

Bokföringsnämndens kommunsektion, 12.2.2002

52. Utlåtande om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp skall behandlas i bokslutet

1 Begäran om utlåtande

Staden A ber om ett utlåtande om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp skall behandlas i bokslutet.

Staden hade stängt soptippen 14.8.2001. För avfallsbehandlingen ansvarar från och med 15.8.2001 företaget X Oy, som ägs av staden och grannkommunerna. Enligt en preliminär kostnadskalkylen kommer kostnaderna för eftervården av soptippen att stiga till cirka 14,7 miljoner mark (cirka 2,47 milj. euro).

Dessutom tillkommer årligen andra eftervårdskostnader såsom kostnader för analys av prover, avloppsvattenavgifter, kostnader för snöplogning, bortforslande av snö från soptippen, elektricitet till pump- och syresättningsanläggningar ? totalt ca 1 miljon mark (cirka 168 000 euro). Den här eftervården kommer att pågå i uppskattningsvis fem år och kostnaderna för fem år blir cirka 5 miljoner mark (cirka 841 000 euro).

Eftervården bygger på det miljötillstånd som Y:s miljöcentral utfärdat 30.3.2000 och på Z:s miljötillståndsverks beslut 20.6.2001.

Staden har inte beaktat eftervårdskostnaderna i de avfallsavgifter som staden tagit ut under den tid som soptippen var i bruk.

Staden ber om ett utlåtande om hur följande skall behandlas i bokslutet:

- a) de eftervårdskostnader som stängningen av soptippen medför (se bilagan till begäran om utlåtande),
- b) de övriga kostnader som uppskattats för de fem åren.

2 Motivering

2.1 Avsättning

2.1.1 Obligatorisk bokföringsskyldighet

Enligt 5 kapitlet 14 § bokföringslagen skall från intäkterna dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser om följande fyra villkor uppfylls för utgifterna eller förlusterna:

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

För att de framtida utgifterna och förlusterna skall kunna bokföras bör samtliga punkter i bestämmelserna uppfyllas. Kommunsektionen har i sin allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning (1999) framhållit följande i fråga om de enskilda punkternas innehåll:

- 1) Utgiften eller förlusten bör hänföra sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod. En utgift hänför sig till en kommande räkenskapsperiod om det finns inkomstförväntningar som motsvarar utgiften eller om utgiftens huvudsakliga effekter på serviceproduktionen infaller under en kommande räkenskapsperiod.

2) Utgiften eller förlusten skall anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, för att de skall kunna bokföras som avsättningar. Ifall en utgift möjligen kommer att realiseras utan att detta är sannolikt, redovisas utgiften som ett ansvar i noterna. En "säker" utgift baserar sig på en förpliktelse eller annan motsvarande skyldighet att betala utgiften. Vilka utgifter som skall anses "sannolika" är däremot en bedömningsfråga eftersom betalningsskyldigheten inte är obestridlig.

3) Ifall motsvarande inkomst inte är säker eller sannolik samtidigt som även villkoren i de andra punkterna uppfylls, skall den framtida utgiften eller förlusten bokföras som kostnad och avsättning. Ifall inkomster som understiger den framtida utgiftens eller förlustens belopp förväntas, bokförs skillnaden som kostnad och avsättning. Ifall utgifterna eller förlusterna motsvaras av en försäkring eller skadefond, bokförs bara den självrisk som försäkringen eller skadefonden inte täcker som kostnad och avsättning. Om utgifterna eller förlusterna motsvaras av en inkomstförväntning, bokförs de framtida utgifterna eller förlusterna under den räkenskapsperiod då motsvarande inkomster bildar intäkt.

4) Bokföringen av framtida utgifter och förluster förutsätter förutom det som nämnts i punkterna 1-3 också att den framtida utgiften eller förlusten grundar sig på lag eller förpliktelse gentemot utomstående.

2.1.2 Frivillig bokföring

Bokföring av framtida utgifter och förluster är enligt 5 kap. 14 § 2 mom. frivillig när de kan specificeras och när de villkor som anges i punkterna 1-3 ovan uppfylls. Ifall dylika utgifter inte bokförs bör noterna till bokslutet innehålla tillräckliga uppgifter om faktorer som väsentligt kan påverka räkenskapsperiodens resultat eller kommunens ekonomiska ställning.

2.1.3 Avsättning eller resultatreglering

Enligt 5 kap. 14 § 2 mom. bokföringslagen skall en framtida utgift eller förlust bokföras som kostnad i resultaträkningen och som resultatreglering i balansräkningen om det exakta beloppet och realiseringstidpunkten för utgiften eller förlusten är kända. Om det exakta beloppet av en sådan utgift eller förlust som avses i 1 eller 2 mom. eller datum för dess realisering inte är kända, är det enligt 5 kap. 14 § 3 mom. fråga om en avsättning.

2.1.4 Maximibeloppet för framtida utgifter och förluster

Enligt 5 kap. 14 § 4 mom. bokföringslagen skall sådana utgifter och förluster som avses i 1 mom. ovan upptas enligt sitt sannolika värde i resultaträkningen och balansräkningen (obligatorisk bokföringsskyldighet). Sådana utgifter och förluster som avses ovan i mom. 2 och 3 upptas i resultaträkningen och balansräkningen till högst sitt sannolika värde (frivillig bokföringsskyldighet).

Framtida utgifter och förluster av ringa betydelse behöver inte antecknas i bokslutet. Vid bedömning av vilka utgifter som är väsentliga beaktas kommunens storlek och utgiftens effekt på räkenskapsperiodens resultat.

2.2 Avfallslagen

Enligt 28 § avfallslagen (1072/1993) har kommunen rätt att ta ut en avfallsavgift för att täcka de kostnader som den av kommunen anordnade avfallshanteringen och uppgifterna i anslutning till den medför för kommunen. Avfallsavgiften kan bestå av en eller flera avgifter. För avfallsbehandlingen skall uppbäras en avfallsavgift som täcker åtminstone de kostnader som föranleds av inrättandet, användningen, urbrukttagandet och eftervården av behandlingsplatser. Principen i avfallslagen är att alla kostnader för avfallshanteringen skall täckas genom avfallsavgifter enligt principen "förorenaren betalar?". I avfallslagen finns inga särskilda bestämmelser om att man redan på förhand skall bereda sig för de kostnader som följer av att en soptipp tas ur bruk och av eftervården. I Finlands Kommunförbunds publikation Riktlinjer för avfallshanteringen (1999) framhålls som mål för avgiftspolitikerna bl.a. att det är skäl att på förhand bereda sig för de kostnader som uppstår när en behandlingsplats tas ur bruk och för kostnaderna för övervakningen efteråt.

Avloppslagen och bestämmelsen om att en avgift skall uppbäras trädde i kraft 1.1.1994. Skyldigheten att bilda en reserv kan förmodligen inte anses gälla retroaktivt för behandlingen av avfall som insamlats före 1994 eller för stängningen eller eftervården av gamla soptippar. I de här fallen kan avgifter inte längre tas ut av avfallsinnehavaren eller den föregående innehavaren på det sätt som avses i 31 § avfallslagen. I detta utlåtande är det emellertid inte möjligt att gå närmare in på tolkningen av avfallslagen i detta avseende.

2.3 Kommunsektionens allmänna anvisningar om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (1999), om uppgörande av resultaträkning (1999) och om avskrivningar enligt plan (1999)

I kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning (1999) definieras tillgångar som ger inkomster eller som används inom serviceproduktion under flera räkenskapsperioder än en såsom anläggningstillgångar för

kommunen. Anskaffningsutgifterna för anläggningstillgången aktiveras och avskrivs enligt plan under tillgångens ekonomiska användningstid. I kommunerna är begreppet anläggningstillgång således mera vidsträckt än i bokföringslagen när det gäller användning inom serviceproduktion utöver syftet att ge inkomst.

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning kan en kommun om räkenskapsperiodens resultat uppvisa vinst bilda en investeringsreserv för betydande kommande investeringar som anges i investeringssplanen.

I den tidigare bokföringslagen (1572/1992) fanns det en övergångsbestämmelse om att sådana pensionsansvar som var utan täckning skulle bokföras som avsättning. Enligt bestämmelsen skulle de bokföras som kostnader och avsättningar senast i bokslutet för den räkenskapsperiod som löpte ut i slutet av 2000. Bokföringslagen överlät åt den bokföringsskyldige att avgöra om det belopp som motsvarade det icke bokförda pensionsansvaret skulle upptas som jämnstora poster under övergångsperioden eller på något annat sätt. Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning (1996) kunde kommuner som fortfarande hade gällande avtal om s.k. gamla pensioner utanför KTAPL-systemet, tillämpa övergångsbestämmelsen bland annat så att man i stället för att bokföra det icke täckta pensionsansvaret som kostnad och avsättning, uppta det i noterna fram till bokslutet för 2000.

3 Kommunsektionens ställningstagande

I det fall som utlåtandet gäller kommer utgifterna för eftervården när soptippen stängs att förläggas huvudsakligen till år 2003 och framåt.

Eftersom rekvisiten för avsättning (5 kap. 14 § 1 mom. bokföringslagen) uppfylls i fråga om eftervårdskostnaderna för soptippens stängning, vilka infaller huvudsakligen från år 2003 framåt, skall sökanden bokföra utgifterna som kostnad och avsättning till det sannolika beloppet (obligatorisk bokföringsskyldighet). Kommunsektionen anser ändå att man på samma sätt som vid bokföring av pensionsansvar kan tillämpa en övergångstid vid bokföring av kostnaderna för eftervård av en stängd soptipp. Övergångstiden sträcker sig till bokslutet för 2005. Senast då måste utgifterna för eftervården bokföras som kostnad och avsättning.

Icke bokförda kostnader för stängning och eftervård vilkas belopp skulle ha en väsentlig inverkan på resultatet för räkenskapsperioden måste uppges i balansens noter. Det är att rekommendera att man under övergångstiden årligen avsätter minst en sådan jämnstor andel av eftervårdsutgifterna som periodiserats till räkenskapsperioden.

Om utgifterna för stängning av soptippen redan har aktiverats är det motiverat att bokföra de aktiverade stängningsutgifterna för soptippar som kostnader genom avskrivning under övergångsperioden fram till slutet av 2005. De nya utgifter för stängning och eftervård som ännu uppstår under övergångsperioden bokförs som kostnader vartefter utgifterna uppstår.

Kommunsektionen anser det vara motiverat att utvidga sitt utlåtande så att det även allmänt gäller beredskap för framtida utgifter för stängning och eftervård av soptippar som är i användning. Kommunerna skall på förhand bereda sig för framtida stängnings- och eftervårdsutgifter till den del som utgifterna gäller en avslutad eller tidigare räkenskapsperiod, det bör anses säkert eller sannolikt att utgifterna uppstår, en motsvarande inkomst inte är säker eller sannolik och skyldigheten bygger på lag eller en förpliktelse gentemot en utomstående. Den som upprätthåller soptippen tar på sig eftervårdsskyldigheterna redan när miljötillstånd söks och tillståndsvillkoren förutsätter att de uppfylls. Kommunen har ansvar för kommande utgifter, men om användningstiden är lång kan de framtida summorna vara svåra att bedöma på förhand. Det är skäl att bereda sig för de framtida utgifterna genom jämna avsättningar under den sannolika återstående användningstiden.

Om det vid eftervården företas åtgärder som leder till anläggningstillgångar som ger inkomster under flera räkenskapsperioder eller som kan användas som produktionsfaktor inom serviceproduktion, kan utgifterna till den delen aktiveras till respektive kategorier av anläggningstillgångar och avskrivs enligt plan. När en anläggningstillgång används inom serviceproduktion skall det bygga på planer som gjorts före bokslutet och den sannolika inkomsten skall kunna framläggas med kalkyler.

4 Kommunsektionens utlåtande

Eftervårdsutgifterna för den stängda soptippen bokförs som kostnad och avsättning när de förutsättningar som anges i 5 kap. 14 § bokföringslagen uppfylls. Avsättningen upplöses mot realiserade utgifter. När det gäller upptagningen av avsättningen kan man dock tillämpa en övergångstid till slutet av 2005. Senast i bokslutet för 2005 skall utgifterna för eftervården upptas som kostnad och avsättning till sitt sannolika värde. Tills dess skall sådana betydande icke täckta utgifter för soptippens stängning och eftervård som väsentligt inverkar på kommunens resultat för räkenskapsåret uppges i noterna till balansräkningen. Det är skäl att årligen under övergångsperioden ta upp i bokslutet minst den andel av avsättningen som periodiserats till räkenskapsperioden. Avsättningarna specificeras i noterna till balansräkningen.

Kommunsektionen anser det vara motiverat att redan i bokslutet för 2001 ta upp minst den andel av avsättningen som periodiserats till räkenskapsperioden.

Kommunen bör på förhand bereda sig för de sannolika framtida kostnaderna för stängning och eftervård av de ibrukvarande soptipparna och det bör ske genom avsättningar under den återstående brukstiden. Detta förutsätter att de villkor för bokföring av avsättningar som anges i 5 kap. 14 § bokföringslagen uppfylls.

Om kommunen redan har aktiverat utgifter för stängning av soptippar skall de bokföras som avskrivningar och kostnader före utgången av 2005. De nya utgifter för stängning och eftervård som ännu uppstår under övergångsperioden bokförs som kostnader vartefter utgifterna uppstår.