

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE YMPÄRISTÖASIOIDEN KIRJAAMISESTA
JA ESITTÄMISESTÄ KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
TILINPÄÄTÖKSESSÄ**

3. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-616-5 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2018

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. 09 7711
Faksi 09 771 2291
www.kuntaliitto.fi

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto
Helsinki 28.8.2018

Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä

Sisällysluettelo

1 Johdanto	5
1.1 Yleisohjeen tarkoitus	5
1.2 Muu ympäristöraportointi.....	6
1.3 Yleisohjeen käyttöönotto	6
1.4 Käsitteiden määrittely.....	6
2 Ympäristöasioiden esittäminen osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota	9
2.1 Yleiset periaatteet	9
2.2 Ympäristökulut ja -tuotot tuloslaskelmassa.....	9
2.3 Tase.....	10
2.3.1 Aktivoidut ympäristömenot.....	10
2.3.2 Pakolliset varaukset	10
2.4 Liitetiedot	10
2.4.1 Liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet	10
2.4.2 Arvostusmenetelmät	11
2.4.3 Satunnaiset ympäristökulut ja -tuotot.....	11
2.4.4 Varausten erittely.....	11
2.4.5 Ympäristövastuut ja ehdolliset ympäristövelat	11
3 Ympäristömenojen ja -tulojen harkinnanvarainen esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa	12
3.1 Tilikauden ympäristökulut ja -tuotot	12
3.2 Aktivoidut ympäristömenot.....	12
3.3 Ympäristöperusteiset sakot ja maksut	12
4 Ympäristömenoja, -vastuita ja -tuloja koskevat kirjaamis- ja laskenta- periaatteet	13
4.1 Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaaminen	13
4.1.1 Ympäristömenon kirjaaminen tilikauden kuluksi	13
4.1.2 Ympäristömenon aktivointi	14
4.1.3 Pysyvien vastaavien arvonalennus	15
4.1.4 Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintamenuon	16
4.2 Ympäristötulojen kirjaaminen	16
4.3 Ympäristövastuiden kirjaaminen.....	17
4.3.1 Pakollinen varaus ja siirtovelka.....	17
4.3.2 Vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna käsiteltävä ehdollinen ympäristövelka	17
4.3.3 Vastuiden ja saamisten netottaminen	17
4.4 Ympäristövastuiden arviointi	18
4.5 Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely	18

Liitteet:

Liite 1: Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet	20
Liite 2: Ympäristönsuojelutoimenpiteiden ja -kustannusten luokitus (CEPA 2000)	22
Liite 3: Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus	24
Liite 4: Esimerkit	26

1 Johdanto

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Yleisohjeen tarkoituksena on ohjata kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamista ja esittämistä osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota. Ympäristöriskien ja -vastuiden selvittäminen yhdenmukaisella tavalla helpottaa kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätösten vertailua sekä oikean ja riittävän kuvan antamista niiden taloudellisesta asemasta. Erityisesti silloin, kun toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta ympäristöasioilla on olennainen merkitys, tietojen esittäminen on tärkeää.

Ohje käsittelee tilinpäätöksessä esitettäviä ympäristömenoja, -tuloja, -vastuita ja -velkoja, jotka on määritelty myöhemmin luvussa 1.4 *Käsitteiden määrittely*.

Tämä yleisohje perustuu soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä (24.10.2006). Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen 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). Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan tätä yleisohjetta kirjanpitolautakunnan yleisohjeen sijasta ympäristöasioiden käsittelyssä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Myöskään mainittu komission suositus ei ole kunta-alaa sitova.

Kunnan tehtävät ja tiedontarpeet ympäristöasioissa poikkeavat yrityksen tiedontarpeista pääasiassa siinä, että kunta toimii alueellaan ympäristöviranomaisena ja joutuu valvomaan myös muita toimijoita lupa- ja valvontaviranomaisena. Joissakin tapauksissa kunta joutuu alueellaan huolehtimaan toisten toimijoiden ensisijaisella vastuulla olevista ja niiden laiminlyömistä ympäristönsuojelutoimenpiteistä.

Ympäristömenojen ja -tulojen seurannan ja esittämisen lähtökohtana on vertailukelpoisen tiedon tarve. Tietoja kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä ympäristömenoilta ja -tulolta tarvitaan sekä oman toiminnan että viranomaistehtävien osalta mm.

- toiminnan johtamisessa, ohjaamisessa ja päätöksenteossa, jolloin pidemmällä aikavälillä ympäristötoimenpiteet ja rahankäyttö voidaan tehdä ympäristöä ja kustannuksia säästäen
- talouden ja toiminnan suunnittelussa ja seurannassa
- ympäristöasioiden taloudellisten vaikutusten selvittämisessä
- ympäristöriskien hallinnassa
- tiedottamisessa asukkaille ja muille sidosryhmille.

Tähän yleisohjeeseen on koottu pääsääntöisesti lakisääteiset ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaiset tilinpäätöksessä ympäristöasioista annettavat tiedot, jotka esitetään luvun 2.4 mukaisesti osana tilinpäätöksen liitetietoja. Niiden lisäksi kunta voi harkintansa mukaan esittää erillisenä liitetietona ympäristökulujen ja -tuottojen sekä aktivoitujen ympäristömenojen määrät. Näissä vapaaehtoisissa liitetiedoissa voidaan esittää kunnan ympäristötoiminnan kokonaismenot ja -tulot tai voidaan esittää erikseen kunnan ympäristöviranomaistoiminnan menot ja tulot sekä erikseen muun toiminnan ympäristömenot ja -tulot.

Tämän yleisohjeen mukaisesti esitettävät tiedot perustuvat kirjanpidosta saataviin tietoihin lukuun ottamatta vastuita, jotka joudutaan selvittämään kirjanpidon ulkopuolella.

Yleisohjeen liitteenä 1 on Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet, liitteenä 2 Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokitus, liitteenä 3 Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus ja liitteenä 4 Esimerkit ympäristömenon ja ympäristövastuun kirjaamisesta ja esittämisestä. Tilastoinnissa sovellettavia ohjeita ja luokituksia voidaan käyttää apuna kunnan ja kuntayhtymän ympäristömenojen käsittelyssä ja esittämisessä tilinpäätöksessä.

1.2 Muu ympäristöraportointi

Useissa kunnissa ja kuntayhtymissä laaditaan vapaaehtoisesti erillisiä ympäristötilinpäätöksiä tai -raportteja annettujen mallien ja suositusten pohjalta. Mikäli kunnassa tai kuntayhtymässä laaditaan laajempi, erillinen ympäristöraportti, toimintakertomuksessa viitataan sellaisen olemassaoloon.

Erikseen laadittavassa ympäristöraportissa esitettävät tiedot voivat olla laajempia kuin tämän yleisohjeen mukaisesti tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. Ne saattavat sisältää kirjanpidosta saatavien tietojen ohella muun muassa selostusta ja tilastoja toiminnasta, muusta ympäristölaskennasta saatavia yksityiskohtaisempia kustannustietoja, laskelmia ja erittelyjä, arvioita ympäristön tilasta ja kehityksestä yms. ympäristöä koskevia asioita. Erillisen ympäristöraportin sisältämien tietojen tulee olla yhtäpitävät niihin liittyvien tilinpäätöksessä, ml. toimintakertomus, esitettyjen tietojen kanssa.

1.3 Yleisohjeen käyttöönotto

Tämä yleisohje korvaa kuntajaoston 3.2.2009 antaman vastaavan yleisohjeen. Lakisäästeiden ja kuntajaoston liitetietoyleisohjeen mukaisiin tilinpäätöksen liitetietoihin kuuluvien ympäristöasioiden esittämisessä noudatetaan jo muutoinkin voimassa olevia ohjeita tässä ohjeessa esitetyllä tavalla. Harkinnanvaraisten ympäristöasioita koskevien liitetietojen esittämisestä kunta päättää milloin ja missä laajuudessa niitä tilinpäätökseen otetaan.

1.4 Käsitteiden määrittely

Ympäristö

Ympäristö tarkoittaa luonnollista, fyysistä ympäristöä, joka sisältää ilman, veden, maan, kasvit ja eläimet sekä uusiutumattomat luonnonvarat, kuten fossiiliset polttoaineet ja mineraalit.

Ympäristömenot ja -tulot

Ympäristömeno aiheutuu toiminnasta, jonka tarkoituksena on tuottaa ympäristöhyötyjä tai ennaltaehkäistä, vähentää taikka korjata ympäristöhaittoja, parantaa tulevaa ympäristönsuojelun tasoa ja edistää luonnonvarojen kestävästä käytöstä. Näitä menoja aiheutuu muun muassa jätteen käsittelystä ja jätteen syntymisen ehkäisystä, maaperän, pinta- ja pohjavesien, ulkoilman ja ilmastonsuojelusta, melun torjunnasta ja biologisen monimuotoisuuden ja maisemien suojelusta. Ympäristömenoihin eivät sisälly ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut.

Tässä yleisohjeessa tarkoitettu ympäristömeno voi aiheutua joko kunnan omasta toiminnasta tai toiminnasta, jolla kunta pyrkii ennaltaehkäisemään, vähentämään tai poistamaan muiden toimijoiden ympäristöön kohdistamaa rasitusta tai vahinkoa. Ympäristömenona

ilmoitetaan ulkoiset menot bruttomääräisesti tuloja vähentämättä. Ympäristötulot kuten esim. jätevesimaksut, jätemaksut, ympäristölupamaksut, muilta toimijoilta perityt ympäristön kunnostamisen korvaukset yms. esitetään erikseen.

Edellä määriteltyjä ympäristömenoja aiheutuu ja tuloja kertyy muun muassa liitteessä 2 olevassa yleiseurooppalaisessa ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksessa määritellyissä ympäristönsuojelun osa-alueiden toiminnoissa. Näitä osa-alueita ovat

- 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 investointimenoina pidetään tässä yleisohjeessa aktivointiedellytykset täyttäviä menoja, jotka syntyvät ympäristöhyötyjen tuottamiseksi, ympäristöhaittojen ennaltaehkäisemiseksi, vähentämiseksi tai korjaamiseksi, tulevan ympäristönsuojelun tason parantamiseksi ja luonnonvarojen kestävä käytön edistämiseksi hankitusta hyödykkeestä. Aktivointiedellytyksen katsotaan täyttyvän, mikäli hankitun hyödykkeen odotetaan tuottavan tuloa tai se on tarkoitettu käytettäväksi tuotannontekijänä kunnan hyödykkeen tai palvelutuotannossa jatkuvasti usean tilikauden ajan ja hyödykkeen hankintameno ylittää poistosuunnitelman mukaisen pienhankintarajan.

Aktivointia koskevia säännöksiä on kirjanpitolain 5:1, 5:5, 5:5a, 5:8 ja 5:11 §:ssä ja tarkempia ohjeita kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta sekä yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista. Hyödykkeen hankintameno sisällytettävistä menoista säädetään kirjanpitolain 4:5 §:ssä. [2018]

Kunta voi saada ympäristömenojen vastineeksi ympäristötuloja. Niitä ovat esimerkiksi jätehuolto- ja jätevesimaksut, ympäristön pilaajilta perityt kunnan suorittamien tai teettämien kunnostustöiden ja siivousten korvaukset, öljysuojarahastolta saadut korvaukset öljyvahingoista ja niiden torjumisesta sekä ympäristön ennallistamisesta aiheutuneista kustannuksista sekä korvaukset ja avustukset torjuntakaluston hankintaan ja torjuntavalmiuden ylläpitoon, pilaantuneiden maiden kunnostukseen saadut avustukset, ympäristöinvestointien rahoitusosuudet ja -avustukset ym. ympäristötulot. Tässä määritellyt ympäristötulot esitetään kirjanpidossa luonteensa mukaan joko tuloina tai menonsiirtoina. Menonsiirtoja ovat esimerkiksi ympäristöinvestointien rahoitusosuudet. [2018]

Ympäristövastuu

Ympäristövastuu voidaan käsitellä KPL 5:14 §:n mukaan vastaisena menona tai KPA 2:7 §:n mukaan vastuusitoumuksena tai muuna taseen ulkopuolisena järjestelyinä.

Vastaisena menona kirjattava ympäristövastuu

Ympäristövastuu on aikaisemmista tapahtumista johtuva, ympäristöön liittyvä olemassa oleva velvoite, jonka täyttäminen todennäköisesti johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois kunnan toiminnan piiristä. Tällainen ympäristövastuuseen

liittyvä vastainen meno merkitään taseeseen joko pakollisena varauksena tai siirtovelkana (KPL 5:14 §).

Liitetietona ilmoitettava ehdollinen ympäristövelka

Tilinpäätökseen merkitsemisessä erityinen ympäristövastuu on 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 sisällyttämättömät vastuusitoumukset ja muut taseen ulkopuoliset järjestelyt esitetään tilinpäätöksen liitetietona (KPA 2:7 § ja kuntajaoston *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*).

Päästöoikeudet

Kirjanpitolautakunta on antanut 15.11.2005 (KILA 1767/2005) lausunnon päästöoikeuksien kirjanpitokäsittelystä. Päästöoikeudet ovat määräajan voimassa olevia aineettomia hyödykkeitä. Päästökauppalain (311/2011) mukaan päästöoikeudet ovat voimassa sen päästökauppakauden velvoitteiden täyttämiseen, jolle ne on päästökauppalain mukaisella päätöksellä tai vastaavalla muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tehdyllä päätöksellä myönnetty. Päästöoikeudet ovat siis voimassa ainoastaan erikseen laissa määrätyn ajan.

Päästökauppalain 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.

Energiavirasto 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.

Päästökauppalain 53 §:n mukaan toiminnanharjoittajan on palautettava vuosittain huhtikuun 30. päivään mennessä jokaisesta laitoksesta edellisestä 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 tuotantolaitoksen aiheuttamien päästökauppalain 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.

Päästökauppa koskee lähinnä kunnan konserniyhtiöitä, jolloin siitä voidaan antaa tietoja konsernitaseissa ympäristöraportoinnissa.

Viranomaistoiminta ja muu oma toiminta ympäristöasioissa

Viranomaistoimintaan luetaan kunnan tai kuntayhtymän lakisääteiseen ympäristöviranomaistoimintaan kuuluvat lupa- ja valvontatehtävät. Viranomaistoimintaa on myös se, että joissakin tapauksissa kunta joutuu alueellaan huolehtimaan toisten toimijoiden ensisijaisella vastuulla olevista ja niiden laiminlyömistä ympäristönsuojelutoimenpiteistä. Kunnan muun ympäristötoiminnan piiriin kuuluvia tehtäviä ja osa-alueita on lueteltu edellä kohdassa *Ympäristömenot ja -tulot*.

2 Ympäristöasioiden esittäminen osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota

2.1 Yleiset periaatteet

Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus (KuntaL 113.2 §).

Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa (KuntaL 115 §). Tällaisia toimintakertomuksessa esitettäviä olennaisia tietoja saattaa muodostua myös ympäristövelvoitteista.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus (KPL 3:2.1 §). [2018] Tuloslaskelman ja taseen esitystapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (KPA 1:8 §). Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi (KPA 1:9 §).

2.2 Ympäristökulut ja -tuotot tuloslaskelmassa

Ympäristökulut ja -tuotot sisältyvät useisiin kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaavan mukaisiin eriin. Niiden esittämistä tuloslaskelmassa omana eränä ei vaadita.

Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten ympäristömenojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään. Vastaisia ympäristömenoja ei esitetä tuloslaskelmassa tai sen liitteissä omana eränä, ellei se ole tarpeen tilikauden tulokseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi. Kuluihin sisältyvien pakollisten varausten muutoksista annetaan kuntajaoston liitetietoylesohjeen mukainen selvitys, ellei muutos ole merkitykseltään vähäinen. Muutosten oikaisu esitetään rahoituslaskelman tulo- ja menoerien korjauserissä.

2.3 Tase

2.3.1 Aktivoidut ympäristömenot

Aktivointiedellytykset täyttävä pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan poistoina kuluksi. Aktivoitujen ympäristömenojen esittämistä taseen vastaavissa omana eränään ei vaadita. Jos ne halutaan esittää liitetietona, ne voidaan eritellä yksityiskohtaisesti kuntajaoston *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista* luvussa 7 esitetyn mukaisesti. Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa tuloa. Kunnassa hyödyke voidaan aktivoida myös tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta, jos se vaikuttaa jatkuvasti tuotannontekijänä hyödyke- tai palvelutuotannossa useana tilikautena.

2.3.2 Pakolliset varaukset

Ympäristövelvoitteisiin sisältyvät varaukset merkitään kuntajaoston taseyleisohjeen mukaisessa tasekaavassa tase-erään *Pakolliset varaukset*. Aktivoitaviin ympäristömenoihin liittyvät investointivaraukset sisältyvät tase-erään *Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset*. Tasekaavaa yksityiskohtaisempi esittäminen on mahdollista, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Ympäristövastuiden oikean esittämisen kannalta ei kuitenkaan ole tarpeen lisätä uutta tase-erää ympäristövelvoitteisiin liittyville varauksille. Pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

2.4 Liitetiedot

2.4.1 Liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus (KPL 3:2.1 §). [2018]

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista esitettyjen liitetietojen lisäksi tilinpäätökseen liitetään sellaisia liitetietoja, jotka ovat tarpeen jonkin tuloslaskelman tai taseen erän selventämiseksi, jos oikea ja riittävä kuva sitä edellyttää.

Liitetiedot esitetään pääsääntöisesti kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista ryhmittelyn mukaisesti. Kunta voi esittää tämän yleisohjeen tarkoittamat ympäristöasioita koskevat liitetiedot myös yhtenä kokonaisuutena, mutta tällöin on viittauksin tai muulla selkeällä tavalla varmistettava, että tilinpäätöksen lukija saa oikean kuvan liitetiedoissa ilmoitettavista kokonaismääristä. Esimerkiksi tuloslaskelmaa koskevien liitetietojen selvityksessä pakollisten varausten muutoksista ilmoitetaan, että tähän erään sisältyvistä ympäristövastuita koskevista pakollisten varausten muutoksista on annettu selvitys ympäristöasioita koskevien liitetietojen yhteydessä. Esimerkkejä ympäristöasioita koskevista liitetiedoista on edellä mainitussa yleisohjeessa muun muassa luvussa 7 *Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen*.

2.4.2 Arvostusmenetelmät

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (KPA 2:2a.1 §, kuntajaoston liitetietoyleisohje luku 3.1). Ympäristöasioiden esittämisen kannalta tämä merkitsee ympäristömenojen ja -vastuiden laskennassa sovellettujen periaatteiden ja -menetelmien sekä aktivoitujen ympäristömenojen poistojen laskennassa käytettyjen periaatteiden ja -menetelmien kuvaamista.

2.4.3 Satunnaiset ympäristökulut ja -tuotot

Satunnaisiin kuluihin ja -tuottoihin sisältyvät erät on esitettävä liitetiedoissa, kuntajaoston liitetietoyleisohje luku 4, liitetieto 14). Satunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Esimerkkejä satunnaisista ympäristökuluista ovat muun muassa ympäristön pilaantumisen aiheuttavat olennaiset ja poikkeukselliset menot ja korvaukset.

Mikäli ympäristölainsäädännön rikkomisesta aiheutuvat sakot ja maksut ovat olennaisia ja täyttävät muutoin satunnaiseksi kuluksi merkitsemisen edellytykset, ne kirjataan satunnaisiin kuluihin, mutta niitä ei lueta ympäristökuluksi (ks. luku 3.4).

2.4.4 Varausten erittely

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 ympäristövelkana ja esitetään liitetiedoissa vastuusitoumuksissa.

Taseen vastattavia koskevissa liitetiedoissa on esitettävä erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (KPA 2:5 § 6 k, kuntajaoston liitetietoyleisohje luku 5.2, liitetieto 29). Liitetiedoissa pakollisina tietoina esitetään erittely ympäristövelvoitteisiin liittyvistä pakollisista varauksista, mikäli se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Ympäristövelvoitteisiin liittyvät varaukset ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa muiden pakollisten varausten alaryhmänä. Jos kunta tai kuntayhtymä kerryttää pakollista varausta kirjanpidossaan asteittain, kunnan on ilmoitettava tällaisen pitkäaikaistoiminnon menon kirjaamisperiaate sekä siihen liittyvän vastuun kokonaismäärä.

2.4.5 Ympäristövastuut ja ehdolliset ympäristövelat

Liitetietoina esitetään muut kunnan antamat vastuusitoumukset ja muut vastuut (KPA 2:7.2 § 4 ja 4a k, kuntajaoston liitetietoyleisohje luku 6, liitetieto 40) ja muut kuntaa koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt (KPA 2:7.2 § 5 k, kuntajaoston liitetietoyleisohje luku 6, liitetieto 41). Liitetiedoissa esitetään taseen ulkopuolisina vastuina ympäristövelvoitteisiin liittyvät ehdolliset ympäristövelat ja muut ympäristövastuut ja riittävän tarkka selvitys niiden lajista. Ellei ympäristövastuun määrää voi merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi arvioida, kuvaus vastuusta ilmoitetaan kuitenkin liitetiedoissa. Lisäksi ilmoitetaan mahdollisuuksien mukaan eri laskentatapojen tuottamat tulokset.

Muun taseen ulkopuolisen järjestelyn liitetiedoissa esitetään myös päästöoikeuksia koskevat liitetiedot. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1767/2005 mukaan kirjanpitovelvollisen tulee esittää liitetietona päästöoikeuksien, toteutuneiden päästöjen ja käydyn päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä niiden vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Esimerkki päästöoikeuksia koskevasta liitetiedosta on esitetty kuntajaoston liitetietoyleisohjeen luvussa 6, liitetieto 41.

Liitetietoina esitetään muut kunnan antamat vastuusitoumukset (KPA 2:7.2 § 4 k, kuntajaoston liitetietoyleisohje luku 6, liitetieto 40). Tällaisia ovat esimerkiksi kunnan tai kuntayhtymän ympäristölupaan liittyen ympäristöasioiden hoitoa varten antamat vakuudet.

3 Ympäristömenojen ja -tulojen harkinnanvarainen esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa

Ympäristökulujen ja -tuottojen sekä aktivoitujen ympäristömenojen esittäminen erikseen koottuna tilinpäätöksen liitetiedoissa on vapaaehtoista. Ne voidaan esittää seuraavien periaatteiden mukaisesti.

3.1 Tilikauden ympäristökulut ja -tuotot

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää tilikauden ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissumma, taikka erikseen kunnan ympäristöviranomaistoiminnan menot ja tulot sekä erikseen muun toiminnan ympäristömenot ja -tulot. Lisäksi on suositeltavaa esittää menolajeittain ja tulolajeittain laadittu erittely esimerkiksi tehtäväalueittain tai kunnan käyttämää muuta jaottelua noudattaen taikka liitteen 2 ympäristönsuojelun osa-alueiden pääryhmittelyn mukaisesti ryhmiteltynä siinä määrin kuin se on mahdollista. Lisäksi esitetään tiedot laskentaperusteista. Mikäli meno- ja tulolajeittaista erittelyä ei laadita, esitetään ympäristömenojen ja -tulojen kokonaismäärien lisäksi erikseen niihin sisältyvien ympäristönsuojelun avustusmenojen ja -tulojen määrät. Esimerkkejä ympäristötuottojen ja -kulujen liitetiedoista on kuntajaoston liitetietoyleisohjeen luvussa 7 *Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen*.

3.2 Aktivoidut ympäristömenot

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää tilikaudella aktivoitujen ympäristömenojen kokonaismäärä ja investointiin saadut avustukset sekä tase-erittäin laadittu erittely, jos tämä voidaan laatia riittävän luotettavasti. Lisäksi aktivoidut ympäristömenot voidaan ryhmitellä liitteen 3 ympäristönsuojelun osa-alueiden mukaan siinä määrin kuin se on mahdollista ja asianmukaista. Esimerkki liitetiedosta on kuntajaoston liitetietoyleisohjeen luvussa 7 *Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen*.

3.3 Ympäristöperusteiset sakot ja maksut

Ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut eivät sisälly ympäristömenoihin. Vaikka kyseiset menot liittyvät ympäristövaikutuksiin, ne eivät estä, lievennä tai korjaa ympäristövahinkoja, minkä vuoksi ne on tarkoituksenmukaista esittää muuna kuin ympäristömenona. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää erittely sakoista ja muista ympäristölainsäädännön rikkomuksista johtuvista seuraamuksista ai-

heutuneet merkittävät menot, ellei niitä ole erikseen ilmoitettu satunnaisten erien kohdalla.

4 Ympäristömenoja, -vastuita ja -tuloja koskevat kirjaamis- ja laskenta-periaatteet

4.1 Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaaminen

Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaamisessa noudatetaan yleisiä kirjanpidon kirjaamis-periaatteita. Ympäristömenojen ja -tulojen yksilöinti voidaan tehdä tilin tai muun tunnisteiden taikka muulla tavalla järjestetyn kustannuslaskennan avulla.

4.1.1 Ympäristömenon kirjaaminen tilikauden kuluksi

Varovaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena edellyttää muun muassa, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen (KPL 3:3.2 §). Kuntajaoston yleisohjeiden mukaan edellä mainittua varovaisuuden periaatetta sovelletaan myös kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

Ympäristömenot kirjataan suoriteperusteisesti kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana ne ovat syntyneet, ellei niitä voida merkitä taseeseen. Kuluksi kirjataan ympäristömeno, joka ei tuota tuloa (KPL 5:1 §) tai hyödykettä ei käytetä jatkuvasti tuotannontekijänä useana tilikautena (ts. hyödykkeiden hankintamenot, jotka eivät ole aktivointikelpoisia). Ympäristömenot tulee kyetä yksilöimään sillä tarkkuudella, että niiden voidaan täyttävän edellä luvussa 1.4 esitetyn ympäristömenon määritelmän.

Ympäristökuluja voi sisältyä kunnan tuloslaskelmakaavan seuraavassa esitettyihin eriin (seuraava esimerkkiluettelo ei ole täydellinen, vaan kukin ympäristömeno kirjataan luonteensa mukaiselle tilille tarvittaessa esimerkeistä poiketenkin):

Henkilöstökulut, oman henkilökunnan osalta

- työpanokseen perustuvat palkka- ja henkilöstömenot ympäristönsuojelulaitteiden käytöstä ja kunnossapidosta
- ympäristönsuojelutoimenpiteiden henkilöstömenot (siltä osin kuin ne eivät sisälly ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitomenoihin), kuten esimerkiksi toimipaikan jätteiden keräily, lajittelu, kierrätys ja pölyämisen estämiseksi tehtävä raaka-aineiden varastointialueiden kastelu
- ympäristöhallinnosta aiheutuneet palkkausmenot kuten suhde- ja viranomaistyöstä, ympäristötiedotuksesta ja ympäristöraportoinnista, ympäristökoulutuksen järjestämisestä ja toteuttamisesta, ympäristöjärjestelmien rakentamisesta ja sertifiointinista aiheutuneet palkkausmenot
- tutkimus- ja kehitystyön palkkausmenot.

Palvelujen ostot, ulkopuolisille maksetut

- laitteiden käytön valvonnan, tarkkailun ja seurannan toimenpiteiden palvelujen ostomenot
- ympäristönsuojelun tarkkailusta ja seurannasta menot kuten ympäristön tilan tarkkailun ja seurannan, päästöjen erillisseurannan, analysoinnin ja tutkimuksen ja lupamääräyksiä varten tehtyjen selvitysten menot
- maa-alueiden puhdistus- ja kunnossapitomenot
- tutkimus- ja kehitysmenot, erityisesti tutkimushankkeet, jotka edistävät kunnan ympäristönsuojelun tasoa
- jätevesihuollon palvelujen ostosta aiheutuneet menot kuten jätevesimaksut
- jätehuollon palvelujen ostot, kuten jätemaksut
- ympäristövahinko- ja ympäristövastuuvakuutusten maksut.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

- ympäristönsuojelun ja ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitomenot kuten ympäristönsuojelulaitteiden kuluttaman energian, veden ja muun materiaalin hankinnan menot.

Avustukset

- esimerkiksi ympäristönsuojeluun annetut avustukset.

Muut toimintakulut

- muut ympäristönsuojelutoimenpiteiden menot, jotka eivät kuulu muihin menolajeihin kuten jäteverot, öljyjäte- ja öljynsuojamaksut, vesiensuojelumaksut, kalatalousvelvoitteiden maksut, vesilain mukaiset säännöstelymaksut.

Poistot ja arvonalentumiset

- aktivoitujen ympäristömenojen poistot ja arvonalentumiset.

Satunnaiset kulut

- satunnaisuuden edellytykset täyttävät ympäristömenot.

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

4.1.2 Ympäristömenon aktivointi

Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai niitä käytetään kunnan palvelutuotannossa. Ympäristömenot voidaan aktivoida, kun hyödykkeitä aiotaan käyttää jatkuvasti kirjanpitovelvollisen toiminnassa ja toinen seuraavista ehdoista täyttyy:

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

Ympäristömenon aktivoinnin edellytys on aina, että omaisuuserä on KPL 4 luvun 3 §:n mukaisesti tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena ja kunnassa, jos sitä käytetään kunnan palvelutuotannossa tulontuottamistarkoituksesta riippumatta usean tilikauden aikana. Joissakin tapauksissa ympäristömenoista itsessään ei ole odotettavissa tulevaisuudessa taloudellista hyötyä, mutta ne ovat välttämättömiä muun omaisuuden tulon- tai palveluntuottamiskyvyn kannalta. Tällöin ympäristömenot voidaan aktivoida kyseisen omaisuuserän osana.

Kunta voi hankkia pysyviä vastaavia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten hyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minäkään tietyn olemassa olevan aineellisen hyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä tai palvelutuotantokykyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta kunta pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan tai käyttää niitä tulevaisuudessa palvelutuotannossaan. Tällaiset aineelliset hyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska kunta voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä hyödykkeistä suuremman taloudellisen hyödyn tai palvelutuotantokyvyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu.

Aktivoitavia ympäristömenoja ovat esimerkiksi ympäristönsuojelua varten hankitut 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.

Kunta saattaa omistaa toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyviä aineettomia oikeuksia, kuten patenteja, lisenssejä, päästölupia tai päästöoikeuksia. Jos toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyvät aineettomat oikeudet on hankittu vastikkeellisesti ja ne täyttävät aktivoinnin edellytykset, on kyseiset ympäristömenot aktivoitava ja poistettava KPL 5:5 a.3 §:n mukaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

Jos aktivoinnin edellytykset eivät täyty, kirjataan ympäristömeno tilikauden kuluksi. Jos ympäristömenot liittyvät ympäristön palauttamiseen pilaantumista edeltäneeseen tilaan (esimerkiksi jätteenkäsittely, nykyiseen toimintaan liittyvät kunnostusmenot, aikaisempina tilikausina syntyneiden vahinkojen kunnostus, ympäristöhallintomenot tai ympäristöauditoinnit), ne merkitään tilikauden kuluksi.

Ympäristöinvestointeihin saadut julkiset tuet ja avustukset sekä muut rahoitusosuudet käsitellään hankintamenon vähennyksenä (kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, luku 2.5 *Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno*).

Aktivoituja ympäristömenoja sisältyy kuntajaoston taseyleisohjeen mukaisiin tasekaavan pysyvien vastaavien eriin.

4.1.3 Pysyvien vastaavien arvonalennus

Ympäristöasioissa tapahtuvat muutokset tai siihen liittyvät tekijät saattavat vaikuttaa kunnan olemassa olevien pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvoon. Esimerkiksi maan alueen pilaantuminen voi alentaa kiinteistön arvoa. Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa tuottama tulo on pysyvästi vielä poistamat-

ta olevaa hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §).

Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:14.4). Hankintamenosta tehtävät poistot ja arvonalennukset eivät täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä, koska ne ovat suoriteperusteisesti jo toteutuneet ennen hankintamenon kuluksi kirjaamista. Jos ympäristömeno kirjataan muun pysyvien vastaavien hyödyke-erän osana, on koko omaisuuserän osalta tarkastettava omaisuuden arvo ja tarvittaessa tehtävä arvonalennuskirjaus tai ylimääräinen poisto.

Arvonalennuksesta on säädetty kirjanpitolain 5:13 §:ssä ja kuntajaosto on antanut ohjeet tuloslaskelmayleisohjeessa luvussa 9 *Poistot ja arvonalentumiset* ja suunnitelmapoistoja koskevassa yleisohjeen luvussa 2.3.2 *Arvonalentumiset*.

4.1.4 Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintamenoon

Hyödykkeen hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1 §, kuntajaoston yleisohje taseen laatimisesta, luku 2.2.1 *Hankintamenon määräytyminen*). Aktivoitavaan hankintamenoon ei voida sisällyttää ympäristösyistä johtuvia, tulevaisuudessa toteutuvia taloudellisia menetyksiä. Tällaiset menetykset otetaan huomioon pakollisena varauksena (KPL 5:14 §, kuntajaoston ta-seyleisohje, luku 7 *Pakolliset varaukset*)¹. Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten ympäristömenojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään.

4.2 Ympäristötulojen kirjaaminen

Ympäristötulot kirjataan suoriteperusteisesti tilikauden tuotoksi. Ympäristötuottoja voi sisällyttää seuraaviin kunnan tuloslaskelmakaavan eriin:

Toimintatuotot

- myyntitulot, kuten jätevesimaksut, jätemaksut, jätteen myynnin (esimerkiksi kompostimullan, hakkeen, kuorikkeen yms.) myyntitulot, muut mahdolliset ympäristötoiminnasta saadut myyntitulot
- maksutulot kuten ympäristölupamaksut, joiden perusteista säädetään laissa tai asetuksessa
- käyttötalouteen saadut ympäristötuet ja -avustukset
- mahdolliset muut tulot.

Satunnaiset tuotot

- satunnaisuuden edellytykset täyttävät ympäristötulot.

Ympäristötulot vähentävät menoja silloin, kun kirjanpito-ohjeiden mukaan kyse on menonsiirtona kirjattavasta erästä. Tällaisia ovat esimerkiksi investointien rahoitusosuudet.
[2018]

¹

Ks. myös kuntajaoston lausunto 52/2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä ja lausunto 97/2011 kunnan kaatopaikan ennallistamiskustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä.

4.3 Ympäristövastuiden kirjaaminen

4.3.1 Pakollinen varaus ja siirtovelka

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

- se kohdistuu päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen
- sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana ja todennäköisenä
- sitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen
- se perustuu lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullisia kohtaan (KPL 5:14.1 §).

Pakollisten varausten kirjaamista edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus. Muut pakolliset varaukset on eriteltävä liitetiedoissa (kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista, luku 5.2, liitetieto 29)².

4.3.2 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 kunnan tai kuntayhtymän 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 aiheuttaa menoja, 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 vastuusitoumuksena tilinpäätöksen liitetiedoissa (KPA 2:7 §, kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista, luku 6, liitetiedot 40 ja 41).

4.3.3 Vastuiden ja saamisten netottaminen

Kunta tai kuntayhtymä on saattanut suojautua ympäristövahingon aiheuttamia menoja vastaan vakuutuksella tai muulla järjestelyllä tai kunnalla on mahdollisuus ympäristölain nojalla periä ympäristövahingon tms. aiheuttajalta ympäristön kunnostamisesta tms. toimenpiteestä aiheutuneet menot.

Korvaussaaminen voidaan netottaa ympäristöön liittyvää velvoitetta koskevaa varausta vastaan silloin, kun kunnalla on saamiseen laillinen oikeus ja saaminen on varma. Tällainen on esimerkiksi lainvoimaiseen oikeuden päätökseen perustuva ympäristövahinkoon liittyvä vakuutuskorvaussaaminen. Nettokirjausmenettelyä käytettäessä ilmoite-

²

Ympäristövelvoitteesta seuraavan pakollisen varauksen kirjaamista on käsitelty kuntajaoston lausunnossa 52/2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä ja lausunnossa 97/2011 kunnan kaatopaikan ennallistamiskustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä.

taan koko määrä ja siitä saatava korvaus tilinpäätöksen liitetiedoissa. Muussa tapauksessa ympäristövahinkoon liittyvä velvoite ja saaminen on arvostettava erikseen ja esitettävä omina tilinpäätöserinään. [2018] Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi.

Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettynä eli korvaus voidaan käsitellä tuloslaskelmassa menonsiirtona (KPL 2:1 §).

4.4 Ympäristövastuiden arviointi

Ympäristöön liittyvä velvoite merkitään ympäristövastuiksi, jos velvoitteen täyttämistä aiheutuvista menoista voidaan tehdä luotettava arvio. 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 se määrä, jonka kunta tai kuntayhtymä 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 arvioinnissa otetaan huomioon seuraavat seikat:

- ympäristövahingon kunnostuksesta aiheutuvat välittömät yksilöitävissä olevat menot
- oman henkilöstön kunnostustyöhön käyttämän ajan perusteella lasketut palkka- ja muut henkilöstömenot
- kunnostuksen jälkeisen seurannan menot
- tekniset parannukset

Ympäristövastuun määrä on arvio velvoitteen kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin velvoitteen perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite eräännyy maksettavaksi. Vastuun asteittainen lisääminen täysimääräiseksi kyseisen 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 käytön 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.

4.5 Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely

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 §:ssä säädetyt 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.

Kuntien energialaitosten toiminta on pääsääntöisesti yhtiöitetty, joten kunnilla ei lähtökohtaisesti ole päästöoikeuksia. Yhtiöiden päästöoikeuksien kirjanpitokäsittelystä on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Kunnat voivat soveltaa siinä annettuja kirjausohjeita omassa toiminnassaan. Päästöoikeuksien esittämisestä kunnan liitetiedoissa on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista. [2018]

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 EU:n ympäristötilinpitoasetukseen (EU) No 691/2011 ja asetuksen muutokseen (EU) No 538/2014.

Suomessa Tilastokeskus ylläpitää ympäristönsuojelumenojen tilastointia. Tilasto kattaa julkisen sektorin (valtion ja kunnat), voittoa tavoittelemattomat yhteisöt, kotitaloudet, tuonnin ja viennin sekä teolliset toimialat (tol 05–36) eli kaivos- ja kaivannaistoiminnan, teollisen valmistuksen ja energiahuollon sekä veden puhdistuksen ja jakelun.

Julkisen sektorin ympäristönsuojelumenojen lähteinä käytetään muun muassa valtion tilinpäätösaineistoa, erillisiä kyselyitä ministeriöille sekä MML:n maatalouden tukitietoja. Kuntasektorin ympäristönsuojelumenoja lasketaan kuntien taloustilastojen datasta tehtäväluokituksen perusteella. Muita lähteitä ovat Tilastokeskuksen sisäiset lähteet. Teollisuuden ympäristönsuojelumenoja kerätään vuosittain otantapohjaisella kyselyllä noin 2000 teolliselle toimipaikalle.

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 ympäristönsuojelumeno -tilasto sisältää:

- ympäristönsuojeluinvestoinnit
- ympäristönsuojelulaitteistojen käyttö- ja kunnossapitomenot
- muut ympäristönsuojelun toimintamenot, kuten:
 - palkansaajakorvaukset
 - energian ja materiaalin käytön
 - vuokrat
 - tarkkailu- ja seurantamenot
 - erilaiset maksut ja korvaukset
 - ympäristöhallinnon menot
 - tutkimus- ja kehitysmenot.
- Ostetut palvelut
 - Jätevesimaksut
 - Jätehuoltomaksut
 - Alihankinnan kustannukset.
- Sivutuotteiden myynnistä saatuja tuloja
- Investointiavustuksia.

Tilastoinnissa ympäristönsuojeluinvestointeihin sisällytetään sekä prosessin sisäiset että ulkoiset investoinnit. Sisäiset toimenpiteet muuttavat tuotantoprosessia siten, että tuotannosta aiheutuvien päästöjen muodostuminen suhteessa tuotantomääriin pienee. 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 kunnan ympäristömenojen kirjanpitokäsittelyssä ja esittämisessä tilinpäätöksessä on perusteltua, erityisesti, jos kunta on rakentanut ympäristölaskentajärjestelmänsä tuottamaan tätä palvelevaa tietoa ja tietojen perusteet eivät ole ristiriidassa tässä yleisohjeessa esitettyjen periaatteiden kanssa.

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 suojele

- 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 suojeleminen

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

Säteilyltä suojaaminen

(Lukuun ottamatta ydinvoimaloita ja sotilaskohteita)

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

Tutkimus ja kehitys

- Ulkoilman ja ilmaston suojeleminen
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmaston suojelemiseksi
- Vesien suojeleminen
- Jäte
- Maaperän ja pohjaveden suojeleminen
- Melun ja tärinän torjunta
- Lajien ja elinympäristöjen suojeleminen
- 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 suojeleluu varten
 - maanalaisten varastojen ja kuljetuslaitteistojen poistaminen maaperän ja pohjaveden suojeleluu 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).

Esimerkit

Ympäristömenon kirjaaminen, laskenta ja esittäminen

Kunnan vesilaitos huolehtii toiminta-alueensa jäteveden puhdistamisesta. Kyseinen toiminta edellyttää ympäristölupaa, jossa määritellään jäteveden sallitut pitoisuudet. Jätevesien puhdistamista varten kunnan vesilaitos joutuu hankkimaan jäteveden puhdistuslaitoksen. Puhdistuslaitoksen hankintahinta 1.1.2018 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 kunnan vesilaitos pyrkii lieventämään asutuksen aiheuttamia ympäristöhaittoja toiminta-alueellaan. Siten toiminnan aiheuttamat menot voidaan lukea ympäristömenoihin. Ympäristömenot tulee kyetä yksilöimään riittävällä tarkkuudella. Puhdistuslaitoksen hankintahinta saadaan kunnan vesilaitoksen pysyvien vastaavien kirjanpidosta ja kemikaalien ja energian kulutuksen aiheuttamat menot ostoreskontran tiedoista. Työvoimakustannukset ja yleiskustannukset voidaan kohdistaa puhdistuslaitoksen käytölle ja kunnossapidolle työajanseuranan perusteella. Jos jäteveden puhdistuslaitoksen toiminnasta aiheutuu muita kustannuksia, kuten yleiskustannuksia, tulee näiden kohdistaminen perustua sisäiseen laskentaan.

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

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

Liitetiedot

TULOSLASKELMAA KOSKEVAT LIITETIEDOT

2018

Henkilöstökulut:

Ympäristönsuojelulaitteiden käytön ja kunnossapidon palkat	100.000 €
--	-----------

Aineet, tarvikkeet ja tavarat:

Ympäristönsuojelulaitteiden aineet ja tarvikkeet	75.000 €
--	----------

Poistot ja arvonalennukset:

<u>Ympäristönsuojelulaitteiden poistot</u>	<u>40.000 €</u>
--	-----------------

Ympäristökulut yhteensä	215.000 €
-------------------------	-----------

TASETTA KOSKEVAT LIITETIEDOT

2018

Aineelliset hyödykkeet:

Ympäristönsuojelulaitteet:	
Hankintahinta 1.1.2018	1.000.000 €
<u>- poistot</u>	<u>40.000 €</u>
Kirjanpitoarvo 31.12.2018	960.000 €

Ympäristövastuun kirjaaminen ja esittäminen

Jätteiden käsittelyä harjoittava kuntayhtymä omistaa jätteiden loppusijoituspaikan, jolle sijoitetaan osa toiminnasta syntyneistä sakoista ja tuhkasta sekä muita loppusijoitukseen soveltuvia jätteitä. Ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti kuntayhtymä on varautunut loppusijoituspaikalle sijoitettujen jätteiden valvontaan ja mahdollisiin lisäkäsittelyihin tulevaisuudessa. Näihin vastaisiin menoihin kuntayhtymä on kirjannut tilinpäätöksessään pakollisen varauksen, jonka lisäys vuonna 2018 on 0,5 miljoonaa ja varauksen kokonaismäärä vuoden 2018 lopussa 5,0 miljoonaa euroa. Pakollisiin varauksiin sisältyy myös takuuvaraus 2,0 milj. euroa.

Tilinpäätöksessä varaus esitetään taseessa pakollisena varauksena ja eritellään liitetiedoissa.

Tase:

	2018	2017
PAKOLLISET VARAUKSET		
Muut pakolliset varaukset	7.000.000 €	6.500.000 €

Liitetiedot:

TULOSLASKELMAA KOSKEVAT LIITETIEDOT

Selvitys tuottoihin ja kuluihin sisällyvistä pakollisten varausten muutoksista

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

TASETTA KOSKEVAT LIITETIEDOT

Erittely muihin pakollisiin varauksiin sisällyvistä eristä

	2018	2017
Takuuvaraus	2.000.000 €	2.000.000 €
Ympäristövaraus	5.000.000 €	4.500.000 €
Muut pakolliset varaukset yhteensä	7.000.000 €	6.500.000 €

Ympäristövastuun kirjaaminen pakollisena varauksena

Kunnan omistamalla kiinteistöllä sijaitsee pilaantunut maa-alue. Maa-alue on pilaantunut kunnan aikaisemman kiinteistöllä tapahtuneen 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.

Ympäristökeskus on hyväksynyt kunnan tekemän ympäristönsuojelulain mukaisen ilmoituksen pilaantuneen maaperän puhdistamisesta. Maaperän puhdistaminen toteutetaan seuraavan tilikauden aikana.

Kustannusarvion mukaan maaperän puhdistaminen aiheuttaa kunnalle seuraavat menot:

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

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 kunta kirjaa tilikauden kuluiksi tuloslaskelmaan. Tulevista puhdistuskustannuksista kunta kirjaa taseen vastaaviin 155.000 euron pakollisen varauksen. Pakollisen varauksen muutos 155.000 euroa kirjataan tuloslaskelmassa luonteensa mukaisiin kuluihin.

Ympäristövastuun esittäminen liitetietona

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

Kunta esittää tämän vakuuden liitetiedoissa muuna taloudellisena vastuuna.

Liitetiedot:

**VAKUUKSIA, VASTUUSITOUMUKSIA JA MUITA TASEEN
ULKOPUOLISIA JÄRJESTELYJÄ KOSKEVAT LIITETIEDOT**

	2018
Muut omasta puolesta annetut vakuudet	
Ympäristöluvan edellyttämä vakuus	200.000 €