessa, että puuttuvien päästöoikeuksien hankinta on sidottu sopimuksella tai muuten tietyn hintaiseksi, kulukirjaus tehdään lähtökohtaisesti sen mukaisena.

Jos taas toteutuneet tonnit alittavat saadut oikeudet, kirjanpitovelvollisella on taseen ulkopuolista varallisuutta, joka tulee ilmoittaa liitetietoina. Toisaalta päästöoikeuksien ostot ja myynnit kirjataan liiketapahtumina suoriteperusteisesti.

Jotta nettomenettely antaisi KPL 3:2.1 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan päästöoikeuksien vaikutuksista, kirjanpitovelvollisen tulee lisäksi tilinpäätöksen liitetietona kuvata päästöoikeuksiensa, toteutuneiden päästöjen ja käymänsä päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Vastaavalla tavalla menetellään myös osavuosikatsauksen tai muun välitilinpäätöksen laadinnassa ottaen kuitenkin koko tilikauden arvioidut päästöt huomioon olennaisuuden periaatteen mukaisesti.

3. YMPÄRISTÖASIOIDEN ESITTÄMINEN OSANA LAKISÄÄTEISTÄ TILINPÄÄTÖSINFORMAATIOA

3.1 Yleiset periaatteet

Kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa. Tuloslaskelma- ja tasekaavoista säädetään kirjanpitoasetuksessa. Tuloslaskelman ja taseen esitystapaa ei KPA 1 luvun 8 §:n mukaan saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä. KPA 1 luvun 9 §:n mukaan tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.

3.2 Tuloslaskelma

3.2.1 Ympäristökulut

Ympäristökulujen esittäminen tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränä ei ole tarpeen. Mikäli ympäristökuluilla kuitenkin on olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan, eritellään ympäristökulut tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Ympäristökulut sisältyvät useisiin tuloslaskelmakaavan mukaisiin tilinpäätöseriin. Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:n mukaisessa kululajikohtaisessa tuloslaskelmakaavassa ympäristökulut voivat sisältyä seuraaviin eriin:

- 5. Materiaalit ja palvelut
 - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - b) Ulkopuoliset palvelut
- 6. Henkilöstökulut
 - a) Palkat ja palkkiot
 - b) Henkilösivukulut
- 7. Poistot ja arvonalentumiset
 - a) Suunnitelman mukaiset poistot
 - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
- 12. Satunnaiset erät
 - b) Satunnaiset kulut

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 2 §:n mukaisessa toimintolajikohtaisessa tuloslaskelmakaavassa ympäristökulut voivat sisältyä seuraaviin eriin:

- 2. Hankinnan ja valmistuksen kulut
- 7. Liiketoiminnan muut kulut
- 11. Satunnaiset erät
 - b) Satunnaiset kulut

3.2.2 Vastaiset ympäristömenot

Pakollisena varauksena käsiteltujen vastaisten ympäristömenojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään. Vastaisia ympäristömenoja ei esitetä tuloslaskelmassa tai sen liitteissä omana tilinpäätöseräänä, ellei se ole tarpeen tilikauden tulokseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi. Kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista annetaan KPA 2 luvun 3 §:n 1 momentin 4 kohdan mukainen selvitys, ellei muutos ole merkitykseltään vähäinen.

3.3 Tase

3.3.1 Aktivoidut ympäristömenot

Pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan poistoina kuluksi. Aktivoitujen ympäristömenojen esittäminen taseen vastaavissa omana tilinpäätöseräänä ei ole tarpeen. Mikäli aktivoiduilla ympäristömenoilla on kuitenkin olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan, voidaan ne eritellä yksityiskohtaisemmin KPA 1 luvun 9 §:n mukaisesti taseessa tai sen liitteissä. Aktivoidut ympäristömenot voidaan eritellä taseen vastaavien liitetietoina tasekaavaan merkittyjen arabialaisten numeroiden alajaotteluna.

Aktivoidut ympäristömenot voivat sisältyä seuraaviin KPA 1 luvun 6 §:n mukaisiin tasekaavan tilinpäätöseriin:

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

1. Kehittämismenot
2. Aineettomat oikeudet

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset ja rakennelmat
3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet

3.3.2 Pakolliset varaukset

Ympäristövelvoitteisiin liittyvät varaukset sisältyvät KPA 1 luvun 6 §:n mukaisessa tasekaavassa kohtaan:

C PAKOLLISET VARAUKSET

3. Muut pakolliset varaukset

Komission suosituksen mukaan olennaiset ympäristövelvoitteisiin liittyvät varaukset on tarkoituksenmukaista esittää erikseen taseessa. Muussa tapauksessa ne ilmoitetaan erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa varausten erittelynä. Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 9 § sallii tuloslaskelma- ja tasekaavoja yksityiskohtaisemman esittämisen, jos se on tarpeen

tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi. Ympäristövastuiden oikean esittämisen kannalta ei kuitenkaan ole välttämätöntä lisätä uutta tase-erää ympäristövelvoitteisiin liittyville varauksille. Sen sijaan näiden varausten erittely voidaan tehdä tilinpäätöksen liitetiedoissa KPA 2 luvun 5 §:n 1 momentin kohdan 6 mukaisesti.

3.4 Liitetiedot

Kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Seuraavassa on esitetty ne liitetietovaatimukset, jotka kirjanpitovelvollisen on esitettävä KPA:n mukaan.

Ympäristöasioita koskevien tietojen esittäminen yhtenä kokonaisuutena liitetiedoissa

Kirjanpitoasetuksen mukaiset liitetiedot esitetään pääsääntöisesti KPA 2 luvun ryhmittelyn mukaisesti. Jos kirjanpitovelvollinen esittää tämän yleisohjeen tarkoittamat ympäristö-asiointa koskevat liitetiedot yhtenä kokonaisuutena, on viittauksin tai muulla selkeällä tavalla varmistettava, että tilinpäätöksen lukija saa oikean kuvan ilmoitettavien liitetietojen kokonaismääristä. Esimerkiksi tuloslaskelmaa koskevien liitetietojen selvityksessä pakollisten varausten muutoksista ilmoitetaan, että tähän erään sisältyvistä ympäristövastuista koskevista pakollisten varausten muutoksista on annettu selvitys ympäristöasioita koskevien liitetietojen yhteydessä.

3.4.1 Arvostusmenetelmät

Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 2 § säätelee tilinpäätöksen laatimista koskevien liitetietojen antamista. Sen mukaan liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja –menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja –menetelmät. Ympäristöasioiden esittämisen kannalta tämä merkitsee ympäristömenojen ja –vastuiden laskennassa sovellettujen arvostusperiaatteiden ja –menetelmien sekä aktivoitujen ympäristömenojen poistojen laskennassa käytettyjen menetelmien kuvaamista. Jos ympäristövastuiden laskennassa on käytetty nykyarvomenetelmää, on tämä mainittava tilinpäätöksen laadinta-periaatteissa.

3.4.2 Satunnaiset ympäristökulut

Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 3 § säätelee tuloslaskelmaa koskevien liitetietojen esittämistä. Sen mukaan satunnaisiin kuluihin sisältyvät erät on esitettävä liitetiedoissa. KPL 4 luvun 2 §:n mukaan satunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpito-velvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Ympäristöön liittyvät satunnaiset kulut tulee komission suosituksen mukaan

eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Esimerkkejä satunnaisista ympäristökuluista ovat merkittävät ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut sekä ympäristön pilaantumisen aiheuttamisesta maksetut kertaluonteiset, olennaiset korvaukset.

3.4.3 Varausten erittely

Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 5 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan taseen vastattavia koskevissa liitetiedoissa on muiden kuin pienten kirjanpitovelvollisten esitettävä erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Ympäristövelvoitteisiin liittyvät varaukset ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa muiden pakollisten varausten alaryhmänä. Jos kirjanpitovelvollinen käyttää kirjanpidossaan asteittain kertyvää varausta, on ilmoitettava kaikkien tällaisten pitkäaikaistoimintojen aiheuttamien menojen edellyttämä vastuun kokonaismäärä.

3.4.4 Ehdolliset ympäristövelat

Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n mukaan liitetietona esitetään vastuusitoumukset ja muut kirjanpitovelvollisia koskevat taloudelliset vastuut. Komission suosituksen mukaan liitetiedoissa esitetään taseen ulkopuolisina vastuina ympäristövelvoitteisiin liittyvät ehdolliset ympäristövelat ja riittävän tarkka selvitys niiden lajista. Ellei ympäristövastuun määrää voi merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi arvioida, tämä ilmoitetaan perusteluineen liitetiedoissa. Lisäksi ilmoitetaan mahdollisuuksien mukaan eri laskentatapojen tuottamat tulokset.

3.4.5 Vakuudet

Kirjanpitovelvollisen ympäristöasioiden hoitoa varten ympäristöluvan perusteella antamat vakuudet esitetään kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 §:n mukaisesti liitetietona. Tällaisia ovat esimerkiksi ympäristönsuojelulain 42 § mukainen jätteen hyödyntämis- tai käsittelytoimintaa harjoittavalta kirjanpitovelvolliselta vaadittava riittävä vakuus tai muu järjestely asianmukaisen jätehuollon varmistamiseksi sekä maa-aineslain 12 §:n mukainen maa-aineksen ottajalta vaadittava hyväksyttävä vakuus maa-aineksen ottamisen jälkeen tapahtuvan alueen maisemoinnin, suojaamisen ja siistimisen varmistamiseksi.

3.4. Päästöoikeudet

Kirjanpitolautakunnan lausunnon 15.11.2005 (KILA/1767) mukaan on hyvän kirjanpitotavan mukaista perustaa päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely ns. nettomenettelyyn. Tällöin oikean ja riittävän kuvan antamiseksi päästöoikeuksien vaikutuksista, kirjanpitovelvollisen tulee esittää liitetietona päästöoikeuksiensa, toteutuneiden päästöjen ja käymänsä päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

4. SUOSITUS YMPÄRISTÖASIOITA KOSKEVIEN LISÄTIETOJEN ANTAMISESTA LIITETIEDOISSA

Komission suosituksessa on eräiden ympäristöasioiden esittämisen osalta suositeltu lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota laajempaa raportointivelvollisuutta. Komission mukaan Euroopan unionissa on perusteltua edistää kirjanpitovelvollisten tilinpäätösten ja toimintakertomusten yhdenmukaistamista ympäristöasioiden esittämisen osalta. Komission mukaan kirjanpitovelvollisten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa ilmoitettavien ympäristöasioiden määrää, avoimuutta ja vertailukelpoisuutta on myös lisättävä.

Kun ympäristökysymykset liittyvät olennaisesti kirjanpitovelvollisen taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehitykseen, toimintakertomuksen tulee sisältää kuvaus näistä ympäristöasioista ja niitä koskevista kirjanpitovelvollisen toimenpiteistä. Kirjanpitolautakunnan yleisohje toimintakertomuksen laatimisesta määrittelee toimintakertomuksessa soveltuvin osin esitettävät ympäristöasioita koskevat tiedot. Näiden tietojen tulee olla yhdenmukaisesti tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa.

Erikseen julkistettavissa ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraaporteissa on vähitellen tapahtunut kehitystä, varsinkin jos niiden laatijoina ovat kirjanpitovelvolliset, joiden toiminnalla on merkittäviä ympäristövaikutuksia. Erilliset ympäristöraportit täyttävät sellaisia sidosryhmien tietotarpeita, joihin kirjanpitovelvollisten tilinpäätökset ja toimintakertomukset vastaavat vain osittain. Komission mukaan tavoitteena tulisi olla erillisten ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraaporttien ja tilinpäätösten laatiminen johdonmukaisemmiksi, yhtenäisemmiksi ja toisiinsa lähemmin liittyviksi. Komission suosituksen tavoitteena on edistää tätä tavoitetta varmistamalla, että tilinpäätöksiin sisällytetään ympäristöasioita siten, että ne täydentävät erillisiä ympäristöraportteja, jotka yleensä ovat laajempia ja kattavampia ympäristöasioiden käsittelyn osalta.

Toimintakertomus sekä ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraaportti sisältävät ympäristöasioita koskevaa tietoa laajemmin kuin tilinpäätös. Tilinpäätöksessä painopisteenä ovat ympäristöasioita koskevat tiedot, joilla on merkitystä oikeiden ja riittävien tietojen antamiselle tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta. Komission suosituksen tavoitteena on parantaa tilinpäätösten vertailukelpoisuutta ympäristöasioita koskevien tietojen osalta. Liitetiedoissa esitettävät ympäristöasioita koskevat tiedot ovat luonteeltaan lisälaskelmia, joiden tarkoitus on antaa yksityiskohtaisempaa tietoa tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta olennaisista ympäristöasioista ja niihin liittyvistä olosuhteista. Vertailukelpoisuuden parantamiseksi kirjanpitolautakunta suosittelee seuraavassa eriteltyjen tietojen antamista tilinpäätöksen liitetiedoissa.

4.1. Ympäristövastuut

Liitetiedoissa tulee pakollisina tietoina esittää erittely ympäristövelvoitteisiin liittyvistä pakollisista varauksista ja ehdollisista veloista, mikäli se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Ympäristövastuulla tarkoitetaan ympäristöön liittyvää olemassa olevaa tai mahdollista velvoitetta. Olemassa oleva velvoite käsitellään vastaisena menona ja siitä kirjataan tilinpäätöksessä pakollinen varaus. Mahdollinen velvoite sekä olemassa oleva

velvoite, jonka täyttäminen ei todennäköisesti aiheuta kustannuksia tai jonka suuruutta ei voida luotettavasti arvioida, käsitellään tilinpäätöksessä ehdollisena velkana ja esitetään liitetiedoissa vastuusitoumuksena.

Komission suosituksessa ehdotetaan ympäristövastuiden nykyistä laajempaa esittämistä liitetiedoissa. Suosituksen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa on jokaisen ympäristövastuun ryhmän osalta annettava lyhyt kuvaus kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvistä olennaisista velvoitteista, kuvattava vastuun laji sekä ilmoitettava ympäristövelvoitteiden täyttämisen ajankohdat ja ehdot. Tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee kuvata riittävän yksityiskohtaisesti kirjanpitovelvollisen ympäristövastuiden kokonaismäärä ja niiden vaikutus kirjanpitovelvollisen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Ympäristövastuiden kokonaismäärän tulee sisältää ympäristövelvoitteet, joihin on kirjattu pakollinen varaus ja jotka on tilinpäätöksessä käsitelty ehdollisina velkoina.

Komission suosituksen mukaan liitetiedoissa on myös annettava selvitys kirjanpitovelvollisen toimintaan liittyvistä ympäristövahingoista, vahinkojen korjaamista edellyttävistä lakisääteisistä vaatimuksista tai viranomais määräyksistä sekä meneillään olevista tai suunnitelluista kunnostustoimenpiteistä. Mikäli kirjanpitovelvollisen toiminnasta on aiheutunut useita ympäristövahinkoja, joihin liittyvien velvoitteiden luonne ja ehdot ovat riittävän samankaltaisia, voidaan tieto esittää yhdisteltyinä.

Jos ympäristövastuisiin liittyvien kustannusten suuruus perustuu erilaisiin, toisistaan poikkeaviin arvioihin, tulee liitetiedoissa myös selostaa arvion laadintamenetelmää sekä taustalla vaikuttavia olettamuksia lainsäädännön kehityksestä ja teknisistä olosuhteista, jotka vaikuttavat tehtyihin arvioihin.

4.2 Vastaisten ympäristömenojen kirjaamisperiaate

Komission suosituksen mukaan sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta sekä käyttöomaisuuden käytöstä poistamiseen ja purkamiseen liittyvien vastaisten ympäristömenojen osalta liitetiedoissa ilmoitetaan sovellettu kirjaamisperiaate.

Jos kirjanpitovelvollinen käyttää kirjanpidossaan asteittain kertyvää varausta, on ilmoitettava kaikkien tällaisten pitkäaikaistoimintojen aiheuttamien menojen edellyttämä vastuun kokonaismäärä. Lisäksi on otettava huomioon jäljempänä olevat kohdat tuloslaskelmaan ja taseeseen merkittyjen ympäristömenojen ilmoittamisen osalta.

4.3 Tilikauden ympäristökulut

Komission suosituksen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilikauden ympäristökulujen kokonaissumma. Lisäksi on suositeltavaa esittää kululajeittain laadittu erittely tuloslaskelmaan kirjatusta ympäristömenoista sekä ympäristömenojen laskentaperiaatteet.

Tarvittaessa ympäristökulut on mahdollista jaotella kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan luonteeseen ja kokoon sekä kirjanpitovelvollisen kannalta olennaisiin ympäristöasioihin nähdessä asianmukaisella tavalla. Tilikauden ympäristökulut voidaan esimerkiksi ryhmitellä ympäristönsuojelun osa-alueiden mukaan siinä määrin kuin se on mahdollista ja asianmukaista. Ympäristönsuojelun osa-alueiden määrittelyssä voidaan noudattaa liitteessä 3 esitettyä yleiseurooppalaista ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksen pääryhmittelyä.

4.4 Aktivoidut ympäristömenot

Komission suosituksen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilikaudella aktivoitujen ympäristömenojen kokonaismäärä ja tase-erittäin laadittu erittely, jos tämä voidaan riittävän luotettavasti määrittää. Lisäksi aktivoidut ympäristömenot voidaan jaotella ulkoisiin ja sisäisiin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ryhmitellä ympäristönsuojelun osa-alueiden mukaan siinä määrin kuin se on mahdollista ja asianmukaista. Ympäristönsuojelun osa-alueiden määrittelyssä voidaan noudattaa yleiseurooppalaista ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksen pääryhmittelyä.

4.5 Ympäristöperusteiset sakot, maksut ja korvaukset

Komission suosituksen mukaan ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut sekä aikaisemmasta ympäristön pilaantumisen aiheuttamisesta maksetut korvaukset eivät sisälly ympäristömenoihin. Vaikka kyseiset menot liittyvät kirjanpitovelvollisen ympäristövaikutuksiin, ne eivät estä, lievennä tai korjaa ympäristövahinkoja, minkä vuoksi ne on tarkoituksenmukaista ilmoittaa erillään ympäristömenoista. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää erittely sakoista ja muista ympäristölainsäädännön rikkomuksista johtuvista seuraamuksista aiheutuneet merkittävät menot sekä aikaisemman ympäristön saastumisen vuoksi ulkopuolisille maksettujen vahingonkorvausten aiheuttamat merkittävät menot, ellei niitä ole erikseen ilmoitettu satunnaisten erien kohdalla. Satunnaisena eränä voidaan esittää KPL 4 luvun 2 §:n mukaan katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kerta-luonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. KPA 2 luvun 3 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

4.6 Ympäristönsuojeluun liittyvät tuet ja avustukset

Komission suosituksen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa ilmoittaa kirjanpitovelvollisen käyttämien tai hänelle myönnettyjen ympäristönsuojeluun liittyvien julkisten tukien ja avustusten määrä. Liitetiedoissa voidaan esittää näiden erien osalta niihin liittyvät ehdot tai yhteenveto samantyyppisten tukien ja avustusten ehdoista. Lisäksi ilmoitetaan tukien ja avustusten kirjanpitokäsittelyssä noudatetut laskentaperiaatteet ja –menetelmät. Mikäli ympäristöasioihin liittyy kirjanpitovelvollisen toiminnan kannalta olennaisia verohelpotuksia, voidaan ne mainita tässä yhteydessä.

LIITTEET

Liite 1 Komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2001/453/EC)

KOMISSION SUOSITUS,

annettu 30 päivänä toukokuuta 2001, ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (tiedoksiannettu numerolla K(2001)1495)(2001/453/EY) EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen ja erityisesti sen 211 artiklan, ottaa huomioon yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY

(1), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivillä 1999/60/EY

(2), ottaa huomioon konsolidoiduista tilinpäätöksistä 13 päivänä kesäkuuta 1983 perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla annetun seitsemännen neuvoston direktiivin 83/349/ETY

(3), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivillä 90/605/ETY

(4), sekä katsoo seuraavaa: (1) Vuonna 1992 komissio julkisti viidennen ympäristötoimintaohjelmansa "Kohti kestävä kehitystä" (KOM(92) 23)

(5). Lukuisten ympäristönsuojeluun liittyvien ehdotusten lisäksi ohjelma sisältää yhteisön tekemän laskentatointa koskevan aloitteen. Kyseisen aloitteen tulisi ensisijaisesti koskea menetelmiä ja keinoja, joita yritykset käyttävät ympäristöön liittyvistä taloudellisista näkökohdista raportointiin.

Taloudellisten näkökohtien korostaminen voi osaltaan edistää ohjelman tavoitteiden toteutumista; ympäristömenojen ja -riskien huomioon ottamisen varmistaminen saattaa lisätä yrityksen tietoisuutta ympäristöasioista. Komissio hyväksyi vuonna 2001 tiedonannon kuudennesta ympäristöä koskevasta Euroopan yhteisön toimintaohjelmasta (KOM(2001)31 lopullinen, 24.1.2001).

(2) Amsterdamin sopimuksessa todettiin, että yksi keskeisistä tekijöistä kestävä kehityksen edistämiseksi (perustamissopimuksen 6 artikla) on periaate, jonka mukaan ympäristönsuojeluvaatimukset sisällytetään muihin toimintaperiaatteisiin. Tätä tavoitetta silmällä pitäen Cardiffissa kokoontunut Eurooppa-neuvosto hyväksyi strategian, jonka mukaan ympäristötavoitteet sisällytetään kaikkiin yhteisön toimintaperiaatteisiin ja toimintaan. Strategia vahvistettiin Wienissä kokoontuneen Eurooppa-neuvoston kokouksessa, jossa sisämarkkinaneuvostoa kehoitettiin pohtimaan, miten tavoitteiden sisällyttäminen yhteisön toimintaan voitaisiin toteuttaa kyseisellä alalla.

(3) Vuonna 1999 komissio antoi yhtenäismarkkinoita ja ympäristöä koskevan tiedonannon (KOM(1999) 263, 8.6.1999), jonka tarkoituksena on osaltaan saada ympäristö- ja yhtenäismarkkinapolitiikan toimintaperiaatteet tukemaan ja vahvistamaan toisiaan ja samalla kehittää niiden keskinäistä synergiaa. Tiedonannossa mainitaan erikseen tietyt yhtenäismarkkinapolitiikan alueet, jotka komissio pyrkii liittämään tiiviimmin ympäristöpolitiikkaan, sekä määrätään useita lisätoimenpiteitä, mm.

ympäristöasioita taloudellisessa raportoinnissa koskeva suositus. Suositus on myös suoraa jatkoa Accounting Advisory Forumin marraskuussa 1995 laatimalle työpaperille, joka koski ympäristökysymyksiä taloudellisessa raportoinnissa (asiakirja XV/6004/94).

(4) Selkeiden sääntöjen puute on osaltaan johtanut siihen, että sääntelyviranomaiset, sijoittajat, yritysanalyytikot, muut sidosryhmät ja suuri yleisö saattavat pitää yritysten julkistamia ympäristötietoja joko riittämättöminä tai epäluotettavina. Sijoittajat haluavat tietää, miten yritykset hoitavat ympäristöasioita. Sääntelyviranomaisille on tärkeää voida valvoa ympäristösäädösten soveltamista ja

siihen liittyviä kustannuksia. Tästä huolimatta yritykset julkistavat edelleenkin vain vähän vapaaehtoisia ympäristötietoja tilinpäätöksissään ja toimintakertomuksissaan, vaikka usein ilmeneekin, että yritysten ympäristömenot ovat kasvamassa ympäristönsuojelun ja puhdistus-laitteiden sekä jätteiden puhdistus- ja valvontajärjestelmien osalta varsinkin silloin, kun yritysten toimiala vaikuttaa ympäristöön merkittävästi.

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

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

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

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

(5) EYVL C 138, 17.5.1993, ohjelma sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna Euroopan parlamentin ja neuvoston päätöksellä N:o 2179/98/EY, 24.9.1998 (EYVL L 275, 10.10.1998). FI Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 13.6.2001 L 156/34

(5) Ilman ympäristönäkökohtia ja taloudellista raportointia koskevia yhtenäisiä viranomaisohjeita yritysten keskinäinen vertailu on vaikeaa. Silloinkin kun yritykset julkistavat ympäristötietoja, tietojen arvoa heikentää usein vakavasti se, ettei käytettävissä ole yhteistä hyväksyttyä julkistamismenettelyä, joka sisältäisi ympäristöasioiden käsittelyssä tarvittavat määritelmät ja käsitteet. Tietojen julkistamistapa vaihtelee suuresti eri yhtiöissä ja/tai eri raportointikausina sen sijaan, että ne esitettäisiin toimintakertomuksissa ja tilinpäätöksissä yhtenäisellä ja johdonmukaisella tavalla.

(6) Ympäristötietojen julkistamista yritysten tilinpäätöksissä rajoittavat usein niiden keräämisestä ja julkistamisesta aiheutuvat kustannukset sekä niiden mahdollinen arkaluonteisuus tai luottamuksellisuus. Näistä näkökohdista huolimatta ympäristötietojen julkistamista on tarpeen kannustaa. Tilinpäätöstietojen käyttäjät tarvitsevat tietoa siitä, miten ympäristöriskit ja -vastuut vaikuttavat yrityksen taloudelliseen asemaan, yrityksen suhtautumisesta ympäristöön sekä yrityksen ympäristönsuojelun tasosta sikäli kuin nämä seikat saattavat vaikuttaa yrityksen taloudelliseen tilaan.

(7) Vaikka Euroopan lainsäädännön taloudellista raportointia koskevat puitteet eivät nimenomaisesti liity ympäristöasioihin, niihin sovelletaan neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin yleisiä periaatteita ja säännöksiä (direktiivit 78/660/ETY ja 83/349/ETY).

(8) Komission tilinpäätösstrategia (1) vuodelta 1995 tähtää osaksi myös siihen, että laskentatoimen yhdenmukaistaminen Euroopassa yhdistettäisiin laajemmalla kansainvälisellä tasolla tapahtuvaan tilinpäätöskysymysten yhdenmukaistamiseen. Tämän vuoksi komissio tukee kansainvälisen IAS-komitean (International Accounting Standards Committee, IASC) työtä, jonka päämääränä on korkealaatuisten keskeisten kansainvälisten tilinpäätössuosituksen (IASjärjestelmän) kehittäminen. Komissio pyrkii määrätietoisesti säilyttämään Euroopan unionin taloudellisen raportoinnin puitteiden ja IAS-komitean kehittämien kansainvälisten tilinpäätössuosituksen keskinäisen johdonmukaisuuden.

(9) IAS-komitea on antanut useita kansainvälisiä tilinpäätössuosituksia, jotka sisältävät ympäristöasioihin olennaisesti liittyviä määräyksiä ja tilinpäätösperiaatteita. Suoraan tähän liittyviä ohjeita on kuitenkin erittäin vähän, eikä mikään kansainvälinen tilinpäätösnormi keskity yksinomaan ympäristöasioihin.

(10) Suositusta laadittaessa on pyritty tukemaan yhtenäismarkkinoihin liittyviä menetelmä-käytäntöjä sekä osaltaan varmistamaan, että tilinpäätöstietojen käyttäjät saavat mielekästä ja vertailukelpoista tietoa ympäristöasioista. Se tukee yhteisön ympäristönsuojelualoitteita. Komission mielipide on, että Euroopan unionissa on perusteltua edelleen helpottaa yritysten tilinpäätösten ja toimintakertomusten yhdenmukaistamista ympäristötietojen julkistamisen osalta. Yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa ilmoitettavien ympäristötietojen määrää, avoimuutta ja vertailukelpoisuutta on myös lisättävä. Kun otetaan huomioon ympäristöasioiden kasvava merkitys Euroopan unionissa, komissio pyrkii näiden tavoitteiden saavuttamiseksi selkeyttämään nykyisiä sääntöjä ja antamaan lisää erityisohjausta ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

(11) Suosituksessa todetaan, että erikseen julkistettavissa ympäristöraporteissa on vähitellen tapahtunut kehitystä, varsinkin jos niiden laatijoina ovat yritykset, joiden toimialalla on merkittävä ympäristövaikutus. Suosituksen tarkoituksena ei ole selvittää tämän suuntauksen syitä. Suosituksessa kuitenkin todetaan, että eri sidosryhmillä on erilaiset tietotarpeet tai että tiedot asetetaan eri tärkeysjärjestykseen. Erilliset ympäristöraportit täyttävät sidosryhmien tietotarpeet, jotka yritysten tilinpäätökset ja toimintakertomukset täyttävät vain osittain. Tavoitteena pitäisikin siksi olla erillisten ympäristöraporttien sekä tilinpäätösten ja toimintakertomusten laatiminen johdonmukaisemmiksi, yhtenäisemmiksi ja toisiinsa läheisemmin liittyviksi. Suosituksen tarkoituksena on edistää tätä tavoitetta varmistamalla, että tilinpäätöksiin ja toimintakertomuksiin sisällytetään ympäristötietoja siten, että ne täydentävät erillisiä ympäristöraporteja, jotka ovat tarkempia ja kattavampia.

(12) Asianmukaisten tietojen ilmoittamista pidetään avointa tiedonvälitystä keskeisesti helpottavana tekijänä. Tiedot katsotaan asianmukaisiksi, jos ne auttavat käyttäjiä ymmärtämään paremmin tilinpäätösasiakirjoja.

Tämän suosituksen tarkoituksena ei ole aiheuttaa kohtuuttoman työläitä velvoitteita tilinpäätösten laatijoille. Suosituksella pyritään antamaan kattavaa ohjausta tietojen ilmoittamisessa ja määrittelemään esitettävien ympäristötietojen vertailukelpoisuuden ja johdonmukaisuuden kannalta olennaiset tiedot. Tämä on erityisen tärkeää silloin, kun joko tuloslaskelmaan tai taseeseen merkityt ympäristömenot sekä ympäristösäännösten laiminlyönnin vuoksi

(1) Kirjanpidon yhdenmukaistaminen: kansainvälistä yhdenmukaistamista koskeva uusi strategia, komission tiedonanto, (KOM(95)508), 14.11.1995. FI Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 13.6.2001 L 156/35

langetetuista sakoista ja muista rangaistuksista ja ulkopuolisille maksetuista korvauksesta aiheutuneet menot ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa tämän suosituksen liitteessä olevan 4 jakson 6 kohdan mukaisesti.

Ympäristönsuojelun tasoon liittyvien asianmukaisten tietojen ilmoittamista toimintakertomuksessa, siltä osin kuin ne liittyvät olennaisesti raportoivan yhteisön taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai kehitykseen, käsitellään erityisesti tämän suosituksen liitteessä olevan 4 jakson 2 kohdassa.

(13) Jotta tietojen ilmoittamista koskevat suositukset olisivat tehokkaita, niitä on täydennettävä alan käsitteiden käyttökelpoisilla määritelmillä. Tämän tavoitteen toteuttamiseksi suositus sisältää määritelmiä käsittelevän jakson.

(14) Suosituksessa pyritään antamaan ohjeita neljännen ja seitsemännen direktiivin (direktiivit 78/660/ETY ja 83/349/ETY) säännösten soveltamisesta ympäristöasioihin. Tämän vuoksi annetaan suosituksia eräiden ympäristöasioiden käsittelystä tilinpäätöksessä, jotta tilinpäätösten laatijoita ohjattaisiin antamaan kuvaavampia tietoja.

Vaikka suosituksessa kannustetaan käyttämään määrättyjä ratkaisuja, sen tarkoitus ei ole estää tilinpäätösten laatijoita soveltamasta direktiiveissä sallittuja vaihtoehtoisia menettelyjä. Tämän vuoksi suosituksessa otetaan myös huomioon komission vuonna 1997 antama tulkitseva tiedonanto neljännen ja seitsemännen tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista (1) sekä Accounting Advisory Forumin marraskuussa 1995 laatima asiakirja ympäristökysymyksistä taloudellisessa raportoinnissa (asiakirja XV/6004/94).

(15) Suosituksen lähteinä käytetään useita ympäristöasioiden kannalta erityisen olennaisia IAS-komitean (International Accounting Standards Committee, IASC) kansainvälisiä tilinpäätössuosituksia. Tärkeimpiä ovat käyttöomaisuuden arvon alenemista koskeva IAS36, sekä varauksia, ehdollisia vastuita ja ehdollisia varoja koskeva IAS 37 sekä aineetonta omaisuutta koskeva IAS 38. Tämän suosituksen

määräykset aiotaan laatia yhdenmukaiseksi näiden kansainvälisten tilinpäätössuosittelujen kanssa, ellei toisin mainita.

(16) Suosituksen sisältöön vaikuttaa myös Yhdistyneiden kansakuntien työryhmän kansainvälisiä tilinpäätös- ja raportointistandardeja koskeva kannanotto, joka koskee ympäristömenoihin ja -vastuisiin liittyvää kirjanpitoa ja taloudellista raportointia (2).

(17) Kuten edellä 14-16 kohdassa on kuvattu, Euroopan yhteisössä ja kansainvälisellä tasolla on kehitetty suuntaviivoja ympäristönäkökohtien yhdistämiseksi taloudelliseen raportointiin. Suositus perustuu näihin suuntaviivoihin, ja samalla pyritään muodostamaan yhteisölle sopivat puitteet myöhempiä parannuksia varten. Komission näkemyksen mukaan suosituksen tavoitteiden saavuttaminen edellyttää jäsenvaltioiden toimia. Komissio kannustaa jäsenvaltioita toteuttamaan aiheelliset kansalliset toimenpiteet. Lisäksi on todennäköistä, että nykytilanteen parantamisen keinoja koskeva kansainvälinen keskustelu jatkuu edelleen,

SUOSITTAA SEURAAVAA:

Jäsenvaltiot

1) varmistavat, että neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin (direktiivit 78/660/ETY ja 83/349/ETY) soveltamisalaan kuuluvat yritykset soveltuvat tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten sekä toiminta-kertomusten ja konsolidoitujen toimintakertomusten laatimisessa tämän suosituksen laitteen määräyksiä tilikausina, jotka alkavat 12 kuukauden kuluessa tämän suosituksen päivämäärästä, ja kaikkina sen jälkeen alkavana tilikausina;

2) toteuttavat aiheelliset toimenpiteet tämän suosituksen toimeenpanon edistämiseksi;

3) ilmoittavat toimenpiteistään komissiolle.

Tehty Brysselissä 30 päivänä toukokuuta 2001.

Komission puolesta

Frederik BOLKESTEIN

Komission jäsen

(1) EYVL C 143, 21.1.1998. (2) ISAR - TD/B/COM.2/ISAR/3, 12. maaliskuuta 1998.

LIITE

1. SOVELTAMISALA

1. Suositus rajoittuu koskemaan tilinpäätöksissä ja konsolidoiduissa tilinpäätöksissä sekä toimintakertomuksissa ja konsolidoiduissa toimintakertomuksissa ilmoitettavia ympäristöasioihin liittyviä tietoja eikä käsittele erityistarkoituksiin laadittavia raportteja kuten ympäristöraportteja, lukuun ottamatta sellaisia tapauksia, joissa katsotaan asianmukaiseksi sovittaa vuosittaiset tilinpäätökset, toimintakertomukset ja erilliset ympäristöraportit toisiinsa niiden sisältämien tietojen yhdenmukaistamiseksi.

2. Suositus kattaa sellaisten ympäristömenojen, -vastuiden -riskien sekä näihin liittyvien varojen kirjaamista, laskentaa ja julkistamista koskevat vaatimukset, jotka syntyvät raportoivan yhteisön taloudelliseen asemaan ja tulokseen vaikuttavista tai todennäköisesti vaikuttavista liiketoimista ja tapahtumista.

3. Suosituksessa määritellään myös sellaiset ympäristötiedot, joiden ilmoittaminen tilinpäätöksissä ja konsolidoiduissa tilinpäätöksissä ja/tai toimintakertomuksissa ja konsolidoiduissa toimintakertomuksissa on asianmukaista siihen nähden, miten yritys suhtautuu ympäristöön ja millainen on yrityksen ympäristönsuojelun taso, siinä määrin kuin nämä seikat vaikuttavat yrityksen taloudelliseen asemaan.

Suositus koskee sekä yksittäisiä että konsolidoituja tilinpäätöksiä. Konsolidoiduissa tilinpäätöksissä ilmoitetut tiedot koskevat koko konsernia. Kirjaamista ja laskentaa koskevia vaatimuksia sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin konserniyrityksiin.

4. Suositus koskee kaikkia neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä ottaen kuitenkin huomioon poikkeukset, joita jäsenvaltiot saavat neljännen direktiivin 11 ja 27 artiklan nojalla soveltaa pieniin ja keskisuuriin yrityksiin.

5. Vaikka pankeille, muille rahoituslaitoksille ja vakuutusyrityksille asetetaan omat tilinpäätösvaatimukset erillisissä direktiiveissä (1), tämä suositus koskee myös pankkeja, muita rahoituslaitoksia ja vakuutusyrityksiä, sillä ympäristöasioiden taloudelliset näkökohdat ovat tämäläyppisissä yrityksissä samanlaiset.

2. MÄÄRITELMÄT

1. Tässä suosituksessa termi "ympäristö" tarkoittaa luonnollista fyysistä ympäristöä ja sisältää ilman, veden, maan, kasvit ja eläimet sekä fossiiliset polttoaineet, mineraalit ja muut uusiutumattomat luonnonvarat.

2. "Ympäristömenoja" voi aiheutua niistä toimista, joihin yritys (tai joku muu sen puolesta) ryhtyy torjuakseen, korjataakseen tai lieventääkseen toimintansa aiheuttamia ympäristövahinkoja. Näitä menoja aiheutuu muun muassa jätteen käsittelystä ja jätteen syntymisen ehkäisystä, maaperän ja pinta- ja pohjavesien suojelusta, ilmakehän ja ilmastonsuojelusta melun torjunnasta sekä biologisen monimuotoisuuden ja maisemien suojelusta. Ympäristömenoihin sisällytetään vain ne yksilöitävissä olevat lisäkustannukset, joilla pyritään pääasiassa torjumaan, korjaamaan tai lieventämään ympäristövahinkoja. Ympäristö-menoihin ei sisällytetä menoja, jotka vaikuttavat suotuisasti ympäristöön, mutta joilla pyritään pääasiassa edistämään muita tarpeita kuten yrityksen kannattavuutta, työturvallisuutta ja -terveyttä, yrityksen tuotteiden turvallista käyttöä tai tuotannon tehokkuutta. Mikäli ei ole mahdollista eritellä lisäkustannuksia muista kustannuksista sikäli kuin ne täyttävät edellä mainitut ehdot, eli niillä pyritään pääasiassa torjumaan, korjaamaan tai lieventämään ympäristövahinkoja.

3. Sakkojen, muiden ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvien seuraamusten ja aikaisemmasta ympäristön saastuttamisesta aiheutuneen vahingon tai vamman vuoksi maksettujen korvausten aiheuttamat kustannukset eivät sisälly tähän määritelmään, kuten tässä liitteessä olevan 4 jakson 6 kohdan f alakohdassa todetaan. Vaikka mainitut kustannukset liittyvätkin yrityksen toiminnan ympäristö-vaikutuksiin, niillä ei torjuta, lievennetä tai korjata ympäristövahinkoja.

4. Euroopan yhteisöjen tilastotoimisto (Eurostat) on laatinut useita ympäristömenoja koskevia yksityiskohtaisia määritelmiä, jotka sisältyvät yritystoiminnan rakennetilastoista 20 päivänä joulukuuta 1996 annetun neuvoston asetuksen (EY, Euratom) N:o 58/97 täytäntöönpano-asiakirjoihin (2). Nämä säännöllisesti tarkistettavat määritelmät ovat ympäristön-suojelumenojen tilastoraportointia koskevien vaatimusten perustana Euroopan unionissa. Tämän vuoksi suositellaan, että ilmoittaessaan tässä liitteessä olevassa 4 jaksossa käsiteltyjä ympäristömenoja yritykset käyttävät edellä 2 kohdan mukaista yleistä määritelmää ja ottavat huomioon myös mainitut yksityiskohtaiset määritelmät siinä määrin kuin ne ovat yhdenmukaiset tämän liitteen 3 jaksossa esitettyjen kirjaamis- ja laskentamääräysten kanssa.

(1) Neuvoston direktiivi 86/635/ETY, annettu 8 päivänä joulukuuta 1986, pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksistä ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä (EYVL L 372, 31.12.1986, s. 1-17); neuvoston direktiivi 91/674/ETY, annettu 19 päivänä joulukuuta 1991, vakuutusyritysten tilinpäätöksistä ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä (EYVL L 374, 31.12.1991, s. 7-31).

(2) EYVL L 14, 17.1.1997, s. 1. Ks. myös täytäntöönpanoa käsittelevä asiakirja ENV/96/10c.

Ympäristönsuojelutoimien luokittelujärjestelmässä (European Classification of Environmental Protection

Activities, CEPA) erotellaan seuraavat ympäristönsuojelun lohkot: jätehuolto, ilmakehän suojelu ja ilmasto, jätevesihuolto, maaperän ja pohjavesien suojelu, biologisen monimuotoisuuden ja maisemien suojelu sekä muut ympäristönsuojelutoimet.

3. KIRJAAMINEN JA LASKENTA

Ympäristövastuiden kirjaaminen

1. Vastuu kirjataan ympäristövastuuksi, jos on luultavaa, että aikaisemmista tapahtumista johtuvan, ympäristöön liittyvän olemassa olevan velvoitteen täyttäminen johtaa taloudelliseen menetykseen ja että velvoitteen täyttäminen voidaan mitata luotettavasti. Velvoitteiden laji on määriteltävä selvästi ja niitä voi olla kahdenlaisia:
 - lakiin tai sopimukseen perustuva: yritys on lain tai sopimuksen nojalla velvollinen estämään, lieventämään tai korjaamaan ympäristövahinkoja, tai
 - tulkintaan perustuva: tulkintaperusteinen velvoite perustuu yrityksen omaan toimintaan, kun yritys on sitoutunut estämään, lieventämään tai korjaamaan ympäristövahinkoja eikä saa harkintansa mukaan kiertää sitoumusta, koska se on toimintakäytäntöään tai aikeitaan koskevien julkisten lausuntojen perusteella tai vakiintuneella käytännöllä osoittanut ulkopuolisille ottavansa vastuun ympäristövahinkojen estämisestä, lieventämisestä tai korjaamisesta.
2. Yritykselle syntyy tulkintaperusteinen velvoite alan aikaisemman tai nykyisen käytännön vuoksi vain siinä määrin, kuin yrityksen johdolla ei ole valtaa kiertää sitoumustaan käytännössä. Velvoite syntyy vain, jos yritys on ottanut vastuun ympäristövahinkojen estämisestä, lieventämisestä tai korjaamisesta antamalla tätä nimenomaan koskevan julkisen lausunnon tai toimimalla aikaisemmin muodostuneen vakiintuneen käytännön mukaisesti.
3. Yritykseen mahdollisesti liittyviä tai yrityksen mahdollisesti aiheuttamia ympäristövahinkoja, joita yritys ei kuitenkaan ole sopimuksen, lain tai tulkinnan perusteella velvollinen korjaamaan niiden koko laajuudessa, ei kirjata ympäristövastuuna yrityksen tilinpäätökseen edellä 1 ja 2 kohdan mukaisesti. Tämä ei muuta jäljempänä 5 kohdassa kuvattujen vaatimusten soveltamista muihin ympäristövastuisiin.
4. Velvoite kirjataan ympäristövastuuksi, jos sen aiheuttamista kustannuksista voidaan tehdä luotettava arvio. Jos yrityksellä on taseen laatimispäivänä velvoite, jonka luonne on selvästi määritettävissä ja joka todennäköisesti merkitsee taloudellista menetystä mutta jonka määrä tai syntymisen ajankohta on epävarma, se merkitään varaukseksi edellyttäen, että velvoitteen määrä voidaan arvioida luotettavasti. Tämä menettely on neljännen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan (1) ja 31 artiklan 1 kohdan bb alakohdan mukainen. Ajankohdan tai määrän epävarmuus voi liittyä esimerkiksi puhdistus-tekniikan kehitykseen ja tarvittavan puhdistuksen laajuuteen ja luonteeseen. Niissä harvoissa tilanteissa, joissa kustannuksista ei voi laatia luotettavaa arviota, velvoitetta ei kirjata ympäristövastuuna. Se katsotaan silloin muuksi vastuuksi 26 kohdassa mainitulla tavalla.

Ehdolliset ympäristövastuut

5. Taseeseen ei kirjata ehdollisia vastuuta. Jos on olemassa mahdollisuus, että vahinko on korjattava tulevaisuudessa, mutta velvoite syntyy vasta kun epävarma mahdollisuus toteutuu, tällainen ehdollinen vastuu kuuluu ilmoittaa tilinpäätöksen liitetiedoissa. Jos on varsin epätodennäköistä, että yritykselle koituu ympäristömenoja tai ympäristömenot eivät ole merkittäviä, tällaista ehdollista vastuuta ei tarvitse ilmoittaa.

Vastuiden ja saatavien kuittaus toisiaan vastaan

6. Jos yritys odottaa, että kolmas osapuoli korvaa ympäristövastuuseen liittyvät menot kokonaan tai osittain, korvaus kirjataan vain, jos saatava on käytännöllisesti katsoen varma siinä tapauksessa, että yritys täyttää kyseisen velvoitteen.

7. Kolmannelta osapuolelta olevaa saatavaa ei pidä kuitata ympäristövastuuta vastaan. Se on merkittävä taseeseen erikseen vastaavana, korkeintaan yhtä suurena kuin sitä koskeva varaus. Se voidaan kuitata ympäristövastuuta vastaan ainoastaan silloin, kun yrityksellä on laillinen oikeus käyttää nettokirjausta ja se myös aikoo sitä käyttää. Jos nettokirjaus on tämän säännöksen nojalla asianmukainen menettely, vastuun koko määrä ja siitä saatava korvaus ilmoitetaan liitetiedoissa.
8. Asiaan liittyvän omaisuuden myynnistä saatavia odotettavissa olevia tuloja ei kuitata ympäristövastuuta vastaan, eikä niitä oteta huomioon varausta laskettaessa, vaikka myynti liittyisikin läheisesti varauksen perusteena olevaan tapahtumaan.
9. Yritys vastaa normaalisti koko ympäristövastuusta. Muussa tapauksessa ympäristövastuuna kirjataan vain yrityksen osuus vastuusta.

(1) Jos jäsenvaltiot ovat neljännen ja seitsemännen tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista vuonna 1998 annetun komission tulkitsevan tiedonannon 20 kohdan mukaisesti soveltaneet neljännen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua vaihtoehtoa, tätä sovelletaan myös ympäristömaksuihin.

Ympäristömenojen kirjaaminen

10. Ympäristömenot merkitään sen tilikauden kuluiksi, jolloin ne ovat syntyneet, ellei niitä voi kirjata vastaaviin jäljempänä olevan 12 kohdan mukaisesti.
11. Aikaisemmalla tilikaudella syntyneeseen vahinkoon liittyviä ympäristömenoja ei katsota aikaisemmalle tilikaudelle kohdistuvaksi kirjanpitovienniksi, vaan ne kirjataan kuluvan kauden kuluiksi eli sen kauden kuluiksi, jonka aikana ne ovat syntyneet.

Ympäristömenojen aktivointi

12. Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne ovat aiheutuneet vahinkojen estämisestä tai lieventämisestä tai luonnonvarojen säilyttämisestä, ja jos ne tuovat tulevaisuudessa taloudellista hyötyä ja täyttävät neljännen direktiivin 15 artiklan 2 kohdassa esitetyn ehdon.
13. Tulevien vahinkojen estämisestä tai lieventämisestä tai luonnonvarojen säilyttämisestä aiheutuneet ympäristömenot voidaan kirjata vastaaviin vain silloin, kun niitä aiotaan neljännen direktiivin 15 artiklan 2 kohdan mukaisesti käyttää jatkuvasti yrityksen toiminnassa ja kun ne lisäksi täyttävät toisen seuraavista vaatimuksista:
- a) menot liittyvät odotettavissa oleviin, yritykseen virtaaviin taloudellisiin etuihin, jotka lisäävät yrityksen muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta (yli alkuperäisten odotusarvojen); tai
 - b) menot lieventävät tai estävät yrityksen myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön saastumista.
14. Jos edellä olevien 12 ja 13 kohtien vastaaviin kirjaamista koskevia vaatimuksia ei ole täytetty, ympäristömenot merkitään tuloslaskelmaan todellisen määränsä suuruusina. Jos vaatimukset on täytetty, ympäristömenot aktivoidaan ja merkitään poistoina tuloslaskelmaan kuluvan ja tulevien tilikausien aikana järjestelmällisesti odotettavissa olevan taloudellisen käyttöiän mukaan.
15. Jos ympäristömenot eivät tuota tulevaisuudessa taloudellista hyötyä, niitä ei merkitä taseeseen vaan tuloslaskelmaan. Tällainen tilanne syntyy, jos ympäristömenot liittyvät aikaisempaan tai nykyiseen toimintaan ja ympäristön palauttamiseen saastumista edeltäneeseen tilaan (esim. jätteenkäsittely, nykyiseen toimintaan liittyvät puhdistuskulut, aikaisempina tilikausina syntyneiden vahinkojen puhdistus, ympäristöhallintomenot tai ympäristöauditoinnit).
16. Yritys voi ympäristösyistä hankkia esimerkiksi laitoksia ja koneita ja esimerkiksi ympäristölakien ja -määräysten noudattamiseksi tarvittavia teknisiä saastumisen estämiseen tai torjuntaan käytettäviä laitteita. Jos ne täyttävät edellä 12 ja 13 kohdassa mainitut vastaaviin kirjaamista koskevat vaatimukset,

ne on aktivoitava.

17. Joissakin tapauksissa ympäristömenoista itsestään ei ole odotettavissa taloudellista hyötyä, vaan hyöty saadaan pikemminkin jostain muusta yrityksen toiminnassa käytettävästä omaisuudesta. Jos vastaaviin kirjatut ympäristömenot liittyvät johonkin muuhun olemassa olevaan vastaavaan, ne kirjataan olennaisena osana kyseistä vastaavaa eikä erikseen.

18. Yrityksellä voi olla vastaavanlaisia oikeuksia tai eria, joiden hankinta liittyy yrityksen toiminnan ympäristövaikutukseen (esim. patentit, lisenssit, saastutusta koskevat luvat, päästöoikeudet). Jos ne on neljännen direktiivin 9 artiklan C kohdan I alakohdan 2.a alakohdan ja 10 artiklan C kohdan I alakohdan 2.a alakohdan mukaisesti hankittu vastikkeellisesti ja ne lisäksi täyttävät edellä 12 ja 13 kohdassa mainitut vastaaviin kirjaamista koskevat vaatimukset, ne on aktivoitava ja poistettava järjestelmällisesti arvioidun taloudellisen käyttöikänsä aikana. Muussa tapauksessa ne merkitään tuloslaskelmaan todellisen määränsä suuruisina.

Omaisuuksien arvonaleneminen

19. Ympäristössä tapahtuvat muutokset tai siihen liittyvät tekijät saattavat alentaa olemassa olevan käyttöomaisuuden arvoa esimerkiksi silloin, kun alue saastuu. Käyttöomaisuuteen tehdään arvonalennus, jos toimipaikan käytöstä saatava määrä on laskenut tasearvoaan pienemmäksi. Neljännen direktiivin 35 artiklan 1 kohdan c alakohdan bb alakohdan taustaa vasten tällainen tilanne katsotaan pysyväksi. Arvonalennuksen määrä kirjataan tuloslaskelmaan. Neljännen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukaisesti edellä 4 kohdassa määritellyjä ympäristövastuiden tai ympäristömaksujen vuoksi tehtyjä varauksia ei saa merkitä suoraan vastaaviin merkittyjen erien arvovähennyksiksi.

20. Jos ympäristömenot kirjataan yllä olevan 17 kohdan mukaisesti muun omaisuuden olennaisena osana, näin yhdistetyn omaisuuden takaisinsaatuus tarkastetaan kunkin taseen laatimispäivänä ja tarvittaessa sen kirjanpitoarvo vähennetään takaisinsaantiarvon suuruiseksi.

21. Jos käyttöomaisuuden kirjanpitoarvossa ennakoidaan ympäristösyistä johtuva taloudellinen menetys, taloudellisten etujen ennalleen palauttamisesta myöhemmin aiheutuvat kulut voidaan aktivoida siten, että näin laskettu kirjanpitoarvo on enintään se summa, joka omaisuuden takaisinsaannissa saataisiin.

Ympäristövastuiden laskenta

22. Vastuu kirjataan ympäristövastuiksi, jos sen kattamisesta johtuvista menoista voidaan tehdä luotettava arvio.

23. Vastuun määrä on paras taseen laatimispäivänä olemassa oleva, senhetkiseen tilanteeseen arvio kyseisen velvoitteen täyttämiseen liittyvistä menoista, kun otetaan huomioon tekniikan ja lainsäädännön odotettavissa oleva kehitys.

24. Määrä on arvio vastuun kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin vastuun perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite erääntyy maksettavaksi. Vastuun asteittainen lisääminen täysimääräiseksi yrityksen toiminnan aikana sallitaan neljännen direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa.

25. Ympäristövastuun määrän arvioinnissa sovelletaan seuraavia sääntöjä: jos vastuun määrälle on laskennan perusteella olemassa useita vaihtoehtoja, näistä otetaan huomioon yllä olevan 23 kohdan mukaisesti paras arvio. Niissä erittäin harvoissa tapauksissa, joissa vastuun määrä ei ole laskettavissa riittävän luotettavasti, vastuu katsotaan muuksi vastuuksi ja vastuun määrä ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Lisäksi on selvítettävä syyt, joiden vuoksi luotettavaa arviota ei voida tehdä.

26. Ympäristövastuun laskennassa otetaan huomioon seuraava:

- ympäristön korjauksesta aiheutuneet välittömät lisäkustannukset,
- korvaukset ja etuudet niille työntekijöille, joiden odotetaan käyttävän merkittävän osan ajastaan suoraan ympäristön korjaukseen,
- korjauksen jälkeistä seurantaan koskevat vaatimukset,
- tekniset parannukset, jos on luultavaa, että niille saadaan viranomaisten hyväksyntä.

Toimipaikan alueen kunnostukseen ja purkamiseen liittyviä menoja koskevat määräykset

27. Toimipaikan alueen kunnostukseen, kertyneiden sivutuotejätteiden poistamiseen, käyttöomaisuuden sulkemiseen tai poissiirtämiseen liittyvät menot, jotka yritys on velvollinen maksamaan, kirjataan edellä 1-4 kohdassa mainittujen vaatimusten mukaisesti. Jos nämä vaatimukset täyttyvät, kyseisiä menoja koskeva velvoite kirjataan ympäristövastuuksi.

28. Yllä olevan 24 kohdan mukaisesti toimipaikan alueen kunnostusta, poissiirtämistä tai sulkemista koskeva ympäristövastuu kirjataan sille päivämäärälle, jona yrityksen toiminta alkaa ja jona myös vastuu syntyy. Vastuun kirjaamista ei saa lykätä siihen asti, kunnes toiminta päättyy tai toimipaikka suljetaan. Vastuuta kirjattaessa arvioidut menot sisällytetään vastuuseen liittyvän purettavan ja poissiirrettävän omaisuuden arvoon. Nämä aktivoidut menot merkitään sen jälkeen poistoiksi osana kyseisen omaisuuserän poistokelpoista määrää. Toiminnan aikana voi syntyä lisävahinkoja, jolloin yritykselle syntyy korjausvelvollisuus.

29. Jos alueen kunnostuksen ja purkamisen menot liittyvät pitkäaikaisiin toimintoihin, niihin sovelletaan kansainvälisen tilinpäätössuosituksen (IAS37 14 kohta) mukaisesti ensisijaisesti edellä 28 kohdassa mainittua kirjanpitomenetelmää. Tämä kirjanpitomenetelmä tai sen vaihtoehtona oleva menojen esittäminen varauksen kertymänä ovat sallittuja neljännen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan nojalla. Yritys voi kirjata käytöstä poistamisesta aiheutuvat pitkäaikaismenot toimintaan liittyvän ajanjakson aikana. Osa näistä kustannuksista kirjataan kullakin tilikaudella kuluksi ja jäännös esitetään erillisenä vastuuna.

Pitkäaikaisten ympäristövastuiden diskonttaus

30. Ellei ympäristövastuita makseta lähitulevaisuudessa, niiden laskenta nykyarvon mukaan (eli diskonttaus) on sallittua mutta ei välttämätöntä (1), jos velvoite ja sen maksujen määrä ja ajankohta ovat kiinteät tai luotettavasti laskettavissa. Myös laskentahetken arvon käyttäminen (kustannukset arvioitu ilman diskonttausta) on sallittu. Jos kuitenkin rahan aika-arvolla on olennainen vaikutus, ympäristövastuut on tarkoituksenmukaisempaa laskea nykyarvon mukaan.

31. Tilinpäätöksessä käytetty menetelmä olisi ilmoitettava liitetiedoissa. Odotettavissa olevien menojen on perustuttava saastuneen alueen puhdistus- ja/tai korjaussuunnitelmaan. Maksujen määrän ja ajankohdan on perustuttava objektiivisiin ja todennettaviin tietoihin.

32. Diskonttaamattomat arvioidut kassavirrat koskevat eräpäivinä maksettavia summia (arvioitu inflaatio huomioidaan), ja ne lasketaan nimenomaan puhdistus- ja/tai korjaussuunnitelman perusteella siten, että asiaa tunteva henkilö voi tarkistaa niiden laskennan ja vahvistaa kassavirtojen arvioidut määrät.

(1) Kansainvälisessä tilinpäätössuosituksessa (IAS37, 45 kohta) vaaditaan diskonttausta, mikäli rahan aika-arvo on olennainen tekijä.

33. Jos yritys käyttää ympäristövastuidensa laskennassa diskonttausta, tätä on sovellettava johdonmukaisesti. Myös kaikki diskonttauksen perusteella laskettavaan vastuuseen tai sen osaan liittyvät vastaavat diskontataan. Jos vastuut lasketaan diskonttaamalla, omaisuuseristä syntyvät saatavat on lisäksi määritettävä diskontattujen kassavirtojen perusteella.

34. Nykyarvoon perustuva laskenta edellyttää diskonttokoron määrittämistä sekä tietoa tekijöistä, jotka saattavat vaikuttaa laskennassa tarvittavaan arvioitujen kassavirtojen ajankohtaan ja määrään. Lisäksi vastuun määrää tarkistetaan vuosittain ja sitä muutetaan, jos oletuksissa tapahtuu muutoksia.

4. TIETOJEN JULKISTAMINEN

1. Ympäristöasiat ilmoitetaan siltä osin kuin ne liittyvät olennaisesti raportoivan yhteisön taloudelliseen

tulokseen tai asemaan. Tiedot on erän mukaan ilmoitettava toimintakertomuksessa ja konsolidoidussa toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen ja konsolidoidun tilinpäätöksen liitetiedoissa. Jäljempänä 2, 5 ja 6 kohdassa käsitellään eriä koskevien tietojen ilmoittamista toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa ja 3 ja 4 kohdassa käsitellään erien esittämistä taseessa.

Toimintakertomuksessa ja konsolidoidussa toimintakertomuksessa ilmoitettavat tiedot

2. Kun ympäristökysymykset liittyvät olennaisesti yrityksen taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai yrityksen kehitykseen, neljännen direktiivin 46 artiklan 1 ja 2 kohdan ja seitsemännen direktiivin 36 artiklan 1 ja 2 kohdan yhtiöiden toimintakertomusten ja konsolidoitujen toimintakertomusten sisältöä koskevien säännösten perusteella toimintakertomuksen pitäisi sisältää kuvaus näistä ympäristöasioista ja niitä koskevat yrityksen toimenpiteet. Näiden tietojen on annettava oikea ja riittävä kuva ympäristökysymyksistä, joilla voi olla välitön vaikutus yrityksen liiketoimintaan ja taloudellisen aseman kehitykseen. Tämän vuoksi seuraavia tietoja suositetaan ilmoitettaviksi:

- a) Yrityksen omaksumat toimintaperiaatteet ja ohjelmat ympäristönsuojelutoimenpiteiden ja etenkin saastumisen torjunnan suhteen. Toimintakertomuksen käyttäjien täytyy voida varmistua siitä, onko ympäristönsuojelu olennainen osa yrityksen periaatteita ja toimintaa. Tarvittaessa yritys voi ilmoittaa ympäristön-suojelujärjestelmän käyttöönotosta ja siihen liittyvien standardien ja sertifikaattien noudattamisesta.
 - b) Ympäristönsuojelun keskeisillä alueilla tehdyt parannukset. Nämä tiedot ovat erityisen hyödyllisiä, jos ne kuvaavat objektiivisesti ja avoimesti yrityksen tulosta tietyn määrällisen tavoitteen osalta (esim. päästöt viiden viime vuoden aikana) sekä ilmenneiden merkittävien suorituserojen mahdollisia syitä.
 - c) Nykyisestä lainsäädännöstä johtuvien tai tulevien säännösten, jotka on jo suurelta osin annettu, edellyttämien ympäristönsuojelutoimenpiteiden tähänastinen tai käynnissä oleva toteuttaminen.
 - d) Yrityksen liiketoiminnan luonteeseen ja kokoon sekä yrityksen kannalta olennaisiin ympäristöasioihin nähden asianmukaiset tiedot ympäristönsuojelun tasosta yrityksessä: esim. energiankulutuksesta, materiaalien kulutuksesta, vedenkulutuksesta, päästöistä ja jätteenkäsittelystä. Tällaiset tiedot voidaan kätevästi selvittää kvantitatiivisten ekotehokkuusindikaattorien avulla, ja niitä voidaan tarvittaessa tarkentaa liiketoiminta-segmentin mukaan. Ilmoitettaviin tietoihin on erityisen tärkeää sisällyttää kvantitatiivista tietoa, jossa esitetään raportointikauden aikaiset päästöt sekä energian, veden ja materiaalien kulutus (1)absoluuttisina arvoina sekä edellisen kauden vertailutiedot. Luvut ilmaistaan mieluummin fyysisinä mittayksiköinä kuin rahamäärinä; lisäksi rahamääräiset summat voidaan esittää suhteessa taseessa tai tuloslaskelmassa ilmoitettuihin eriin, jolloin niiden suhteellinen merkitys ja kehitys on helpompi käsitellä.
 - e) Jos yritys julkistaa erillisen ympäristöraportin, joka sisältää yksityiskohtaisempaa kvantitatiivista tai kvalitatiivista lisätietoa ympäristöstä, raportti on mainittava toimintakertomuksessa. Jos ympäristökertomukseen sisältyvät d kohdassa mainitut tiedot, toimintakertomukseen voidaan sisällyttää yhteenveto ympäristöasioiden kuvauksesta ja maininta siitä, että yksityiskohtaisemmat tiedot on esitetty ympäristöraportissa. Erillisen ympäristöraportin sisältämien tietojen on oltava yhtäpitävät kaikkien niihin liittyvien toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa. Lisäksi toimintakertomuksessa on ilmoitettava, onko ympäristöraportti ulkopuolisten tarkastama. Toimintakertomuksen käyttäjien on tärkeää tietää, sisältääkö ympäristöraportti objektiivista, ulkopuolisten tarkastettavissa olevaa tietoa.
- (1) Euroopan komissio on mukana Maailman elinkeinoelämän kestävä kehityksen neuvoston kehittämässä "Ekotehokkuusindikaattorit ja ekotehokkuuden raportointi" -hankkeessa. Hanke tähtää standardoitujen ekotehokkuusindikaattorien kehittämiseen, jolloin ns. perusindikaattorien on tarkoitus olla kaikkien yritysten kannalta olennaisia.

Raportoivan yhteisön toimialan ja sen rajojen pitää olla samat sekä toimintakertomuksessa että erillisessä

ympäristöraportissa. Muussa tapauksessa ne on selvästi ilmoitettava ympäristöraportissa, jotta voidaan todeta, missä määrin raportti vastaa toimintakertomuksen laatintua yhteisöä. Lisäksi erillisen ympäristöraportin raportointiajankohdan ja -kauden pitää olla samat kuin toimintakertomuksessa.

Taseessa ilmoitettavat tiedot

3. Varaukset on ilmoitettava taseen kohdassa "Muut varaukset". Neljännen direktiivin 4 artiklan mukaisesti 9, 10 ja 23-26 artiklassa kuvattujen erien tarkempi jaottelu taseen ja tuloslaskelman kaavaa varten on sallittu edellyttäen, että kaavoja noudatetaan. Jäsenvaltiot saattavat vaatia tällaista jaottelua.

4. Olennaiset ympäristövastuut on tarkoituksenmukaisempaa esittää erikseen taseessa. Muussa tapauksessa ne ilmoitetaan erikseen tilinpäätöksen liitetiedoissa neljännen direktiivin 42 artiklan ja seitsemännen direktiivin 29 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

Tilinpäätöksen ja konsolidoidun tilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitettavat tiedot

5. Liitetiedoissa ilmoitetaan neljännen ja seitsemännen direktiivin säännösten mukaisesti seuraavat seikat:

a) kuvaus ympäristöasioissa sovellettavista arvostusmenetelmistä ja poistojen laskemisessa käytetyistä menetelmistä osana neljännen direktiivin 43 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan ja seitsemännen direktiivin 34 artiklan 1 kohdan vaatimia tietoja;

b) tuloslaskelmaan kirjatut satunnaiset ympäristömenot neljännen direktiivin 29 artiklan sekä seitsemännen direktiivin 17 artiklan mukaisesti;

c) "muut varaukset" -kohtaan sisällytettävien erien ilmoittaminen ja erittely edellä olevan 4 kohdan mukaisesti, ellei niitä ilmoiteta taseessa;

d) neljännen direktiivin 43 artiklan 1 kohdan 7 alakohdassa ja seitsemännen direktiivin 34 artiklan 7 kohdassa tarkoitettujen ehdollisten ympäristövastuun ja riittävän tarkka selvitys näiden lajeista. Ellei ympäristövastuun määrää voi merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi arvioida, tämä ilmoitetaan perusteluineen liitetiedoissa, ja lisäksi ilmoitetaan mahdollisuuksien mukaan eri laskentatapojen tuottamat tulokset.

6. Neljännen ja seitsemännen direktiivin vaatimusten lisäksi liitetiedoissa olisi ilmoitettava seuraavat seikat:

a) Kunkin olennaisen ympäristövastuun lajin kuvaus sekä maininta velvoitteen täyttämisen ajankohdasta ja ehdoista. Selvitys tapahtuneesta vahingosta, sen korjaamista edellyttävät lait tai määräykset sekä meneillään olevat tai ehdotetut kunnostus- tai torjuntatoimenpiteet. Mikäli erien luonne ja ehdot ovat riittävän samankaltaisia, tiedot voidaan antaa kootussa muodossa. Jos kustannusten määrän arviointi perustuu useisiin määriin, esitetään selvitys arvion laatimisesta sekä odotettavissa olevista sellaisista lainsäädännöllisistä tai teknisistä muutoksista, jotka vaikuttavat mainittuihin määriin.

b) Jos on käytetty nykyarvomenetelmää ja diskonttauksella on olennainen vaikutus, ilmoitetaan vastuun diskonttaamaton määrä ja käytetty diskonttokorko.

c) Alueen saneeraamiseen, käytöstä poistamiseen ja purkamiseen liittyviä pitkävaikutteisia menoja ilmoitettaessa mainitaan käytetty kirjanpito-menetelmä. Jos yritys käyttää kirjanpidossaan 3 jakson 29 kohdan mukaisesti asteittain kertyvää varausta, on ilmoitettava kaikkien tällaisten pitkävaikutteisten menojen edellyttämä varauksen kokonaismäärä. Lisäksi on otettava huomioon jäljempänä olevan 6 kohdan d ja e alakohdat tuloslaskelmaan ja taseeseen merkittyjen ympäristömenojen ilmoittamisen osalta.

d) Tuloslaskelmaan kirjattujen ympäristömenojen määrä ja niiden laskuperusta. Tarvittaessa jaotellaan yrityksen ympäristömenoiksi katsomat erät yrityksen liiketoiminnan luonteeseen ja kokoon sekä yrityksen kannalta olennaisiin ympäristöasioihin nähden asianmukaisella tavalla. Edellä 2 jakson 4 kohdassa tarkoitettujen ympäristölohkoittaiset menot eritellään siinä määrin kuin on mahdollista ja asianmukaista.

- e) Raportointikaudella aktivoitujen ympäristömenojen määrä, jos se voidaan luotettavasti arvioida. Lisäksi ilmoitetaan tarvittaessa, kuinka suuri osa kustannuksista liittyy saasteiden hävittämiseen niiden syntymisen jälkeen ja mikä on saastumisen vähentämiseen tähtäävän laitoksen tai tuotantoprosessin muuntamisen aiheuttamien kustannusten osuus (eli mikä on saasteiden torjuntaan liittyvän teknologian tai käytänteiden osuus). Edellä 2 jakson 4 kohdassa tarkoitetut ympäristölohkoittaiset menot eritellään siinä määrin kuin on mahdollista ja asianmukaista.
- f) Sakoista ja muista ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvista seuraamuksista aiheutuneet merkittävät menot sekä aikaisemman ympäristön saastumisen vuoksi ulkopuolisille maksettujen vahingonkorvausten aiheuttamat merkittävät menot on ilmoitettava erikseen, ellei niitä ole erikseen ilmoitettu satunnaisten erien kohdalla. Vaikka kyseiset menot liittyvät yrityksen ympäristövaikutuksiin, ne eivät estä, lievennä tai korjaa ympäristövahinkoja, minkä vuoksi ne on tarkoituksenmukaista ilmoittaa erillään ympäristömenoista.
- g) Yrityksen saamien tai sen saatavilla olevien ympäristönsuojeluun liittyvien valtion kannustimien määrä. Kunkin erän ehdot tai keskenään samankaltaisten erien ehtojen yhteenveto. Lisäksi ilmoitetaan käytetty kirjanpito menetelmä.

Liite 2 Ympäristöasioiden kirjaamisen, laskennan ja esittämisen kannalta keskeiset kansainvälisten tilinpäätösstandardien säännökset

Komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä sisältää IFRS-tilinpäätösstandareihin perustuvia ratkaisuja, jotka eivät koske Suomen kirjanpitolakia soveltavia kirjanpitovelvollisia. Liitteessä 2 on esitetty keskeiset kohdat komission suosituksen pohjana olevista IFRS-tilinpäätösstandardeista 1.1.2005 tilanteen mukaisesti.

IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen

Tilinpäätöksen tarkoitus

IAS 1 kappale 5

Tilinpäätös on yhteisön taloudellista asemaa ja sen suorittamia liiketoimia kuvaava jäsentynyt, rahamääräinen esitys. Yleistä tarkoitusta varten laaditun tilinpäätöksen tavoitteena on tuottaa yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista informaatiota, joka on hyödyllistä laajalle käyttäjäkunnalle taloudellisessa päätöksenteossa. Tilinpäätös osoittaa myös, miten tuloksellisesti johto on hoitanut haltuunsa uskottuja resursseja. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tilinpäätös sisältää informaatiota yhteisön:

- a) varoista;
- b) veloista;
- c) omasta pääomasta;
- d) tuotoista ja kuluista, voitot ja tappiot mukaan lukien; sekä
- e) rahavirroista.

Tämä informaatio yhdessä liitetietoihin sisältyvän muun informaation kanssa auttaa käyttäjiä ennakoimaan yhteisön vastaisia rahavirtoja ja erityisesti rahavirtojen kertymisen ajankohtaa ja varmuutta.

IAS 1 kappale 10

Monet yhteisöt esittävät tilinpäätöksen lisäksi erilaisia raportteja, esimerkiksi ympäristöraportin ja jalostusarvolaskelman, erityisesti toimialoilla, joilla ympäristöasiat ovat merkittäviä, ja kun henkilöstöä pidetään tilinpäätöksen tärkeänä käyttäjäryhmänä. Tilinpäätöksen lisäksi esitettävät raportit ja laskelmat eivät kuulu IFRS-standardien soveltamisalaan.

Oikean kuvan antaminen ja IAS-standardien noudattaminen

IAS 1 kappale 13

Tilinpäätöksen on annettava oikea kuva yhteisön taloudellisesta asemasta, taloudellisesta tuloksesta ja rahavirroista. Oikean kuvan antaminen edellyttää, että liiketoimien, muiden tapahtumien ja olosuhteiden vaikutukset esitetään

todenmukaisesti ja *yleisissä perusteissa* annettujen varojen, velkojen, tuottojen ja kulujen määritelmien ja kirjaamiskriteerien mukaisesti. IFRS-standardien noudattamisen ja lisätietojen antamisen tarvittaessa oletetaan johtavan oikean kuvan antavaan tilinpäätökseen.

IAS 1 kappale 15 c)

Oikean kuvan antaminen edellyttää lisätietojen antamista silloin, kun IFRS -standardien edellyttämät tiedot eivät ole riittäviä, jotta käyttäjät pystyisivät ymmärtämään, miten tietyt liiketoimet ja muut tapahtumat ovat vaikuttaneet yhteisön taloudelliseen asemaan ja taloudelliseen tulokseen.

Olennaisuus ja erien yhdistäminen

IAS 1 kappale 29

Kaikki olennaiset samankaltaisten erien muodostamat ryhmät on esitettävä tilinpäätöksessä erillisinä. Luonteeltaan tai tarkoitukseltaan toisistaan poikkeavat erät on esitettävä erillisinä, elleivät ne ole epäolennaisia.

IAS 1 kappale 30

Tilinpäätös syntyy suuren tapahtumamäärän käsittelyn tuloksena siten, että liiketoimet ja muut tapahtumat järjestetään luonteensa tai tarkoituksensa mukaisiin ryhmiin. Yhdistämis- ja luokitteluprosessin viimeisenä vaiheena esitetään tiivistettyä ja luokiteltua tietoa, joka muodostaa taseessa, tuloslaskelmassa, oman pääoman muutoksia osoittavassa laskelmassa ja rahavirtalaskelmassa taikka liitetiedoissa esitettäviä eriä. Jos erä ei ole olennainen yksinään, se yhdistetään toisiin tilinpäätöslaskelmien tai liitetietojen eriin. Erä, joka ei ole niin olennainen, että se esitettäisiin erillisenä tilinpäätöslaskelmissa, voi kuitenkin olla riittävän olennainen esitettäväksi erillisenä liitetiedoissa.

IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden kirjaaminen

IAS 16 kappale 7

Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno merkitään taseeseen varoiksi siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

- (a) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja
- (b) hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

IAS 16 kappale 11

Aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä saatetaan hankkia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta yhteisö pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan. Tällaiset aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska yhteisö voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä hyödykkeistä suuremman taloudellisen hyödyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu. Esimerkiksi kemian teollisuutta harjoittava yhteisö saattaa asentaa uusia kemikaalien käsittelyprosesseja noudattaakseen vaarallisten kemikaalien tuotantoa ja varastointia koskevia ympäristönsuojeluvaatimuksia; tähän liittyvät tehtaan parannustyöt merkitään taseeseen varoiksi, koska yhteisö ei pysty valmistamaan eikä myymään kemikaaleja ilman niitä. Tällaisen hyödykkeen ja siihen liittyvien hyödykkeiden kirjanpitoarvot tarkistetaan kuitenkin arvonalentumisen varalta IAS 36:n *Omaisuserien arvonalentuminen* mukaisesti.

Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen alkuperäinen arvostaminen Hankintamenon koostumus

IAS 16 kappale 16

Aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää:

- (a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset.
- (b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla.
- (c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tietyinä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihtomaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana.

IAS 16 kappale 17

Välittömiä menoja ovat esimerkiksi:

- (a) työsuhde-etuuksista aiheutuvat menot (määritelty IAS 19:ssä *Työsuhde-etuudet*), jotka välittömästi johtuvat aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen valmistamisesta tai hankinnasta;
- (b) sijaintipaikan pohjatöistä aiheutuvat menot;
- (c) toimitus- ja käsittelymenot;
- (d) asentamisesta ja kokoamisesta aiheutuvat menot;
- (e) menot, jotka syntyvät testattaessa toimiiko hyödyke asianmukaisesti; näistä vähennetään nettotulot niiden tuotteiden myynnistä, jotka on valmistettu sinä aikana, kun hyödykettä on oltu saattamassa kyseiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon (kuten laitteistoa testattaessa valmistetut näytteet); ja
- (f) asiantuntijapalkkiot.

IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen

Sellaisen omaisuuserän tunnistaminen, jonka arvo saattaa olla alentunut

IAS 36 kappale 9

Yhteisön tulee arvioida jokaisena tilinpäätöspäivänä, onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut. Mikäli tällaisia viitteitä on olemassa, yhteisön tulee arvioida omaisuuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä.

IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat

Kirjaaminen

Varaukset

IAS 37 kappale 14

Varaus merkitään taseeseen, kun :

- a) yhteisöllä on aikaisemman tapahtuman seurauksena olemassa oleva velvoite (oikeudellinen tai tosiasiallinen);
- b) on todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen edellyttää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä; ja
- c) velvoitteen määrä on arvioitavissa luotettavasti.

Mikäli nämä ehdot eivät täyty, varausta ei merkitä taseeseen.

Olemassa oleva velvoite

IAS 37 kappale 15

Vain harvoin ei ole selvää, onko yhteisölle syntynyt olemassa oleva velvoite. Tällöin katsotaan, että aikaisempi tapahtuma aiheuttaa olemassa olevan velvoitteen, jos kaikki käytettävissä olevat tiedot huomioon ottaen on todennäköisempää, että yhteisöllä on tilinpäätöspäivänä olemassa oleva velvoite kuin että velvoitetta ei ole.

Aikaisempi tapahtuma

IAS 37 kappale 17

Aikaisempaa tapahtumaa, joka johtaa olemassa olevan velvoitteen syntymiseen kutsutaan velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi. Jotta tapahtuma olisi velvoitteen synnyttävä tapahtuma, on välttämätöntä, että yhteisöllä ei ole muuta realistista vaihtoehtoa kuin tapahtuman synnyttämän velvoitteen täyttäminen. Näin on vain:

- a) jos velvoitteen täyttäminen on oikeudellisesti toimeenpantavissa; tai
- b) tosiasiallisen velvoitteen ollessa kysymyksessä, jos tapahtuma (joka saattaa olla yhteisön oma toimenpide) antaa toisille osapuolille riittävän perusteen odottaa, että yhteisö tulee täyttämään velvoitteensa.

IAS 37 kappale 18

Tilinpäätös esittää yhteisön taloudellisen tilanteen tilikauden päättyessä eikä sen mahdollista tilannetta tulevaisuudessa. Sen vuoksi taseeseen ei merkitä varausta vastaisesta toiminnasta aiheutuvia menoja varten. Yhteisön taseeseen merkitään vain ne velat, jotka ovat olemassa tilinpäätöspäivänä.

IAS 37 kappale 19

Varauksena merkitään taseeseen vain ne velvoitteet, jotka johtuvat aikaisemmista tapahtumista ja jotka ovat olemassa riippumatta yhteisön tulevista toimista (ts. sen liiketoiminnan harjoittamisesta tulevaisuudessa). Esimerkkejä tällaisista velvoitteista ovat rangaistusseuraamukset tai lainvastaisen ympäristövahingon korjaamisesta johtuvat menot, joiden molempien suorittaminen saattaa johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois yhteisöstä riippumatta yhteisön omista tulevista toimista. Samoin yhteisö kirjaa varauksen öljysäiliön tai ydinvoimalan purkamisesta johtuvia menoja varten siltä osin kuin yhteisö on velvollinen korjaamaan jo aiheutetut vahingot. Toisaalta yhteisöllä saattaa olla markkinoilta tulevien paineiden tai oikeudellisten vaatimusten vuoksi aikomus tai tarve toteuttaa menoja toimiakseen tietyllä tavalla tulevaisuudessa (esimerkiksi asentamalla savusuodattimet tietyntyyppiseen tehtaaseen). Koska yhteisö voi välttää vastaiset menot omilla vastaisilla toimenpiteillään, esimerkiksi muuttamalla toimintatapaansa, sillä ei ole tosiasiallista velvoitetta tätä vastaista menoa koskien, eikä varausta tehdä.

IAS 37 kappale 20

Velvoite edellyttää aina toista osapuolta, jota kohtaan kyseinen velvoite on olemassa. Ei ole kuitenkaan välttämätöntä pystyä nimeämään sitä osapuolta, jota kohtaan yhteisöllä on velvoite – velvoitehan voi olla myös suurta yleisöä kohtaan. Koska velvoite käsittää aina sitoumuksen toista osapuolta kohtaan, tästä seuraa, että toimivan johdon tai hallituksen päätös ei synnytä tosiasiallista velvoitetta tilinpäätöspäivänä, ellei päätöksestä ole ennen tilinpäätöspäivää tiedotettu niille, joihin se vaikuttaa, riittävän yksityiskohtaisella tavalla, jotta he saavat riittävän perusteen odottaa, että yhteisö tulee täyttämään velvollisuutensa.

IAS 37 kappale 21

Tapahtuma, joka ei synnytä velvoitetta välittömästi, saattaa synnyttää sen myöhempanä ajankohtana lainmuutoksista johtuen tai koska jokin yhteisön oma toimenpide (esimerkiksi yksityiskohtainen julkinen tiedote) synnyttää tosiasiallisen velvoitteen. Esimerkiksi kun on aiheutunut ympäristövahinko, yhteisöllä ei mahdollisesti ole velvollisuutta korjata sen vaikutuksia. Vahingon aiheuttaminen saattaa kuitenkin muuttua velvoitteen synnyttäväksi tapahtumaksi, kun uusi laki vaatii jo syntyneen vahingon korjaamista tai kun yhteisö hyväksyy korjaamisvelvollisuutensa julkisesti tavalla, joka synnyttää tosiasiallisen velvoitteen.

IAS 37 kappale 22

Kun esitetyn uuden lain yksityiskohtia ei ole vielä lyöty lukkoon, velvoite syntyy vain silloin, kun on käytännössä varmaa, että lainsäädäntö toteutuu esityksen mukaisena. Tässä standardissa tällaista velvoitetta käsitellään oikeudellisena velvoitteena. Lainsäädäntöolosuhteisiin liittyvistä eroista johtuen ei ole mahdollista määritellä

tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka tekisi lain säätämisestä käytännössä varman. On usein mahdotonta olla käytännössä varma lain säätämisestä ennen kuin se on tosiasiallisesti annettu.

Taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen todennäköinen siirtyminen pois yrityksestä

IAS 37 kappale 23

Jotta velka olisi merkittävässä taseeseen, on sen lisäksi, että yhteisöllä on olemassa oleva velvoite, myös oltava todennäköistä, että yhteisöstä siirtyy pois taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja velvoitteen täyttämiseksi. Tässä standardissa voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä tai jotain muuta tapahtumaa pidetään todennäköisenä, jos tapahtuman toteutuminen on todennäköisempää kuin sen toteutumatta jääminen, ts. jos todennäköisyys sille, että tapahtuma toteutuu on suurempi kuin sille, että se ei toteudu. Jos velvoitteen olemassaolo ei ole todennäköistä, tilinpäätöksessä ilmoitetaan ehdollinen velka liitetietona, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen poistuminen yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä.

Luotettava arvio velvoitteesta

IAS 37 kappale 25

Arvioiden käyttäminen on olennainen osa tilinpäätöksen laatimista, eikä se vie pohjaa tilinpäätöksen luotettavuudelta. Tämä pätee erityisesti varauksiin, jotka ovat luonteeltaan epävarmempia kuin useimmat muut tase-erät. Äärimmäisen harvoja tapauksia lukuun ottamatta yhteisö pystyy määrittämään mahdollisten tulevien vaihteluvälin ja voi näin ollen tehdä arvion, joka on riittävän luotettava käytettäväksi varauksen kirjaamiseen.

IAS 37 kappale 26

Siinä äärimmäisen poikkeuksellisessa tapauksessa, ettei luotettavaa arviota ole tehtävissä, on olemassa velka, joka ei ole merkittävässä taseeseen. Kyseinen velka ilmoitetaan liitetietona tilinpäätöksessä ehdollisena velkana.

Ehdolliset velat

IAS 37 kappale 28

Yhteisön ei pidä merkitä ehdollista velkaa taseeseen.

IAS 37 kappale 28

Ehdollinen velka ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 86 mukaisella tavalla, jollei taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä.

Ehdolliset varat

IAS 37 kappale 32

Ehdolliset varat johtuvat suunnitelmattomista tai muista odottamattomista tapahtumista, joiden perusteella tulee mahdolliseksi, että yhteisön hyväksi koituu taloudellista hyötyä. Esimerkkinä on vaade, jota yritys ajaa sellaisten oikeudenkäyntien avulla, joiden lopputulos on epävarma.

IAS 37 kappale 33

Ehdollisia varoja ei merkitä tilinpäätökseen, koska tämä saattaisi johtaa sellaisten tuottojen kirjaamiseen, jotka eivät ehkä koskaan realisoidu. Jos tuoton realisoituminen kuitenkin on käytännössä varmaa, siihen liittyvä omaisuuserä ei ole ehdollinen omaisuuserä, ja sen merkitseminen taseen on perusteltua.

IAS 37 kappale 34

Ehdollinen omaisuuserä ilmoitetaan tilinpäätöksessä liitetietona kappaleen 89 mukaisella tavalla, jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä.

Arvostaminen**IAS 37 kappale 36**

Varauksena kirjattavan määrän on vastattava parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä.

Riskit ja epävarmuustekijät**IAS 37 kappale 42**

Riskit ja epävarmuustekijät, joita moniin tapahtumiin ja olosuhteisiin väistämättä liittyy, otetaan huomioon tehtäessä parasta arviota varauksen määrästä.

Vastaiset tapahtumat**IAS 37 kappale 48**

Vastaiset tapahtumat, jotka saattavat vaikuttaa velvoitteen täyttämisen edellyttämään rahamäärään, otetaan huomioon varauksen määrässä, jos niiden toteutumisesta on riittävän objektiivista näyttöä.

IAS 37 kappale 49

Odotettavissa olevat vastaiset tapahtumat saattavat olla varauksia määritettäessä erityisen tärkeitä. Yhteisö voi esimerkiksi uskoa, että vastaiset teknologian muutokset pienentävät menoja, jotka aiheutuvat sijaintipaikan puhdistamisesta sen käyttöajan päätyttyä. Taseeseen merkittävä määrä kuvastaa teknisesti pätevien, puolueettomien tarkastelijoiden järkeviä odotuksia, ottaen huomioon kaiken saatavilla olevan tiedon puhdistamisajankohtana käytettävissä olevasta teknologiasta. Täten on perusteltua ottaa huomioon esimerkiksi ennakoitujen kustannusten vähennykset, jotka liittyvät lisääntyneeseen kokemukseen olemassa olevan teknologian soveltamisesta taikka odotettavissa olevat menot, jotka johtuvat olemassa olevan teknologian soveltamisesta laajempaan tai monimutkaisempaan puhdistusoperaatioon, kuin mitä on aikaisemmin toteutettu. Yhteisö ei kuitenkaan ennako

kokonaan uuden puhdistusteknologian kehittymistä, jollei sitä tue riittävä puolueeton näyttö.

IAS 37 kappale 50

Mahdollisen uuden lainsäädännön vaikutus otetaan huomioon olemassa olevaa velvoitetta määritettäessä silloin, kun on riittävästi objektiivista näyttöä siitä, että lain säätäminen on käytännössä varmaa. Käytännössä esiintyvien erilaisten olosuhteiden vuoksi on mahdotonta määritellä tiettyä yksittäistä tapahtumaa, joka aina antaisi riittävästi objektiivista näyttöä. Näyttöä edellytetään sekä siitä, mitä lainsäädäntö tulee vaatimaan että siitä, onko sen toteutuminen ja toimeenpaneminen asianmukaisessa järjestyksessä käytännössä varmaa. Useissa tapauksissa riittävää objektiivista näyttöä ei ole olemassa ennen kuin uusi laki on säädetty.

Saatavat korvaukset

IAS 37 kappale 53

Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan varaukseen liittyvän velvoitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus kirjataan vain silloin, kun sen saaminen on käytännössä varmaa, jos yhteisö täyttää velvoitteen. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi.

Varausten muutokset

IAS 37 kappale 59

Varauksia tarkastellaan uudelleen jokaisena tilinpäätöspäivänä ja niitä oikaistaan siten, että ne kuvastavat parasta arviota tarkasteluhetkellä. Mikäli ei enää ole todennäköistä, että velvoitteen täyttämisen edellyttämää taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymistä pois yhteisöstä, varaus peruutetaan.

Varausten käyttö

IAS 37 kappale 61

Varausta käytetään vain niiden menojen kattamiseen, joita varten varaus alun perin tehtiin.

Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot

IAS 37 kappale 84

Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:

- a) kirjanpitoarvo tilikauden alussa ja lopussa;
- b) varausten lisäykset tilikaudella mukaan lukien olemassa olevien varausten lisäykset;
- c) tilikaudella käytetyt määrät (ts. toteutuneet ja varausta vastaan kirjatut);
- d) tilikaudella peruutetut käyttämättömät määrät; ja
- e) ajan kulumisesta johtunut diskontatun määrän lisäys tilikaudella sekä diskonttauskoron muutosten vaikutus.

Vertailutietoja ei edellytetä.

IAS 37 kappale 85

Yhteisön on esitettävä seuraavat tiedot jokaisesta varausten ryhmästä:

- a) lyhyt kuvaus velvoitteen luonteesta ja ajankohta, jona yhteisön odotetaan menettävän taloudellista hyötyä velvoitteesta johtuen;
- b) tieto näiden hyödynmenetysten määrään ja ajoittumiseen liittyvistä epävarmuustekijöistä. jos se on tarpeen riittävän tiedon antamiseksi, yhteisön tulee esittää tiedot tärkeimmistä vastaisista tapahtumia koskevista olettamuksista kappaleen 48 mukaisesti; ja
- c) saatavaksi odotettujen korvausten määrä sekä omaisuuserät, jotka on merkitty taseeseen odotettavissa olevien korvausten perusteella.

IAS 37 kappale 86

Ellei voimavarojen siirtyminen pois yhteisöstä ole erittäin epätodennäköistä, yhteisön tulee esittää tilinpäätöspäivän jokaisen ehdollisten velkojen ryhmän osalta lyhyt kuvaus ehdollisen velan luonteesta ja –silloin kun se on käytännössä mahdollista:

- a) arvio sen taloudellisista vaikutuksista kappaleiden 36-52 mukaisesti määritettynä;
- b) tieto voimavarojen poissiirtymisestä määrään ja ajankohtaan liittyvistä epävarmuustekijöistä; sekä
- c) tieto mahdollisuudesta saada korvausta.

IAS 37 kappale 88

Jos varaus ja ehdollinen velka aiheutuvat samoista olosuhteista, yhteisö esittää kappaleiden 84–86 edellyttämät tiedot siten, että ne osoittavat varauksen ja ehdollisen velan välisen yhteyden.

IAS 37 kappale 89

Jos taloudellisen hyödyn koituminen yhteisölle on todennäköistä, yhteisön on esitettävä tilinpäätöksessään lyhyt kuvaus tilinpäätöspäivän ehdollisten varojen luonteesta ja – mikäli se on käytännössä mahdollista – niiden taloudellisesta vaikutuksesta, joka määritetään varauksia koskevien, kappaleissa 36–52 esitettyjen periaatteiden mukaisesti.

IAS 38 Aineettomat hyödykkeet

Määritelmät

IAS 38 kappale 8

Aineeton hyödyke on yksilöitävissä oleva ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa.

Yksilöitävyys

IAS 38 kappale 12

Omaisuuserä täyttää aineettoman hyödykkeen määritelmään sisältyvän yksilöitävyyskriteerin, kun se:

(a) on erotettavissa, toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yhteisöstä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtamaan joko sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, omaisuuserän tai velan kanssa; tai

(b) johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yhteisöstä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.

Kirjaaminen ja arvostaminen

IAS 38 kappale 21

Aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että:

(a) on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva odotettavissa oleva vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja

(b) hyödykkeen hankintameno on määritettävissä luotettavasti.

IAS 38 kappale 22

Yhteisön on arvioitava odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn todennäköisyys käyttäen järkeviä ja perusteltavissa olevia oletuksia, jotka edustavat johdon parasta arviota niistä taloudellisista olosuhteista, jotka tulevat vallitsemaan hyödykkeen taloudellisena vaikutusaikana.

IAS 38 kappale 24

Aineeton hyödyke on arvostettava alun perin hankintamenoon.

Liite 3 Keskeiset ympäristömenoja koskevat ohjeistot

Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet

EU:n komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa suosittelee, että ympäristömenojen määrittämisessä otetaan huomioon soveltuvin osin ympäristömenojen yleisen määritelmän lisäksi tilastoinnissa noudatettavat yksityiskohtaiset määritelmät siinä määrin kuin ne ovat yhdenmukaiset kirjanpidon arvostus- ja jaksotussäännösten kanssa. Tilastoinnissa noudatettavat yksityiskohtaiset määritelmät perustuvat OECD:n ja Euroopan yhteisöjen tilastotoimistojen (Eurostat) laatimiin ympäristönsuojelua koskeviin kansainvälisiin tilastointiperiaatteisiin.

Suomessa tilastokeskus ylläpitää teollisuuden ympäristönsuojelumenojen tilastointia. Tilastokeskus kerää vuosittain otantaan perustuen tiedot ympäristönsuojelun rahan käytöstä noin 2000 teolliselta toimipaikalta. Tilasto kattaa teolliset toimialat eli kaivos- ja kaivannaistoiminnan, teollisen valmistuksen ja energiahuollon sekä veden puhdistuksen ja jakelun. Ympäristönsuojelumenojen tilastointi ei koske muita toimialoja. Tilastointiin sisältyvät toimialat on ryhmitelty EU:n standardiin perustuvan toimialaluokituksen mukaisesti. Tilastointi noudattaa kansainvälisiä säädöksiä ja sopimuksia, erityisesti EU:n yleiseurooppalaisia tilastointiperiaatteita. Tavoitteena on saada kansainvälisesti vertailukelpoista tietoa yritysten ympäristönsuojelun aiheuttamista välittömistä kuluista ja tuotoista.

Teollisuuden ympäristönsuojelumenukset –tilasto sisältää:

- Ympäristönsuojeluinvestoinnit
- Ympäristönsuojelulaitteistojen käyttö- ja kunnossapitomenot
- Muut ympäristönsuojelun toimintamenot, kuten:
 - tarkkailu- ja seurantamenot
 - erilaiset maksut ja korvaukset
 - hallintomenot
 - tutkimus- ja kehitysmenot.

Tilastoinnissa ympäristönsuojeluinvestointeihin sisällytetään sekä prosessin sisäiset että ulkoiset investoinnit. Sisäiset toimenpiteet muuttavat tuotantoprosessia siten, että tuotannosta aiheutuvien päästöjen muodostuminen suhteessa tuotantomääriin pienenee. Ulkoiset ympäristönsuojeluinvestoinnit ovat puhdistimia ym. lisälaitteita tai ratkaisuja, joiden käyttöönotto ei oleellisesti muuta itse tuotantoprosessia.

Tilastoinnissa ympäristönsuojelu on määritelty toiminnaksi, joka vähentää teollisuuslaitoksen tai toimipaikan ulkoiseen, fyysiseen ympäristöön kohdistuvia haittoja, tai oleellisesti liittyy näiden haittojen vähentämiseen. Tällaisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi:

- Päästöjen ja jätteiden käsittely
- Niiden muodostumisen ehkäisy

- Ympäristötarkkailu ja –valvonta
- Ympäristönsuojeluun liittyvä hallinto, koulutus ja tiedottaminen
- Ympäristövahinkojen korjaaminen
- Tuotannon ympäristöhaittojen vähentämiseen tähtäävä tutkimus- ja kehitystyö.

Energiansäästö- ja työsuojelutoimenpiteet eivät kuulu tilastoinnissa ympäristönsuojeluun.

Tilastokeskus on laatinut yksityiskohtaisen ohjeen ympäristönsuojelumenojen määrittämisestä (Yritysten ympäristökustannusten seuranta, Tilastokeskus). Ohjeen soveltaminen kirjanpitovelvollisten ympäristömenojen kirjanpitokäsittelyssä ja esittämisessä tilinpäätöksessä on perusteltua, erityisesti jos kirjanpitovelvollinen on rakentanut ympäristölaskentajärjestelmänsä tuottamaan tätä palvelevaa tietoa ja tietojen perusteet eivät ole ristiriidassa tässä yleisohjeessa esitettyjen periaatteiden kanssa.

Liite 4 Tilasto-ohjeet

Ympäristönsuojelutoimenpiteiden ja -kustannusten luokitus (CEPA 2000)

Ulkoilman- ja ilmastonsuojelu

- Päästöjä vähentävät prosessimuutokset
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmaston ja otsonikerroksen suojelemiseksi
- Ilmapäästöjen ja tuuletusilman käsittely
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmaston ja otsonikerroksen suojelemiseksi
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Jätevesien käsittely

- Vesien saastumista vähentävät prosessimuutokset
- Viemäriverkostot
- Jätevesien käsittely
- Jäähdytysvesien käsittely
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Jätehuolto

- Jätteiden synnyn ehkäisy prosessimuutoksin
- Jätteiden keräys ja kuljetus
- Ongelmajätteiden käsittely ja sijoitus
 - Terminen käsittely
 - Kaatopaikka
 - Muu käsittely ja sijoittaminen
- Muiden jätteiden käsittely ja sijoitus
 - Poltto
 - Kaatopaikka
 - Muu käsittely ja sijoittaminen
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Maaperän ja pohjaveden suojeleminen

- Saasteen imeytymisen ehkäisy
- Maaperän puhdistaminen
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.

- Muut toimenpiteet

Melun ja tärinän torjunta

- Tie- ja raideliikenteen aiheuttama melu ja tärinä
 - Päästölähteeseen kohdistuvat prosessimuutokset
 - Melua ja tärinää vähentävien rakenteiden ja laitteistojen rakentaminen
- Lentoliikenteen aiheuttama melu
 - Päästölähteeseen kohdistuvat prosessimuutokset
 - Melua ja tärinää estävien laitteistojen rakentaminen
- Teollisuuden prosessimelu ja -tärinä
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Biologisen monimuotoisuuden ja maiseman suojelu

- Lajien suojelu
- Maiseman ja elinympäristöjen suojelu - josta
 - metsien suojelu
- Eliökantojen ja maisemien ennallistaminen
- Vesistöjen kunnostus ja puhdistaminen
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Säteilyltä suojaaminen

(Lukuun ottamatta ydinvoimaloita ja sotilaskohteita)

- Ympäristön suojelu
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Tutkimus ja kehitys

- Ulkoilman ja ilmaston suojeleminen
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmakehän ja ilmaston suojelemiseksi
- Vesiensuojelu
- Jäte
- Maaperän ja pohjaveden suojelu
- Melun ja tärinän torjunta
- Lajien ja elinympäristöjen suojelu
- Säteilystä suojaaminen
- Muu ympäristötutkimus

Muut ympäristönsuojelutoimenpiteet

- Yleinen ympäristöhallinto
- Koulutus, perehdyttäminen ja tiedotus
- Toimenpiteet joista ei aiheudu näkyviä kustannuksia
- Toimenpiteet joita ei ole täsmennetty muulla.

Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus

Ulkoilman- ja ilmastonsuojelu

- Hiukkaspäästöjä vähentävät laitteet, suodattimet (Ilmapäästöjen käsittelylaittein varustetut teollisuuslaitokset (prosentteina NACE:n mukaisilla kaksinumerotasoilla; lämpövoimalaitosten prosenttiosuus))
- Ilman laadun mittausasemat (Mittausasemien määrä luokiteltuna mitattavan yhdisteen mukaan; mittaukset vuodessa; siirrettävien laitteiden määrä)
 - Kiinteät asemat rakennetuilla alueilla
 - Kiinteät asemat rakentamattomilla alueilla
- Siirrettävät mittausasemat

Jätevesien käsittely

- Viemäriverkosto (pituus kilometreinä)
- Jätevesien käsittelylaitokset (lukumäärä; kapasiteetti asukasvastineluvun tai kemiallisen hapenkulutuksen mukaan)
 - Mekaaninen käsittely
 - Biologinen käsittely (paitsi sakokaivot)
 - Kehittynyt käsittely
 - Sakokaivot
- Tarkkailuasemat (Mittausasemien määrä; siirrettävien laitteiden määrä; vuosittaisten mittausten määrät eri vesistöalueiden mukaan luokiteltuna)

Jätehuolto

- Ongelmajätteiden käsittelylaitokset (lukumäärä; kapasiteetti vuosittain käsitellyn jätteen painon mukaan, ja eriteltynä jätetyypeittäin soveltuvin osin)
 - Fysikaalinen/kemiallinen käsittely
 - Terminen käsittely
 - Biologinen käsittely
 - Radioaktiivisten jätteiden välivarastointi
- Muiden jätteiden käsittelylaitokset (lukumäärä; kapasiteetti vuosittain käsitellyn jätteen painon mukaan, ja eriteltynä jätetyypeittäin soveltuvin osin)
 - Fysikaalinen/kemiallinen käsittelytekniikka
 - Yhdyskuntajätteiden yms. poltto
 - Teollisuusjätteiden poltto
 - Biologinen käsittely
 - Muut käsittelytekniikat
- Jätteiden käsittelylaitokset (laitosten lukumäärä)
 - Kaatopaikka
 - Ongelmajätteiden kaatopaikka
 - Loppusijoitus ja maanalainen varastointi

- Muut sijoituspaikat

Maaperän ja pohjaveden suojele

- "Putkenpäälaitteistot ja -rakenteet" (lukumäärä)
 - Maanpintakerroksen eristäminen ml. ojat ja vallit, kuivatusjärjestelmät
 - Valumien ja vuotojen keräily
 - Maanalaisten varastojen ja kuljetuslaitteistojen parannukset maaperän ja pohjaveden suojelelu varten
 - Maanalaisten varastojen ja kuljetuslaitteistojen poistaminen maaperän ja pohjaveden suojelelu takia
- Kuljetussäiliöt, kuljetusjärjestelmän vahvistaminen vaarallisten aineiden kuljetuksia varten ja muut laitteistot (lukumäärä)

Melun torjunta

- Meluaidat: tiet, rautatiet, lentokentät (kilometreinä)
- Melun mittaus- ja valvontalaitteistot (mittausasemien ja mittauslaitteiden lukumäärä)

Liite 5 Esimerkit

Ympäristömenon kirjaaminen, laskenta ja esittäminen

Kirjanpitovelvollisen toiminnassa syntyy jätevesiä, jotka johdetaan puhdistettuina vesistöön. Kyseinen toiminta edellyttää ympäristölupaa, jossa määritellään jäteveden sallitut pitoisuudet. Jätevesien puhdistamista varten kirjanpitovelvollinen joutuu hankkimaan jäteveden puhdistuslaitoksen. Puhdistuslaitoksen hankintahinta 1.1.2006 on 1.000.000 euroa ja taloudellinen käyttöaika 25 vuotta. Puhdistuslaitoksen käyttö ja kunnossapito aiheuttaa tilikaudella kuluja seuraavasti:

- jäteveden käsittelyssä tarvittavien kemikaalien hankinta 50.000 euroa
- puhdistamon energian kulutus 25.000 euroa
- puhdistamolla työskentelevien henkilöiden työvoimakustannukset 100.000 euroa.

Ympäristömenot määritellään ympäristönsuojelutoimenpiteistä aiheutuviksi menoiksi. Jäteveden puhdistaminen on toimintaa, jonka avulla kirjanpitovelvollinen pyrkii lieventämään toimintansa aiheuttamia ympäristöhaittoja. Siten toiminnan aiheuttamat menot voidaan lukea ympäristömenoihin. Ympäristömenot tulee kyetä yksilöimään riittävällä tarkkuudella. Puhdistuslaitoksen hankintahinta saadaan kirjanpitovelvollisen käyttöomaisuuskirjanpidosta ja kemikaalien ja energian kulutuksen aiheuttamat menot ostoreskontran tiedoista. Työvoimakustannukset ja yleiskustannukset voidaan kohdistaa puhdistuslaitoksen käytölle ja kunnossapidolle työajanseurannan perusteella. Jos jäteveden puhdistuslaitoksen toiminnasta aiheutuu kirjanpitovelvolliselle muita kustannuksia, kuten yleiskustannuksia, tulee näiden kohdistaminen perustua kirjanpitovelvollisen sisäiseen laskentaan.

Jäteveden puhdistuslaitos on tarkoitettu käytettäväksi jatkuvasti kirjanpitovelvollisen toiminnassa ja se vähentää kirjanpitovelvollisen toiminnasta todennäköisesti muutoin aiheutuvaa ympäristön pilaantumista. Puhdistuslaitoksen avulla kirjanpitovelvollinen voi varmistaa, että se täyttää sille ympäristöluvassa asetetut vaatimukset. Siten puhdistuslaitos tuottaa kirjanpitovelvolliselle taloudellista hyötyä useana tilikautena KPL 4 luvun 3 §:n mukaisesti. Jäteveden puhdistuslaitoksen hankintahinta aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Puhdistuslaitoksen käytön ja kunnossapidon menot kirjataan suoriteperusteisesti tilikauden kuluiksi.

Jos ympäristömenoilla on olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, eritellään ympäristömenot liitetiedoissa. Kirjanpitovelvollinen voi lisäksi esittää yhteenvedon ympäristömenoista toimintakertomuksessa.

Liitetiedot

TULOSLASKELMAA KOSKEVAT LIITETIEDOT

2006

Materiaalit ja palvelut

Aineet ja tarvikkeet:

Ympäristönsuojelulaitteiden aineet ja tarvikkeet 75.000 euroa

Henkilöstökulut:

Ympäristönsuojelulaitteiden käytön ja
kunnossapidon palkat

100.000 euroa

Poistot ja arvonalennukset:

Ympäristönsuojelulaitteiden poistot 40.000 euroa

Ympäristökulut yhteensä

215.000 euroa

TASETTA KOSKEVAT LIITETIEDOT

2006

Aineelliset hyödykkeet:

Ympäristönsuojelulaitteet:

Hankintahinta 1.1.2006 1.000.000 euroa

- poistot 40.000 euroa

Kirjanpitoarvo 31.12.2006 960.000 euroa

Ympäristövastuun kirjaaminen ja esittäminen

Jätteiden käsittelyä harjoittava kirjanpitovelvollinen omistaa jätteiden loppusijoituspaikan, jolle sijoitetaan osa toiminnasta syntyneistä sakoista ja tuhkasta sekä muita loppusijoitukseen soveltuvia jätteitä. Ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti yhtiö on varautunut loppusijoituspaikalle sijoitettujen jätteiden valvontaan ja mahdollisiin lisäkäsittelyihin tulevaisuudessa. Näihin vastaisiin menoihin kirjanpitovelvollinen on kirjannut tilinpäätöksessään pakollisen varauksen, jonka lisäys vuonna 2006 on 0,5 miljoonaa ja varauksen kokonaismäärä vuoden 2006 lopussa 5,0 miljoonaa euroa.

Tilinpäätöksessä varaus esitetään taseessa pakollisena varauksena ja eritellään liitetiedoissa.

Tase:

	2006	2005
PAKOLLISET VARAUKSET (9)		
Muut pakolliset varaukset	7,0 MEUR	6,5 MEUR

Liitetiedot:

TULOSLASKELMAA KOSKEVAT LIITETIEDOT

Selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista

Laaditun suunnitelman mukaisesti varaudutaan loppusijoituspaikalle sijoitettujen jätteiden valvontaan ja mahdollisiin lisäkäsittelyihin tulevaisuudessa. Tilikauden ympäristövarauksen lisäys 0,5 MEUR sisältyy liiketoiminnan muihin kuluihin.

TASEEN VASTAAVIA KOSKEVAT LIITETIEDOT

Erittely muihin pakollisiin varauksiin sisältyvistä eristä

	2006	2005
Takuuvaraus	2,0 MEUR	2,0 MEUR
<u>Ympäristövaraus</u>	<u>5,0 MEUR</u>	<u>4,5 MEUR</u>
Muut pakolliset varaukset yhteensä	7,0 MEUR	6,5 MEUR

Ympäristövastuun kirjaaminen pakollisena varauksena

Kirjanpitovelvollisen omistamalla kiinteistöllä sijaitsee pilaantunut maa-alue. Maa-alue on pilaantunut kirjanpitovelvollisen aikaisemman kiinteistöllä tapahtuneet teollisen toiminnan seurauksena. Kyseinen teollinen toiminta kiinteistöllä on päättynyt muutamia vuosia aiemmin.

Maaperätutkimuksen mukaan kyseinen maa-alue on pilaantunut lyijyllä ja sinkillä siten, että pilaantuneelle maaperälle asetetut ohjearvot ylittyvät. Pilaantunutta maata on yhteensä noin 1.000 tonnia, josta puolet voimakkaasti pilaantunutta. Maa-alueen arvioidaan olevan välittömän puhdistuksen tarpeessa.

Maaperän puhdistaminen toteutetaan massanvaihtona. Pilaantunut maa poistetaan 2,5 metrin syvyyteen. Pilaantunut maa kuljetetaan laitokselle, jolla on lupa ottaa vastaan pilaantuneita maita. Haitta-aineita sisältävän maa-aineksen leviäminen ympäristöön kaivun ja kuljetuksen aikana estetään kastelemalla ja erilaisin suojaustoimenpitein.

Kirjanpitovelvollisen kotikaupungin ympäristökeskus on hyväksynyt kirjanpitovelvollisen tekemän ympäristönsuojelulain mukaisen ilmoituksen pilaantuneen maaperän puhdistamisesta. Maaperän puhdistaminen toteutetaan seuraavan tilikauden aikana.

Kustannusarvion mukaan maaperän puhdistaminen aiheuttaa kirjanpitovelvolliselle seuraavat menot:

- suunnittelu ja tutkimukset	15.000 euroa
- valvonta	5.000 euroa
- esivalmistelu	5.000 euroa
- massojen kaivaminen	25.000 euroa
- välivarastointi	10.000 euroa
- massojen kuljetus käsiteltäväksi	35.000 euroa
- kaatopaikkamaksut	45.000 euroa
- korvaavat massat	30.000 euroa
Yhteensä	170.000 euroa.

Pilaantuneen maa-alueen puhdistaminen täyttää kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n vastaisen menon määritelmän. Kustannuksista on tähän mennessä toteutunut suunnittelun ja tutkimuksen menot yhteensä 15.000 euroa. Nämä menot kirjanpitovelvollinen kirjaa tilikauden kuluksi tuloslaskelmaan. Tulevista puhdistuskustannuksista kirjanpitovelvollinen kirjaa taseen vastaaviin 155.000 euron pakollisen varauksen. Pakollisen varauksen muutos 155.000 euroa kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin kuluihin.

Ympäristövastuun esittäminen liitetietona

Kirjanpitovelvollinen on hakenut lupaa pilaantuneen maan vastaanotto- ja käsittelytoiminnan aloittamiselle. Alueellinen ympäristökeskus on antanut luvan toiminnan aloittamiselle, jos kirjanpitovelvollinen asettaa riittävän vakuuden, jolla varmistetaan varastoitavien maamassojen asianmukainen jätehuolto. Vakuuden suuruudeksi lupapäätöksessä on määrätty 200.000 euroa.

Kirjanpitovelvollinen esittää tämän vakuuden liitetiedoissa muuna kirjanpitovelvollista koskevana taloudellisena vastuuna.

Liitetiedot:

MUUT LIITETIEDOT

	2006
Muut omasta puolesta annetut vakuudet	
Ympäristöluvan edellyttämä vakuus	200.000 euroa

Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely

Kirjanpitovelvollinen on veloitettu Euroopan yhteisön komission direktiivin 2003/87/EY ja päästökauppalain (683/2004) mukaan hankkimaan toiminnalleen päästöluvan. Energiamarkkinavirasto on allokoanut kirjanpitovelvolliselle ilmaiseksi päästöoikeuksia, jotka oikeuttavat 1 500 000 hiilidioksiditonniin (tCO₂) päästöihin EU:n ensimmäisellä päästökauppakaudella 2005–2007.

Kirjanpitovelvolliselle allokoitujen päästöoikeuksien määrä päästökauppakaudelle 2005-2007 on:

	2005	2006	2007	Yhteensä
Päästöoikeudet	500 000 tCO ₂	500 000 tCO ₂	500 000 tCO ₂	1 500 000 tCO ₂

A. Yrityksen toteutuneet päästöt ylittävät päästöoikeuksien määrän.

Kirjanpitovelvollinen saa haltuunsa alkujaossa 28.2.2005 vastikkeetta koko päästökauppakauden päästöoikeudet 1 500 000 tCO₂. Vastikkeetta ajettujen päästöoikeuksien hankintameno kirjanpidossa on nolla euroa. Kirjanpitovelvollisen päästöt vuonna 2005 olivat 500 000 hiilidioksiditonniä ja se on palauttanut 30.4.2006 tätä vastaavan määrän päästöoikeuksia Energiamarkkinavirastolle. Kirjanpitovelvollisen hiilidioksidipäästöt vuoden 2006 aikana ovat 550 000 hiilidioksiditonniä. Toteutuneiden päästöjen määrä ylittää tilikaudelle allokoitujen päästöoikeuksien määrän 50 000 hiilidioksiditonniä. Koska toteutuneet päästötonnit ylittävät saadut oikeudet, tehdään ylimeneviä tonneja vastaava kulukirjaus tilinpäätöshetken markkinahinnalla pakolliset varaukset vastatilinä. Tilinpäätöshetken markkinahinta päästöoikeudelle on 20 euroa hiilidioksiditonnilta, jolloin pakollisen varauksen suuruudeksi tulee 1 000 000 euroa.

Kirjaus kirjanpidossa: per päästökaupan kulut an pakolliset varaukset 1 000 000 euroa

Tuloslaskelmassa päästökaupan kulut käsitellään muina liiketoiminnan kuluina. Taseen vastattavissa esitetään pakollisena varauksena 1 000 000 euron varaus päästöoikeuksien palautusvelvollisuuden täyttämiseen.

Tilinpäätöksen2006 liitetiedoissa kirjanpitovelvollinen esittää:

Hallussa olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.2006	1 000 000 tCO ₂
Toteutuneiden päästöjen määrä vuonna 2006	550 000 tCO ₂
Päästöoikeuksien ostot ja myynnit	0 euroa

B. Päästöoikeuksien osto markkinoilta

Kirjanpitovelvollinen ostaa markkinoilta 50 000 tCO₂ päästöoikeuksia huhtikuussa 2007 kattamaan toteutuneiden päästöjen ja päästöoikeuksien välisen erotuksen. Päästöoikeuksien markkinahinta tuolloin on 22 euroa, jolloin hankintahinnaksi tulee 1 100 000 euroa. Päästöoikeuksien osto kirjataan markkinahintaan kuluksi.

Kirjaus: per päästökaupan kulut an rahat ja pankkisaamiset 1 100 000 euroa

Kirjanpitovelvollinen palauttaa 30.4.2007 Energiamarkkinavirastolle toteutuneita päästöjään vastaavan määrän päästöoikeuksia 550 000 tCO₂. Kirjanpidossa päästöoikeuksien palautusvelvollisuuden täyttämiseksi tehty varaus puretaan.

Kirjaus: per pakolliset varaukset an päästökaupan kulut 1 000 0000 euroa.

C. Päästöoikeuksien myynti markkinoille

Kirjanpitovelvollisen toteutuneet päästöt vuodelle 2007 ovat 475 000 tCO₂. Kirjanpitovelvollinen myy joulukuussa 2007 päästöoikeuksia 25 000 tCO₂. Päästöoikeuden markkinahinta myyntihetkellä on 25 euroa/tCO₂. Kirjanpitovelvollinen kirjaa päästöoikeuksien myynnistä saamansa tulon 625 000 euroa muihin liiketoiminnan tuottoihin.

Kirjaus: per rahat ja pankkisaamiset an muut liiketoiminnan tuotot 625 000 euroa.

Tuloslaskelmassa päästöoikeuksien myynnit käsitellään muina liiketoiminnan tuottoina.

D. Päästöoikeuksien esittäminen liitetiedoissa

Kirjanpitovelvollinen esittää vuoden 2007 liitetiedoissa:

Hallussa olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.2007	450 000 tCO ₂
Toteutuneiden päästöjen määrä vuonna 2007	450 000 tCO ₂
Päästöoikeuksien ostot	1 100 000 euroa
Päästöoikeuksien myynnit	625 000 euroa