

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM REDOVISNING OCH
LÄMNANDE AV UPPLYSNINGAR OM MILJÖASPEKTER
I BOKSLUT FÖR KOMMUNER OCH SAMKommuner**

Helsingfors 2018
ISBN 978-952-293-622-6 (pdf)

Tredje reviderade upplagan
ISBN 978-952-293-622-6 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Helsingfors 2018

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn 09 7711
Fax 09 771 2291
www.kommunforbundet.fi

ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
Bokföringsnämndens kommunsektion
Helsingfors 28.8.2018

Allmän anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut för kommuner och samkommuner

Innehållsförteckning

1 Inledning	5
1.1 Syftet med denna allmänna anvisning	5
1.2 Övrig miljörapportering	6
1.3 Tillämpning av denna allmänna anvisning	6
1.4 Definition av begrepp	6
2 Redovisning av miljöaspekter som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen	9
2.1 Allmänna principer	9
2.2 Miljökostnader och miljöintäkter i resultaträkningen	10
2.3 Balansräkningen	10
2.3.1 Aktiverade miljöutgifter	10
2.3.2 Avsättningar	10
2.4 Noter	11
2.4.1 Bestämmelser och anvisningar om noterna	11
2.4.2 Värderingsmetoder	11
2.4.3 Extraordinära miljökostnader och miljöintäkter	11
2.4.4 Specifikation av avsättningar	11
2.4.5 Miljöförpliktelser och miljörelaterade eventualskulder	12
3 Frivillig redovisning av miljöutgifter och miljöinkomster i noterna till bokslutet	12
3.1 Miljökostnader och miljöintäkter under räkenskapsperioden	13
3.2 Aktiverade miljöutgifter	13
3.3 Miljöbaserade böter och avgifter	13
4 Bokförings- och redovisningsprinciper för miljöutgifter, miljöförpliktelser och miljöinkomster	13
4.1 Redovisning av miljöutgifter och miljöinkomster	13
4.1.1 Redovisning av en miljöutgift som kostnad för räkenskapsperioden	13
4.1.2 Aktivering av miljöutgifter	15
4.1.3 Värdeminskning hos bestående aktiva	16
4.1.4 Aktivering av framtida utgifter i anskaffningsutgiften för en tillgång	16
4.2 Redovisning av miljöinkomster	17
4.3 Redovisning av miljöförpliktelser	17
4.3.1 Avsättningar och passiva resultatregleringar	17
4.3.2 Miljörelaterad eventualskuld som ska behandlas som ansvarsförbindelse eller som annat ekonomiskt ansvar	18
4.3.3 Kvittning av förpliktelser och fordringar	18
4.4 Värdering av miljöförpliktelser	18
4.5 Bokföring av utsläppsrätter	19

Bilagor:

Bilaga 1: Statistikcentralens anvisningar om miljöskyddsutgifter	21
Bilaga 2: Klassificering av miljöskyddsåtgärder och miljökostnader (CEPA 2000)	23
Bilaga 3: Allmäneuropeisk statistisk klassificering av miljöskyddsutrustning och konstruktioner.....	25
Bilaga 4: Exempel	27

1 Inledning

1.1 Syftet med denna allmänna anvisning

Syften med denna allmänna anvisning är att styra kommunernas och samkommunernas redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen. När miljörisker och miljöförpliktelser redogörs på ett enhetligt sätt underlättas jämförelsen mellan kommunernas och samkommunernas bokslut och givandet av en rättvisande bild av deras ekonomiska ställning. Särskilt när miljöaspekterna har en väsentlig betydelse för verksamhetsresultatet och den ekonomiska ställningen är det viktigt att lämna uppgifter om dem.

Anvisningen behandlar miljöutgifter, miljöinkomster, miljöförpliktelser och miljöskulder som ska tas upp i bokslutet. Begreppen definieras nedan i kapitel 1.4 *Definition av begrepp*.

Denna allmänna anvisning baseras i tillämpliga delar på bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut (24.10.2006). Bokföringsnämndens allmänna anvisning utgår från Europeiska gemenskapernas kommissions rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser (2001/453/EG, Europeiska gemenskapernas officiella tidning 13.6.2001). I kommuner och samkommuner ska denna anvisning tillämpas på hanteringen av miljöaspekter i bokföringen och bokslutet i stället för bokföringsnämndens anvisning. Inte heller ovan nämnda rekommendation från kommissionen är bindande för kommunsektorn.

I fråga om miljöaspekter skiljer sig en kommuns uppgifter och informationsbehov från informationsbehovet i ett företag huvudsakligen genom att kommunen inom sitt område utgör miljömyndighet och som tillstånds- och tillsynsmyndighet har skyldighet att övervaka även andra aktörer. I vissa fall måste en kommun inom sitt område vidta miljöskyddsåtgärder då de aktörer som har det primära ansvaret har försummat dem.

Utgångspunkten för uppföljningen och lämnandet av upplysningar om miljöutgifter och miljöinkomster är behovet av jämförbar information. Information om de miljöutgifter och miljöinkomster som ska tas upp i bokslutet för en kommun behövs både när det gäller den egna verksamheten och myndighetsuppgifter för bl.a.

- verksamhetens ledning, styrande och beslutsfattande, varvid miljöåtgärder och resursanvändning inom ett längre tidsperspektiv kan hanteras på ett sätt som sparar både miljön och kostnader
- planering och uppföljning av ekonomin och verksamheten
- utredning av miljöaspekternas ekonomiska verkan
- hantering av miljörisker
- information till invånare och andra referensgrupper.

Denna allmänna anvisning innefattar huvudsakligen lagstadgade och enligt kommunsektionens allmänna anvisningar obligatoriska bokslutsuppgifter om miljöaspekter, vilka i enlighet med kapitel 2.4 presenteras som en del av bokslutets noter. Därutöver kan en kommun efter eget gottfinnande uppge beloppen för miljökostnader och miljöintäkter samt aktiverade miljöutgifter som särskilda noter. I sådana frivilliga noter kan man lämna upplysningar om de totala utgifterna och inkomsterna för miljöskyddsverksamheten, al-

ternativt separata uppgifter om utgifter och inkomster för kommunens miljömyndighetsverksamhet och separata uppgifter om miljöutgifter och miljöinkomster för den övriga verksamheten.

De uppgifter som enligt denna allmänna anvisning ska lämnas baserar sig på uppgifter som fås från bokföringen, förutom i fråga om förpliktelser då en utredning måste göras utanför bokföringen.

Bilaga 1 till denna anvisning utgörs av Statistikcentralens anvisningar om miljöskyddsutgifter, bilaga 2 av Klassificering av miljöskyddsåtgärder och miljökostnader, bilaga 3 av Allmäneuropeisk statistisk klassificering av miljöskyddsutrustning och konstruktioner samt bilaga 4 av exempel på redovisning och lämnande av upplysningar om miljöutgifter och miljöförpliktelser. De anvisningar och den klassificering som tillämpas vid statistikföring kan vara till hjälp vid hanteringen av kommuners och samkommuners miljöutgifter och vid lämnandet av upplysningar om dessa i bokslutet.

1.2 Övrig miljörapportering

Flera kommuner och samkommuner upprättar frivilligt särskilda miljöbokslut eller miljörapporter utifrån tillgängliga modeller och rekommendationer. Om en kommun eller samkommun upprättar en mer omfattande särskild miljörapport ska man i verksamhetsberättelsen ange att en sådan existerar.

De uppgifter som ingår i en särskild miljörapport kan vara mer omfattande än de uppgifter som ska lämnas enligt denna allmänna anvisning. De kan utöver den information som fås ur bokföringen också innehålla bland annat redogörelser och statistik över verksamhet, mer detaljerade kostnadsuppgifter som fås från andra miljökostnadsberäkningar, kalkyler och specifikationer, bedömningar av miljöns tillstånd och utveckling och andra liknande miljöaspekter. Uppgifterna i den särskilda miljörapporten ska stämma överens med motsvarande uppgifter i bokslutet, verksamhetsberättelsen medräknad.

1.3 Tillämpning av denna allmänna anvisning

Denna allmänna anvisning ersätter kommunsektionens motsvarande allmänna anvisning från 3.2.2009. Vid redovisningen av lagstadgade uppgifter om miljöaspekter och av uppgifter om miljöaspekter som enligt kommunsektionens allmänna anvisning om noter ska redovisas i noterna till bokslutet tillämpas sedan tidigare gällande anvisningar på det sätt som anges i denna anvisning. I fråga om redovisning av frivilliga noter om miljöaspekter beslutar en kommun själv när och i vilken omfattning de tas med i bokslutet.

1.4 Definition av begrepp

Miljö

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

Miljöutgifter och miljöinkomster

Miljöutgifter förorsakas av åtgärder som vidtagits för att åstadkomma miljönytta eller för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön, för att förbättra nivån på det fram-

tida miljöskyddet och för att främja en hållbar användning av naturresurser. Sådana utgifter förorsakas bland annat av avfallshantering, förebyggande av uppkomsten av avfall, skydd av mark samt yt- och grundvatten, skydd av luft och klimat, bullerbekämpning samt skydd av den biologiska mångfalden och landskapet. Miljöutgifter inbegriper inte böter och avgifter till följd av brott mot miljölagstiftningen.

Miljöutgifter som avses i denna allmänna anvisning kan förorsakas antingen av kommunens egen verksamhet eller av åtgärder som kommunen vidtar för att förhindra, reducera eller återställa skador eller belastning på miljön, då skadorna eller belastningen förorsakats av andra aktörer. Som miljöutgifter redovisas externa utgifter till bruttobelopp utan att minska dem med inkomster. Miljöinkomster som exempelvis avloppsvattenavgifter, avfallshanteringsavgifter, miljötillståndavgifter, ersättning för återställande av miljön som tas ut av andra aktörer och andra motsvarande poster redovisas separat.

Ovan definierade miljöutgifter och inkomster uppkommer bland annat vid aktiviteter inom de delområden av miljöskyddet som definieras i den allmäneuropeiska statistiska klassificeringen av miljöskyddsåtgärder i bilaga 2. Dessa delområden är

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

Med investeringsutgifter för miljöskyddet avses i denna allmänna anvisning aktiveringsdugliga utgifter för tillgångar anskaffade i avsikt att åstadkomma miljönytta eller för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön, förbättra nivån på det framtida miljöskyddet och för att främja en hållbar användning av naturresurser. Förutsättningarna för aktivering anses uppfyllda om den anskaffade tillgången kontinuerligt under flera räkenskapsperioder förväntas medföra inkomst eller är avsedd att användas som produktionsfaktor i kommunens produktion av tillgångar eller tjänster och tillgångens anskaffningsutgift överskrider gränsen för småanskaffningar enligt avskrivningsplanen.

Bestämmelser om aktivering finns i BokfL 5:1, 5:5, 5:5a, 5:8 och 5:11 § och närmare anvisningar i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner samt i den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan. I BokfL 4:5 § föreskrivs det om vilka utgifter som får räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång. [2018]

En kommun kan få miljöinkomster som kompensation för sina miljöutgifter. Sådana är exempelvis avfallshanterings- och avloppsvattenavgifter, ersättningar som kommunen debiterat av miljöförstörare för arbeten som kommunen utfört eller låtit utföra för att återställa och sanera miljön, ersättningar som erhållits från oljeskyddsfonden för oljeskador och för de kostnader som bekämpningen av dem och återställandet av miljön orsakar, för kostnader förorsakade av att återställa miljön samt ersättningar och understöd för anskaffning av bekämpningsutrustning och för att upprätthålla beredskap, understöd för istandsättning av förstörda markområden, finansieringsandelar och finansieringsunderstöd för miljöinvesteringar och andra miljöinkomster. De här definierade miljöinkomsterna anges

i bokföringen, beroende på deras karaktär, antingen som inkomster eller som utgiftsöverföringar. Utgiftsöverföringar är exempelvis finansieringsandelar för miljöinvesteringar. [2018]

Miljöförpliktelse

En miljöförpliktelse kan enligt BokfL 5:14 § behandlas som en framtida utgift eller enligt BokfF 2:7 § som en ansvarsförbindelse eller annat arrangemang som inte har tagits med i balansräkningen.

Miljöförpliktelse som ska tas upp som en framtida utgift

En miljöförpliktelse är en befintlig miljörelaterad skyldighet som har uppstått på grund av tidigare händelser och som om den fullgörs sannolikt leder till ett utflöde av resurser från kommunens verksamhet. En sådan framtida utgift som hänger samman med en miljöförpliktelse tas upp i balansräkningen antingen som en avsättning eller som en resultatregleringspost (BokfL 5:14 §).

Miljörelaterad eventualskuld som ska meddelas i en not

En miljörelaterad eventualskuld utgör i bokslutsanteckningarna en särskild miljöförpliktelse. Med en miljörelaterad eventualskuld avses en förpliktelse i fråga om vilken det finns en möjlighet att en miljörelaterad skada måste repareras i framtiden, men skyldigheten uppkommer först om reparationen blir nödvändig. Dylika ansvarsförbindelser och andra arrangemang som inte har tagits med i balansräkningen, meddelas som en not till bokslutet (BokfF 2:7 § och kommunsektionens *Allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner*).

Utsläppsrätter

Bokföringsnämnden gav den 15 november 2005 ett utlåtande om behandling av utsläppsrätter i bokföringen (BFN 1767/2005). Utsläppsrätterna är immateriella tillgångar som gäller under en viss tid. Enligt lagen om utsläppshandel (311/2011) är utsläppsrätterna i kraft för fullgörande av skyldigheterna under den utsläppsperiod för vilken de har beviljats med ett beslut enligt lagen om utsläppshandel eller motsvarande beslut i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Utsläppsrätterna är alltså endast i kraft under en period som särskilt har fastställts i lag.

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

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

Enligt 53 § i lagen om utsläppshandel ska verksamhetsutövaren årligen senast den 30 april till registret för utsläppsrätter överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de

utsläpp som varje anläggning har gett upphov till. Om verksamhetsutövaren har färre utsläppsrätter än verkliga utsläpp ska verksamhetsutövaren köpa utsläppsrätter på marknaden. Om verksamhetsutövaren har flera utsläppsrätter än verkliga utsläpp kan verksamhetsutövaren sälja utsläppsrätterna eller spara dem till kommande år som ingår i perioden för utsläppshandel. En utsläppsrätt anses vara konsumerad i Finland då utsläppsrätten återlämnas för täckning av utsläpp enligt lagen om utsläppshandel från en produktionsanläggning som finns på finskt territorium.

Utsläppsrätterna är föremål för handel och därmed uppkommer ett marknadsvärde för dem. En verksamhetsidkare som så önskar kan omedelbart efter att ha erhållit sina utsläppsrätter sälja dem och senare köpa ett tillräckligt antal rätter.

Utsläppshandel förekommer främst i kommunens koncernbolag, varvid information om handeln kan inkluderas i koncernens miljörapportering.

Myndighetsverksamhet och annan egen verksamhet i miljöärenden

Som myndighetsverksamhet räknas tillstånds- och tillsynsuppgifter inom ramen för en kommuns eller samkommuns lagstadgade verksamhet som miljömyndighet. Som myndighetsverksamhet räknas också när en kommun i vissa fall inom sitt område måste vidta miljöskyddsåtgärder som någon annan aktör i första hand bär ansvaret för åtgärderna men har försummat.

Uppgifter och delområden som hör till en kommuns övriga miljöverksamhet finns i förteckningen ovan i avsnittet *Miljöutgifter och miljöinkomster*.

2 Redovisning av miljöaspekter som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen

2.1 Allmänna principer

Till en kommuns bokslut hör balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse (KomL 113.2 §).

I verksamhetsberättelsen ska det ingå en redogörelse för hur de mål för verksamheten och ekonomin som ställts upp av fullmäktige har uppnåtts i kommunen och kommunkoncernen. I verksamhetsberättelsen ska det också ingå uppgifter om sådana väsentliga omständigheter som gäller kommunens och kommunkoncernens ekonomi och som inte framgår av kommunens eller kommunkoncernens balansräkning, resultaträkning eller finansieringsanalys (KomL 115 §). Sådana väsentliga uppgifter som ska redovisas i verksamhetsberättelsen kan också utgöras av miljöförpliktelser.

Bokslutet ska ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet (BokfL 3:2.1 §).^[2018] Resultaträkningens och balansräkningens uppställningsform får inte ändras, om det inte finns någon särskild grund för detta (Bokff 1:8 §). Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas mer detaljerat än vad schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att de faktorer som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansräkningsposterna ska kunna klargöras (Bokff 1:9 §).

2.2 Miljökostnader och miljöintäkter i resultaträkningen

Miljökostnader och miljöintäkter ingår i flera av posterna enligt resultaträkningsschemat för kommuner och samkommuner. Det krävs inte att miljökostnader och miljöintäkter redovisas som en separat post i resultaträkningen.

En ändring av de framtida miljöutgifter som har behandlats som en avsättning tas upp i vederbörande kostnadspost i resultaträkningen. Framtida miljöutgifter tas inte upp som en egen post i resultaträkningen eller i noterna till den, om det inte är nödvändigt för att klarlägga de faktorer som har påverkat räkenskapsperiodens resultat. En redogörelse enligt kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet ska ges om ändringar i de avsättningar som ingår i kostnaderna, såvida inte ändringarna är av ringa betydelse. Justeringen av ändringarna redovisas i finansieringsanalysen bland korrektivposter till internt tillförda medel.

2.3 Balansräkningen

2.3.1 Aktiverade miljöutgifter

Om en miljöutgift med lång verkningstid uppfyller förutsättningarna för aktivering kan den aktiveras och kostnadsföras genom avskrivningar under sin verkningstid. Det krävs inte att aktiverade miljöutgifter tas upp som en separat post bland aktiva i balansräkningen. Om man så önskar kan aktiverade miljöutgifter specificeras i noterna på det sätt som beskrivs i kapitel 7 i kommunsektionens *allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner*. Miljöutgifter kan aktiveras om de hänger samman med framtida miljöskyddsåtgärder och genererar framtida inkomst. I en kommun kan en tillgång aktiveras oberoende av syftet att medföra inkomst, om den kontinuerligt under flera räkenskapsperioder verkar som produktionsfaktor i produktionen av tillgångar och tjänster.

2.3.2 Avsättningar

De avsättningar som hänger samman med miljöförpliktelser tas upp under balansposten *Avsättningar* i balansräkningsschemat enligt kommunsektionens allmänna anvisning om balansräkning. Investeringsreserver som hänger samman med miljöutgifter som ska aktiveras ingår i balansposten *Avskrivningsdifferens och reserver*. Det är tillåtet att göra en mera detaljerad uppställning av balansräkningen än vad balansräkningsschemat utvisar, om detta är nödvändigt för att klarlägga balansräkningsposterna. Med tanke på en korrekt redovisning av miljöförpliktelserna är det dock inte nödvändigt att lägga till en ny balansräkningspost för de avsättningar som anknyter till miljöförpliktelserna. Avsättningar specificeras i noterna till bokslutet.

2.4 Noter

2.4.1 Bestämmelser och anvisningar om noterna

Bokslutet ska ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet (BokfL 3:2.1 §).^[2018]

Utöver de noter som presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner ska noterna till bokslutet innefatta sådan information som är nödvändig för att klarlägga någon post i resultaträkningen eller balansräkningen, om detta krävs för att ge en rättvisande bild.

I regel ska noterna redovisas grupperade i enlighet med kommunsektionens allmänna anvisningar om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner. En kommun kan också redovisa i denna allmänna anvisning avsedda noter om miljöaspekter som en helhet, men då ska det genom hänvisningar eller på annat klart sätt säkerställas att den som läser bokslutet får en riktig bild av de totala belopp som meddelas i noterna. Till exempel ska det i en utredning om ändringar i avsättningarna i de noter som gäller resultaträkningen meddelas att det i samband med noterna om miljöaspekter har gjorts en utredning om de ändringar i avsättningarna som gäller miljöförpliktelserna i den aktuella posten. Bland annat i kapitel 7 *Frivillig redovisning av miljöaspekter* i ovan nämnda allmänna anvisning ingår exempel på noter om miljöförpliktelser.

2.4.2 Värderingsmetoder

Noterna ska innehålla uppgift om de värderingsprinciper och -metoder samt periodiseringsprinciper och -metoder som har följts vid upprättandet av bokslutet (BokfF 2:2a.1 §, kommunsektionens allmänna anvisning om noter kapitel 3.1). I fråga om miljöaspekter innebär detta en beskrivning av de principer och metoder som har tillämpats vid beräkningen av miljöutgifter och miljöförpliktelser samt av de principer och metoder som har använts vid beräkningen av avskrivningar av aktiverade miljöutgifter.

2.4.3 Extraordinära miljökostnader och miljöintäkter

Noterna ska innehålla uppgifter om poster redovisade som extraordinära kostnader och intäkter (kommunsektionens allmänna anvisning om noter kapitel 4 not 14). Som extraordinära betraktas sådana intäkter och kostnader som hänför sig till väsentliga transaktioner av engångskaraktär vilka avviker från den bokföringsskyldiges normala verksamhet. Som exempel på extraordinära miljökostnader kan bland annat nämnas väsentliga och exceptionella utgifter och ersättningar som förorsakats av miljöförorening.

Om böter och avgifter som förorsakats av brott mot miljölagstiftningen är väsentliga och även i övrigt uppfyller förutsättningarna för att redovisa en kostnad som extraordinär ska dessa redovisas som extraordinära kostnader, men de räknas inte som miljökostnader (se kapitel 3.4).

2.4.4 Specifikation av avsättningar

Med en miljöförpliktelse avses en befintlig eller möjlig förpliktelse i anknytning till miljön. En befintlig förpliktelse behandlas som en framtida utgift och redovisas i bokslutet

som en avsättning. En eventuell förpliktelse samt en befintlig förpliktelse, vars fullgörande sannolikt inte medför kostnader eller vars storlek inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, behandlas i bokslutet som en miljörelaterad eventualskuld och tas i noterna upp som en ansvarsförbindelse.

Noterna till balansräkningens passiva ska innehålla en specifikation av väsentliga poster som tagits upp bland avsättningarna, om detta är nödvändigt för att göra balansposterna klarare (BokFF 2:5 § punkt 6, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 5.2 not 29). Till de obligatoriska uppgifterna i noterna hör en specifikation över avsättningar för miljöförpliktelser, om detta är nödvändigt för att göra balansposterna klarare. Avsättningar som hänger samman med miljöförpliktelser meddelas i noter till bokslutet som en undergrupp till övriga avsättningar. Om en kommun eller samkommun i sin bokföring använder en avsättning som byggs upp gradvis, ska kommunen meddela grunden för redovisning av ifrågavarande långtidfunktion och totalbeloppet för de förpliktelser som hänger samman med den.

2.4.5 Miljöförpliktelser och miljörelaterade eventualskulder

Noterna ska innehålla övriga ansvarsförbindelser givna av kommunen och kommunens övriga åtaganden (BokFF 2:7.2 § punkt 4 och 4 a, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 6 not 40) och övriga arrangemang för kommunen som inte har tagits med i balansräkningen (BokFF 2:7.2 § punkt 5, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 6 not 41). Som förpliktelser som inte tagits med i balansräkningen redovisas i noterna miljörelaterade eventualskulder och övriga miljöförpliktelser samt en tillräckligt specificerad utredning över deras art. Ifall miljöförpliktelsens belopp inte kan uppskattas till följd av en mycket osäker värdering, ska noterna ändå innehålla en beskrivning av förpliktelsen. Dessutom meddelas resultaten av olika värderingssätt i den mån det är möjligt.

I noterna om övriga arrangemang som inte har tagits med i balansräkningen ingår också noter om utsläppsrätter. Enligt bokföringsnämndens utlåtande 1767/2005 ska den bokföringsskyldige som not presentera helhets- och prisläget för sina utsläppsrätter, faktiska utsläpp och utsläppshandeln samt hur dessa påverkar resultatet och den ekonomiska ställningen. Exempel på noter om utsläppsrätter finns i samband med not 41 i kapitel 6 i kommunsektionens allmänna anvisning om noter.

Noterna ska innehålla övriga ansvarsförbindelser givna av kommunen (BokFF 2:7.2 § punkt 4, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 6 not 40). Sådana är till exempel säkerheter som en kommun eller en samkommun i samband med miljötillstånd har ställt för skötsel av miljöåligganden.

3 Frivillig redovisning av miljöutgifter och miljöinkomster i noterna till bokslutet

En kommun eller samkommun kan frivilligt redovisa miljökostnader och miljöintäkter samt aktiverade miljöutgifter som en särskild sammanställning i noterna till bokslutet. De kan då redovisas enligt principerna nedan.

3.1 Miljökostnader och miljöintäkter under räkenskapsperioden

Det rekommenderas att noterna innehåller uppgifter om totalbeloppet av miljökostnader och miljöintäkter under räkenskapsperioden, alternativt separata uppgifter om utgifter och inkomster för kommunens miljömyndighetsverksamhet och separata uppgifter om miljöutgifter och miljöinkomster för den övriga verksamheten. Dessutom rekommenderas det att en specifikation per utgiftsslag och inkomstslag om möjligt görs exempelvis enligt uppgiftsområde, enligt någon annan indelning som tillämpas av kommunen eller fördelade på miljöskyddets delområden enligt huvudgrupperingen i bilaga 2. Dessutom ska det ges information om beräkningsgrunder. Om ingen specifikation per utgifts- och inkomstslag görs redovisas utöver totalbeloppen för miljöutgifter och miljöinkomster även beloppen för de bidragsutgifter och bidragsinkomster som ingår i dem. I kapitel 7 *Frivillig redovisning av miljöaspekter* i kommunsektionens allmänna anvisning om noter ingår exempel på noter om miljöintäkter och miljökostnader.

3.2 Aktiverade miljöutgifter

Det rekommenderas att det totala beloppet av de miljöutgifter som aktiverats under räkenskapsperioden och erhållna bidrag för investeringarna tas upp i noter till bokslutet liksom en specifikation per balanspost, om den kan utarbetas på ett tillräckligt tillförlitligt sätt. Dessutom kan de aktiverade miljöutgifterna fördelas enligt de delområden för miljöskyddet som presenteras i bilaga 3 i den mån som detta är möjligt och ändamålsenligt. I kapitel 7 *Frivillig redovisning av miljöaspekter* i kommunsektionens allmänna anvisning om noter ingår exempel på sådana noter.

3.3 Miljöbaserade böter och avgifter

Böter och avgifter till följd av brott mot miljölagstiftningen ingår inte i miljöutgifterna. Trots att utgifterna i fråga anknyter till miljökonsekvenser, hindrar, reducerar eller reparerar de inte miljöskador, vilket gör att det inte är ändamålsenligt att redovisa dem som miljöutgifter. Det rekommenderas att noterna till bokslutet innehåller en specifikation av betydande utgifter som förorsakats av böter och andra påföljder av brott mot miljölagstiftningen, såvida dessa inte har meddelats separat bland extraordinära poster.

4 Bokförings- och redovisningsprinciper för miljöutgifter, miljöförpliktelser och miljöinkomster

4.1 Redovisning av miljöutgifter och miljöinkomster

Bokföringen av miljöutgifter och miljöinkomster sker enligt de allmänna redovisningsprinciper som ska tillämpas på bokföring. Specifikationen av miljöutgifter och miljöinkomster kan ske med bokföringskonto, med någon annan identifikation eller med kostnadsberäkning som ordnats på annat sätt.

4.1.1 Redovisning av en miljöutgift som kostnad för räkenskapsperioden

Försiktighet som en allmän bokslutsprincip innebär bland annat att alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade eller tidigare

räkenskapsperioder beaktas i bokslutet, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång (BokfL 3:3.2 §). Enligt kommunsektionens allmänna anvisningar ska ovan nämnda försiktighetsprincip även tillämpas på bokslutet för en kommun eller samkommun.

Miljöutgifter redovisas på prestationsbasis som kostnad för den räkenskapsperiod under vilken de uppstått, såvida de inte kan tas upp i balansräkningen. En miljöutgift som inte medför inkomst (BokfL 5:1 §) eller kontinuerligt kan användas som produktionsfaktor under flera räkenskapsperioder bokförs som kostnad (dvs. anskaffningsutgifter för tillgångar som inte kan aktiveras). Miljöutgifterna måste kunna specificeras så noggrant att de kan konstateras uppfylla definitionen av en miljöutgift ovan i kapitel 1.4.

Miljökostnader kan i resultaträkningsschemat för en kommun ingå i följande poster (nedanstående förteckning över exempel är inte uttömmande, utan varje miljöutgift kontoförs enligt sin karaktär, även om detta skulle avvika från exemplen):

Personalkostnader för den egna personalen

- lön- och personalutgifter för användning och underhåll av miljöskyddsutrustning på basis av arbetsprestation
- personalutgifter för miljöskyddsåtgärder (till den del de inte ingår i utgifter för användning och underhåll av miljöskyddsanläggningar), som till exempel uppsamling, sortering och återvinning av avfall på driftsstället eller bevattning av lagerområden för råvaror för att förhindra spridning av damm
- löneutgifter för miljöförvaltning, såsom löneutgifter för pr- och myndighetsarbete, för miljöinformation och miljörapportering, för ordnande och genomförande av miljöutbildning, för konstruktion och certifiering av miljösystem
- löneutgifter för forsknings- och utvecklingsarbete.

Betalningar till utomstående för köp av tjänster

- utgifter för köp av tjänster som gäller övervakning, kontroll och uppföljning av apparaters drift
- utgifter för kontroll och bevakning av miljöskyddet, såsom utgifter för kontroll och uppföljning av miljöns tillstånd, utgifter för separat bevakning, analys och undersökning av utsläpp och utgifter för utredningar som gjorts p.g.a. tillståndsbestämmelser
- utgifter för sanering och underhåll av markområden
- utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete, särskilt för forskningsprojekt som höjer nivån på kommunens miljöskydd
- utgifter för köp av avloppsvattentjänster, såsom avloppsvattenavgifter
- köp av tjänster för avfallshantering, såsom avfallshanteringsavgifter
- avgifter för miljöskade- och miljöansvarsförsäkringar.

Material, förnödenheter och varor

- drift- och underhållsutgifter för miljöskydd och miljöskyddsutrustning, såsom utgifter för energi, vatten och annat material som behövs för miljöskyddsutrustning.

Understöd

- exempelvis understöd till miljöskydd.

Övriga verksamhetskostnader

- övriga utgifter för miljöskyddsåtgärder som inte hör till något annat utgiftslag, såsom avfallsskatter, oljeavfalls- och oljeskyddsavgifter, vattenskyddsavgifter, avgifter förorsakade av fiskerihushållningsförpliktelser, regleringsavgifter enligt vattenlagen.

Avskrivningar och nedskrivningar

- avskrivningar och nedskrivningar på aktiverade miljöutgifter.

Extraordinära kostnader

- miljöutgifter som uppfyller förutsättningarna för att vara extraordinära.

Definitionen av miljöskyddsutrustning grundar sig på den allmänneuropeiska klassificeringen av miljöskyddsutrustning och konstruktioner. En förteckning över miljöskyddsutrustning och konstruktioner finns i bilaga 3 till denna allmänna anvisning.

4.1.2 Aktivering av miljöutgifter

Miljöutgifter kan aktiveras om de hänför sig till kommande miljöskyddsåtgärder och i framtiden medför ekonomisk nytta eller om de används för kommunens produktion av tjänster. Miljöutgifterna kan aktiveras om tillgångarna är avsedda att kontinuerligt användas i den bokföringsskyldiges verksamhet och ett av följande villkor uppfylls:

- utgifterna är knutna till ekonomisk nytta som klart förlänger livslängden, ökar kapaciteten eller förbättrar säkerheten eller effektiviteten för övriga tillgångar, eller
- utgifterna reducerar eller förhindrar en trolig förorening av miljön som förorsakas av framtida verksamhet.

En förutsättning för att en miljöutgift ska kunna aktiveras är alltid att tillgångsposten i enlighet med BokfL 4:3 § i är avsedd att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder och för en kommuns del, att den används inom kommunens produktion av tjänster under flera räkenskapsperioder oavsett avsikten att ge intäkter. I vissa fall kan man inte av miljöutgifterna i sig förvänta sig ekonomisk nytta i framtiden, men de är nödvändiga för att övriga tillgångar ska kunna ge intäkter eller användas för tjänsteproduktionen. Härvid kan miljöutgifterna aktiveras som en del av tillgångsposten i fråga.

En kommun kan skaffa sig bestående aktiva av orsaker som hänför sig till säkerhet och miljöskydd. Även om anskaffningen av sådana materiella tillgångar inte direkt ökar någon befintlig materiell tillgångs framtida ekonomiska nytta eller kapacitet att producera tjänster, kan anskaffningarna vara nödvändiga för att kommunen ska kunna få framtida ekonomisk nytta av sina andra tillgångar eller använda dem i sin framtida produktion av tjänster. Dessa materiella tillgångar kan upptas som tillgångar i balansräkningen, eftersom kommunen genom dem kan få större ekonomisk nytta eller kapacitet att producera tjänster av de tillgångar som anknyter till dem än vad som skulle ha varit fallet om tillgångarna inte skulle ha införskaffats.

Miljöutgifter som kan aktiveras är t.ex. maskiner och anordningar som har skaffats av miljöskäl samt tekniska anordningar som behövs för att miljölagstiftningen ska kunna följas och som används för övervakning av miljön eller förhindrande av att den förorenas.

Anskaffningsutgifterna för den miljöskyddsutrustning som presenteras i bilaga 3 är exempel på typiska miljöutgifter som kan aktiveras.

En kommun kan äga immateriella rättigheter som t.ex. patent, licenser, utsläppstillstånd eller utsläppsrättigheter som ansluter sig till verksamhetens miljökonsekvenser. Om de immateriella rättigheter som anknyter till verksamhetens miljökonsekvenser har skaffats mot vederlag och de uppfyller förutsättningarna för aktivering, ska miljöutgifterna i fråga aktiveras och skrivas av enligt plan under sin verkningstid i enlighet med BokfL 5:5a.3 §. Om den bokföringsskyldige inte på ett tillförlitligt sätt kan bedöma verkningstiden ska utgiften skrivas av inom högst tio år.

Om förutsättningarna för aktivering inte uppfylls upptas miljöutgiften som kostnad för räkenskapsperioden. Om miljöutgifterna anknyter till återställande av miljön i det tillstånd den hade innan den blev förorenad (t.ex. avfallshantering, iståndsättningsutgifter med anknytning till nuvarande verksamhet, iståndsättning av skador som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder, miljöförvaltningskostnader eller miljörevision) upptas de som kostnad för räkenskapsperioden.

De offentliga stöd och bidrag som erhållits för miljöinvesteringar och övriga finansieringsandelar bokförs som minskningar av anskaffningsutgiften (kommunsektionens allmänna anvisningar om avskrivningar enligt plan, kapitel 2.5 *Anskaffningsutgifter som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel*).

Aktiverade miljöutgifter upptas inom posterna bland bestående aktiva i balansräkningsschemat enligt kommunsektionens allmänna anvisning om balansräkningen.

4.1.3 Värdeminskning hos bestående aktiva

Ändringar som sker i miljöfrågor eller faktorer som anknyter till detta kan påverka värdet av kommunens tillgångar bland bestående aktiva. Till exempel förorening av ett markområde kan sänka en fastighets värde. Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5:13 §).

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning (KPL 5:14.4). Avskrivningar och nedskrivningar av anskaffningsutgifter motsvarar inte kännetecknen för en avsättning, eftersom de på prestationsbasis redan har realiserats innan anskaffningsutgiften kostnadsförs. Om en miljöutgift redovisas som en del av en annan tillgång bland bestående aktiva, ska tillgångens värde granskas i fråga om hela tillgångsposten och en nedskrivning eller tilläggsavskrivning vid behov göras.

Bestämmelser om nedskrivning finns i BokfL 5:13 §. Kommunsektionen har gett instruktioner om detta i de allmänna anvisningarna om resultaträkning, kapitel 9 *Avskrivningar och nedskrivningar* och i de allmänna anvisningarna om avskrivningar enligt plan, kapitel 2.3.2 *Nedskrivningar*.

4.1.4 Aktivering av framtida utgifter i anskaffningsutgiften för en tillgång

Med anskaffningsutgiften för en tillgång avses de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4:5,1 §, kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning, kapitel 2.2.1 *Anskaffningsutgiftens storlek*). En aktiverad anskaffningsutgift kan inte innehålla framtida, av miljöfaktorer förorsakade ekonomiska

förluster. Sådana förluster beaktas genom avsättningar (BokfL 5:14 §, kommunsektionens allmänna anvisning om balansräkning, kapitel 7 *Avsättningar*)¹. En ändring av framtida miljöutgifter som har behandlats som en avsättning tas upp i vederbörande kostnads-post i resultaträkningen.

4.2 Redovisning av miljöinkomster

Miljöinkomster upptas på prestationsbasis som intäkt för räkenskapsperioden. Miljöintäkter kan ingå i följande poster i resultaträkningsschemat för en kommun:

Verksamhetens intäkter

- försäljningsinkomster, såsom avloppsvattenavgifter, avfallshanteringsavgifter, inkomster för försäljning av avfall (t.ex. kompostjord, flis, barkströ eller annat motsvarande), övriga eventuella försäljningsinkomster för miljöverksamhet
- avgiftsinkomster såsom miljötillståndavgifter för vilka avgiftsgrunderna är lagstadgade eller fastställda i förordning
- för driftsekonomi erhållna miljöstöd och miljöbidrag
- eventuella övriga inkomster.

Extraordinära intäkter

- miljöinkomster som uppfyller förutsättningarna för att vara extraordinära.

Miljöinkomsterna minskar utgifterna när det enligt bokföringsanvisningarna är fråga om en post som ska tas upp som en utgiftsöverföring. Sådana är exempelvis finansieringsandelar för investeringar. [2018]

4.3 Redovisning av miljöförpliktelser

4.3.1 Avsättningar och passiva resultatregleringar

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

- den hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod
- den ska anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas
- den inkomst som motsvarar den inte är säker eller sannolik
- den baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående (BokfL 5:14.1 §).

Framtida utgifter som förorsakar avsättningar i en kommuns bokföring kan vara till exempel skadestånd som förorsakats eller som sannolikt uppstår på basis av miljöansvar. Övriga avsättningar specificeras i noterna (kommunsektionens allmänna anvisning om noterna till bokslutet för kommuner och samkommuner, kapitel 5.2, not 29)².

¹

Se även kommunsektionens utlåtande 52/2002 om bokföring av kostnader i anslutning till eftervården av en avstjälningsplats och utlåtande 97/2011 om bokföringsmässig behandling av kostnader för återställande av kommunal avstjälningsplats.

²

Redovisning av en avsättning på basis av miljöförpliktelser har behandlats i kommunsektionens utlåtande 52/2002 om bokföring av kostnader i anslutning till eftervården av en avstjälningsplats och i utlåtande 97/2011 om bokföringsmässig behandling av kostnader för återställande av kommunal avstjälningsplats.

4.3.2 Miljörelaterad eventualskuld som ska behandlas som ansvarsförbindelse eller som annat ekonomiskt ansvar

En förpliktelse som anknyter till miljön kan behandlas som en miljörelaterad eventualskuld, om förpliktelsen inte uppfyller kännetecknen på avsättning. En miljörelaterad eventualskuld är en möjlig förpliktelse, som har uppkommit som en följd av tidigare händelser och vars existens blir säker först när en eller flera osäkra händelser, som den kommunen eller samkommunen inte helt kan bestämma över, inträffar eller inte inträffar. Som miljörelaterad eventualskuld behandlas också en befintlig förpliktelse, som har uppkommit som en följd av tidigare händelser men som inte redovisas i balansräkningen, eftersom det inte är sannolikt att fullgörandet av förpliktelsen medför utgifter eller förpliktelsens storlek inte kan fastställas tillräckligt tillförlitligt.

Med en miljörelaterad eventualskuld avses en situation där en förpliktelse uppkommer först när en osäker möjlighet realiserar. En sådan miljörelaterad eventualskuld redovisas inte i balansräkningen, utan den meddelas som en ansvarsförbindelse i noterna till bokslutet (BokfF 2:7 §, kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner, kapitel 6, noter 40 och 41).

4.3.3 Kvittning av förpliktelser och fordringar

Det är möjligt att en kommun eller samkommun har skyddat sig mot de utgifter som en miljöskada förorsakar genom att teckna en försäkring eller genom ett annat arrangemang. Alternativt kan kommunen med stöd av miljölagen debitera den som orsakat en miljöskada eller motsvarande för de utgifter som orsakats av att skadan repareras eller av andra motsvarande åtgärder.

En förväntad ersättning kan kvittas mot en avsättning som gäller en förpliktelse med anknytning till miljön när kommunen har laglig rätt till fordran och fordran är säker. Ett exempel på detta är en förväntad ersättning på basis av en försäkring som anknyter till en miljöskada då ersättningen grundar sig på ett domstolsbeslut som vunnit laga kraft. När kvittningsförfarande tillämpas ska hela beloppet och den ersättning som ska fås upptas i noterna till bokslutet. I annat fall ska den förpliktelse och den fordran som anknyter till en miljöskada värderas separat och tas upp som egna bokslutsposter.^[2018] Ett belopp som ska redovisas som förväntad ersättning får inte vara större än avsättningens belopp.

I resultaträkningen får de kostnader som hänger samman med en avsättning tas upp minskade med beloppet av den ersättning som ska fås, dvs. ersättningen kan behandlas som en utgiftsoverföring i resultaträkningen (BokfL 2:1 §).

4.4 Värdering av miljöförpliktelser

En förpliktelse som anknyter till miljön redovisas som en miljöförpliktelse om en tillförlitlig uppskattning kan göras av de utgifter som fullgörandet av förpliktelsen medför. Det belopp som bokförs som avsättning ska vara den bästa möjliga uppskattningen av de utgifter som fullgörandet av en befintlig förpliktelse förutsätter på bokslutsdagen. Om det enligt en värdering finns flera alternativ för beloppet på miljöförpliktelsen ska det belopp beaktas som kommunen eller samkommunen förnuftigt sett skulle bli tvungen att betala för att fullgöra sin förpliktelse på bokslutsdagen eller för att vid denna tidpunkt överföra förpliktelsen på en tredje part. När en miljöförpliktelsens storlek uppskattas bör den tekniska utveckling och de ändringar i lagstiftningen som kan förväntas beaktas.

Vid värderingen av en miljöförpliktelse beaktas följande faktorer:

- de direkta utgifter som förorsakas av iståndsättning av en miljöskada och som kan specificeras
- lönekostnader och andra bikostnader beräknade utifrån den tid som den egna personalen har använt för iståndsättningsarbete
- utgifter för uppföljningen efter iståndsättningen
- tekniska förbättringar.

Miljöförpliktelsens belopp är en uppskattning av det totala beloppet av förpliktelsen oberoende av när den verksamhet som utgör grund för förpliktelsen upphör eller förpliktelsen förfaller till betalning. Det är tillåtet att gradvis bygga upp förpliktelsen till dess fulla belopp medan den ifrågavarande verksamheten pågår. En gradvis uppbyggnad är naturlig i sådana fall då det är fråga om en verksamhet som ger inkomster under flera år och de skador som uppkommit ska repareras som ett engångsarbete med hjälp av inkomsterna i fråga när verksamheten upphör. Ett sådant fall kan vara t.ex. en avsättning som ska bokföras bland förpliktelserna för eftervård av en avstjälningsplats och som årligen byggs upp medan avstjälningsplatsen används.

Om beloppet av miljöförpliktelsen inte kan uppskattas på grund av stor osäkerhet i fråga om värderingen, meddelas detta jämte motiveringar i noterna. Dessutom meddelas resultaten av olika värderingssätt i den mån det är möjligt. Syftet med detta är att ge en bild av vilka ytterligheter förpliktelsens storlek varierar mellan och hur sannolik den är.

4.5 Bokföring av utsläppsrätter

Den 15 november 2005 gav bokföringsnämnden ett utlåtande om redovisning av utsläppsrätter (BFN 1767/2005). Enligt utlåtandet är det förenligt med god bokföringssed att grunda behandlingen av utsläppsrätter i bokslutet på det s.k. nettoförfarandet. Enligt nettoförfarandet behandlas utsläppsrätterna inte som immateriella tillgångar till sitt verkliga värde. Enligt bokföringsnämnden förutsätter god bokföringssed att behandlingen av utsläppsrätterna i nettoförfarandet grundar sig på en jämförelse av faktiska utsläpp och erhållna utsläppsrätter. Om de faktiska utsläppstonnen överskrider erhållna utsläppsrätter görs en notering av kostnaderna som motsvarar de överskridande tonnen till marknadspriset vid bokslutstidpunkten och avsättningar på motkontot. Eftersom den förpliktelse som grundar sig på utsläppsrätten uppfyller villkoren för avsättning i BFL 5:14 § ska en avsättning göras. I det fall att anskaffningen av de saknade utsläppsrätterna har bundits med ett avtal eller annars till ett visst pris, görs noteringen av kostnaderna dock i princip enligt detta pris.

Om de faktiska tonnen däremot underskrider erhållna rätter har den bokföringsskyldige tillgångar utanför balansräkningen som bör meddelas i en not. Däremot bokförs inköp och försäljning av utsläppsrätter som affärshändelser på prestationsbasis.

För att nettoförfarandet ska ge en sådan rättvisande bild av utsläppsrätternas verkningar som avses i BokfL 3:2.1 § bör den bokföringsskyldige dessutom som en not till bokslutet beskriva helhets- och prissituationen för sina utsläppsrätter, faktiska utsläpp och utsläppshandeln samt effekten på resultatet och den ekonomiska ställningen.

Verksamheten i kommunernas energiverk är i regel bolagiserad, varför kommunerna i princip inte har utsläppsrätter. Anvisningar om hur bolag ska bokföra utsläppsrätter finns i bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning, värdering och lämnande av

upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut. Kommunerna kan följa dessa bokföringsanvisningar i sin egen verksamhet. Instruktioner om hur utsläppsrätter ska redovisas i kommunens noter finns i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner. [2018]

Statistikcentralens anvisningar om miljöskyddsutgifter

I EU-kommissionens rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och verksamhetsberättelser rekommenderas det att man vid fastställandet av miljöutgifterna utöver den allmänna definitionen av miljöutgifter även i tillämpliga delar beaktar de detaljerade definitioner som ska följas i statistikföringen i den mån de är förenliga med bokföringens värderings- och periodiseringsbestämmelser. De detaljerade definitioner som ska följas i statistiken grundar sig på EU:s förordning om europeiska miljöräkenskaper (EU) nr 691/2011 och på förordning (EU) nr 538/2014 om ändring av ovan nämnda förordning.

I Finland är det Statistikcentralen som för statistik över miljöskyddsutgifter. Statistiken omfattar den offentliga sektorn (staten och kommunerna), icke-vinstdrivande organisationer, hushåll, import och export samt de industriella branscherna (TOL 05–36), dvs. gruv- och brytningsindustrin, industriell tillverkning och energiförsörjning samt rening och distribution av vatten.

Uppgifter om den offentliga sektorns miljöskyddsutgifter fås bl.a. ur statens boksluts-material, genom särskilda förfrågningar som riktas till ministerierna och ur LMV:s uppgifter om jordbruksstöd. Kommunsektorns miljöskyddsutgifter beräknas utifrån kommunernas hushållsstatistik på basis av uppgiftsklassificeringen. Andra källor är Statistikcentralens interna källor. Industrins miljöskyddsutgifter samlas årligen in med hjälp av en enkät som skickas till cirka 2 000 verksamhetsställen inom industrisektorn.

De branscher som ingår i statistikföringen har grupperats i enlighet med en branschindelning som grundar sig på en EU-standard. Statistikföringen följer internationella rättsakter och avtal, i synnerhet EU:s allmän-europeiska statistikföringsprinciper. Syftet är att få internationellt jämförbar information om de direkta kostnader och intäkter som företagets miljöskydd förorsakar.

Statistiken över industrins miljöskyddsutgifter innehåller

- miljöskyddsinvesteringar
- drifts- och underhållsutgifter för miljöskyddsutrustning
- övriga driftsutgifter för miljöskyddet, som
 - löner
 - energi- och materialanvändning
 - hyror
 - kontroll- och bevakningsutgifter
 - olika avgifter och ersättningar
 - miljöförvaltningsutgifter
 - forsknings- och utvecklingsutgifter
- köpta tjänster
 - avloppsvattenavgifter
 - avfallshanteringsavgifter
 - kostnader för köp från underleverantörer
- inkomster från försäljning av biprodukter
- investeringsbidrag

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

I statistikföringen har miljöskyddet definierats som verksamhet som minskar de olägenheter som drabbar en industrianläggning eller ett driftsställes yttre, fysiska miljö eller verksamhet som väsentligt är knuten till en minskning av dessa olägenheter. Sådana åtgärder är t.ex.

- behandling av utsläpp och avfall
- förebyggande av att de uppkommer
- miljökontroll och miljötillsyn
- administration, utbildning och information i anknytning till miljöskyddet
- reparation av miljöskador
- forsknings- och utvecklingsarbete som syftar till att minska miljöolägenheter av produktionen.

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

Statistikcentralen har utarbetat en detaljerad anvisning för fastställande av miljöskyddsutgifter (Uppföljning av företagens miljökostnader, Statistikcentralen). Det är motiverat att tillämpa anvisningen när miljöutgifterna behandlas i bokföringen och tas upp i bokslutet, i synnerhet om kommunen har byggt upp sitt miljöskalkylsystem så att det producerar information som betjänar detta och grunderna för uppgifterna inte står i konflikt med principerna i denna allmänna anvisning.

Klassificering av miljöskyddsåtgärder och miljökostnader (CEPA 2000)

Skydd av luft och klimat

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

Hantering av avloppsvatten

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

Avfallshantering

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

Skydd av mark och grundvatten

- Förebyggande av att föroreningar absorberas
- Sanering av mark
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Övriga åtgärder

Buller- och vibrationsbekämpning

- Buller och vibrationer som väg- och spårtrafiken förorsakar
 - Processförändringar som inriktas på utsläppskällan
 - Byggande av konstruktioner och anordningar som minskar buller och vibrationer
- Buller som flygtrafiken förorsakar
 - Processförändringar som inriktas på utsläppskällan
 - Byggande av anordningar som minskar buller och vibrationer
- Industrins processbuller och processvibrationer
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Övriga åtgärder

Skydd av den biologiska mångfalden och landskapet

- Skydd av arter
- Skydd av landskap och livsmiljöer – varav
 - skydd av skogar
- Återställande av organismbestånd och landskap
- Istandsättning och rening av vattendrag
- Mätning, uppföljning, forskningslaboratorier etc.
- Övriga åtgärder

Skydd mot strålning

(Med undantag av kärnkraftverk och militära objekt)

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

Forskning och utveckling

- Skydd av luft och klimat
 - för skydd av luft
 - skydd av atmosfär och klimat
- Skydd av vattendrag
- Avfall
- Skydd av mark och grundvatten
- Buller- och vibrationsbekämpning
- Skydd av arter och livsmiljöer
- Skydd mot strålning
- Annan miljöforskning

Övriga miljöskyddsåtgärder

- Allmän miljöförvaltning
- Utbildning, introduktion och information
- Åtgärder som inte medför synliga kostnader
- Åtgärder som inte har preciserats någon annanstans.

Allmäneuropeisk statistisk klassificering av miljöskyddsutrustning och konstruktioner

Skydd av luft och klimat

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

Hantering av avloppsvatten

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

Avfallshantering

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

Skydd av mark och grundvatten

- ”Rörutrustning och rörkonstruktioner” (antal)
 - Isolering av markyttslager, inklusive diken och vallar, torkningssystem
 - Uppsamling av avrunnet vatten och läckage
 - Förbättring av underjordiska lager och transportutrustning för skydd av mark och grundvatten
 - Avlägsnande av underjordiska lager och transportutrustning för skydd av mark och grundvatten
- Transportcisterner, förstärkning av transportsystem för transport av farliga ämnen och övrig utrustning (antal)

Bullerbekämpning

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

Exempel

Redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöutgifter

Kommunens vattenverk ombesörjer reningen av avloppsvatten inom sitt verksamhetsområde. För denna verksamhet krävs ett miljötillstånd, i vilket de tillåtna halterna i avloppsvattnet fastställs. För rening av avloppsvatten måste kommunens vattenverk skaffa ett avloppsvattenreningsverk. Anskaffningspriset för ett reningsverk är 1 000 000 euro den 1 januari 2018 och den ekonomiska brukstiden 25 år. Drift och underhåll av reningsverket medför följande kostnader under räkenskapsperioden:

- anskaffning av de kemikalier som behövs vid behandling av avloppsvatten 50 000 euro
- energiförbrukning i reningsverket 25 000 euro
- arbetskraftskostnader för reningsverkets personal 100 000 euro.

Miljöutgifterna definieras som de utgifter som miljöskyddsåtgärderna medför. Rening av avloppsvatten är verksamhet genom vilken kommunens vattenverk strävar efter att minska de miljöolägenheter som bosättningen orsakar i verkets verksamhetsområde. Följaktligen kan utgifterna för verksamheten räknas till miljöutgifterna. Miljöutgifterna måste kunna specificeras med tillräcklig noggrannhet. Anskaffningspriset för reningsverket fås ur kommunens vattenverks bokföring av bestående aktiva och utgifterna för kemikalier och energiförbrukning ur uppgifterna om inköpsreskontran. Arbetskraftskostnaderna och omkostnaderna kan hänföras till driften och underhållet av reningsverket utgående från arbetstidsuppföljningen. Om verksamheten i avloppsvattenreningsverket orsakar andra kostnader, såsom omkostnader, ska hänförandet av dem grunda sig på intern redovisning.

Avloppsvattenreningsverket är avsett att användas kontinuerligt i kommunens vattenverks verksamhet och det minskar den förorening av miljön som verksamheten annars sannolikt skulle ge upphov till. Med hjälp av reningsverket kan kommunens vattenverk försäkra sig om att de krav som ställts i miljötillståndet uppfylls. Därmed ger reningsverket kommunens vattenverk ekonomisk nytta under flera räkenskapsperioder i enlighet med BokfL 4:3 §. Anskaffningspriset för avloppsvattenreningsverket aktiveras och kostnadsförs genom avskrivningar enligt plan under dess verkningstid. Utgifterna för drift och underhåll av reningsverket bokförs på prestationsbasis som kostnad under räkenskapsperioden.

Om miljöutgifterna har en väsentlig inverkan på den bild som bokslutet ger av kommunens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning, specificeras miljöutgifterna i noterna. Kommunen kan dessutom presentera ett sammandrag av miljöutgifterna i sin verksamhetsberättelse.

Noter

NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN

2018

Personalkostnader:

Löner för drift och underhåll av miljöskyddsanordningar	100 000 €
---	-----------

Material, förnödenheter och varor:

Material och förnödenheter för miljöskyddsutrustning	75 000 €
--	----------

Avskrivningar och nedskrivningar:

<u>Avskrivningar på miljöskyddsutrustning</u>	<u>40 000 €</u>
---	-----------------

Miljökostnader totalt	215 000 €
-----------------------	-----------

NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN

2018

Materiella tillgångar:

Miljöskyddsutrustning:	
Anskaffningspris 1.1.2018	1 000 000 €
<u>- avskrivningar</u>	<u>40 000 €</u>
Bokföringsvärde 31.12.2018	960 000 €

Redovisning och lämnande av upplysningar om miljöförpliktelse

En samkommun som sköter avfallshantering äger en slutförvaringsplats för avfall, på vilken samkommunen placerar en del av det slam och den aska som uppkommer vid verksamheten samt annat avfall som lämpar sig för slutförvaring. I enlighet med en på förhand uppgjord plan har samkommunen berett sig på att övervaka och i framtiden eventuellt ytterligare behandla det avfall som har placerats på slutförvaringsplatsen. För dessa framtida utgifter har samkommunen i sitt bokslut gjort en avsättning som år 2018 ökar med 0,5 miljoner, och det totala beloppet av avsättningen är 5,0 miljoner euro vid utgången av år 2018. I avsättningarna ingår också en garantireservering på 2,0 miljoner euro.

I bokslutet tas reserveringen upp i balansräkningen som en avsättning och specificeras i noterna.

Balansräkning:

	2018	2017
AVSÄTTNINGAR		
Övriga avsättningar	7 000 000 €	6 500 000 €

Noter:

NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN

Utredning av ändringar i avsättningar som ingår i intäkter och kostnader

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

NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN

Specifikation av poster som ingår i övriga avsättningar

	2018	2017
Garantireservering	2 000 000 €	2 000 000 €
<u>Miljöreservering</u>	<u>5 000 000 €</u>	<u>4 500 000 €</u>
Övriga avsättningar totalt	7 000 000 €	6 500 000 €

Redovisning av miljöförpliktelse som avsättning

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

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

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

Miljöcentralen har godkänt den anmälan om sanering av förorenad mark som kommunen har gjort i enlighet med miljöskyddslagen. Saneringen av marken genomförs under nästa räkenskapsperiod.

Enligt kostnadskalkylen medför saneringen av marken följande utgifter för kommunen:

- planering och undersökningar	15 000 €
- övervakning	5 000 €
- förberedelse	5 000 €
- uppgrävning av jordmassorna	25 000 €
- mellanlagring	10 000 €
- transport av jordmassorna för behandling	35 000 €
- avstjälningsplatsavgifter	45 000 €
- <u>ersättande jordmassor</u>	<u>30 000 €</u>
- Totalt	170 000 €

Saneringen av det förorenade markområdet uppfyller definitionen av en framtida utgift i BokfL 5:14 §. Av kostnaderna har hittills totalt 15 000 euro realiserats för planering och undersökning. Dessa utgifter bokför kommunen som kostnader för räkenskapsperioden i resultaträkningen. För framtida saneringskostnader bokför kommunen en avsättning på 155 000 euro bland aktiva i balansräkningen. Ändringen av avsättningen på 155 000 euro bokförs enligt sin karaktär som kostnad i resultaträkningen.

Redovisning av miljöförpliktelse i en not

En kommun har ansökt om tillstånd att få inleda verksamhet som gäller mottagning och behandling av förorenad jord. Den regionala miljöcentralen har gett tillstånd för inledande av verksamheten, om kommunen ställer en tillräcklig säkerhet genom vilken det säkerställs att de jordmassor som ska lagras genomgår adekvat avfallshantering. Storleken på säkerheten har i tillståndsbeslutet fastställts till 200 000 euro.

Kommunen redovisar denna säkerhet i noterna som ett övrigt ekonomiskt ansvar.

Noter:

NOTER SOM GÄLLER SÄKERHETER, ANSVARSFÖRBINDELSER OCH ANDRA ARRANGEMANG UTANFÖR BALANSRÄKNINGEN

	2018
Övriga säkerheter som ställts för egen räkning	
Säkerhet som miljötillstånd förutsätter	200 000 €