

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

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

Helsingfors 2009
ISBN 978-952-213-525-4 (häftad)
ISBN 978-952-213-526-1 (pdf)

2 upplagan
ISBN 978-952-213-525-4 (häftad)
ISBN 978-952-213-526-1 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Helsingfors 2009

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn (09) 7711
Fax (09) 771 2291
www.kommunerna.net

ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
Bokföringsnämndens kommunsektion
Helsingfors 3.2.2009

Allmän anvisning om redovisning och presentation av miljöaspekter i bokslutet för en kommuner och samkommuner

Innehållsförteckning

1 Inledning	5
1.1 Avsikten 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 –intäkter i resultaträkningen	9
2.3 Balansräkningen	10
2.3.1 Aktiverade miljöutgifter	10
2.3.2 Avsättningar	10
2.4 Noter.....	10
2.4.1 Bestämmelser och anvisningar om noterna.....	10
2.4.2 Värderingsmetoder	11
2.4.3 Extraordinära miljökostnader och –intäkter	11
2.4.4 Specifikation av avsättningar	12
2.4.5 Miljöförpliktelser och miljörelaterade eventualskulder	12
3 Frivillig redovisning av miljöutgifter och –inkomster i noterna till bokslutet.....	13
3.1 Miljökostnader och –intäkter 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 –inkomster.....	13
4.1.1 Redovisning av en miljöutgift som kostnad för räkenskapsperioden.....	14
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.....	17
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 skall behandlas som ansvarsförbindelse eller som annat ekonomiskt ansvar.....	18
4.3.3 Kvittnings av ansvar och fordringar	18
4.4 Värdering av miljöförpliktelser.....	18
4.5 Bokföring av utsläppsrätter	19

Bilagor:

Bilaga 1: Statistikcentralens anvisningar gällande miljöskyddskostnader.....	21
Bilaga 2: Klassificering av miljöskyddsåtgärder och -kostnader (CEPA 2000)	23
Bilaga 3: Allmäneuropeisk statistisk kategorisering av miljöskyddsutrustningar och strukturer	25
Bilaga 4: Exempel	27

1 Inledning

1.1 Avsikten med denna allmänna anvisning

Avsikten med denna allmänna anvisning är att styra kommunernas och samkommunernas redovisning och presentation av miljöaspekter som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen. Genom att redovisa och presentera miljörisiker och –förpliktelser på ett enhetligt sätt underlättas jämförelsen mellan kommunernas och samkommunernas bokslut samt givandet av en rättvisande bild av deras ekonomiska ställning. Särskilt då miljöaspekterna har en väsentlig betydelse för verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen är det viktigt att lämna uppgifter om dem.

Anvisningen behandlar miljöutgifter, -inkomster, -ansvar och –skulder som skall upptas i bokslutet. Begreppen definieras nedan i kapitel 1.4 *Begreppsdefinitioner*.

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 tillämpas denna anvisning i fråga om hantering av miljöaspekter i bokföringen och bokslutet i stället för bokföringsnämndens anvisning. Inte heller ovan nämnda rekommendation från kommissionen är bindande för kommunbranschen.

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 tillståndsbeviljande och övervakande myndighet har skyldighet att övervaka också andra aktörer. I vissa fall måste en kommun inom sitt område vidta miljöskyddsåtgärder då de aktörer som har det primära ansvaret har försummat dessa åtgärder.

Utgångspunkten för presentationen av miljöutgifter och –inkomster är behovet av jämförbar information. Information om de miljöutgifter och –inkomster som skall upptas i bokslutet för en kommun behövs både i fråga om den egna verksamheten och i myndighetsuppgifter för bl.a.

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

Denna allmänna anvisning innefattar huvudsakligen lagstadgade och på basis av kommunsektionens allmänna anvisningar obligatoriska bokslutsuppgifter gällande miljöaspekter vilka i enlighet med kapitel 2.4 presenteras som en del av materialet i bokslutets egentliga noter. Därutöver kan en kommun enligt eget övervägande uppges beloppen för miljökostnader och –intäkter samt aktiverade miljöutgifter som särskilda noter. I sådana frivilliga noter kan man lämna upplysningar om de totala utgifterna och inkomsterna för miljöskyddsverksamheten eller skilt för sig utgifter och inkomster för kommunens miljö-

myndighetsverksamhet och skilt för sig den övriga verksamhetens miljöutgifter och –inkomster.

De uppgifter som enligt denna allmänna anvisning skall presenteras baserar sig på uppgifter som fås från bokföringen, förutom i fråga om ansvar vilka måste utredas utanför bokföringen.

Bilaga 1 till denna anvisning utgörs av Statistikcentralens anvisningar gällande miljöskyddskostnader, bilaga 2 av Allmäneuropeisk statistisk kategorisering av miljöskyddsåtgärder, bilaga 3 av Allmäneuropeisk statistisk kategorisering av miljöskyddsutrustning och strukturer och bilaga 4 av Exempel på redovisning och presentation av en miljöutgift och ett miljöansvar samt hantering av utsläppsrättigheter i bokföringen. De anvisningar och den kategorisering som tillämpas på statistiken kan vara till hjälp vid hanteringen av kommuners och samkommuners miljökostnader och vid presentationen av dessa i bokslutet.

1.2 Övrig miljörapportering

Under de senaste åren har flera kommuner och samkommuner frivilligt upprättat särskilda miljöbokslut eller –rapporter bland annat på basis av modeller och rekommendationer som uppkommit inom ramen för försöksprojekt. Om en kommun eller samkommun upprättar en mera omfattande särskild miljörapport skall man i verksamhetsberättelsen referera till att en sådan existerar.

De upplysningar som lämnas i en särskild miljörapport kan vara mer omfattande än de uppgifter som skall lämnas enligt denna allmänna anvisning. De kan utöver den information som fås ur bokföringen också innehålla redogörelser och statistik över verksamhet, mer detaljerade kostnadsuppgifter som erhållits från annan miljökostnadsberäkning, kalkyler och specifikationer, bedömningar gällande miljöns tillstånd och utveckling och andra sådana miljöaspekter. Upplysningarna i den särskilda miljörapporten skall stämma överens med motsvarande upplysningar i bokslutet, verksamhetsberättelsen medräknad.

1.3 Tillämpning av denna allmänna anvisning

Denna allmänna anvisning ersätter kommunsektionens motsvarande allmänna anvisning från 16.12.2003. Vid redovisning av lagstadgade uppgifter om miljöaspekter och uppgifter vilka enligt kommunsektionens allmänna anvisning om noter skall redovisas i noterna till bokslutet, tillämpas från tidigare gällande anvisningar på det sätt som presenteras 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 –inkomster

Miljöutgifter förorsakas av åtgärder som vidtagits för att åstadkomma miljönytta eller för att förhindra, reducera eller återställa skador på miljön, förbättra standarden hos framtida

miljöskydd och för att befrämja en hållbar användning av naturresurser. Sådana utgifter förorsakas bland annat av avfallshantering, förebyggande av uppkomsten av avfall, skydd av mark och yt- och grundvatten, skydd av luft och klimat, minskning av buller samt av skydd av biologisk mångfald och landskapet. I miljöutgifter inbegrips inte böter eller andra påföljder för 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 avloppsvattenvavgifter, avfallshanteringsavgifter, miljötillståndsvavgifter, ersättningar för återställande av miljön, vilka debiterats andra aktörer och andra motsvarande poster redovisas skilt.

Ovan definierade miljöutgifter och inkomster uppkommer bland annat av aktiviteter inom ramen för de delområden inom miljöskyddet som definierats i den allmäneuropeiska statistiska kategoriseringen 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 åtgärder för skydd av miljön, såsom miljövårdsförvaltning 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 standarden hos framtida miljöskydd och för att befrämja en hållbar användning av naturresurser. Förutsättningarna för aktivering anses uppfyllda om den anskaffade tillgången kontinuerligt under flera räkenskapsperioden förväntas medföra inkomst eller är avsedd att användas som produktionsmedel i kommunens produktion av varor eller tjänster och att tillgångens anskaffningsutgift överskrider gränsen för småanskaffningar enligt avskrivningsplanen.

Bestämmelser om aktivering finns i 5:1.1, 4:5.1 och 4:5.2 § bokföringslagen och anvisningar i kapitel 2 *Bestående aktiva* i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2006) samt i kapitel 1.2 *Stadganden gällande avskrivningar och kommunsektionens tillämpningsdirektiv*, i kapitel 2 *Fastställande av bas för avskrivningarna* och i kapitel 3 *Avskrivningsplan* i kommunsektionens allmänna anvisningar om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2008).

En kommun kan mot sina miljöutgifter erhålla miljöinkomster. Sådana är exempelvis avfallshanterings- och avloppsvattenvavgifter, ersättningar som kommunen debiterat av miljöförstörare för arbeten som kommunen utfört eller låtit utföra för att återställa och städa miljön, ersättningar som erhållits av oljeskyddsfonden för iståndsättnings- och återställningsarbeten, för kostnader förorsakade av att återställa miljön samt ersättningar och understöd för anskaffning av bekämpningsutrustning och för att upprätthålla beredskap, understöd för iståndsättning av förstörda markområde, finansieringsandelar och –understöd för miljöinvesteringar och andra miljöinkomster.

Miljöansvar

Ett miljöansvar kan i enlighet med 5:14 § BokfL behandlas som en framtida utgift eller i enlighet med 2:7 § BokfF som en ansvarsförbindelse eller ett annat ekonomiskt ansvar.

Miljöansvar som skall tas upp som en framtida utgift

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

Miljörelaterad eventualskuld som skall meddelas i en not

En miljörelaterad eventualskuld utgör beträffande bokslutsanteckningarna en särskild miljöförpliktelse. Med en miljörelaterad eventualskuld avses en förpliktelse i fråga om vilken det finns en möjlighet att en skada som sammanhänger med miljön måste repareras i framtiden, men skyldigheten uppkommer först om en osäker händelse inträffar. Dylika ansvarsförbindelser och andra ekonomiska förpliktelser, som inte ingår i balansräkningen, meddelas som en not till bokslutet (2:7 § BokfF och kommunsektionens *Allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* 18.12.2007 kapitel 6).

Utsläppsrätter

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

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

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

Enligt 49 § i lagen om utsläppshandel skall verksamhetsutövaren till registret för utsläppsrätter årligen senast den 30 april överlämna det antal utsläppsrätter som motsvarar de utsläpp som respektive anläggning har gett upphov till. Om verksamhetsutövaren har färre utsläppsrätter än verkliga utsläpp skall verksamhetsutövaren köpa utsläppsrätter på marknaden. Om verksamhetsutövaren har flera utsläppsrätter än verkliga utsläpp kan verksamhetsutövaren sälja utsläppsrätterna eller spara sina utsläppsrätter till kommande år som ingår i perioden för utsläppshandel. En utsläppsrätt anses vara konsumerad i Fin-

land då utsläppsrätten återlämnas för täckning av utsläpp från en produktionsanläggning som finns på finskt territorium i enlighet med lagen om utsläppsrätter.

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 alla och senare anskaffa ett tillräckligt antal rätter.

Myndighetsverksamhet och annan egen verksamhet i miljöärenden

Som myndighetsverksamhet räknas tillstånds- och övervakningsuppgifter inom ramen för en kommuns eller samkommuns lagstadgade verksamhet som miljömyndighet. Som myndighetsverksamhet räknas också det att en kommun i vissa fall måste sköta om miljöskyddsåtgärder för någon annan aktör som i första hand bär ansvaret för åtgärderna, men som försummat dem.

Uppgifter och delområden som hör till en kommuns övriga miljöverksamhet finns i förteckningen ovan under *Miljöutgifter och –inkomster*.

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 68.2 §).

I verksamhetsberättelsen skall ingå en redogörelse för hur de mål för verksamheten och ekonomin som uppställts av fullmäktige har nåtts i kommunen och kommunkoncernen. I verksamhetsberättelsen skall också ingå uppgifter om sådana väsentliga saker som gäller kommunens och kommunkoncernens ekonomi som inte skall redovisas i kommunens eller kommunkoncernens balansräkning, resultaträkning eller finansieringsanalys (KomL 69 §). Dyliga väsentliga saker som skall redovisas i verksamhetsberättelsen kan också utgöras av miljöförpliktelser.

Bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning. De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna (BokfL 3:2 §). Resultaträkningarnas och balansräkningarnas uppställningsform får inte ändras, om det inte finns särskild anledning till detta (BokfF1:8 §). Resultaträkningen och balansräkningen skall upprättas mer detaljerat än vad schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att de faktorer som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansräkningsposterna skall kunna klargöras (BokfF 1:9 §).

2.2 Miljökostnader och –intäkter i resultaträkningen

Miljökostnader och –intäkter ingår i flera av bokslutsposterna enligt resultaträknings-schemat för kommuner och samkommuner. Det krävs inte att miljökostnader och –intäkter redovisas som en skild bokslutspost i resultaträkningen.

En ändring av de framtida miljökostnader som har behandlats som en avsättning tas upp i vederbörande kostnadspost i resultaträkningen. Framtida miljökostnader tas inte upp som en egen bokslutspost i resultaträkningen eller i noterna till den, om det inte är nödvändigt för att de faktorer som har påverkat räkenskapsperiodens resultat skall kunna redas ut. Över de ändringar i avsättningarna som ingår i kostnaderna ges en redogörelse enligt punkt 11 i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet, om inte ändringarna är av ringa betydelse. Ändringarna korrigeras 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 skild bokslutspost bland aktiva i balansräkningen. Om man så önskar kan aktiverade miljöutgifter specificeras i noterna på sätt som beskrivs i kapitel 7 i kommunsektionens *allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner*. Miljöutgifter kan aktiveras om de sammanhänger med framtida miljöskyddsåtgärder och medför framtida inkomst. I en kommun kan en tillgång aktiveras också oberoende av om tillgången är avsedd att medföra inkomster eller ej, om den kontinuerligt under flera räkenskapsperioder verkar som produktionsfaktor i produktionen av nyttigheter.

2.3.2 Avsättningar

De avsättningar som sammanhänger med miljöförpliktelser upptas i balansräkningsschemat enligt kommunsektionens allmänna anvisning om balansräkning under balansposten *Avsättningar*. Investeringsreserver som sammanhänger med miljöutgifter som skall aktiveras ingår i balansposten *Avskrivningsdifferens och reserver*. Det är tillåtet att ge en mera detaljerad uppställning balansräkningen än vad balansräkningsschemat utvisar, om detta är nödvändigt för att klarlägga balansräkningsposterna. Med tanke på en riktig redovisning av miljöförpliktelserna är det dock inte nödvändigt att lägga till en ny balansräkningspost för de avsättningar som anknuter till miljöförpliktelserna. Specifikation av avsättningarna ges i noterna till bokslutet.

2.4 Noter

2.4.1 Bestämmelser och anvisningar om noterna

Bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna (BokfL 3:2 §).

Utöver de noter som presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner (2007) skall 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 fråga om redovisningen av miljöaspekter är bland annat följande av de noter som finns upptagna i den allmänna anvisningen om noter till bokslutet centrala:

- *Noter angående tillämpade bokslutsprinciper i bokslutet för en kommun skall innehålla:*
 - 1) uppgift om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet (BokfF 2:2.1 § punkt 1);
- *Noterna till resultaträkningen skall innehålla:*
 - 11) uppgift om poster redovisade som extraordinära intäkter och kostnader (BokfF 2:3 § punkt 2);
 - 14) redogörelse för de ändringar i avsättningar som ingår i intäkterna och kostnaderna, om de inte är av ringa betydelse (BokfF 2:3 § punkt 4);
- *Noterna till balansräkningens passiva skall innehålla:*
 - 32) specifikation av väsentliga poster som tagits upp bland avsättningarna, om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna klarare (BokfF 2:5.1 § punkt 6);
- *Noterna skall i fråga om säkerheter och ansvarsförbindelser innehålla:*
 - 46) övriga ansvarsförbindelser givna av kommunen (BokfF 2:7.2 § punkt 4);
 - 47) övriga ekonomiska ansvar för kommunen som inte har tagits upp i balansräkningen (BokfF 2:7.2 § punkt 5).

I regel skall noterna redovisas grupperade i enlighet med kommunsektionens allmänna anvisningar om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner (2008). En kommun kan också redovisa i denna allmänna anvisning avsedda noter angående miljöaspekter som en helhet, men då skall genom hänvisningar eller på ett annat klart sätt säkerställas att den som läser bokslutet får en riktig bild av det totala beloppet för uppgifter som skall meddelas som noter. Till exempel i en utredning om de noter som gäller resultaträkningen meddelas i fråga om ändringar i avsättningarna att om de ändringar i avsättningarna som gäller miljöförpliktelser i denna post har en utredning gjorts i samband med noterna om miljöaspekter. I kapitel 7 *Frivillig redovisning av miljöaspekter* i ovan nämnda allmänna anvisning ingår exempel på noter gällande miljöförpliktelser.

2.4.2 Värderingsmetoder

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

2.4.3 Extraordinära miljökostnader och –intäkter

Noterna skall innehålla uppgifter om poster redovisade som extraordinära kostnader och intäkter (BokfF 2:3 § punkt 2, kommunsektionens allmänna anvisning om noter kapitel 4 not 11). Som extraordinära betraktas sådana intäkter och kostnader som hänför sig till väsentliga transaktioner av engångskaraktär vilka avviker från den bokföringsskyldiges normala verksamhet. (BokfL 4:2 §). Som exempel på extraordinära miljökostnader kan bland annat nämnas väsentliga överraskande utgifter och ersättningar vilka förorsakats av miljöförstöring.

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

2.4.4 Specifikation av avsättningar

Med ett miljöansvar avses en befintlig eller möjlig förpliktelse i anknytning till miljön. En befintlig förpliktelse behandlas som en framtida utgift och den tas upp i bokslutet som en avsättning. En eventuell förpliktelse samt en befintlig förpliktelse, vars uppfyllande sannolikt inte medför kostnader eller vars storlek inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, behandlas i bokslutet som en miljörelaterad eventualskuld och tas i noterna upp som en ansvarsförbindelse.

Noterna till balansräkningens passiva skall 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 punkt 32). Till de obligatoriska uppgifterna i noterna hör en specifikation över avsättningar för miljöförpliktelser, om uppgifterna är nödvändiga för att göra balansposterna klarare. Avsättningar som sammanhänger 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, skall kommunen meddela grunden för redovisning av ifrågavarande långtidfunktion och totalbeloppet för de förpliktelser som sammanhänger med den.

2.4.5 Miljöförpliktelser och miljörelaterade eventualskulder

Noterna skall innehålla övriga ansvarsförbindelser givna av kommunen (BokfF 2:7.2 § punkt 4, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 6 not 46) och övriga ekonomiska ansvar för kommunen vilka inte har tagits upp i balansräkningen (BokfF 2:7.2 § punkt 5, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 6 not 47). Som ansvar vilka inte tagits upp i balansräkningen redovisas i noterna miljörelaterade eventualskulder, övriga miljöförpliktelser samt en tillräckligt specificerad utredning över deras art. Ifall miljöförpliktelsens belopp inte kan uppskattas till följd av betydande osäkerheter som sammanhänger med värderingen, skall noterna ändå innehålla en beskrivning av förpliktelsen. Dessutom meddelas i mån av möjlighet resultaten av olika värderingssätt.

Bland noterna gällande övriga ekonomiska ansvar upptas också uppgifter gällande utsläppsrätter. Enligt bokföringsnämndens utlåtande 1767/2005 skall den bokföringsskyldige som not presentera helhets- och prisläget för sina utsläppsrätter, förverkligade utsläpp och utsläppshandeln samt hur dessa påverkar resultatet och den ekonomiska ställningen. Exempel på noter gällande utsläppsrätter finns i samband med not 47 i kapitel 6 i kommunsektionens allmänna anvisning om noter.

Noterna skall innehålla övriga ansvarsförbindelser givna av kommunen (BokfF 2:7.2 § punkt 4, kommunsektionens allmänna anvisning om noter, kapitel 6 not 47). Säkerheter som en kommun eller en samkommun i samband med miljötillstånd har ställt för skötsel av miljöåligganden upptas i noterna bland övriga ansvarsförbindelser givna av kommunen (anvisning om noter, kapitel 6, not 46).

3 Frivillig redovisning av miljöutgifter och –inkomster i noterna till bokslutet

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

3.1 Miljökostnader och –intäkter under räkenskapsperioden

Det rekommenderas att noterna innehåller uppgift om totalbeloppet av miljökostnader och miljöintäkter under räkenskapsperioden, eller så att utgifterna och inkomsterna för kommunens miljömyndighetsverksamhet redovisas skilt och miljöutgifter och miljöinkomster för den övriga verksamheten skilt. 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 ges information om beräkningsgrunder. Om ingen specifikation per utgifts- och inkomstslag görs redovisas utöver totalbeloppen för miljöutgifter och miljöinkomster också de belopp för bidragsutgifter och -inkomster som ingår. I kapitel 7 *Frivillig redovisning av miljöaspekter* i kommunsektionens allmänna anvisning om noter ingår exempel på noter gällande miljöintäkter och –kostnader.

3.2 Aktiverade miljöutgifter

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

3.3 Miljöbaserade böter och avgifter

Böter och avgifter för 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 om dessa inte har meddelats skilt bland extraordinära poster.

4 Bokförings- och redovisningsprinciper för miljöutgifter, miljöförpliktelser och miljöinkomster

4.1 Redovisning av miljöutgifter och –inkomster

Bokföringen av miljöutgifter och –inkomster sker enligt de allmänna redovisningsprinciper som skall tillämpas på bokföring. Specifikationen av miljöutgifter och –inkomster 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 förpliktelse och möjliga förluster som har uppkommit under denna eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång beaktas i bokslutet. (BokfL 3:3.2 §). Enligt kommunsektionens allmänna anvisningar skall ovan nämnda försiktighetsprincip tillämpas också i bokslutet för en kommun eller en 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 (m.a.o. anskaffningsutgifter som inte kan aktiveras). Miljöutgifterna måste kunna individualiseras med en sådan noggrannhet att de kan konstateras uppfylla definitionen på miljökostnad som presenterats ovan i kapitel 1.4.

Miljökostnader kan i resultaträkningsschemat för en kommun ingå i följande poster (nedanstående förteckning över exempel är inte fullständig, utan varje miljöutgift kontoförs enligt sin karaktär, också fastän detta skulle avvika från exemplet):

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 bevakning av lagerområden för råvaror för att förhindra spridning av damm
- löneutgifter för miljöförvaltningen såsom löneutgifter för pr- och myndighetsarbete, för miljöinformation och miljörapportering, för anordnande och verkställande 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 för åtgärder 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. tillståndsbestämmer
- utgifter för rengöring och underhåll av markområden
- kostnader för forsknings- och utvecklingsarbete, särskilt för forskningsprojekt som höjer nivån på kommunens miljöskydd
- kostnader för köp av avloppsvattentjänster, såsom avloppsvattenavgifter
- köp av tjänster för avfallshantering, såsom avfallshanteringsavgifter
- avgifter för miljöskade- och miljöansvarsförsäkringar.

Material, förnödenheter och varor

- drift- och underhållskostnader för miljöskydd och miljöskyddsutrustning som t.ex. utgifter för energi, vatten och annat material till miljöskyddsutrustning.

Understöd

- exempelvis understöd till miljöskydd.

Övriga verksamhetskostnader

- övriga kostnader för miljöskyddsåtgärder som inte hör till något annat utgiftsslag 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.

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

4.1.2 Aktivering av miljöutgifter

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

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

En förutsättning för att en miljöutgift skall kunna aktiveras är alltid att tillgångsposten i enlighet med 4 kap. 3 § i BokfL är avsedd att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder och för en kommuns del, att den används inom kommunens tjänsteproduktion oavsett avsikten att ge intäkter. I en del fall kan man inte av miljöutgifterna i sig förvänta sig en ekonomisk nytta i framtiden, men de är nödvändiga för att den bokföringsskyldiges övriga tillgångar skall kunna ge intäkter eller användas för serviceproduktionen. 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. Fastän anskaffningen av dylika materiella tillgångar inte direkt ökar den ekonomiska fördel som någon befintlig materiell tillgång medför i framtiden, kan anskaffningarna vara nödvändiga för att kommunen skall kunna få ekonomisk fördel av sina andra tillgångar i framtiden. Dessa materiella tillgångar kan upptas som tillgångar i balansräkningen, eftersom kommunen genom dem kan få större ekonomisk nytta eller serviceproduktionskapacitet av de tillgångar som anknyter till dem än vad skulle ha varit fallet om tillgångarna inte skulle ha införskaffats.

Miljöutgifter som kan aktiveras är t.ex. maskiner och apparater som har anskaffats av miljöskäl samt de tekniska anordningar som behövs för att miljölagstiftningen skall kunna följas och vilka används för övervakning av miljön eller förhindrande av att den förorenas. Anskaffningsutgifterna för de miljöskyddsutrustningar som presenteras i bilaga 3 är exempel på typiska miljöutgifter som kan aktiveras.

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 fyller de krav för aktivering som anförs ovan, skall miljöutgifterna i fråga aktiveras och avskrivnas såsom anges i BokfL 5 kapitlet 5 a § 2 momentet enligt plan under sin verkningstid inom högst fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskilda skäl kan anses förenlig med god bokföringssed.

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

De offentliga stöd och bidrag som erhållits för miljöinvesteringar 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 enligt balansräkningsschemat i kommunsektionens allmänna anvisning om balansräkningen inom posterna bland bestående aktiva.

4.1.3 Värdeminskning hos bestående aktiva

Ändringar som sker i miljöfrågor eller faktorer som anknyter till detta kan inverka på värdet av den bokföringsskyldiges befintliga anläggningstillgångar. Till exempel förorenning av ett markområde kan sänka fastighetens värde. Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5:13 §). I bokslutet för en kommun eller samkommun kan nedskrivningar göras endas på tillgångar som inte är föremål för avskrivningar enligt plan. För övriga tillgångar görs avskrivningar enligt plan inklusive eventuella tilläggsavskrivningar.

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning (KPL 5:14.5). Avskrivningar och nedskrivningar av anskaffningsutgifter motsvarar inte kännetecknen för en avsättning, eftersom de enligt prestationsprincipen redan har realiserats innan anskaffningsutgiften kostnadsförs. Om en miljökostnad redovisas som en del av en annan anläggningstillgångspost, skall tillgångens värde granskas i fråga om hela tillgångsposten och en nedskrivning eller tilläggsavskrivning vid behov göras.

Bestämmelser om nedskrivning finns i 5:13 § bokföringslagen. Kommunsektionen har meddelat anvisningar i de allmänna anvisningarna om resultaträkning (2006), kapitel 8 *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 anskaffningsutgift avses de rörliga 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 miljökostnader som har behandlats som avsättning tas upp i vederbörande kostnadspost i resultaträkningen.

4.2 Redovisning av miljöinkomster

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

Verksamhetens intäkter

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

Extraordinära intäkter

- miljöintäkter för vilka villkoren för extraordinär intäkt uppfylls.

4.3 Redovisning av miljöförpliktelser

4.3.1 Avsättningar och passiva resultatregleringar

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

- den hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod
- den skall anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas
- den inkomst som motsvarar den 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 2007, kapitel 5.2, not 32)².

¹ Se även kommunsektionens utlåtande 52/2002 om bokföring av kostnader i anslutning till eftervården av en 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.

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

En förpliktelse som anknyter till miljön kan behandlas som en miljörelaterad eventualskuld, om ansvaret inte uppfyller kännetecknen på avsättning. En miljörelaterad eventualskuld är en möjlig förpliktelse, som har uppkommit som en följd av tidigare händelser och vars existens blir säker först när en eller flera osäkra händelser, som den bokföringsskyldige inte helt kan bestämma om, inträffar eller inte inträffar. Som miljörelaterad eventualskuld behandlas också en befintlig förpliktelse, som har uppkommit som en följd av tidigare händelser, men som inte redovisas i balansräkningen, eftersom det inte är sannolikt att det förutsätts ett resursutflöde från den bokföringsskyldiges verksamhet för att förpliktelsen skall bli uppfylld, eller förpliktelsens storlek inte kan fastställas tillräckligt tillförlitligt.

Med en miljörelaterad eventualskuld avses en situation där en förpliktelse uppkommer först när en osäker möjlighet realiserar. En dylik 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 46 och 47).

4.3.3 Kvittning av ansvar och fordringar

Det är möjligt att en kommun eller en samkommun har skyddat sig mot de utgifter som en miljöskada förorsakar genom att teckna en försäkring. Alternativt kan kommunen på basis av miljölagen debitera den som orsakat en skada på miljön eller motsvarande för de utgifter som kommunen eller samkommunen förorsakats för att reparera skadan på miljön eller för andra motsvarande åtgärder. I regel skall den förpliktelse och den fordran som anknyter till en miljöskada värderas separat och tas upp som skilda bokslutsposter.

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

En förväntad ersättning kan kvittas mot en avsättning som gäller en förpliktelse med anknytning till miljön endast när kommunen har laglig rätt till fordran och fordran är säker. Ett dylikt fall är t.ex. en förväntad ersättning på basis av försäkring som anknyter till en miljöskada och baserar sig på ett beslut av en domstol, då beslutet vunnit laga kraft. När kvittningsförfarande tillämpats skall hela beloppet och den ersättning som skall erhållas för den upptas i noterna till bokslutet.

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

4.4 Värdering av miljöförpliktelser

En skyldighet som anknyter till miljön bokförs som en miljöförpliktelse, om en tillförlitlig uppskattning kan göras av de utgifter som krävs för att den skall kunna täckas. Det belopp som bokförs som avsättning skall vara den bästa möjliga uppskattningen av de utgif-

ter som uppfyllandet av en befintlig förpliktelse förutsätter på bokslutsdagen. Om det för en miljöförpliktelses belopp enligt beräkning finns flera alternativ, beaktas den bästa möjliga uppskattningen av dessa. Den bästa möjliga uppskattningen av utgifterna är det belopp som kommunen eller samkommunen förnuftigt sett skulle bli tvungen att betala för att uppfylla sin förpliktelse på bokslutsdagen eller för att vid denna tidpunkt överföra förpliktelsen på en tredje part. När en miljöförpliktelses storlek uppskattas bör den tekniska utveckling och de ändringar i lagstiftningen som kan förväntas beaktas.

Vid värderingen av en miljöförpliktelse beaktas följande faktorer:

- de direkta tilläggskostnader som förorsakats av iståndsättning av en miljöskada och som kan specificeras
- löne- och andra bikostnader beräknade på basis av den tid som den bokföringsskyldiges personal har använt för iståndsättningsarbete
- utgifter för uppföljningen efter iståndsättningen
- tekniska förbättringar, om det är sannolikt att de uppfyller myndighetskraven.

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

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

4.5 Bokföring av utsläppsrätter

Den 15.11.2005 gav bokföringsnämnden ett utlåtande (BFN 1767/2005) om redovisning av utsläppsrätter. Enligt utlåtandet är det förenligt med god bokföringssed att grunda behandlingen av utsläppsrätter i bokslutet på det s.k. nettoförfarandet. Enligt 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 förverkligade utsläpp och beviljade utsläppsrätter. Om de förverkligade utsläppstonnen överskrider de beviljade utsläppsrätterna kostnadsförs ett belopp som motsvarar de överskridande tonnen till marknadspriset vid bokslutstidpunkten med avsättningar som motkonto; Eftersom den förpliktelse som grundar sig på utsläppsrätten uppfyller villkoren för avsättning i BFL 5:14.1 och 5:14.3 § skall en avsättning göras. Utgångspunkten är dock att bokföringen av kostnaderna i de fall då anskaffningsutgiften för de saknade utsläppsrätterna har bundits till ett visst pris genom avtal eller på något annat sätt sker enligt detta pris.

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

För att nettoförfarandet skall ge en sådan rättvisande bild av effekterna av utsläppsrätterna som avses i BokfL 3:2.1 § skall den bokföringsskyldige dessutom i noterna till bokslutet beskriva helhets- och prissituationen för bolagets utsläppsrätter, förverkligade utsläpp och utsläppshandeln samt hur dessa påverkar resultatet och den ekonomiska ställningen.

Statistikcentralens anvisningar gällande miljöskyddskostnader

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

I Finland för Statistikcentralen statistik över industrins miljöskyddsutgifter. Statistikcentralen samlar årligen in uppgifter som grundar sig på ett sampel om hur mycket pengar som har använts inom miljöskyddet. Uppgifterna samlas in på ca 2 500 industriella driftsställen. Statistiken täcker de industriella branscherna, dvs. gruv- och brytningsindustrin, industriell tillverkning och energiförsörjning samt rening och distribution av vatten. Statistikföringen av miljöskyddsutgifterna gäller inte andra branscher. De branscher som ingår i statistikföringen har grupperats i enlighet med en branschindelning som grundar sig på en EU-standard. Statistikföringen följer internationella rättsakter och avtal, i synnerhet EU:s allmäneuropeiska 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 miljöskyddsutrustningar
- övriga driftsutgifter för miljöskyddet, som:
 - kontroll- och bevakningsutgifter
 - olika avgifter och ersättningar
 - administrativa utgifter
 - forsknings- och utvecklingsutgifter.

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

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

- behandling av utsläpp och avfall
- förebyggande av att de uppkommer
- miljökontroll och miljötillsyn
- administration, utbildning och information i anknytning till miljöskyddet
- reparation av miljöskador

- forsknings- och utvecklingsarbete som siktar till att minska miljöolägenheter av produktionen.

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

Statistikcentralen har utarbetat en detaljerad anvisning för uppföljning 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 -kostnader (CEPA 2000)

Skydd av luft och klimat

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

Hantering av avloppsvatten

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

Avfallshantering

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

Skydd av mark och grundvatten

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

Buller- och vibrationsbekämpning

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

Skydd av den biologiska mångfalden och landskapet

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

Skydd mot strålning

(Med undantag av kärnkraftverk och militära objekt)

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

Forskning och utveckling

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

Övriga miljöskyddsåtgärder

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

Allmäneuropeisk statistisk kategorisering av miljöskyddsutrustningar och strukturer

Skydd av luft och klimat

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

Hantering av avloppsvatten

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

Avfallshantering

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

Skydd av jordmån och grundvatten

- ”Rörändsutrustningar och –strukturer” (antal)
 - Isolering av markytlager, inklusive diken och vallar, torkningssystem
 - Uppsamling av avrunnet vatten och läckage
 - Förbättring av underjordiska lager och transportutrustningar för skydd av jordmån och grundvatten
 - Avlägsnande av underjordiska lager och transportutrustningar för skydd av jordmån och grundvatten
- Transportcisterner, förstärkande av transportsystem för transport av farliga ämnen och övriga utrustningar (antal)

Bullerbekämpning

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

Exempel

Redovisning, värdering och presentation av miljöutgifter

Kommunens vattenverk ombesörjer reningen av avloppsvatten inom sitt verksamhetsområde. För denna verksamhet krävs ett miljötillstånd, i vilket avloppsvattnets tillåtna halter fastställs. För rengöring av avloppsvatten måste kommunens vattenverk skaffa sig ett avloppsvattenreningsverk. Anskaffningspriset för reningsverket är 1.000.000 euro 1.1.2008 och den ekonomiska brukstiden 25 år. Drift och underhåll av reningsverket medför kostnader under räkenskapsperioden enligt följande:

- anskaffning av de kemikalier som behövs vid behandlingen av avloppsvatten 50.000 euro
- energiförbrukning i reningsverket 25 000 euro
- arbetskraftskostnaderna för den personal som arbetar vid reningsverket 100 000 euro.

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

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

Om miljöutgifterna har en väsentlig verkan på den bild som bokslutet ger av resultatet av kommunens eller samkommunens verksamhet och ekonomiska ställning, specificeras miljöutgifterna i noterna. Kommunen eller samkommunen kan dessutom presentera ett sammandrag av miljöutgifterna i sin verksamhetsberättelse.

Noter

NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN

	2008
Personalkostnader:	
Löner för drift och underhåll av miljöskyddsanordningar	100.000 €
Material, förnödenheter och varor:	
Material och förnödenheter:	
Material och förnödenheter för miljöskyddsanordningar	75.000 €
Avskrivningar och nedskrivningar:	
<u>Avskrivningar på miljöskyddsanordningar</u>	<u>40.000 €</u>
Miljökostnader totalt	215.000 €

NOTER TILL BALANSRÄKNINGEN

	2008
Materiella tillgångar:	
Miljöskyddsanordningar	
Anskaffningspris 1.1.2008	1.000.000 €
- avskrivningar	40.000 €
<u>Bokföringsvärde 31.12.2008</u>	<u>960.000 €</u>

Redovisning och lämnande av upplysningar om en miljöförpliktelse

En kommun eller samkommun som idkar avfallshantering äger en slutförvaringsplats för avfall, på vilken denne placerar en del av det slam och den aska som uppkommer vid verksamheten samt annat avfall som lämpar sig för slutförvaring. I enlighet med en på förhand uppgjord plan har kommunen eller samkommunen berett sig på att övervaka och i framtiden eventuellt ytterligare behandla det avfall som har placerats på slutförvaringsplatsen. För dessa framtida utgifter har kommunen eller samkommunen i sitt bokslut gjort en avsättning, som år 2008 ökar med 0,5 miljoner och det totala beloppet av avsättningen är 5,0 miljoner euro vid utgången av år 2008. I avsättningarna ingår också en garantireservering på 2,0 miljoner euro.

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

Balansräkning:

	2008	2007
AVSÄTTNINGAR (9)		
Övriga avsättningar	7.000.000 €	6.500.000 €

Noter:

NOTER TILL RESULTATRÄKNINGEN

Utredning av ändringar i avsättningarna som ingår i intäkter och kostnader.

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

NOTER TILL AKTIVA I BALANSRÄKNINGEN

Specifikation av poster som ingår i övriga avsättningar

	2008	2007
Garantireservering	2.000.000 €	2.000.000 €
<u>Miljöavsättning</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 eller samkommun finns ett förorenat markområde. Markområdet har förorenats som en följd av industriell verksamhet som kommunen eller samkommunen tidigare har bedrivit på fastigheten. Den industriella verksamheten på fastigheten upphörde för några år sedan.

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

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

Miljöcentralen har godkänt den anmälan om rengöring av det förorenade markområdet som kommunen eller samkommunen har gjort i enlighet med miljöskyddslagen. Rengöringen av markområdet genomförs under nästa räkenskapsperiod.

Enligt kostnadskalkylen medför rengöringen av markområdet följande utgifter för kommunen eller samkommunen:

- planering och undersökning	15 000 euro
- övervakning	5 000 euro
- förberedelse	5 000 euro
- uppgrävning av jordmassorna	25 000 euro
- mellanlagring	10 000 euro
- transport av jordmassorna för behandling	35 000 euro

- avstjäpningsplatsavgifter	45 000 euro
- ersättande jordmassor	30 000 euro
Totalt	170 000 euro

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

Redovisning av miljöförpliktelse i en not

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

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

Noter:

ÖVRIGA NOTER

	2008
Övriga säkerheter som kommunen/samkommunen har ställt för sig själv	
Säkerhet som miljötillstånd förutsätter	200.000 €

Exempel på behandling av utsläppsrätter i bokföringen

Enligt direktivet 2003/87/EG från de Europeiska gemenskapernas kommission och lagen om utsläppshandel (683/2004) är kommunens energiverk förpliktigad att skaffa sig ett utsläppstillstånd för sin verksamhet. Med tillståndet sammanhänger skyldigheter att följa upp och rapportera utsläpp samt skyldighet att årligen senast 30.4. återberäkna det antal utsläppsrätter som motsvarar anläggningens utsläpp under föregående kalenderår till behörig myndighet. Den myndighet som handhar utsläppshandeln maktar ovan avsedda återtagna utsläppsrätter.

Den myndighet som handhar utsläppshandeln noterar årligen senast 28 februari det antal utsläppsrätter som tillfaller energiverket på energiverkets konto i det nationella registret över innehavare av utsläppsrätter.

Om en antalet utsläppsrätter som innehas av verksamhetsidkare under ett visst år understiger de verkliga utsläppen måste verksamhetsidkaren köpa utsläppsrätter på marknaden eller förbruka utsläppsrätter gällande kommande år som beviljats för verksamhetsidkaren i fråga och noterats i registret. Om verksamhetsidkaren å andra sidan innehar mera utsläppsrätter än det antal som motsvarar de verkliga utsläppen kan

verksamhetsidkaren sälja utsläppsrätter eller spara dem för senare användning under ifrågavarande period för utsläppshandel.

Enligt statsrådets beslut har kommunens energiverk tilldelats gratis utsläppsrätter vilka berättigar till utsläpp av 2 500 000 koldioxidton (tCO₂) under perioden för utsläppshandel åren 2008 - 2012.

De utsläppsrätter som har allokerats till kommunens energiverk under perioden 2008-2012 är:

	2008	2009	2010	2011	2012	Totalt
Utsläppsrätter, tCO ₂	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	2 500 000

A. Kommunens energiverks förverkligade utsläpp överskrider antalet utsläppsrätter.

Vid utdelningen den 14.2.2008 får kommunens energiverk vederlagsfritt utsläppsrätterna för hela utsläppsrättsperioden, det vill säga 2 500 000 tCO₂. Anskaffningsutgiften för de utsläppsrätter som har utdelats vederlagsfritt är noll euro. År 2008 uppgick energiverkets utsläpp till 550 000 koldioxidton och energiverket skall senast 30.4.2009 returnera motsvarande antal utsläppsrätter till Energimarknadsverket.

De förverkligade utsläppen överskrider de för räkenskapsperioden 2008 allokerade utsläppsrätterna med 50 000 koldioxidton. Eftersom de förverkligade utsläppstonnen överskrider de erhållna rätterna kostnadsförs de överskridande tonnen till marknadspriset vid bokslutstidpunkten med avsättningar som motkonto. Marknadspriset för utsläppsrätterna vid bokslutstidpunkten är 20 euro per koldioxidton, varvid avsättningen blir 1 000 000 euro.

I bokföringen noteras: per Övriga rörelsekostnader/kostnader för utsläppshandel
an Avsättningar 1 000 000 euro

I energiverkets resultaträkning upptas kostnaderna för utsläppshandel som övriga rörelsekostnader (energiverket är ett kommunalt affärsverk och tillämpar kommunsektionens anvisning gällande affärsverk på sin bokföring). Under avsättningar på balansräkningens passiva sida upptas en avsättning på 1 000 000 euro för uppfyllande av skyldighet att returnera utsläppsrätter.

I noterna till kommunens/energiverkets bokslut för 2008 redovisas:

Utsläppsrätter 2008	tCO ₂	€
Tillgängliga utsläppsrätter 1.1.	2 500 000	
Förverkligade utsläpp -	550 000	
Tillgängliga utsläppsrätter 31.12.	1 950 000	
Avsättning för uppfyllande av skyldighet att returnera utsläppsrätter	50 000	1 000 000

B. Köp av utsläppsrätter på marknaden

I april 2009 köper kommunens energiverk utsläppsrätter för 50 000 tCO₂ på marknaden för att täcka differensen mellan förverkligade utsläpp och utsläppsrätter. Vid tidpunkten för köpet är marknadspriset för utsläppsrätter 22 euro och marknadspriset blir 1 100 000 euro. Köpet av utsläppsrätter bokförs som en kostnad till marknadspris.

Bokföring: per Övriga rörelsekostnader/kostnader för utsläppshandel
an Kassa och bank 1 100 000 euro

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

Bokföring: per Avsättningar
an Övriga rörelsekostnader/kostnader för utsläppshandel
1 000 0000 euro.

C. Försäljning av utsläppsrätter på marknaden

År 2009 är kommunens energiverks förverkligade utsläpp 475 000 tCO₂. I december 2009 säljer energiverket 25 000 tCO₂ utsläppsrätter. Vid försäljningstidpunkten är marknadspriset för utsläppsrätter 25 euro/tCO₂. Energiverket bokför inkomsten för försäljning av utsläppsrätter, dvs. 625 000 euro, under övriga rörelseintäkter

Bokföring: per Kassa och bank an Övriga rörelseintäkter 625 000 euro.

I resultaträkningen upptas försäljningen av utsläppsrätter bland övriga rörelseintäkter.

D. Presentation av utsläppsrätter i noterna

Som noter till 2009 års bokslut redovisar kommunen/kommunens energiverk:

Utsläppsrätter 2009	tCO ₂	€
Tillgängliga utsläppsrätter 1.1.	1 950 000	
Köp av utsläppsrätter	50 000	1.100.000
Förverkligade utsläpp -	475 000	
Försäljning av utsläppsrätter -	25 000	625.000
Tillgängliga utsläppsrätter 31.12.	1 500 000	