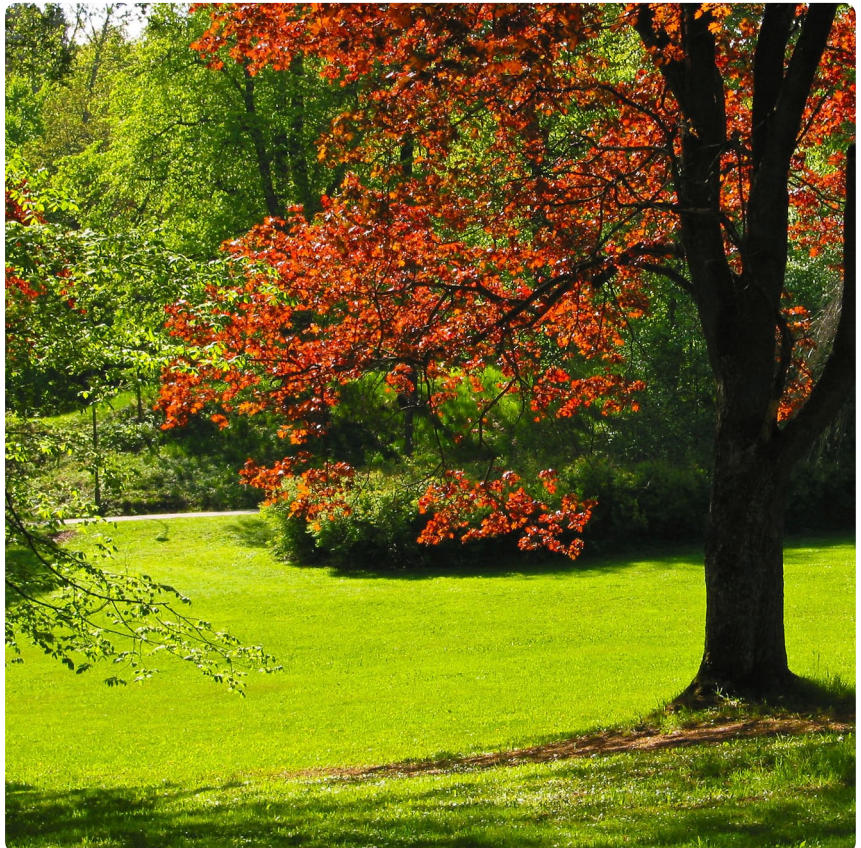


Företagsekonomisk redovisning av markföroreningar

RAPPORT 5835 • JUNI 2008



Kunskapsprogrammet



Företagsekonomisk redovisning av markföreningar

Bertil Grundfelt, Kemakta Konsult AB

Birgit Flening, Ernst & Young AB

Magnus Enell, IIIIEE, Lunds universitet

Beställningar

Ordertel: 08-505 933 40

Orderfax: 08-505 933 99

E-post: natur@cm.se

Postadress: CM Gruppen AB, Box 110 93, 161 11 Bromma

Internet: www.naturvardsverket.se/bokhandeln

Naturvårdsverket

Tel 08-698 10 00, fax 08-20 29 25

E-post: registrator@naturvardsverket.se

Postadress: Naturvårdsverket, SE-106 48 Stockholm

Internet: www.naturvardsverket.se

ISBN 978-91-620-5835-7.pdf

ISSN 0282-7298

© Naturvårdsverket 2008

Elektronisk publikation

Tryck: CM Gruppen AB

Omslag: foto: Mark Elert

Förord

Ett av riksdagens miljömål är Giftfri miljö, och i detta mål ingår att efterbehandla och sanera förorenade områden. Brist på kunskap om risker med förorenade områden och hur de bör hanteras har identifierats som hinder för ett effektivt saneringsarbete. Naturvårdsverket har därför initierat kunskapsprogrammet Hållbar Sanering.

Föreliggande rapport redovisar projektet ”Företagsekonomisk redovisning av markföroreningar” som genomförts inom Hållbar sanering. I projektet har en strategi och modell för företagsekonomisk redovisning av föroreningsskador tagits fram.

Rapporten har författats av Bertil Grundfelt vid Kemakta Konsult AB, Birgit Flening vid Ernst & Young och Magnus Enell vid IIIIEE, Lunds universitet. Knut Per Hasund vid Sveriges Lantbruksuniversitet har varit Hållbar Sanerings kontaktperson för arbetet.

Naturvårdsverket har inte tagit ställning till innehållet i rapporten. Författarna svarar ensamma för innehåll, slutsatser och eventuella rekommendationer.

Naturvårdsverket i juni 2008

Innehåll

SAMMANFATTNING	8
SUMMARY	11
FÖRKORTNINGAR	14
1 INLEDNING	15
2 HANTERING AV FÖRORENADE OMRÅDEN I SVERIGE	17
2.1 Inledning	17
2.2 Det nationellt styrda arbetet	18
2.3 Drivkrafter för privata initiativ	20
3 PROBLEMFÖRMULERING	22
3.1 Varför viktigt	22
3.1.1 Markföroreningar som hälso- och miljöproblem	22
3.1.2 Företagets kommunikation med omvärlden	23
3.2 Ansvar för undersökning och avhjälpande	24
3.2.1 Inledning	25
3.2.2 Verksamhetsutövarens ansvar	25
3.2.3 Fastighetsägarens ansvar	26
3.2.4 Frivilligt åtagande	27
3.2.5 Civilrättsligt ansvar	28
3.2.6 Preskription	28
3.2.7 Upplyningsplikt	28
3.2.8 Miljöriskområden	28
3.2.9 Framtiden	29
3.3 Undersökning, miljöriskbedömning och miljöriskvärdering samt avhjälpande	29
3.4 Ekonomisk värdering av markföroreningar	31
3.4.1 Discipliner inom ekonomin	31
3.4.2 Beräkningsmodeller för utgifter vid förorenings-skador	32
3.4.3 Hantering av allvarliga miljöskador	33
3.4.4 Miljöekonomiskt modellbygge - redovisning av markföroreningar	34
3.5 Företagsekonomisk redovisning	35
3.5.1 Olika bolagskategorier	35
3.5.2 Finansiell redovisning	35
3.5.3 Regelverk för extern redovisning	36
3.6 Varför redovisas inte ansvar för förorenad mark i årsredovisningen?	37
3.7 Det goda exemplet	38
4 FINANSIELL REDOVISNING	40

4.1	Allmänt om årsredovisning	40
4.1.1	Vad är syftet med en årsredovisning?	40
4.1.2	Vad innehåller en årsredovisning?	40
4.1.3	Olika bolagskategorier ska följa olika regler	42
4.2	Redovisningsregler	43
4.2.1	Varför principorienterade regler?	43
4.2.2	Svenskt regelverk	43
4.2.3	International Financial Reporting Standards, IFRS	44
4.2.4	Löpande bokföring	45
4.2.5	Dokumentation	45
4.2.6	Värderingsprinciper	45
4.2.7	Sanktioner	46
4.2.8	Rättelse	46
4.3	Redovisningsregler - förorenad mark	46
4.3.1	Allmänt	46
4.3.2	ÅRL och avsättningar	47
4.3.3	IFRS och avsättningar – IAS 37	47
5	AVSÄTTNING FÖR ANSVAR FÖR FÖRORENAD MARK–STORA BOLAG	49
5.1	Inledning	49
5.2	Ekonomisk förpliktelse	49
5.3	Åtagande	50
5.4	Skuld	50
5.5	Kostnad	51
5.6	Avsättning	51
5.6.1	Dokumentation	51
5.6.2	Tilläggsinformation	52
5.6.3	Förpliktande händelse	52
5.6.4	Legalt åtagande	53
5.6.5	Informellt åtagande	53
5.6.6	Troligt	54
5.6.7	Utflöde av resurser	54
5.6.8	Osäkert till belopp	54
5.6.9	Oviss tidpunkt	55
5.6.10	Vad ska avsättning användas till?	55
5.6.11	Gottgörelser	55
5.6.12	Beräkning av beloppet – bästa skattning	56
5.6.13	Beräkning av beloppet – risk och osäkerhet	56
5.6.14	Beräkning av beloppet - nuvärde	56
5.6.15	Beräkning av beloppet – framtida händelse	57
5.6.16	Beräkning av beloppet – prövas varje balansdag	57
5.6.17	Beräkning av beloppet – vems bedömning	57
5.6.18	Beräkning av beloppet - intäkter	58
5.7	Ansvarsförbindelse	58
5.7.1	ÅRL	58

5.7.2	IAS 37	58
5.7.3	Samband avsättning och ansvarsförbindelse	59
5.7.4	Solidariskt ansvar	59
5.7.5	Fortlöpande bedömning	59
5.7.6	Upplysningar	59
5.8	Bolagsstyrningskoden	59
5.9	Utveckling av redovisningsreglerna	60
5.9.1	Utveckling av IAS 37	60
5.9.2	Kommuner och landsting	61
5.9.3	BFN	61
6	AVSÄTTNING FÖR ANSVAR FÖR FÖRORENAD MARK-MINDRE BOLAG	62
7	FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN	64
7.1	Allmänt perspektiv	64
7.2	Miljöperspektiv	64
7.3	Icke-finansiella förhållanden	65
7.4	Finansanalytikerna	66
8	BESKATTNING	67
8.1.1	Praktikfallens taxering	67
8.1.2	Koppling till redovisning	67
8.1.3	Koncernredovisning	68
8.1.4	Dokumentation	68
8.1.5	Framtiden	68
9	FÖRETAGSEKONOMISK REDOVISNING AV MARKFÖRORENINGAR – REKOMMENDERAD HANTERING	69
9.1	Inledning	69
9.2	Utlösande faktorer/misstanke	70
9.3	Ansvarsutredning	71
9.4	Teknisk utredning/undersökning	72
9.5	Åtgärdsförslag tas fram	74
9.6	Beräkning och fördelning av miljöskulden	75
9.7	Företagsekonomisk redovisning	75
10	REFERENSER	78
BILAGA 1	– FALLSTUDIEINTERVJUER	81
BILAGA 2	– EXEMPEL PÅ REDOVISNING AV AVSÄTTNINGAR FÖR MARKFÖRORENINGAR	87

Sammanfattning

Ett företag utsätts för krav och har behov av att kommunicera med flera olika intressenter, t.ex. finansmarknaden, bolagets borgenärer, olika myndigheter såsom miljömyndigheter och kringboende. Dessa olika intressenter har olika behov av information som företagen antingen åläggs genom lagstiftningen eller själva eftersträvar att ge. I denna information ingår finansiell rapportering (årsredovisningar, delårsrapporter), miljö- och hållbarhetsredovisningar, miljörapporter för tillståndsgivna verksamheter, etc.

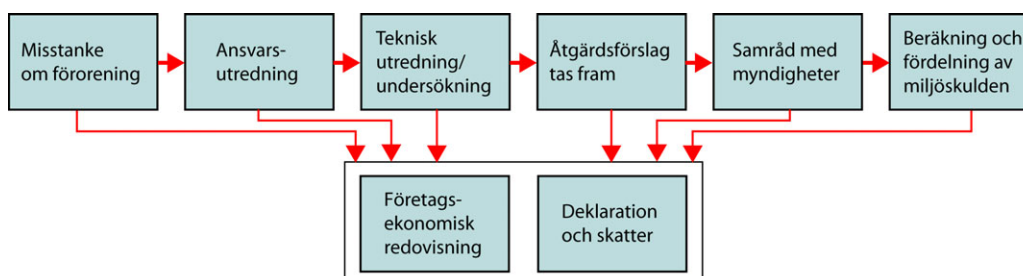
I denna rapport redovisas en studie av hur markföroreningar (nedan föroreningsskador) ska redovisas företagsekonomiskt. Denna information är viktig för alla intressenter som har en ekonomisk relation till företaget, t.ex. aktörer på finansmarknaden, företagets borgenärer och kunder. Problemställningen innehåller följande huvuddelar:

- Riskvärdering och ansvarsförhållanden
- Beräkning av de företagsekonomiska utgifterna för markföroreningar
- Företagsekonomisk redovisning av de beräknade utgifterna

Resultatet av studien är en strategi och modell för företagsekonomisk redovisning av föroreningsskador. Strategin och modellen är avsedd att ge praktiska råd till företag, konsulter, revisorer och andra aktörer för beräkning av de företagsekonomiska utgifterna för markföroreningar samt hur dessa ska redovisas i enlighet med krav som finns i regelverken.

Inom projektet har sex företag inom olika branscher intervjuats med avseende på deras hantering av markföroreningar. Intervjuszvaren från dessa företag bekräftar projektgruppens erfarenhet att praxis när det gäller hanteringen av markföroreningar varierar starkt. I många fall följer inte företagen det regelverk som finns för den företagsekonomiska redovisningen.

Händelsekedjan i nedanstående figur utgör det gängse sättet att hantera markföroreningar. Baserat på genomförda intervjuer och projektgruppens erfarenheter har en lämplig hantering tagits fram för de olika stegen i kedjan.



Misstanke om att föreningsskador finns kan uppstå på ett flertal sätt. Av de genomförda intervjuerna framgår att ett aktivt inventeringsarbete upplevs som förtroendeskapande i kontakterna med tillsynsmyndigheterna. En systematisk dokumentation av inventeringsarbetet lägger en god grund för de efterföljande utredningsstegen inklusive den företagsekonomiska redovisningen.

En väl genomförd ansvarsutredning är ett viktigt underlag för hur den företagsökonomiska redovisningen ska utformas. I studien redovisas reglerna för vem som är ansvarig för föreningsskador. Som en hjälp för läsaren listas även de underlag som enligt Naturvårdsverkets kvalitetsmanual för hantering av förorenade områden behöver tas fram för en ansvarsutredning.

När ansvarsutredningen klarlagt att man som verksamhetsutövare eller fastighetsägare är ansvarig för en föreningsskada kan denna behöva undersökas och utredas. För att en föreningsskada ska kunna redovisas på ett korrekt sätt behöver man i den tekniska utredningen ta fram data som ger:

- En rimligt korrekt karakterisering och avgränsning av föreningen
- En riskbedömning vars omfattning och djup anpassas till situationen på plats vad gäller föreningens art och allvarlighetsgrad (ämnen, halter och mängder), spridningsförutsättningarna och recipientens känslighet/skyddsvärde. Riskbedömningen ska även ge svar på behovet av avhjälpandeåtgärder för att undvika fara eller olägenhet för människors hälsa eller miljön, samt vilken riskreduktion som behövs för att situationen ska bli acceptabel.
- Underlag för en skälighetsbedömning

Om föreningsskadan är av den arten att avhjälpandeåtgärder behöver sättas in vidtar en åtgärdsutredning. Denna genomförs lämpligen så att flera olika åtgärdsalternativ tas fram. Dessa utvärderas med avseende på miljömässiga konsekvenser såsom uppfyllelse av åtgärds mål och riskreduktion, miljöpåverkan genom transporter, påverkan på närboende, etc. Vidare uppskattas de kostnader som de olika åtgärdsförslagen är förknippade med. Ett förordat åtgärdsalternativ tas sedan fram genom att miljönytta och miljöeffekter vägs mot kostnader i vad som brukar kallas en miljöriskvärdering.

För att man korrekt ska kunna redovisa föreningsskadan företagsekonomiskt behöver det ekonomiska åtagande som föreningsskadan representerar beräknas. Den företagsekonomiska beräkningen av denna skuld består normalt i att uppskatta de framtida utgifter som kan komma att uppstå på grund av de fortsatta utredningarna och avhjälpandeåtgärderna. Beräkningarna av utgifterna bör kompletteras med en systematisk osäkerhetsanalys. Detta är av särskild vikt i fall där det finns väsentliga osäkerheter beträffande ansvarsfördelning eller resursutflödet ur bolaget.

Om föreningsskadan är att betrakta som en allvarlig miljöskada kan särskilda metoder behöva användas för att dimensionera de avhjälpande åtgärder som krävs för att kompensera för förlorade miljövärden. Denna lagstiftning är ny och erfarenheter saknas i stort i Europa hur man ska kunna hantera problematiken. Utveckling

av metoder pågår i ett EU-finansierat forskningsprojekt. Arbetet baseras i stor utsträckning på erfarenheter från USA.

Hur sedan den företagsekonomiska redovisningen av de beräknade utgifterna ska ske är beroende av hur troligt åtagandet (ansvaret) är, hur troligt det är att åtagandet resulterar i ett utflöde av resurser och hur tillförlitlig skattning som kan göras av beloppet. Man kan i enlighet med nedanstående tabell urskilja fyra huvudfall (från Redovisningsrådets rekommendation nr 16) .

Det finns ett åtagande som troligen kräver ett utflöde av resurser	Det finns ett åtagande som kan, men troligen inte kommer att, kräva ett utflöde av resurser	Det finns ett åtagande som troligen kräver ett utflöde av resurser men som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt	Det finns ett åtagande där sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten
En avsättning redovisas	En ansvarsförbindelse redovisas	En ansvarsförbindelse redovisas	Ingen avsättning eller ansvarsförbindelse redovisas
Upplysningar krävs om avsättningen	Upplysning krävs om ansvarsförbindelsen	Upplysning krävs om ansvarsförbindelsen	Ingen upplysning krävs

Om tredje part ska gottgöra hela eller delar av de beräknade utgifterna ska hänsyn tas till detta vid redovisningen. Redovisningen kommer att bli beroende av hur sannolik gottgörelsen är beroende på t.ex. den tredje partens betalningsförmåga.

När man väl redovisat de beräknade utgifterna uppstår frågan hur dessa ska hanteras skattemässigt. I samband med att avsättningen görs för dessa utgifter uppstår en kostnad. Denna är avdragsgill antingen när avsättningen görs eller när utgifterna utfaller, dvs. i takt med det fortsatta utredningsarbetet och genomförandet av avhjälpandeåtgärderna. Det har i flera fall visat sig att skattemyndigheterna har ifrågasatt att avdrag i samband med avsättningen görs. Många företag väljer då att vänta med avdraget tills utgifterna utfaller.

Summary

A company has a need to communicate with a number of different stakeholders, e.g. the financial market, creditors, different agencies (e.g. environmental authorities) and the population living near the company's facilities. The company either strives to satisfy or is required by law to supply the different types of information demanded by these different types of stakeholders. Such information consist of, for example, financial statements, environmental and sustainability reporting, environmental reports required for permit holders, etc.

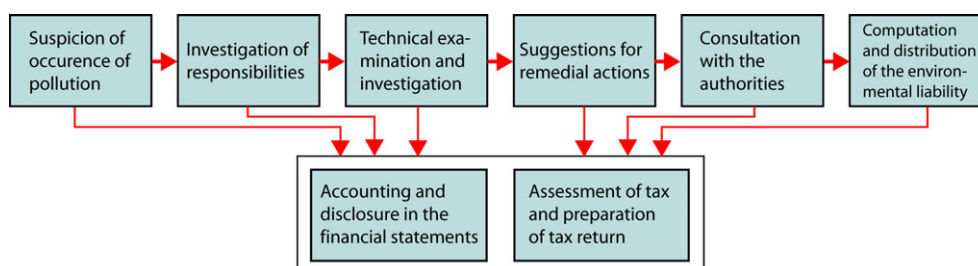
In this report, a study of how contaminated land is accounted for and disclosed in the financial statements of companies is presented. This information is of importance to all stakeholders having an economic relation to the company, e.g. players in the financial markets, the company's creditors and customers. The problem includes the following items:

- Risk assessment and responsibilities
- Calculation of the outflow of the company's expenditure
- How to account for and disclose the calculated expenditure in the financial statements

The result of the study is a strategy and a model for financial reporting of liabilities for contaminated land. This strategy and model is intended to give practical advise to companies, consultants, auditors and other actors for the calculation of the expenditure for contaminated land and how this should be included in the financial reporting in accordance with the relevant regulatory framework.

Within the project six companies in different branches of industry have been interviewed regarding their handling of contaminated land. The replies from the interviews confirm the experience of the project team that the practical handling of contaminated land varies strongly. In many cases, the company does not comply with the regulatory framework for the financial reporting.

The normal way of handling contaminated land is described by the sequence of events shown in the figure below. Based on the interview answers and the experience of the project team, a suitable way of handling each of the different steps in the chain has been devised.



Suspicion of contamination can arise in a number of different ways. It is concluded from the interviews that systematic inventory effort is seen as confidence building in the contacts with the supervising environmental authorities. A systematic documentation of the inventory effort is a good foundation for the subsequent investigation steps including the financial reporting.

A well performed liability investigation is an important basis for how the financial reporting should be shaped. In the study, the regulatory framework for who will be liable to perform investigation and remediation of contaminated land is described. The material to be included in a liability investigation, according to the Quality Manual for Contaminated Areas issued by the Swedish Environmental Protection Agency, is listed as a help to the reader.

When the liability investigation has clarified that the operator or the property owner is liable for contamination damage, this damage may need to be examined and investigated. In order to be able to accurately treat a contaminated site in the financial statement, the technical investigation should bring forward data giving:

- A reasonably correct characterisation and delineation of the contamination
- A risk evaluation, the scope and depth of which is adapted to the situation at the site in regard of nature and seriousness of the contamination (substances, concentrations and amounts), conditions for dispersion of the contaminants, and the sensitivity/value of the recipient. The risk assessment should also indicate to what extent the risks evaluated need to be reduced in order for the situation to become acceptable
- Basis for evaluation of the reasonableness of suggested actions

If the contamination damage is of a kind and scale that necessitate remedial actions a remediation investigation is launched. This should be done such that several remedial alternatives are described. These are then evaluated with respect to environmental consequences such as fulfilment of remedial and risk reduction goals, environmental impacts from transports, impacts on site neighbours, etc. In addition, the costs associated with the different remedial alternatives are estimated. A preferred alternative is then selected by weighing the environmental utility, the environmental impacts and the costs in what is usually referred to as an environmental risk assessment.

In order to be able to accurately account for and disclose the contamination damage in the financial statement, the economic obligation that the contamination represents is calculated. The calculation of the corresponding liability normally consists of an estimation of the future outflow of resources arising from the continued investigations and remediation efforts. The estimation of expenditures should include a systematic uncertainty analysis. This is of particular importance when there are substantial uncertainties about the distribution of liabilities between several parties.

If the contamination is to be regarded as a serious environmental damage in the sense described in the Swedish transposition of EU's Environmental Liability

Directive (2004/35/EC), special methods may be required for scaling the complementary and compensatory remediation activities stipulated to recover lost environmental values. This piece of legislation is new and European experience is largely missing. Development of methods is ongoing in an EU-funded research project. The work is in large parts based on experience from the USA.

How the estimated expenditure is to be accounted for and disclosed in the financial statement depends on the probability of the obligation, the likelihood that the obligation results in an outflow of resources and how reliably the amount can be estimated. In accordance with the table below (from recommendation RR 16 from the Swedish Financial Accounting Standards Board) four main cases can be distinguished.

There is an obligation that is probable to require an outflow of resources	There is an obligation that possibly but not probably will require an outflow of resources	There is an obligation that probably will require an outflow of resources but a reliable estimate cannot be made	There is an obligation but the probability of an outflow of resources is remote
A provision is recognised	A contingent liability is recognised	A contingent liability is recognised	No provision or contingent liability is recognised
Disclosure about the provision is mandated	Disclosure about the contingent liability is mandated	Disclosure about the contingent liability is mandated	No disclosure is mandated

Reimbursements from other parties should be taken into account. The treatment in the accounts will depend on how certain it is that reimbursement will be received. When the obligation has been adequately accounted for in the financial statements, the question of handling the associated costs in the assessment of tax and the preparation of a tax return arises. In relation with the provision for the expenditure a cost arises. This is tax deductible either when the provision is accounted for or when the expenditures outflow, i.e. as the investigations and remediation activities progress. In several cases the tax authorities have questioned a tax deduction at the time of the provision. Many companies then choose to wait with the tax deduction until the expenditures arise.

Förkortningar

ASTM	American Society for Testing and Materials
BFL	Bokföringslagen, SFS 1999:1978
BFN	Bokföringsnämnden
C-EMIR	Central emissionsregister
CERCLA	Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Act
DD	Due Dilligence
EMAS	Eco Management and Audit Scheme
FASB	Financial Accounting Standards Board
GRI	Global Reporting Initiative
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard
IL	Inkomstskattelagen, SFS 1999:1229
ISO	International Standards Organisation
MIFO	Metodik för inventering av förorenade områden
OPA	Oil Protection ACT
PBL	Plan- och bygglagen, SFS 1987:10
QUESP	Quantitative Environmental Survey Programme
REMEDE	Resource Equivalency Methods for Assessing Environmental Damage in the EU
RKR	Rådet för Kommunal Redovisning
RR	Redovisningsrådets rekommendation
SLU	Sveriges Lantbruksuniversitet
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen, SFS 1995:1554

1 Inledning

I denna rapport redovisas ett projekt med målet att ta fram en strategi och modell för företagsekonomisk redovisning av markföroreningar. Projektet har finansierats av Naturvårdsverket inom kunskapsuppbyggnadsprogrammet Hållbar Sanering. Projektet har genomförts i samarbete mellan Bertil Grundfelt¹ vid Kemakta Konsult AB, Birgit Flening² vid Ernst & Young AB och Magnus Enell³ vid International Institute for Industrial Environmental Economics (IIIEE), Lunds Universitet. Kemakta har varit projektledande organisation. Inom gruppen har Kemakta ansvarat för riskvärderings- och ansvarfrågor, IIIEE för frågor rörande kostnadsberäkningar och Ernst & Young för redovisningsfrågor.

Strategin och modellen är avsedd att ge praktiska råd till företag, konsulter, revisorer och andra aktörer för att företagsekonomiskt beräkna kostnaderna/skuldena som förknippas med förorenade områden och hur dessa skall redovisas i enlighet med de krav som finns i regelverken. Resultatet omfattar en diskussion om hur risk för ansvar för undersökning av förorenade områden skall utredas, kvantifieras och redovisas.

Kunskapsuppbyggnadsprogrammet Hållbar Sanering ingår som en del av Naturvårdsverkets arbete med efterbehandling och sanering av förorenade områden och ska täcka behovet av kunskap på kort såväl som lång sikt, samt verka för att relevant forskning bedrivs för utveckling av efterbehandling och sanering. Naturvårdsverkets sanerings- och efterbehandlingsarbete syftar till att uppnå det av Riksdagen satta miljömålet ”en giftfri miljö”.

Naturvårdsverket uppskattar det finns cirka 83 000 potentiellt förorenade områden i Sverige varav omkring 1 500 områden är så förorenade att de utgör mycket stora risker för hälsa och miljö. Huvudansvarig för att undersöka och vid behov avhjälpa dessa föroreningsskador är primärt den som har bedrivit den förorenande verksamheten. I de fall denna inte kan identifieras eller om verksamheten har upphört före den 1 juli 1969 (då Miljöskyddslagen trädde i kraft) kan undersökningar och avhjälpan finansieras antingen genom statliga bidrag eller, om fastigheten överlåtits efter Miljöbalkens ikraftträdande 1 januari 1999, av fastighetsägaren.

Enligt lag ska ekonomiska åtaganden för föroreningsskador redovisas i årsredovisningen. Projektgruppens erfarenheter, se t.ex. Flening, (2005), visar att dessa regler följs i mycket varierande omfattning. Vissa företag gör i stort sett som regelverket föreskriver, och hanteringen av frågan vid ett av dessa företag beskrivs i rapporten. I andra fall sker inte den föreskrivna redovisningen på ett godtagbart sätt. De skäl som anges för detta varierar starkt.

I projektet har en strategi och modell utvecklats för att utreda, företagsekonomiskt beräkna kostnader och ekonomiskt åtagande i samband med förorenade områden samt hur dessa redovisas i årsredovisningen. Modellen bygger bland annat på intervjuer med

¹ VD för Kemakta Konsult AB, medlem av styrgruppen för NICOLE (Network for Contaminated Land in Europe)

² Auktoriserad revisor och Director Sustainability vid Ernst & Young AB, expert i Miljöansvarsutredningen, medlem av styrelsen för Miljörevisorer i Sverige och Skogsstyrelsen.

³ Adjungerad professor vid IIIEE, senior advisor vid revisionsföretaget Öhrlings Pricewaterhouse Cooper med ansvar för hållbarhetsredovisningar

sex praktikfall. Praktikfallen har valts ut bland företag som löper en uppenbar risk att ha ett ansvar för föroreningsskador. De representerar dels företag som har genomfört relevanta mark- och grundvattenundersökningar samt riskbedömningar, dels företag som inte har genomfört undersökningar. De företag som ställt upp som praktikfall har gjort detta på villkor att man får förbli anonyma. En sammanfattning av intervjureresultaten finns i **bilaga 1**. Det är projektgruppens förhoppning att denna studie bidrar till att tydliggöra regelverket och att ge användbara råd angående hanteringen av föroreningsskador i alla led och i synnerhet när det gäller den företagsekonomiska redovisningen.

Projektet har hanterat den företagsekonomiska redovisningen av markföroreningar. Detta innebär att de frågeställningar som har hanterats inom projektet har belysts ur ett strikt företagsperspektiv. Projektet har således inte berört nationalekonomiska aspekter eller den gren av nationalekonomin som brukar kallas miljöekonomi.

Rapporten inleds i kapitel 2 med en kort redogörelse för hur förorenade områden hanteras i Sverige. I kapitel 3 diskuteras bakgrunden till att den företagsekonomiska redovisningen av markföroreningar är ett problem som behöver studeras. I kapitel 4 ges en kort redogörelse för hur företag kommunicerar med omvärlden när det gäller miljö- och ekonomi. I kapitlen 4-7 beskrivs ingående det regelverk som omger den företagsökonomiska redovisningen och i kapitel 8 diskuteras beskattningsfrågor. Slutligen i kapitel 9 redovisas hur redovisning av ansvaret för förorenade områden bör hanteras av företagen mot bakgrund av det regelverk som finns.

2 Hantering av förorenade områden i Sverige

2.1 Inledning

Många industriella verksamheter har bedrivits eller bedrivs på ett sådant sätt att de efterlämnar föroreningar eller ger miljöskador. Från och med 2007-08-01 har lagstiftaren i Miljöbalken ersatt begreppet förorenat område med begreppet *föroreningsskada* och dessutom infört begreppet *allvarlig miljöskada*. Dessutom har begreppet efterbehandling av förorenat område ersatts av begreppet *avhjälpan av föroreningsskada*.

10 kap 1§ Miljöbalken

Med *föroreningsskada* avses i detta kapitel en miljöskada som genom förorening av ett mark- eller vattenområde, grundvatten, en byggnad eller en anläggning kan medföra skada eller olägenhet för människors hälsa eller miljön.

Med *allvarlig miljöskada* avses i detta kapitel en miljöskada som är så allvarlig att den

1. genom förorening av mark utgör en betydande risk för människors hälsa,
2. genom påverkan på ett vattenområde eller grundvatten har en betydande negativ effekt på kvaliteten på vattenmiljön, eller
3. i en betydande omfattning skadar eller försvårar bevarandet av en djur- eller växtart eller livsmiljön för en sådan art, om skadan avser
 - a) ett naturområde som har förtecknats enligt 7 kap. 27 § första stycket 1 eller 2,
 - b) ett djurs fortplantningsområde eller viloplats som skyddas enligt föreskrifter som har meddelats med stöd av 8 kap. 1 §, eller
 - c) en art som skyddas enligt föreskrifter som har meddelats med stöd av 8 kap. 1 eller 2 §.

Med *avhjälpan* avses i detta kapitel utredning, efterbehandling och andra åtgärder för att avhjälpa en föroreningsskada eller en allvarlig miljöskada.

Föroreningsskadors art och allvarighet varierar. I vissa fall kan marken vara så förorenad att den kan utgöra ett akut hälso- eller miljöproblem. Vanligare är dock att föroreningsskador bidrar till en föroreningsbelastning som på sikt kan försämra hälsoläget eller möjligheterna att utnyttja området för olika ändamål. Begreppet allvarlig miljöskada har införts i Miljöbalken i samband med införandet av EU:s miljöansvarsdirektiv i svensk lag. Skador som inträffat före 2007-08-01 omfattas inte av bestämmelserna om allvarlig miljöskada.

Hantering av föroreningsskador har alltsedan andra halvan 1980-talet ökat i betydelse. Naturvårdsverket (2008) anger att det finns drygt 80 000 potentiellt förorenade områden i Sverige varav cirka 13 000 i dagsläget har riskklassats. Bland dessa återfinns cirka 1 500 områden som kan utgöra mycket stora risker för hälsa och miljö (Riskklass 1). I ett arbetspapper från Konjunkturinstitutets miljöekonomiska enhet (Forslund et al., 2006) anges att statens kostnader för avhjälpan av föroreningsskador per 2005 uppgick till 2,5 miljarder kronor och att det skulle krävas ytterligare 45 miljarder kronor för att åtgärda de mest riskfyllda områdena.

Arbetet med undersökning, sanering och återställande av förorenade områden sker idag dels genom ett nationellt styrt arbete, dels genom privata initiativ. Medan det

nationellt styrda arbetet utgår från miljö kvalitetsmål, utgår det arbete som sker på icke-offentligt initiativ i högre grad från det legala ansvaret.

2.2 Det nationellt styrda arbetet

Det nationellt styrda arbetet har sin grund i de nationella miljö kvalitetsmål som riksdagen antagit. Målen beskriver den kvalitet och det tillstånd för Sveriges miljö, natur- och kulturresurser som är ekologiskt hållbara på lång sikt. Miljö kvalitetsmålen syftar till att:

- främja människors hälsa
- värna den biologiska mångfalden och naturmiljön
- ta till vara kulturmiljön och de kulturhistoriska värdena
- bevara ekosystemens långsiktiga produktionsförmåga
- trygga en god hushållning med naturresurserna

Strävan är att vi till nästa generation ska ha löst de stora miljöproblemen. Det betyder att alla viktiga åtgärder i Sverige ska vara genomförda till år 2020 (2050 då det gäller klimatmålet). Naturen behöver dock tid för att återhämta sig och i några fall kommer vi inte att hinna nå den önskvärda miljö kvaliteten, även om stora insatser görs.

Ett antal aktiviteter - transporter, energianvändning, flöden av material, kemikalier och varor med mera - orsakar flera av dagens miljöproblem. Därför kan vissa åtgärder leda till att mer än ett miljö mål nås. Som en följd av detta har riksdagen fastställt att arbetet med miljö kvalitetsmålen ska koncentreras i tre strategier:

- 1) En strategi för effektivare energianvändning och transporter - främst för att minska utsläppen från energi- och transportsektorerna.
- 2) En strategi för giftfria och resurssnåla kretslopp för att minska användningen av naturresurser, minska de diffusa utsläppen av miljögifter och för att skapa energi- och materialsnåla kretslopp.
- 3) En strategi för hushållning med mark, vatten och bebyggd miljö för att bevara den biologiska mångfalden och värdefulla kulturmiljöer, skydda människors hälsa, samt för miljöanpassad fysisk planering och hållbar bebyggelsestruktur.

I april 1999 antog Riksdagen 15 nationella mål för miljö kvaliteten. I november 2005 lades miljö kvalitetsmålet "Ett rikt växt- och djurliv" till de 15. I textutran nedan listas de 16 miljö kvalitetsmålen. Arbetet med att sanera och undersöka och avhjälpa föroreningsskador områden ryms inom miljö kvalitetsmålet nr. 4 "Giftfri miljö".

De Nationella Miljö kvalitetsmålen

- | | |
|---------------------------------|---|
| 1. Begränsad klimatpåverkan | 9. Grundvatten av god kvalitet |
| 2. Frisk luft | 10. Hav i balans samt levande kust och skärgård |
| 3. Bara naturlig försurning | 11. Myllrande våtmarker |
| 4. Giftfri miljö. | 12. Levande skogar |
| 5. Skyddande ozonskikt | 13. Ett rikt odlingslandskap |
| 6. Säker strålmiljö | 14. Storslagen fjällmiljö |
| 7. Ingen övergödning | 15. God bebyggd miljö |
| 8. Levande sjöar och vattendrag | 16. Ett rikt växt- och djurliv |

Varje miljö kvalitetsmål har försetts med en förklarande text och delats in i ett antal delmål. Hanteringen av föroreningskador hamnar i delmålen nr. 6 och 7 av miljö kvalitetsmål 4, se textruta nedan. Naturvårdsverket och Kemikalieinspektionen föreslår i en utvärderingsrapport (KemI, 2007) att delmålen 6 och 7 slås ihop så att lydelsen blir som refereras i textrutan. En orsak till att man föreslår denna sammanslagning är att avhjälpande av föroreningskador är tvärvetenskapligt och komplext område varför det har tagit tid att bygga upp kompetens och marknad inom området. Detta har i sin tur lett till att delmål 6 har små förutsättningar att nås.

Giftfri miljö: Källa: KemI, 2007

Miljön ska vara fri från ämnen och metaller som skapats i eller utvunnits av samhället och som kan hota människors hälsa eller den biologiska mångfalden

Delmål 6:

Samtliga förorenade områden som innebär akuta risker vid direktexponering och sådana förorenade områden som i dag, eller inom en nära framtid, hotar betydelsefulla vattentäkter eller värdefulla naturområden skall vara utredda och vid behov åtgärdade vid utgången av år 2010

Delmål 7:

Åtgärder skall under åren 2005-2010 ha genomförts vid så stor andel av de prioriterade förorenade områdena att miljöproblemet i sin helhet i huvudsak kan vara löst allra senast år 2050.

Förslag till formulering av nytt sammanslaget delmål:

Åren 2011–2015 ska åtgärder ha genomförts vid en så stor andel av de prioriterade förorenade områdena att miljöproblemet med förorenade områden i huvudsak kan vara löst senast 2050. I detta arbete högprioriteras förorenade områden som innebär akuta risker för människor vid direktexponering eller som i dag, eller inom en nära framtid, hotar betydelsefulla vattentäkter eller värdefulla naturområden.

Det ska finnas tillräcklig kunskap om förorenade områden och denna ska nyttjas så att områdena inte används på ett sådant sätt att människor eller miljö kan skadas. Samlad, tydlig och kvalitetssäkrad information om identifierade potentiellt och konstaterat förorenade områden ska vara allmänt tillgänglig senast 2015.

Kemikalieinspektionen har det övergripande ansvaret för målet ”En giftfri miljö”, medan Naturvårdsverket är den myndighet som driver arbetet med undersökning och avhjälpande av föroreningskador. Under senare år har Naturvårdsverket för detta arbete disponerat ett anslag ur statsbudgeten på cirka 500 MSEK per år.

Arbetet bedrivs längs två parallella spår, bidragsspåret respektive tillsynsspåret. Projekt i bidragsspåret är sådana där ingen ansvarig förorenare kan identifieras och som därför finansieras med statsbidrag. Tillsynsspåret omfattar sådana objekt där en ansvarig

förorenare kan identifieras, så att man genom överenskommelse eller föreläggande kan få till stånd privatfinansierade undersökningar och avhjälpandeåtgärder. Under de senare åren har Naturvårdsverket prioriterat att öka andelen projekt som finansieras av den som är ansvarig för föroreningen.

Idag genomför myndigheter (kommuner och länsstyrelser) ett aktivt sökande genom lokala register och via Bolagsverket, efter företag som kan ha haft äldre verksamheter som misstänks ha orsakat föroreningsskador. Identifierade företag åläggs krav på att bekosta undersökning för att kartlägga eventuella föroreningar samt för eventuellt avhjälpande av föroreningsskador.

Länsstyrelserna har information om miljöfarlig verksamhet och förorenade områden i ett register. Via Internet kan man idag nå information om miljöstörande verksamheter i flera län/kommuner via länsstyrelsernas GIS-portal på adress www.gis.lst.se/lanskartor. På denna adress kan man välja län och sedan kommun. Då når man länsstyrelsernas C-EMIR-register. (C-EMIR=Centralt emissionsregister). Genom att ange ”Miljöstörande verksamhet” som sökkriterium markeras samtliga anläggningar med miljötillstånd i kommunen/länet på kartan med färgade symboler.

Idag finns i länsstyrelsernas MIFO-databas (MIFO = Metodik för Inventering av Förorenade Områden) uppgifter om misstänkta och konstaterade föroreningsskador. MIFO-databasen ligger på länsstyrelsens i Gävleborgs läns webbplats under adressen http://www.x.lst.se/x/amnen/Miljo/Fororenad_mark/MIFOdatabas.htm.

2.3 Drivkrafter för privata initiativ

Vid intervjuerna med de sex praktikfallen har en varierande medvetenhet och/eller ett varierande intresse för att arbeta med markföroreningsfrågor framkommit. Det är uppenbart att det legala ansvaret för markföroreningar är den dominerande drivkraften för att företag i allmänhet ska initiera undersökningar av eller åtgärder mot markföroreningar. Detta ansvar regleras främst i Miljöbalkens 10:e kapitel och beskrivs i mer detalj i avsnitt 3.2 nedan. Den grundläggande principen är dock att den som bedriver eller har bedrivit verksamhet som bidragit till en föroreningsskada eller en allvarlig miljöskada är ansvarig för att avhjälpa (undersöka och sanera) skadan.

En majoritet av praktikfallen såg det som självklart att vidta utredningar i samband med överlåtelse av bolag eller fastigheter, s.k. ”Due Dilligence”. Anledningen till detta är att den som förvärvar en fastighet har skyldighet att undersöka dess skick och att förvärvaren riskerar att bli ansvarig för att åtgärda en eventuell föroreningsskada. Det är värt att notera att detta ansvar begränsas till föroreningsskador och omfattar således inte allvarliga miljöskador (se avsnitt 2.1 för en definition av skillnaden).

I några fall hade undersöknings- och åtgärdsprogram upprättats frivilligt, genom åtagande från en engagerad företagsledning eller en engagerad miljöchef. Trots åtagandets frivilliga natur har man dock inte heller i dessa fall tagit på sig ett ansvar utöver det lagstadgade.

Samtliga praktikfall hade ett dokumenterat miljöledningssystem som i vissa fall var certifierat och i andra fall ansågs vara certifierbart. Det är noterbart att i inget av de intervjuade praktikfallen ingick hanteringen av markföroreningar i miljölednings-

systemet eller den officiella miljöpolicyen trots att de löper en uppenbar risk för ansvar för föroreningsskador.

I många internationella koncerner förekommer miljörevisioner med en viss regelbundenhet. Sådana revisioner fyller olika syften, varav ett är att ge koncernledningen en bild av om koncernens bolag efterlever de lokala, regionala och nationella lagarna och villkoren i givna tillstånd. Hanteringen av eventuella markföroreningar ingår där som en naturlig del. Normalt ingår inte undersökningar och/eller åtgärder i en revision. Revisionen kan dock väcka frågan och ge upphov till att ett program för undersökning och/eller åtgärder utformas.

I samband med utbyggnad av anläggningar eller exploatering för andra ändamål kommer undersökning av markföroreningar och eventuella åtgärder in som en naturlig del. Vid intervjuerna med praktikfallen har det framkommit tydligt att man inte tar på sig eventuella extra kostnader som kan uppstå om markanvändningen ändras. Om således ett industriområde skall bebyggas med bostäder är en vanlig inställning att man bekostar en sanering till en föroreningsnivå som är acceptabel för industriändamål, men att man inte tar på sig att sanera till en nivå som är acceptabel för bostadsbyggande.

Ett bra exempel på saneringsprojekt som bedrivs på privat initiativ är det program för sanering av nedlagda bensinstationer som drivs av SPI Miljösaneringsfond AB (Spimfab). Spimfab ägs av åtta stora oljebolag och har som uppgift att utan vinstintresse undersöka och vid behov sanera bensinstationer som lagts ner mellan den 1 juli 1969 och den 31 december 1994. I nuläget har knappt 5 000 bensinstationer registrerats i programmet. Av dessa har knappt 4 200 prioriterats för vidare undersökning/åtgärd. Antalet avslutade projekt är drygt 3 100 varav närmare hälften avslutats på grund av att området har bedömts vara rent.

Spimfabs arbete beräknas kosta cirka 100 miljoner kronor per år, och pågå i 10 till 15 år. Verksamheten finansieras genom att ägarbolagen betalar in en avgift som står i proportion till bensinförsäljningen. Programmet är ett frivilligt initiativ från oljebranschens sida, som gagnar fastighetsägarna, oljebolagen, myndigheterna och samhället. Ett samlat genomförande har bättre förutsättningar att ge kostnadseffektiv sanering. Dessutom undviks kostsamma och svåra juridiska utredningar om vem som är ansvarig för eventuell nedsmutsning av fastigheter där bensinförsäljning kan ha pågått i flera decennier av flera olika ägare.

Vi kan notera att i inget av de intervjuade praktikfallen framstod behovet av underlag för den företagsekonomiska redovisningen som en huvuddrivkraft för arbetet med kartläggning och åtgärder mot markföroreningar. Som ytterligare berörs i avsnitt 3.6 är det i själva verket inte ovanligt att företagen inte hanterat markföroreningar på ett fullt ut korrekt sätt i sina årsredovisningar.

3 Problemformulering

I detta avsnitt redogörs bakgrunden till att den företagsekonomiska redovisningen av markföroreningar är ett problem som behöver studeras. Redogörelsen inleds med en diskussion om varför problemet är viktigt att hantera följt av avsnitt som diskuterar ansvarsförhållanden, hantering av undersökningar, miljöriskbedömningar och miljöriskvärderingar. Därefter diskuteras metoder för ekonomisk värdering av markföroreningar med kommentarer om metoder för dimensionering av avhjälpan av allvarliga miljöskador, samt allmänna frågor kring den företagsökonomiska redovisningen av markföroreningar. Slutligen diskuteras avvikelser mellan hur företagen hanterar redovisningsfrågorna och hur de borde göra det samt det goda exemplet. Dessa diskussioner förs utgående från de sex praktikfallsintervjuerna och den konsultworkshop som genomförts inom denna studie.

3.1 Varför viktigt

3.1.1 Markföroreningar som hälso- och miljöproblem

Föroreningar i mark- eller vattenområden, grundvatten, byggnader eller anläggningar kan genom sin giftighet påverka människors hälsa eller miljön i form av växt- och djurliv. Hur stor påverkan man får beror av typen av förorening, den mängd och koncentration som föroreningen föreligger i, förutsättningarna för spridning och exponering på platsen samt recipientens känslighet och skyddsvärde. På många ställen kan man se effekten av föroreningar i form av minskad växtlighet och ett allmänt nedsmutsat intryck.

Även om det är mindre vanligt att markföroreningar ger akuta skador på hälsa och miljö, bidrar de ofta till föroreningsbelastningen i t.ex. ett vattendrag. Det är inte heller ovanligt att föroreningar kan hota vattentäkter eller starkt begränsa markanvändningen. I vissa områden, framförallt internationellt, har man påvisat att markföroreningar har haft påverkan på folkhälsosituationen. Som exempel på områden där denna situation råder kan nämnas den s.k. svarta triangeln i gränsområdena mellan Polen, Tjeckien och Tyskland, kolgruvedistriktet i norra Frankrike.

Vad som anses vara en förorening avgörs av vid varje tidpunkt gällande ekologisk och toxikologisk kunskap, spridningsförutsättningarna på platsen samt recipientens känslighet och skyddsvärde. Förorening kan finnas i:

- Mark, t.ex. kreosot och tungmetaller
- Vattenområde, t.ex. fibersediment med kvicksilver från pappersbruk
- Byggnad, t.ex. impregneringsverksamhet
- Anläggning, t.ex. kvicksilver från tandläkarmottagning
- Byggnadens konstruktion, t.ex. PCB i fogmassor, kvicksilverkomponenter i elsystem, asbest i isolering eller radon från blåbetong eller tetrakloreten (perkloretylen) i spill från kemtvättar

Spridning och exponering på människa och miljön kan ske på många sätt, allt från intag av förorenat dricksvatten, intag av födoämnen såsom grönsaker eller fisk som innehåller kadmium, bly och andra tungmetaller, eller direktkontakt med förorenad jord (t.ex. arsenik mot hud) eller genom inandning av ångor (t.ex. av trikloretylen).

3.1.2 Företagets kommunikation med omvärlden

Ett företag har krav på sig och behov av att kommunicera med flera olika intressenter, t.ex. finansmarknaden, bolagets borgenärer, olika myndigheter (t.ex. miljömyndigheter och skattemyndigheter), anställda, kunder, leverantörer, NGO:s och kringboende. Dessa olika intressenter har olika behov av information som företagen antingen åläggs genom lagstiftningen eller själva eftersträvar att ge. I denna information ingår finansiell rapportering (årsredovisningar, delårsrapporter), miljö- och hållbarhetsredovisningar, miljörapporter för tillståndsgivna verksamheter, etc. Detta projekt rör den företagsekonomiska redovisningen av markföroreningar.

Kostnaderna för avhjälpande (undersökning och sanering) är ofta stora och kan därför vara en väsentlig post i ett företags balans- och resultaträkningar. Denna information är viktig för alla intressenter som har en ekonomisk relation till företaget, t.ex. aktörer på finansmarknaden, företagens borgenärer och kunder. Riktlinjer för hur denna rapportering ska gå till beskrivs i avsnitt 3.5 samt i kapitlen 4-7.

Företagets hantering av miljöskador kan även vara förenat med påverkan på företagens anseende, varumärke och fortsatta utveckling. Många företag inför även miljöledningssystem, t.ex. enligt standarden ISO 14001, som ett verktyg för sin hantering av miljöfrågorna. Det är här även verktyg som miljö- och hållbarhetsredovisningar kommer in. Som stöd för utformningen av miljö- och hållbarhetsredovisningar finns t.ex. riktlinjerna i EMAS⁴ och GRI⁵.

För att öka trovärdigheten och åstadkomma bra struktur i miljöarbetet påbörjades arbetet under slutet av 1980-talet med standarder på miljöledningsområdet. Resultatet blev ISO 14000-serien av miljöledningsstandarder. ISO 14001 innehåller ett antal krav som skall uppfyllas om företaget vill bli certifierat. Standarden innehåller däremot inga specificerade utsläppsnivåer eller tekniska specifikationer och således inte heller några specifika krav på hanteringen av markföroreningar. För många företag kan det dock ses som logiskt att markföroreningarna tas upp som en miljöaspekt i den miljöutredning som skall företas inför certifieringen. Om sedan denna miljöaspekt bedöms som en av de väsentliga miljöaspekterna eller inte beror givetvis på företagens specifika situation.

Genom införandet av EMAS introducerades en beskrivning/disposition över vad som kan ingå i en miljöredovisning. En miljöredovisning för en anläggning ska innehålla en utvärdering av alla väsentliga miljöförhållanden som berörs av de verksamheter som bedrivs vid anläggningen. De företag som inte är EMAS-

⁴ EMAS=Eco Management and Audit Scheme, EU:s miljöstyrnings- och miljörevisionsförordning (761/2001), bygger på ISO 14001 men med tillägg för bl.a. årlig publicering av miljöledningsresultatet

⁵ GRI=Global Reporting Initiative, intressentdrivet globalt nätverk för utveckling av ramverk för hållbarhetsredovisningar

registrerade kan också använda dispositionen som bas för sina egna miljöredovisningar.

Under andra hälften av 1990-talet och början av 2000-talet publicerade många svenska företag, inte bara stora, utan också små och medelstora företag, miljöredovisningar, av olika utseende, omfattning och professionalism. Gemensamt för de rapporterade företagen var att de alla hade viljan att redovisa att de gjorde mer än vad lagar och förordningar krävde. Intressant att notera är dock att det endast i undantagsfall fanns information om eventuella mark- och grundvattenföreningar i de miljöredovisningar som företagen publicerade (Vig, 2005). Om detta berodde på att informationen betraktades som oväsentlig, om faktiska undersökningar och kunskap om förhållandena inom de egna fastigheterna saknades, eller om det berodde på att informationen betraktades som kontroversiell och svår att kommunicera har inte utretts.

Idag finns en internationellt erkänd vägledning för utformning av hållbarhetsredovisning, utarbetad av Global Reporting Initiative (GRI). Aktuell version, G3 (GRI, 2006), publicerades hösten 2006 och ger olika redovisningsalternativ som företag kan välja mellan. För att underlätta läsning av hållbarhetsredovisningen ska dock samtliga innehålla en matris som tydligt visar var i redovisningen de olika GRI-indikatorerna presenteras. Noteras kan att ingen av de indikatorer som finns i G3 är direkt kopplad till föreningsskador. Vissa indikatorer berör angränsande områden och även potentiellt allvarliga miljöskador, se faktaruta nedan. Detta visar att markföreningsspörsmålen ännu har en svag koppling till hållbarhetsfrågorna inom företagen, vilket även bekräftas av de svar vi fick vid intervjuerna med fallstudierna.

GRI-indikatorer med anknytning till markföreningar: Källa: GRI, 2006⁶

4.11	Organisationens hantering av försiktighetsprincipen
EN11	Disponerade landområden och biologisk mångfald
EN12	Aktivitetens påverkan på biologisk mångfald
EN13	Livsmiljöer som är skyddade eller återställda
EN14	Strategier, aktuella åtgärder och framtida planer för att hantera påverkan på biologisk mångfald
EN30	Totala utgifter och investeringar för att skydda miljön uppdelat på kategorier
S01	Metoder för att hantera samhällspåverkan

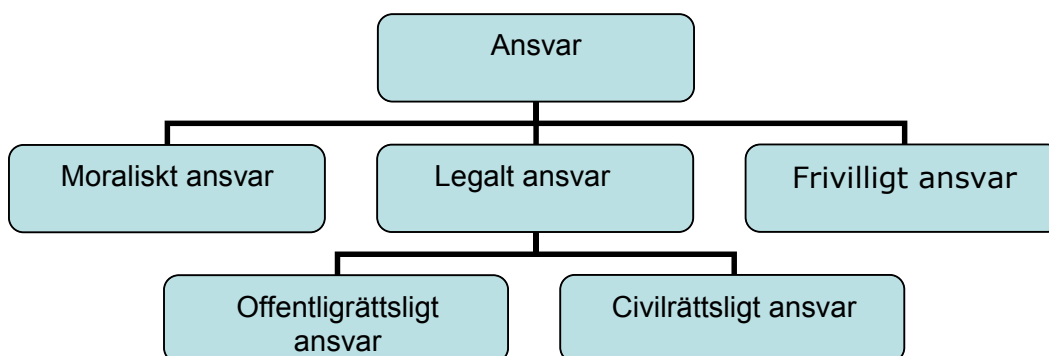
3.2 Ansvar för undersökning och avhjälpande

I detta avsnitt ges en övergripande beskrivning av ansvarsförhållandena för undersökning och avhjälpande av föreningsskador. Beskrivningen ska inte användas som underlag för faktiska ansvarsutredningar.

⁶ www.globalreporting.org

3.2.1 Inledning

En central fråga i projektet är vilket ansvar ett företag har för föroreningskador. Om kostnaderna för framtida undersökning och eventuellt avhjälpande av en föroreningskada ska redovisas i årsredovisningen eller inte påverkas bl.a. av om man är ansvarig för att undersöka och eventuellt avhjälpa föroreningskadan. Även om det inte föreligger ett legalt ansvar kan det finnas krav på redovisning av kostnaderna och skulderna. I figur 3.1 redovisas en strukturering av ansvarsbegreppet. Det legala ansvaret definieras av lagstiftningen (offentlighetsligt ansvar) eller i avtal som upprättas mellan två eller flera parter (civilrättsligt ansvar). Frivilligt ansvar kan t.ex. uppstå om ett företag offentligt meddelar en avsikt att undersöka och avhjälpa en föroreningskada, t.ex. om företagets miljöpolicy anger att man avser att avhjälpa föroreningskador inom sina fastigheter. Begreppet moraliskt ansvar är mindre väl definierat.



Figur 3.1 Olika former av ansvar för förorenade områden.

Nedan redogörs för den förorenande verksamhetsutövarens respektive fastighetsägarens ansvar i samband med markföreningar, liksom för en rad andra frågor som påverkar omfattningen av detta ansvar. Slutligen diskuteras hur förslag till kommande lagstiftning påverkar den som är ansvarig för markföreningar.

3.2.2 Verksamhetsutövarens ansvar

Ansvaret för avhjälpande av föroreningskador vilar i första hand på den verksamhetsutövare som bedriver eller har bedrivit den förorenande verksamheten. Denne kan åläggas ansvar för utredning (markundersökning, provtagning etc.) och avhjälpande av föroreningskada eller allvarlig miljöskada (reparativa åtgärder). Skyldigheten kvarstår efter det att verksamheten har upphört. Den nuvarande verksamhetsutövaren är också ansvarig för skyddsåtgärder (förebyggande åtgärder).

Ansvaret innebär att den ansvarige i skäligen omfattning ska utföra eller bekosta de åtgärder som behövs för att avhjälpa skador eller olägenheter för hälsa och miljö respektive allvarliga miljöskador. När ansvarets omfattning ska bestämmas ska det beaktas bl.a. hur lång tid som har förflutit sedan föroreningarna ägt rum och vilken skyldighet verksamhetsutövaren hade att förhindra framtida skadeverkningar.

Verksamhetsutövaren behöver inte ha bedrivit en ”miljöfarlig verksamhet”, det räcker att verksamheten kan medföra skada eller olägenhet för människors hälsa eller miljön.

För att en verksamhetsutövare ska kunna göras ansvarig för undersökande och avhjälpande av föroreningsskador krävs att verksamhetens faktiska drift har pågått efter 30 juni 1969⁷ samt att verkningarna av verksamheten alljämt kvarstår och det föreligger behov av att avhjälpa skador eller olägenheter som har orsakats av verksamheten. En dom i miljööverdomstolen⁸ visar att detta i vissa fall kan innebära ansvar att undersöka skador som kan ha inträffat långt före 1969.

En verksamhetsutövare kan normalt inte hållas ansvarig för en föroreningsskada om verksamheten upphört före den 1 juli 1969 såvida inte villkor om efterbehandling/avhjälpande finns inskrivna i tidigare villkor enligt t.ex. vattenlagen. Sådana villkor gäller till dess att de föreskrivna åtgärderna har vidtagits.

Ansvar kan göras gällande även mot tidigare eller senare verksamhetsutövare som bidragit till skadan. Verksamhetsutövarnas ansvar är solidariskt i den mån ansvaret inte begränsats i en skälighetsbedömning (i vilken man tar hänsyn till hur länge sedan föroreningen skedde, vad tillståndet stadgade, m.m.). En verksamhetsutövare som visar att hans bidrag till föroreningen är så obetydligt att det inte ensamt motiverar att åtgärder vidtas ska endast ansvara för den del som motsvarar hans bidrag. Om flera verksamhetsutövare ansvarat solidariskt ska det som betalats fördelas mellan verksamhetsutövarna genom en skälighetsbedömning.

En dom i miljööverdomstolen⁹ kan innebära att även inkrämsöverlåtelse kan medföra ansvar för undersökning av de föroreningar som verksamheten orsakat tidigare. Med inkrämsöverlåtelse förstås överlåtelse av en verksamhet, inte den juridiska person (bolag) som bedrivit verksamheten. Domstolens motivering var att ”den som tar över en verksamhet i princip övertar såväl rättigheter som skyldigheter”.

3.2.3 Fastighetsägarens ansvar

Om det inte finns någon verksamhetsutövare som kan utföra eller bekosta avhjälpandet av en föroreningsskada på fastighet är var och en som förvärvat fastigheten efter den 31 december 1998 och vid förvärvet känt till föroreningarna eller då borde ha känt till dem, ansvarig för avhjälpandet. En fastighetsköpare kan således bli ansvarig för att bekosta och genomföra avhjälpande av föroreningsskador som orsakats av någon annan. Detta ansvar är dock subsidiärt (underordnat ansvar, andrahandsansvar) i förhållande till verksamhetsutövaren och begränsat till föroreningsskador (omfattar inte allvarliga miljöskador). Om flera fastighetsägare blir ansvariga svarar dessa solidariskt. Med förvärv av fastighet likställs förvärv av tomträtt liksom förvärv av fastighet med förorenad byggnad eller anläggning eller vattenområde.

⁷ 1969-07-01 infördes Miljöskyddslagen (SFS 1969:387) som upphörde att gälla i och med införandet av miljöbalken, se lag om införande av miljöbalken (SFS 1998:811)

⁸ Klostersdomen; miljööverdomstolen (M 5338 – 04, 2005-05-23)

⁹ Arvametsdomen; miljööverdomstolen (M 9822-02, 2003-12-05)

Innehållet av köparens undersökningsplikt får sannolikt bedömas utifrån jordabalkens regler om fastighetsköp. Ansvar är ett offentligt ansvar och gäller oberoende av vad som anges i civilrättsliga köpeavtal. Ansvar kvarstår även om fastigheten senare säljs liksom vid så kallat transportköp (innebär att köparen inom tre månader från sitt förvärv på oförändrade villkor överlåter den del av fastigheten/tomträtten som förvärvats till en ny köpare). Privatpersons förvärv av egen privatbostadsfastighet och fastighet som förvärvats av bank för att skydda en fordran undantas från Miljöbalkens regler om fastighetsägares avhjälpandeansvar.

Fastighetsägare kan riskera att anses som verksamhetsutövare i två fall;

- 1) vid förvaring av avfall, även om krav alltid ställs först på ursprunglig verksamhetsutövare om denne finns och
- 2) vid exploatering som ökar förutsättningen för att förorening i området kan exponeras eller spridas.

En fastighetsägare kan göras ansvarig i s.k. förvaringsfall, dvs. sådana fall där föroreningen i sig själv har bedömts som pågående verksamhet, t.ex. avfallshögar eller förvaring av tunnor med kemikalier. I dessa fall betraktas fastighetsägaren som en utövare av en miljöfarlig verksamhet och därmed som ansvarig att vidta skäliga försiktighetsmått, t.ex. bortfraktande av föroreningen. Även konkursbon och dödsbon anses i detta sammanhang som verksamhetsutövare. Om ett dödsbo saknar tillgångar för att vidta de åtgärder som krävs kan det sättas i konkurs.

Ägaren till en fastighet som saneras kan, även någon annan som är ansvarig för föroreningen, åläggas att i skälig omfattning bekosta den del av avhjälpandeåtgärderna som motsvarar fastighetens värdeökning. Även utredningskostnader kan läggas på fastighetsägaren, med motiveringen att denne har nytta av utredningarna. Bevisbördan för värdeökningen ligger på den som påstår att en värdeökning har uppstått. Enligt förarbetena till Miljöbalken skall denna bestämmelse tillämpas med försiktighet.

3.2.4 Frivilligt åtagande

Ett frivilligt åtagande som ska redovisas i årsredovisningen uppstår när ett företag offentligt kommunicerar en avsikt att avhjälpa föroreningsskador. Detta kallas även informellt åtagande, se mer avsnitt 5.6.5.

Ett exempel kan vara ett företag som har ett certifierat eller certifierbart miljöledningssystem, vilket baseras på principen ”ständig förbättring”. Detta system baseras på en miljöutredning med syftet att identifiera betydande miljöaspekter. En betydande miljöaspekt kan vara mark- och grundvattenföroreningar, i form av ”gamla synder” eller nuvarande och pågående påverkan av mark, yt- och grundvatten i området. Om misstanke finns om påverkan så bör denna aspekt ha resulterat i en miljöaspekt som ska undersökas. Om miljöledningssystemet är certifierat av ett externt certifieringsorgan, bör denna aspekt ha påtalats och ingå i företagets fortsatta miljöarbete. Om den offentliga kommunikationen, i t.ex. miljöpolicy, omfattar åtaganden vad gäller föroreningsskador så kan ett frivilligt åtagande föreligga.

3.2.5 Civilrättsligt ansvar

Förutom ansvar gentemot det allmänna enligt Miljöbalken finns även civilrättsligt ansvar enligt avtal. Civilrättsligt kan åtagande ha gjorts i köpekontrakt om vem som ska stå för eventuella kostnader vid upptäckt av en förorening. Vid försäljning av fastighet, byggnad, markanläggningar eller vattenområden är det således vanligt att köparen av fastighet, aktier eller inkråm (verksamhet) i köpeavtalet infogar ett åtagande om ansvar för säljaren för senare upptäckta föroreningsskador som orsakats före överlåtelsedatum. Ansvar för säljaren och rätt till ersättning för köparen ska redovisas enligt god redovisningssed.

3.2.6 Preskription

Ansvar för undersökning och/eller avhjälpande av föroreningsskador och allvarliga miljöskador preskriberas inte.

3.2.7 Upplyningsplikt

Den som äger eller brukar en fastighet och som upptäcker en förorening på fastigheten, som kan medföra skada eller olägenhet för människors hälsa eller miljön, ska omedelbart underrätta tillsynsmyndigheten om detta. Denna bestämmelse är straffsanktionerad och gäller för den som äger eller brukar en fastighet.

3.2.8 Miljöriskområden

Ett mark- eller vattenområde, som är så allvarligt förorenat att det med hänsyn till riskerna för människors hälsa och miljön är nödvändigt att föreskriva om begränsningar i markanvändningen eller andra försiktighetsmått, kan av länsstyrelsen förklaras för miljöriskområde.

Syftet med att inrätta ett miljöriskområde är att skydda människor och omgivningen från påverkan av det förorenade området. En förutsättning för att länsstyrelsen ska kunna förklara ett område för miljöriskområde är att det är allvarligt förorenat och att det dessutom är nödvändigt att föreskriva begränsningar i markanvändningen för att undvika hälso- och miljörisker. I samband med att ett område förklaras som miljöriskområde ska länsstyrelsen besluta om (i) inskränkningar i markanvändningen, (ii) att vissa åtgärder ska vara förenade med villkor, eller (iii) att vissa åtgärder ska föregås av en anmälan till tillsynsmyndigheten. Länsstyrelsen får även besluta att åtgärder inte får vidtas eller att fastigheten inte får överlåtas förrän nödvändiga markundersökningar har gjorts. Enligt lagstiftarens kommentar till Miljöbalken ska eventuella villkor om markanvändningen vara nödvändiga från hälso- och miljöskyddssynpunkt och de ska komplettera regler som finns i annan lagstiftning, t.ex. i PBL.

Naturvårdsverket menar i ett yttrande till länsstyrelsen för Gotlands län daterat 2006-02-16 att reglerna om bildande av miljöriskområden bör tillämpas med viss försiktighet. Det huvudsakliga skälet anges vara att reglernas syfte förfelas om bildande av miljöriskområde blir ett alternativ till avhjälpande av föroreningsskador.

skadorna eller ett argument för att avvakta med åtgärder. Veterligen har ännu inga miljöriskområden bildats.

3.2.9 Framtiden

Det kommer löpande ny lagstiftning och nya rättsfall kring ansvar för förorenings-skador samt nya regler för redovisning som innebär att ansvaret för undersökning och avhjälpande av markföreningar inte kommer att minska. Exempel på detta är det förslag till nytt ramdirektiv för markskydd (EU, 2006) som EU-kommissionen publicerade den 22 september 2006 som en del av en tematisk strategi för skydd av jord. I förslaget ingår föreningar som ett av åtta identifierade hot mot marken som skyddsvärd naturresurs.

I förslaget till markskyddsdirektiv föreskrivs en hantering av förorenade områden. Denna utgår från en inom EU gemensam definition av förorenade områden och en gemensam förteckning över typer av potentiellt förorenade områden. Baserat på denna förteckning ska sedan medlemsstaterna inventera och upprätta register över förorenade områden. Dessa ska saneras så att de inte utgör någon risk för nuvarande och godkänd för framtida markanvändning. Medlemsstaterna ska vidare upprätta en nationell saneringsstrategi. Registret och strategin ska rapporteras till kommissionen.

I förslaget till direktiv föreskrivs vidare att det ska vara obligatoriskt att företa markundersökningar då anläggningar som finns upptagna i förteckningen över potentiellt förorenande verksamheter överläts. En markrapport som görs tillgänglig för myndigheter och andra berörda parter i överlåtelsen ska upprättas.

Förslaget till markskyddsdirektiv har kritiserats av flera medlemsstater och industriella organisationer. Kritiken har varit starkast i de länder som har ett etablerat ramverk för hantering av markföreningar, främst de västeuropeiska länderna. Sannolikt kommer den process som leder fram till ett antaget direktiv att dra ut flera år.

3.3 Undersökning, miljöriskbedömning och miljöriskvärdering samt avhjälpande

Vid intervjuerna med praktikfallen har det framkommit att de flesta företagen arbetar med likartade metoder när de kartlägger och riskbedömer markföreningar. Beroende på faktorer såsom antalet platser som företaget ansvarar för, typen av föreningar som är förknippade med verksamheten, omfattningen av föreningarna, etc. skiljer sig detaljutformningen av programmet och de använda bedömningskriterierna mellan de olika praktikfallen. När det gäller utformningen av avhjälpandeåtgärder styrs denna av föreningstyp och omfattning samt av platsens beskaffenhet, belägenhet och den riskbild som behöver avhjälpas, varför dessa inte låter sig standardiseras på samma sätt som utredningsarbetet.

Miljöriskvärdering används i Naturvårdsverkets arbete med undersökning och avhjälpande av förorenings-skador som beteckning på slutsatsdelen i en så kallad huvudstudie. Riskvärdering innebär att man väger samman miljömässiga, tekniska, ekonomiska och andra aspekter för att bestämma en rimlig saneringsnivå. I riskvärderingen omsätts de övergripande åtgärds mål, t.ex. krav på önskad markanvändning

som tagits fram i förstudieskedet till mätbara åtgärds mål. De mätbara åtgärds målen uttrycker mål för riskreduktion såväl inom området som för omgivande miljö samt mål för påverkan på allmänna och enskilda intressen. Enligt kvalitetsmanualen ska underlaget för riskvärderingen alltid sammanfattas med korta texter under åtminstone följande rubriker:

- Måluppfyllelse
- Kostnad
- Risker
- Omgivningspåverkan
- Prövning
- Kulturvärden
- Landskap
- Övriga intressen

Det finns idag ingen sammanhållen metodik för hur denna miljöriskvärdering ska genomföras. Inom Kunskapsprogrammet Hållbar sanering har flera projekt genomförts som hanterar riskvärderingsfrågor varav hittills tre rapporterats (Peterson och Jensen, 2006; Rosén et al., 2006; Andersson-Sköld et al., 2006).

I detta projekt används benämningen miljöriskvärdering som beteckning på de aktiviteter inom ett företag som syftar till:

- att identifiera och kvantifiera markföroreningar som sammanhänger med företagets verksamhet,
- att definiera företagets ansvar för undersökning och avhjälpande av dessa förorenings skador samt
- att sätta åtgärds mål för sådana åtgärder.

Denna användning av begreppet är vidare än det sätt på vilket begreppet används i det statligt finansierade programmet för undersökning och avhjälpande av förorenings skador.

Företag har i olika grad infört system/modeller för att insamla information och kunskap om mark- och grundvattenförhållanden för fastigheter i samband med köp, försäljning eller fortsatt användning/närvaro i en fastighet.

Begreppet Due Diligence (DD) har blivit allmänt accepterat i samband med köp och/eller försäljning av fastigheter. Samtliga intervjuade praktikfall såg det som självklart att genomföra DD-studier i samband med överlåtelser. Vissa av de intervjuade företagen betonade att detta även gällde vid hyresförhållanden.

Genomförandet av mark- och grundvattenundersökningar för fastigheter, där fortsatt användning/närvaro planeras, brukar modellen kallas Quantitative Environmental Survey Programme (QESP). Av praktikfallsintervjuerna framgick att praxis när det gäller QUESP är mer varierande än för DD. Det gäller såväl översiktliga program med syfte att få ett grepp om problemets omfattning inom företaget som mer detaljerade undersökningar med syftet att fastställa åtgärds behov och utreda

lämplig åtgärdsteknik. De mer detaljerade undersökningarna genomfördes normalt bara på de platser där ett ansvar var klart fastställt.

Ytterligare en drivkraft för att gå igenom föroreningsituationen inom ett företag är i samband med s.k. miljörevisioner. Sådana förekommer regelbundet särskilt i multinationella företag där företagsledningen har behov av att säkerställa att alla enheter följer lagarna i det land där de befinner sig. Vid en miljörevision görs normalt endast översiktliga undersökningar/inventeringar då annars kostnaderna skulle kunna bli mycket stora.

Det kan noteras byggnader i olika grad har börjat ingå i undersökningen i såväl DD som QUESP och miljörevisioner. Byggnader undersöks då både med avseende på förekomst av förbjudna/farliga kemikalier och material (t.ex. PCB, asbest) och andra problem som kan reducera byggnadernas användning och tillstånd (t.ex. sättningar, fukt, radon och, mögel).

DD-studier följer ofta en procedur i två faser som definieras i amerikanska standarder från American Society for Testing and Materials^{10 11}. Fas 1 syftar till att identifiera potentiella föroreningskador genom att studera processen vid anläggningen, olika former av dokumentation, myndighetskommunikation, etc. I fas 2 genomförs undersökningar av potentiella föroreningskador genom provtagning och analys av jord, grundvatten, byggnadsmaterial, etc. I många fall avslutas DD-studien efter fas 1.

DD-studier genomförs ofta under stor sekretess och under stark tidspress eftersom det i normalfallet pågår parallella förhandlingar eller budgivningar gällande överlåtelsen. Ett viktigt resultat av DD studien är en uppskattning av de kostnader som kan krävas för att avhjälpa de identifierade och eventuellt undersökta föroreningskadorna. På grund av tidspressen används ofta schablonmässiga kalkylmetoder för beräkning av kostnader.

3.4 Ekonomisk värdering av markföroreningar

3.4.1 Discipliner inom ekonomin

Den ekonomiska vetenskapen brukar i Sverige traditionellt delas in i företagsekonomi och nationalekonomi. Ytterligare termer som förekommer är bl.a., samhällsekonomi och miljöekonomi. Gränsdragningarna mellan dessa ekonomiska discipliner kan definieras på olika sätt. I faktarutan nedan redovisas de definitioner som återges i Nationalencyklopedin. Utöver dessa termer förekommer termer som t.ex. privatekonomi (effekter på marknaden, dvs. hur personer och företag påverkas) och hälsoekonomi (påverkan på människors hälsa samt hälso- och sjukvårdens organisation och finansiering).

Syftet med denna studie är att utveckla en modell och strategi för företagsökonomisk redovisning av markföroreningar. Detta innebär att fokus ligger på de

¹⁰ ASTM E-1527-05 Standard Practice for Environmental Site Assessments: Phase I Environmental Site Assessment Process

¹¹ ASTM E1528-06 Standard Practice for Limited Environmental Due Diligence: Transaction Screen Process

företagsekonomiska aspekterna. I studien berörs därför varken det modellbygge som sker inom olika grenar av nationalekonomin eller den del av ekonomin som benämns miljöekonomi och som numera är en etablerad del av nationalekonomin.

Det ovan sagda innebär givetvis inte att företagen i allmänhet anser att miljöekonomin är oväsentlig. Ett huvudsyfte med Miljöräkenskaper (Environmental Accounting EA) är att försöka ge ett företags ledning, information och verktyg att uppskatta miljöutgifter relaterade till företagets aktiviteter, bl. a för att bättre kunna jämföra och utvärdera utgifter med inkomster respektive fördelar av alternativa åtgärder med ingen åtgärd alls.

Ekonomi: studiet av resursers bildande, organisation och användning.

Företagsekonomi: samlingsnamn för studier av företag med syfte att höja kunskapsnivån om företags förutsättningar, och villkor samt deras verksamheter.

Nationalekonomi: samhällsvetenskapligt ämne vars huvudsakliga studieobjekt har med hushållningen med knappa resurser att göra.

Samhällsekonomi: sammanfattande benämning på alla ekonomiska företeelser och aktiviteter i ett land, eller i förlängningen hela världsekonomin.

Miljöekonomi: den del av nationalekonomin som berör problem kring miljö och naturresurser.

Nationalencyklopedin, Bra Böcker AB, Höganäs, 1994

3.4.2 Beräkningsmodeller för utgifter vid föroreningsskador

För den företagsekonomiska redovisningen av markföroreningar behöver man beräkna företagets utgifter, resursutflöde, och eventuella inkomster som sammanhänger med markföroreningarna. Av de fallstudieintervjuer som genomförts inom projektet framgår att det absolut vanligaste sättet att göra denna beräkning är att uppskatta utrednings- och entreprenadkostnader utgående från enhetspriser (per timme, per kubikmeter, per kilometer, etc.) och antalet enheter som behöver handlas upp (antal utredningstimmar, antal behandlade kubikmeter, antal transportkilometer, etc.). Samtliga praktikfall har betraktat dessa utgifter som kostnader, dvs. inget av praktikfallen har sett det som en investering med ett tillgångsvärde. Inget av praktikfallen har heller tillämpat diskontering av framtida utgifter. Inget praktikfall har heller betraktat annat än köpta tjänster, dvs. de egna resurserna som behöver tas i bruk ingår inte i beräkningarna. Beräkningarna är således inte fullständiga.

I de regelverk som är tillämpbara för den företagsekonomiska redovisningen av markföroreningar (se kapitel 5 och 6) ingår att bedöma sannolikheten för att en utgift ska uppstå. Vidare skall en bästa skattning av utflödet av resurserna ges.

När utgifterna beräknas på ovan angivet sätt fås ett värde på den beräknade kostnaden som ofta hanteras som en bästa skattning av kostnaden. Flertalet av de ingående parametrarna såsom behandlade ytor, jorddjup, volymer, transportsträckor, grundvattenflöden, föroreningshalter, etc. är emellertid i olika omfattning osäkra. Dessa osäkerheter ger slutligen upphov till en osäkerhet i de beräknade kostnaderna. Ett sätt att hantera dessa osäkerheter är att använda osäkerhetsanalys. Det finns idag ett antal väl utvecklade modeller för sådan osäkerhetsanalys, se t.ex. RISQUE-modellen (RISQUE, Risk Identification and Strategy Using Quantitative Evaluation) (Lane et al., 2001). I flera av dessa modeller kombineras osäkerhets-

analysen med en känslighetsanalys genom vilken man kan visa vilka enskilda parametrar som har störst inverkan på resultatet.

I en osäkerhetsanalys definieras parametrarnas osäkerheter som sannolikhetsfördelningar. Med hjälp av en slumpgenerator väljer man sedan parametervärden från dessa sannolikhetsfördelningar och beräknar den resulterande utgiften. Proceduren upprepas ett stort antal gånger (realiseringar) med en sannolikhetsfördelning för den beräknade utgiften som resultat. Ur denna fördelning kan man sedan utvärdera vilken utgift som är nästan säker, trolig, sannolik men inte trolig respektive osannolik, t.ex. i enlighet med de percentiler som redovisas i avsnitt 5.6.6.

Känsligheten med avseende på de ingående parametrarna beräknas vanligen med regressionsanalys. I en sådan korreleras den beräknade kostnaden mot parametrarna en i taget. Lutningen på korrelationsfunktionen utgör ett mått på den beräknade utgiftens känslighet med avseende på var och en av parametrarna.

3.4.3 Hantering av allvarliga miljöskador

Begreppet allvarlig miljöskada infördes i Miljöbalkens 10:e kapitel 2007-08-01 i samband med implementeringen av EU:s miljöansvarsdirektiv¹² i svensk lagstiftning. Miljöbalken stadgar att den som bedriver eller har bedrivit en verksamhet som har bidragit till en allvarlig miljöskada är ansvarig för det avhjälpande som krävs för att:

- förebygga att ytterligare skada uppstår,
- om skadan avser förorening av mark, den förorenade marken inte skall utgöra en betydande risk för människors hälsa och
- om skadan avser vattenområde, skyddat habitat eller skyddad art
 - miljön återställs till det skick som den skulle ha haft om skadan inte hade inträffat,
 - kompensera för förlorade miljövärden i avvaktan på återställande, och
 - kompensera förlorade miljövärden på annat sätt, om ett återställande inte är möjligt.

Den tredje punkten ställer krav på att förlorade miljövärden kan värderas. Ursprunget till denna lagstiftning finns att hämta i USA där motsvarande krav på förorenaren finns i CERCLA och OPA¹³. I Europa är lagstiftningen ny och det finns ingen praxis utbildad för hur de avsedda miljövärdena ska värderas.

REMEDE¹⁴ projektet (finansieras inom EU:s sjätte ramverksprogram för forskning, utveckling och demonstration) har som mål att utveckla, testa och sprida verktyg för beräkning av omfattningen av de avhjälpandeåtgärder som behövs för att på ett adekvat sätt återställa allvarliga miljöskador. Från Sverige medverkar Institutionen för Skogsekonomi vid SLU. Projektets verktygslåda är inte ännu

¹² Direktiv 2004/35/EC

¹³ CERCLA= Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Act ("Superfund"),

OPA= Oil Protection Act

¹⁴ REMEDE=Resource Equivalency Methods for Assessing Environmental Damage in the EU

färdigutvecklad. Projektet har publicerat en utvärdering av metoder som har använts i USA (REMEDE, 2007). I denna tas tre huvudmetoder upp:

HEA: Habitat Equivalency Assessment: Skalning av skador (debet) och nyttan av avhjälpande (kredit) med hjälp av habitatenheter. Som exempel nämns beräkning av påverkan som diskonterade hektarår som beskriver den skadade ytans utbredning över tiden.

REA: Resource Equivalency Assessment: skalning av debet och kredit genom att beräkna påverkade ekologiska resurser av annan art än arean. Som exempel på resurs som kan användas som mått nämns påverkad biomassa eller antal arter/individer.

VEA: Value Equivalency Analysis: Såväl debet som kredit beräknas i monetära termer genom att sätta ett värde på individer eller ekologiska resurser. Denna metod kan användas då det inte är möjligt att återställa samma resurs.

Det är i dagsläget osäkert på vad sätt dessa metoder kommer att påverka den företagsekonomiska redovisningen. Klart är emellertid att de nya bestämmelserna om allvarlig miljökada kommer att nödvändiggöra andra typer av metoder än vad som tidigare har använts.

3.4.4 Miljöekonomiskt modellbygge - redovisning av markföroreningar

Inom den akademiska forskningen utvecklas beräkningsmodeller som syftar till att på ett mer korrekt sätt väga kostnader mot nytta för samhälle och miljö i samband med markföroreningar. En sådan ansats är kostnad-nytta-analys, KNA. Syftet med denna typ av metodik är emellertid att göra en samhällsekonomisk värdering av saneringsinsatser. De har i dagsläget inte någon direkt påverkan på den företagsökonomiska redovisningen.

Ett annat syfte med de metoder som utvecklas inom området miljöekonomi är att stimulera företag att tänka proaktivt i miljöfrågor genom att redovisa vad det kostar att arbeta med miljöfrågor respektive vad det kostar att inte arbeta med miljöfrågor. Orsaken till att det är billigare att vara proaktiv på miljöområdet är att de företag som antagit en mer proaktiv inställning till miljöarbetet kan uppvisa kostnadsbesparingar av olika slag kopplade till minskade utgifter för inköpta material, energi, vatten, minskade volymer/kvantiteter avfall etc. Noteras kan att det finns forskningsresultat som visar att ”marknadskrafterna” inte har det genomslag som ibland har framförts. Med ”marknadskrafterna” menas här att kunder hellre väljer det proaktiva företagets produkter och tjänster för att företaget arbetar bättre med miljöfrågan än konkurrenterna. Nämnas bör att det finns exempel på att kunder stannar kvar hos sina ”miljöengagerade” leverantörer, även om priset ibland kan vara lite högre.

Som ett led i affärssektorns strävan att anamma begreppet hållbar utveckling strävar proaktiva företag mot att ta ansvar för sin påverkan inom samhällsekonomi, miljö och social påverkan. Dagens proaktiva företag förväntas ta ansvar utöver det minimum som definieras av lagar, förordningar, föreskrifter och tillstånd. Det är uppenbart att ett väsentligt led i ett proaktivt företags styrning är att skaffa sig ett grepp om storleken på sin ”miljöskuld”.

Begreppet ”miljöskuld” började dyka upp ungefär samtidigt som miljömedvetandet vaknade under andra halvan av 1960-talet. Trots att miljöskuldsbegreppet har funnits länge finns det fortfarande ett behov av att ta fram metoder för att värdera företags bidrag till samhällets miljöskulder. Exempel frågor som behöver belysas av forskningen är värderingsmetoder, integrering av olika typer av information (bedömning av hälso- och miljörisiker, ansvarsfrågor, åtgärdsteknik, kostnadsberäkningar), hantering av osäkerheter samt informationsbehov för en riktig och transparent värdering. Det kan dock noteras att denna typ av kalkyler idag inte har någon plats i den företagsekonomiska redovisningen.

3.5 Företagsekonomisk redovisning

Begreppet ”Financial reporting” brukar i Sverige översättas med ”externredovisning”. I denna rapport används dock genomgående begreppet ”finansiell redovisning” för den externa rapportering som ska ske enligt lag.

3.5.1 Olika bolagskategorier

Som framgår av inledningen föreligger det olika redovisningsregler för bolag av olika storlek. I denna rapport behandlas mer ingående det internationella regelverk som större och noterade bolag har att följa, benämnt IFRS (International Financial Reporting Standard). Det regelverk som övriga, mindre bolag, har att följa för sin redovisning benämns God redovisningssed. Dessa regelverk behandlas i kapitlen 5 och 6.

3.5.2 Finansiell redovisning

De moderna bolagen behöver en begriplig och tillförlitlig återrapportering till dem som satsat kapital i bolagen. De noterade företagens redovisning används av aktieägare, kapitalplacere, kreditgivare, anställda, större kunder, finansanalytiker, finansiella rådgivare och journalister. Deras redovisning ska ha en utformning som tillgodoser den internationella kapitalmarknadens krav.

De bolag som inte är börsnoterade har en mer begränsad målgrupp för sin redovisning och för de allra minsta är målgruppen snäv.

För att säkerställa enhetlighet, kvalitet, jämförbarhet och begriplighet ska de finansiella rapporterna upprättas enligt internationella redovisningsregler, IFRS. Mindre bolag har att följa ”god redovisningssed”.

Redovisningsregler syftar till att företagets finansiella resultat och ekonomiska ställning ska återges i årsredovisningen på ett i ekonomisk mening rättvisande sätt. Redovisningsregler är mjuka regler som ofta kan ha mer än en lösning då det kan finnas flera metoder för att beräkna resultatet.

Ansvar för förorenad mark är en finansiell belastning för företaget och ska därmed redovisas i årsredovisningen. Problemet med ansvaret är att det ofta är förenat med många osäkerheter:

- Juridiska – vem har ansvar och hur kan ansvaret fördelas?
- Ekologiska – vad ska egentligen åtgärdas?

- Tekniska – hur ska man gå tillväga vid undersökning och sanering?
- Tidpunkt – när ska sanering ske?
- Ränteläget – vilken diskontoränta ska användas?
- Politiska – kommer nya lagar?
- Ekonomiska – vad kommer det att kosta?
- Redovisningsregler – nya regelverk utvecklas!

Årsredovisningslag (SFS 1995:1554), bokföringsnämndens (kommande) anvisningar för mindre bolag och internationella redovisningsregler för större bolag hanterar dessa frågor. Frågorna kring avsättningar och ansvarsförbindelser är många och breda i innehåll, men gemensamt är att frågeställningarna kopplar till när och till vilket belopp dessa ska redovisas i de finansiella rapporterna. Det finns betydande tolkningsproblem avseende avsättningar för framtida utgifter och dessa är särskilt framträdande när det gäller hur ansvar för förorenad mark ska redovisas.

3.5.3 Regelverk för extern redovisning

Externredovisningens innehåll och dess normering har de senaste åren genomgått betydande förändringar. Noterade svenska bolag ska sedan 2005 upprätta sin koncernredovisning i enlighet med International Accounting Standards Board (IASB)¹⁵. IASB publicerar redovisningsrekommendationer i form av International Financial Reporting Standards (IFRS) som aktuella bolag ska tillämpa i sin koncernredovisning. Om ett bolag upprättar en koncernredovisning i enlighet med IFRS ska detta bolag i juridisk person (dvs. de enskilda bolagets redovisning) tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer 30 –31 vilket i betydande omfattning innebär att de upprättar en IFRS-lik redovisning. De skillnader som uppstår är främst beroende av att Årsredovisningslagen (ÅRL), som dessa bolag och alla andra bolag ska följa, skiljer sig från IFRS.

När det gäller redovisning i juridisk person är det ÅRL som äger företrädesrätt. Icke noterade koncerner får likväl i enlighet med ÅRL välja att tillämpa IFRS i sin koncernredovisning. Om ett sådant val görs ska redovisning i juridisk person likväl upprättas med beaktande av Redovisningsrådets rekommendationer 30 - 31.

Icke-noterade bolag ska i dagsläget upprätta sin redovisning i enlighet med ÅRL och allmänna råd utgivna av Bokföringsnämnden eller rekommendationer utgivna av Redovisningsrådet (RR 1 – 29) beroende på sin storlek. Dessa rekommendationer får inte användas av noterade bolag, vare sig när det gäller koncernredovisning eller redovisning i juridisk person.

Det är inte i alla lägen är givet vad som ska betraktas som god redovisningssed. Orsaken är att det finns många uppsättningar av rekommendationer som bolag ska tillämpa. Dessa varierar beroende på hur stora företagen är, om de är noterade eller inte samt huruvida det rör sig om koncernredovisning eller redovisning i juridisk person. Problematiken försvåras ytterligare eftersom de olika regelverken i olika delar påverkas av varandra. Eftersom IFRS är ett mycket omfattande och välutvecklat regelverk finns det en tendens att innehållet i dessa rekommendationer

¹⁵ www.iasb.org

inverkar på andra regelverk och rekommendationer. Bokföringsnämnden genomför för närvarande en omfattande bearbetning av sina allmänna råd i syfte att tydliggöra för olika bolagskategorier vilka regler som ska efterlevas (se kapitel 6).

3.6 Varför redovisas inte ansvar för förorenad mark i årsredovisningen?

De praktikfall vi studerat, de personliga erfarenheter vi har samt vad som framkommit vid projektets workshops visar att det är alltför vanligt att företag som befarar eller redan har kännedom om ansvar för förorenad mark inte hanterat dessa åtaganden korrekt i sin årsredovisning. Bara i enstaka fall har vi funnit bra eller mycket bra redovisning. En beskrivning av hanteringen hos ett av dessa praktikfall ges i avsnitt 3.7 nedan.

En årsredovisning är en handling som avges av styrelsen och det är styrelsen som bär ansvar för innehållet. I praktiken har dock företagets ledning stor påverkan på innehållet och därmed även för i vilken mån ansvar för förorenad mark redovisas enligt god redovisningssed. De motiv som radas upp som anledning till att underlåta att redovisa den finansiella påverkan dessa poster skulle kunna ha varierar:

- Att man inte helt säkert vet om det faktiskt finns en skada trots att verksamhetens art eller fastighetens tidigare användning innebär en stor risk för skada
- Att ledningen valt att inte gå vidare trots kännedom om risken för skada eftersom en utredning som visar förekomst av en faktisk skada innebär upplysningsskyldighet till myndighet
- Att man inte har fastställt att man är ansvarig för en skada
- Att det inte är fastställt att skadan ”kan medföra fara eller olägenhet för människans hälsa eller miljö”, dvs. att föreningen ger upphov till en risk
- Att man inte kan beräkna skuldens storlek men att expertis ändå inte anlitas
- Att taxeringsmyndighet kan ifrågasätta avdraget för kostnaden är ett argument för att inte heller redovisa detta i räkenskaperna, troligen eftersom dokumentationen brister
- Att det belopp som kan bli aktuellt är så oväsentligt i förhållande till koncernens samlade finansiella ställning och därför inte värt att lägga ned arbete på för att få med i räkenskaperna
- Att ledningen är ointresserad av frågorna och därför delegerar miljöfrågorna helt till en miljöchef som då har begränsat stöd uppifrån

När avsättning för ansvar för förorenad mark görs så redovisas inte avsättningar som en egen post utan ingår ofta i posten ”övriga avsättningar” och någon särskild tilläggsupplysning ges då sällan. Motiveringen som ges är att beloppen oftast inte är så väsentliga att särskild information behöver lämnas. Men väsentlighet kan vara

annat än bara ett belopp, inte minst när det gäller föroreningar, varför detta resonemang inte alltid är korrekt.

Detta är ett nytt område för många företag att ha med i sitt miljöarbete varför rutinerna då inte är etablerade och standardiserade. Detta medför att många företag känner osäkerhet för hur markföroreningsfrågorna ska hanteras i redovisningssammanhang. Eftersom det dessutom kan vara svårt för intressenterna att förstå uppgifterna på ett korrekt sätt kan felaktig publicitet leda till varumärkesskador. Då tillsynsmyndigheterna i många fall är orutinerade varierar förutsättningarna för en god kommunikation mellan företag och myndighet starkt.

3.7 Det goda exemplet

Endast ett av de företag som intervjuats som fallstudie inom studien har hanterat frågan om företagsekonomisk redovisning av förorenad mark efter regelboken. Koncernens miljöchef upplever ett starkt stöd för detta från bolagets ledningsorgan. Detta yttrar sig bland annat genom att ordföranden för revisionskommittén varje år begär en personlig redovisning av föroreningsituationen och dess implikationer ur finansiell synvinkel.

De olika bolagen inom koncernen har egna miljöledningssystem som i många fall är certifierade. I miljöledningssystemen tas markföroreningsfrågan upp i första hand genom åtgärder som ska hindra att föroreningskador uppstår. Risk för befintliga markföroreningar ska alltid anmälas till miljöfunktionen. En sådan anmälan medför att en ansvarsutredning dras igång. För denna används oftast interna resurser, men ibland anlitas advokater. Ansvar för hanteringen av ett ärende läggs normalt på det berörda dotterbolaget men vid stora åtaganden går koncernen in.

Läget beträffande markföroreningar redovisas sedan flera år i en promemoria som är ett levande dokument och uppdateras varje år. För varje föroreningskada där man har ett klarställt ansvar används en standardiserad rapporteringsmall med följande rubriker:

- Verksamhet
- Verksamhetsutövare
- Genomförda undersökningar
- Riskklassning (MIFO)
- Genomförda saneringar
- Planförhållanden
- Tillstånd
- Myndighetskommunikation
- Ansvar, både civil- och offentligrättsligt
- Strategi
- Ekonomi (egen tid rapporteras inte)

Baserat på principerna i tillämpliga redovisningsregler görs avsättningar för de framtida utgifter som beräknas uppstå som en följd av föroreningskador som man känner till och för vilka man har ett klarställt ansvar. Den avsättning som görs

motsvarar de beräknade externa utgifterna, dvs. intern tid tas inte upp. Ett belopp motsvarande avsättningen tas upp som kostnad i resultaträkningen. I förvaltningsberättelsen beskrivs förra årets utfall och det förväntade utfallet för kommande år. De avsättningar som görs verifieras genom att undersökningar, ansvarsutredningar och kostnadsuppskattningar dokumenteras samt att samtliga fakturor från undersökningar och saneringar sparas. Avdrag i skattedeklarationen görs inte när kostnaderna för avsättningen bokförs, utan först när utgifterna uppstår i samband med att undersökning respektive sanering genomförs.

4 Finansiell redovisning

I detta kapitel redogörs först för vad en årsredovisning är och vad den innehåller för delar. Därefter redogörs för de regelverk som styr företags finansiella redovisning och slutligen reglerna för avsättningar.

Avsättning är den skuldform som i de allra flesta fall ska användas för att redovisa ansvar för förorenad mark.

4.1 Allmänt om årsredovisning

4.1.1 Vad är syftet med en årsredovisning?

Syftet med redovisning kan allmänt sägas vara att förmedla information som kan ligga till grund för intressenters beslutsfattande. Om dessa intressenter ska ha användning av informationen krävs det att den uppfyller vissa kvalitetskrav för att redovisningens syfte ska kunna uppfyllas. Några av dessa kvalitetskrav är att redovisningen ska vara relevant, tillförlitlig och jämförbar. Den finansiella redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning och resultat. För att säkerställa enhetlighet, kvalitet, jämförbarhet och begriplighet ska den upprättas med utgångspunkt i redovisningsstandarder.

De noterade företagens redovisning används primärt av aktieägare och kapitalplacere. Andra läsare är kreditgivare, anställda, finansanalytiker, finansiella rådgivare och journalister. Företagens redovisning ska ha en utformning som tillgodoser den internationella kapitalmarknadens krav. De bolag som inte är börsnoterade har en mer begränsad målgrupp för sin redovisning och för de allra minsta är målgruppen snäv.

En årsredovisning upprättas för de verksamheter som har att följa Årsredovisningslagen (ÅRL), dvs. aktiebolag och vissa stiftelser, handelsbolag, kommanditbolag och ekonomiska föreningar. För de bolag som ingår i en koncern ska även en koncernredovisning upprättas. Nedan beskrivs regelverket för aktiebolag.

Års- och koncernredovisning upprättas för ett räkenskapsår, vilket i de flesta fall sammanfaller med kalenderår. Den ska granskas av en kvalificerad revisor som avger en revisionsberättelse till årsstämman¹⁶. Årsstämma ska hållas inom sex månader från räkenskapsårets slut där stämman bl.a. ska ta ställning till att fastställa balans- och resultaträkning, utdelning samt besluta om ansvarsfrihet för styrelsen. Inom en månad efter årsstämman ska den fastställda årsredovisningen registreras hos Bolagsverket där den ska kunna läsas av alla som så önskar.

4.1.2 Vad innehåller en årsredovisning?

En årsredovisning består av flera delar:

¹⁶ Troligen kommer om något/några år kvalificerad revisor vara krav enbart för bolag av viss omfattning. I dagsläget är detta inte beslutat.

Årsredovisningen inleds med en **förvaltningsberättelse** som ska innehålla ”en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat”. Därtill ska upplysningar lämnas om sådana förhållanden som inte redovisas på annan plats men som är viktiga för bedömning av företagets ställning och resultat m.fl. uppgifter. Därtill ska här redogöras för disposition av bolagets resultat och andra uppgifter. Upplysning om miljö- och sociala frågor, bl.a. frågor om avhjälpande av föroreningsskador, ska lämnas i förvaltningsberättelsen (se mer i kapitel 7).

Resultaträkningen visar bolagets resultat för året uppdelat på **intäkter** och **kostnader** samt årets **resultat**.

Uppgifter om **intäkter** visar vad bolaget tjänat under året både från sin verksamhet och i räntor och utdelningar från olika finansiella placeringar och andra inkomster. Här kan ersättning från extern part vid delat miljöansvar redovisas.

Olika **kostnader** för bolagets verksamhet kan vara:

- kostnader för sålda varor, för personal och lokaler
- kostnader för energi, transporter, miljöarbete, viss produktutveckling, producentansvar, avfallshantering och sanering
- kostnader för finansiering av verksamheten i form av räntor
- kostnader för planmässig avskrivning (löpande värdeminskning) av gjorda investeringar, t.ex. produktutveckling och miljöförbättrande åtgärder
- kostnader för nedskrivning (värdeminskning vid ett enskilt tillfälle) t.ex. av utsläppsrätter eller av ett lager som kan vara svårsålt beroende på ingående kemikalier
- effekt av förändrad diskontering av framtida utgifter för miljöåtgärder redovisas som finansiell kostnad
- skattekostnader för företagets vinster och fastigheter liksom för personal och energiförbrukning.

En **balansräkning** består av tre delar som visar bolagets **tillgångar** och hur dessa finansierats genom **skulder** och genom **eget kapital**.

Omsättningstillgångar är avsedda att omsättas under året. Här inräknas likvida medel, kortfristiga placeringar och varulager, kundfordringar samt omsättningsfastigheter. Andra exempel är utsläppsrätter.

Anläggningstillgångar är avsedda att behållas och användas för verksamheten, som industrifastigheter, värden i forskning och utveckling.

Skulder är en del av finansiering av bolagets verksamhet, som leverantörs- skulder (att ha handlat på kredit), skulder till staten i form av moms, sociala avgifter och andra skatter eller skuld vid koldioxidutsläpp när utsläppsrätter behöver förvärfvas.

En form av skuld är **avsättningar** där skulden är säker eller sannolik till sin förekomst men osäker till belopp eller tidpunkt då den ska infrias, t.ex. för producentansvar eller ansvar för kommande saneringar.

Eget kapital består av aktiekapital samt ackumulerat resultat som inte delats ut till ägarna. Bolaget har således finansierats av aktieägarna genom insatt aktiekapital och genom att de låtit vinster vara kvar i bolaget.

Det finns vissa åtaganden som inte redovisas som skuld då det är osäkert om de kommer att behöva infrias men som ändå måste redovisas. Dessa redovisas ”inom linjen”, dvs. som egna rader i årsredovisningen, och är en del av balansräkningen. De består av **ansvarsförbindelser** och visar den risk bolaget kan ha utöver de skulder som finns i balansräkningen.

Ansvarsförbindelser ska redovisas inom linjen uppdelade på ”pensionsförpliktelser” och ”övriga ansvarsförbindelser”. För mindre aktiebolag ska uppdelningen vara mellan ”förpliktelser som inte upptagits som avsättningar” samt ”övriga ansvarsförbindelser”. Ansvarsförbindelse benämns i enlighet med IAS 37 **eventualförpliktelser**. Vi använder dock genomgående begreppet ansvarsförbindelse i denna rapport.

Inom linjen redovisas även **ställda pant**. Exempel på en ställd pant är om bolaget ställer en fastighetsinteckning som säkerhet för ett banklån medan en ansvarsförbindelse kan vara att bolaget gjort ett åtagande för en såld fastighet att ansvara för eventuella miljöskador som kan komma att upptäckas senare.

Uppgifterna i balans- och resultaträkning är inte detaljerade varför det efter dessa finns ett avsnitt med **noter** som mer detaljerat beskriver vad som ingår i olika poster, där god redovisningssed anger miniminivån.

Koncernredovisning upprättas av moderföretag i koncern, såvida inte bolaget ingår i en europeisk koncern där dess moderbolag lyder under lag inom EES eller bolaget är moderföretag i en mindre koncern. I annat fall upprättas en koncernredovisning som visar den samlade koncernens ställning och resultat samt en koncernförvaltningsberättelse. (En koncern är ingen egen juridisk person.)

4.1.3 Olika bolagskategorier ska följa olika regler

Årsredovisningslagen och Bokföringslagen (BFL) är ramlagar med allmänna principer som löpande kompletteras av olika organ så att vi har ett regelverk som kallas ”god redovisningssed”.

I kapitel 5 redovisas regelverket för stora bolag och i kapitel 6 redovisas regelverket för mindre bolag. Definitionen av stora och mindre bolag enligt ÅRL redovisas i faktarutan nedan. Sedan 2005 ska börsnoterade bolag följa IFRS (International Financial Reporting Standards) för sin koncernredovisning. Detta är internationella redovisningsregler och även andra än noterade bolag kan välja att följa dem, t.ex. statliga bolag. Normgivande för mindre företag är Bokföringsnämnden (BFN).

Definitioner enligt 1 kap 3 § ÅRL:

Större företag är

- Företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad

eller

- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - i. medelantalet anställda under de två senaste räkenskapsåren uppgår till fler än 50
 - ii. balansomslutning för de två senaste räkenskapsåren överstiger 25 miljoner
 - iii. nettoomsättning för de två senaste räkenskapsåren överstiger 50 miljoner

Mindre företag är företag som inte är större företag

4.2 Redovisningsregler

4.2.1 Varför principorienterade regler?

IFRS är ett komplett regelverk medan årsredovisningslagen är en ramlag som kompletteras med redovisningsrekommendationer. Redovisningsreglerna syftar till att företagets finansiella resultat och ekonomiska ställning ska återges i årsredovisningen på ett i ekonomisk mening rättvisande sätt.

Redovisningsregler är principorienterade regler som kan ha mer än ett bedömningsutfall då det kan finnas flera metoder för att beräkna resultatet. En principbaserad redovisning inbegriper ett betydande moment av professionell bedömning eftersom det av reglerna sällan framgår en entydig lösning på hur och vad som ska redovisas. Fördelen med en sådan redovisningsnormering är att den kan användas för alla bolag, oavsett vilken bransch de tillhör. Samtliga bolag ska inom ramen för de uppställda principerna för redovisning göra en bedömning av enskilda transaktioner.

En regelbaserad redovisning däremot undviker på dessa grunder inslag av professionell bedömning och istället förlitar sig ett sådant system på att alla tänkbara situationer är reglerade i sak. Problem uppstår då en händelse/transaktion inte är reglerad. IASBs reglering av redovisning bedöms av många som huvudsakligen principorienterad. Den amerikanska, som är normerad av Financial Accounting Standards Board (FASB), har däremot historiskt ytterst använt sig av en omfattande regeluppsättning.

4.2.2 Svenskt regelverk

Enligt svensk lag är företag bokföringsskyldiga. Redovisningsreglerna i Bokföringslagen och Årsredovisningslagen anger krav på att företaget har en löpande bokföring och att det upprättas en årsredovisning enligt god redovisningssed. Regleringen har växt fram utifrån behov inom bolagsrätt och skatterätt. De flesta regler i redovisningslagstiftning utgör en kodifiering av tillämpad praxis. Därför heter det god redovisningssed.

ÅRL är en ramlag, inte minst vad gäller värderingsregler där olika metoder är möjliga. Upplivningskrav finns i 5 kap ÅRL. Företagen måste alltså leva upp till en rättslig standard som får sitt innehåll genom utfärdade rekommendationer.

”God redovisningssed” är således en rättslig standard. Det räcker inte att bara följa lagen, även kompletterande normgivning och tillämpad praxis ska beaktas.

Regelverk som fyller ut och tolkar redovisningslagstiftningen, kallat ”kompletterande normgivning”, spelar stor roll för god redovisningssed.

I 2 kap 3§ ÅRL anges att balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en **rättvisande bild** av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, skall det lämnas **tilläggsupplysningar**. Om **avvikelse** görs från kompletterande normgivning (god sed) ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

Bokföringsnämnden (BFN) är en myndighet vars ledamöter är utsedda av olika intressegrupper (särintressen) på redovisningsområdet. BFN:s regelverk består i utgivande av allmänna råd med koppling till årsredovisning (BFNAR) samt ett stort antal uttalanden av olika slag, bl.a. om miljöinformation i förvaltningsberättelsen (BFN U 98:2).

Kommuner och landsting har egen god redovisningssed¹⁷ där RKR 10 motsvarar IAS 37.

4.2.3 International Financial Reporting Standards, IFRS

Redogörelsen i denna rapport för finansiell redovisning av förenad mark utgår från IFRS:s regelverk eftersom ÅRL/BFL saknar vägledning liksom det saknas en etablerad acceptabel praxis för denna typ av förpliktelser.

I de flesta sammanhang är det av största vikt att skilja mellan onoterade och noterade bolag när man diskuterar god redovisningssed, men i detta fall finns ingen god sed utvecklad i regelverket för onoterade företag. Se dock i kapitel 6 om förslag till BFN:s vägledning för mindre aktiebolag.

IAS-förordningen¹⁸ är en EU-förordning som innebär att vissa bolag ska tillämpa de internationella redovisningsreglerna IFRS (International Financial Reporting Standards).

Normerna fastställs av IASB (International Accounting Standards Board)¹⁹ som är ett internationellt, privat organ. Dessa regler är idag en del av den tvingande svenska redovisningsregleringen. IFRS är en rättslig standard. Reglerna innehåller IAS, vilket står för International Accounting Standards. IFRS innehåller IFRS 1-8²⁰ samt IAS 1-41. De kompletteras av uttalanden från IASB:s akutgrupp IFRIC.

IFRS löser de flesta frågor kring hur tillgångar och skulder ska värderas med utgångspunkt i balansräkningen, sk **värdebaserad redovisningsteori**.

IFRS ska följas av noterade bolag för deras koncernredovisning. I Sverige finns runt 400 koncerner som måste följa IFRS. Andra kan välja att frivilligt följa dem, t.ex. de statliga bolagen.

Med noterat företag avses i Sverige företag som har värdepapper (aktier eller obligationer) noterade på en reglerad marknad, t.ex. Stockholmsbörsen. Om koncernredovisning upprättas enligt IFRS:s regelverk ska moderföretaget upprätta sin årsredovisning enligt 7 kap 32 § ÅRL. De enskilda bolagen i koncernen har delvis ett annat regelverk för sin redovisning än det som gäller för koncernredovisningen.

¹⁷ www.rkr.se

¹⁸ 1606/2002/EG

¹⁹ www.iasb.org

²⁰ IAS 8 är inte antagen av EU

Övriga koncernföretag måste trots det rapportera internt enligt IFRS för att koncernredovisningen ska bli korrekt.

De som ställer krav på noterade bolags redovisning är företagens intressenter. Därför drivs utvecklingen av dagens regelverk för koncernredovisning utifrån kapitalmarknadens informationskrav. De internationella investerarna och analytikerna har ju koncernredovisningen som sin centrala finansiella rapport. Därför har EU genom IAS-förordningen ställt krav på att samtliga noterade bolag ska följa IFRS.

Enligt 7 kap 33 § ÅRL får onoterade företag frivilligt tillämpa IFRS för sin koncernredovisning.

4.2.4 Löpande bokföring

Löpande bokföring ska identifiera och registrera alla affärshändelser och är inriktad på att ta fram grunden för en årsredovisning och dennas innehåll. De bedömningar som styr årsredovisningen styr också hur den löpande bokföringen organiseras. Tillförlitligheten i årsredovisningen beror till stor del på den löpande bokföringens kvalitet och att affärshändelser fångas upp korrekt, däribland även ansvar för återställande av förorenad mark.

4.2.5 Dokumentation

I BFL finns uttryckliga regler kring dokumentation i bokföringen. Alla affärshändelser ska dokumenteras genom upprättande av *verifikation* (5 kap 6-9 §§ BFL).

Subjektiva bedömningar ska dokumenteras i verifikation ofta kallad *bokföringsorder*, däribland behovet av avsättningar (5 kap 3§ BFL). Avsättningar för miljöskador sker ofta genom att en bokföringsorder upprättas varvid underliggande dokumentation av de bedömningar och beräkningar som gjorts är viktig och utgör en del av räkenskapsmaterialet (verifikationen). Allt skall arkiveras enligt samma regler som för annat räkenskapsmaterial och arkiveras lika länge.

Det ställs i praktiken högre krav på bevisning vid beskattning än vid redovisning. Vid brister i redovisningsdokumentation kan skattemässiga avdrag nekas.

4.2.6 Värderingsprinciper

Redovisning baseras ofta på subjektiva uppskattningar och bedömningar och olika personer kan på lika grunder göra helt olika bedömningar. Därför ska tillämpade värderingsprinciper redovisas öppet i årsredovisningen. Det finns omfattande krav på tilläggsinformation (noter) till sifferuppgifterna i årsredovisningen kring vilka antaganden som är centrala för redovisat resultat och ställning. Årsredovisningen blir mer begriplig och användbar för intressenterna när beloppen kan analyseras tillsammans med noterna. Ju mer komplicerad värderingen är desto mer information ska lämnas.

Bedömning vid ansvar för förorenad mark innehåller ofta många subjektiva delar varför upplysningar kan vara nödvändiga för förståelse av posten.

I en årsredovisning aktualiseras frågor kring *klassificering* och *periodisering*, dvs. hur olika affärshändelser ska återspeglas i redovisningen och hur utgifter och inkomster ska periodiseras. Rättvisande årsredovisning förutsätter en korrekt klassificering av avtal och transaktioner.

En grundläggande princip i redovisning är att resultatpåverkande poster ska redovisas över resultaträkningen. En annan princip är kallad ”substans över form” vilket innebär att transaktionens *reella ekonomiska innebörd* är det som ska återspeglas i den ekonomiska redovisningen. Ett exempel är vissa leasingkontrakt som kan ses som köpekontrakt, dvs. avtalet avser köp av en tillgång inte ett hyresförhållande.

4.2.7 Sanktioner

Det finns ingen direkt sanktion i regelverket vid avvikelse från god redovisningssed utan detta hanteras av revisorerna genom revisionsberättelsen som avges till årsstämman. De indirekta sanktionerna är skattekonsekvenser och regler om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Noterade bolag lyder under börsens regler och sanktionssystem. I enlighet med öppenhetsdirektivet kommer det att finnas ett tillsyns- och sanktionssystem som kommer att ombesörjas av Finansinspektionen.

4.2.8 Rättelse

Vid upptäckt senare år av väsentliga fel i tidigare års årsredovisningar uppstår frågan hur dessa fel ska rättas. Fel kan t.ex. vara att poster förbisetts i tidigare bokslut.

ÅRL innehåller inga regler om hur rättelse ska ske. Skatteverket och Bokföringsnämnden accepterar inte ändrade bokslut. Det saknas både lag och praxis som stöd för att skatteverket skulle acceptera ändrade bokslut.

IFRS har regler för hur fel ska rättas. Om felet upptäcks senare ska rättelse ske retroaktivt genom att jämförelsetal för den period som avses korrigeras. Standarden innehåller inga regler om ändringar av tidigare bokslut eller av formella årsredovisningar eftersom den är helt inriktad på att skapa jämförelse mellan olika år i koncernredovisningar.

4.3 Redovisningsregler - förorenad mark

4.3.1 Allmänt

Det gemensamma problemet för redovisning av ansvar för förorenad mark är den osäkerhet som föreligger. Osäkerheten kan avse i vilken mån det faktiskt föreligger en skada, om denna skada behöver undersökas och åtgärdas, vilka som har ansvaret att bekosta dessa åtgärder, vad åtgärderna kan komma att kosta eller när åtgärderna kan komma att utföras. När företaget befaras ha en förpliktelse ska en bedömning ske i vilken mån detta kan komma belasta företaget ekonomiskt och därmed behöva redovisas i balansräkningen. Vid mindre osäkra åtaganden ska en skuld redovisas. I de allra flesta fall är dock osäkerheten så stor att detta innebär att

åtagandet ska redovisas som en s.k. *avsättning*. En ännu större osäkerhet kan innebära att en *ansvarsförbindelse* ska redovisas.

Frågor kring avsättningar är många och breda, men centralt är grundläggande frågor kring när och till vilka belopp dessa ska redovisas i de finansiella rapporterna. Om företag inte redovisar sina åtaganden korrekt blir det redovisade egna kapitalet fel och bilden av bolagets ställning och resultat blir inte rättvisande.

4.3.2 ÅRL och avsättningar

ÅRL saknar uttryckliga regler om metoder eller principer för värdering av skulder och avsättningar (utom i vissa speciella fall). Man menar att samma principer som för fordringar är allmänt tillämpliga.

3 kap 9 § ÅRL:

Som avsättning ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

I ÅRL: s schema för balansräkning är ”Avsättningar” placerade under en egen rubrik där pensioner, skatter samt övriga avsättningar ska redovisas. 3 kap 10 § ÅRL anger att större bolag (för definition se avsnitt 4.1.3) ska specificera större avsättningar som tagits upp under posten Övriga avsättningar, krav på tilläggsinformation är lägre för mindre företag. Värderingsprinciper för avsättningar ska enligt 5 kap 2 § ÅRL anges i årsredovisningen. Upplysningarna ska lämnas i not (5 kap 1 § ÅRL). I **bilaga 2** redovisas som ett exempel utdrag ur koncernredovisningen för jordbruksproduktstillverkaren Syngenta. Denna redovisning följer mycket väl det gällande regelverket.

4.3.3 IFRS och avsättningar – IAS 37

International Financial Reporting Standards IFRS är den kompletta normgivning som tillämpas av bl.a. noterade bolag. Den standard som behandlar avsättningar heter International Accounting Standard IAS 37 ”Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”. Åren 2002 – 2005 tillämpades i huvudsak Redovisningsrådets²¹ Rekommendation RR 16 om ”Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.” RR 16 överensstämmer med IAS 37.

IAS 37 har som målsättning att säkerställa korrekta kriterier för identifiering och beräkning av bl.a. avsättningar och att tillräcklig information redovisas i noter så att läsaren kan förstå avsättningen eller ansvarsförbindelsen.

Bedömningen av avsättningar för framtida utgifter grundas på bästa bedömning med utgångspunkt i IAS 37 där även gränsdragning mellan avsättning och ansvarsförbindelse hanteras. Krav på tilläggsinformation är därför omfattande enligt IAS 37.

²¹ Redovisningsrådet utfärdade tidigare rekommendationer till noterade bolag

IFRS utvecklas hela tiden och även IAS 37 är föremål för föreslagen ändring vilket diskuteras i 5.10.1 nedan. En eventuell ändring kommer dock inte att träda i kraft förrän tidigast 2009.

I denna rapport utgår vi från reglerna i IFRS / IAS 37 vilka redovisas i nästa kapitel.

För onoterade bolag finns idag ingen kompletterande normgivning avseende generella avsättningar varför RR 16 kommit att användas i praktiken. Bokföringsnämndens föreslagna anvisningar kommer troligen att kunna användas under 2008, se mer i kapitel 6.

5 Avsättning för ansvar för förorenad mark – stora bolag

5.1 Inledning

Vår samlade erfarenhet bekräftas av de praktikfall som vi undersökt. Det är inte ovanligt att företag som misstänker ansvar för förorenad mark inte utreder detta och därmed inte heller bedömer i vilken mån ett befarat åtagande ska redovisas som en skuld/avsättning i balansräkningen. Därmed bedöms inte heller om det ska redovisas en kostnad i resultaträkningen. Dessa bolag redovisar sällan risken för ett ansvar som en ansvarsförbindelse eller lämnar någon särskild upplysning om detta i årsredovisningen. Orsaken till detta är mycket varierande men ofta nämns svårighet att beräkna ansvar eller belopp som anledning till utelämnande.

Det är ofta fallet att ett åtagande för ansvar för föroreningsskador och allvarliga miljöskador kan vara osäkert vad gäller omfattning av ansvar, kostnad för undersökning och avhjälpande samt när ett utflöde av resurser kommer att ske. Det finns ingen allmän tolkning av regler för avsättning för miljöskador. Vägledning finns i rekommendationen IAS 37 om avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

Nedan redovisas hur IFRS regel IAS 37 idag (december 2007) anger att denna typ av åtagande ska hanteras i företags koncernredovisning. Vid redovisning av avsättning bör alltid aktuell version av IAS 37 användas!

5.2 Ekonomisk förpliktelse

Med begreppet ekonomisk förpliktelse menas i denna rapport en skyldighet att genomföra och bekosta undersökning och avhjälpande av föroreningsskada men även kostnader för eventuella kompenserande åtgärder. Ansvaret kan utgöras av, se även avsnitt 3.2:

- Ansvar för förorening från egen verksamhet (verksamhetsutövare) enligt 10 kap miljöbalken
- Ansvar för förorenad fastighet förvärvad efter 1998 enligt 10 kap miljöbalken
- Andra förhållanden där rättsläget är osäkert, t.ex. inköpt verksamhet (inkråmsöverlåtelse) som tidigare orsakat skada
- Civilrättsliga åtaganden, t.ex. garanti för såld fastighet
- Frivilligt informellt åtagande, att undersöka och att sanera egna fastigheter enligt officiellt miljöprogram eller publicerad miljöpolicy. Det krävs således inte någon juridisk förpliktelse för att det kan föreligga ett åtagande

5.3 Åtagande

Med begreppet åtagande avses en ekonomisk förpliktelse som innebär att verksamheten inte har något realistiskt alternativ utöver att reglera det redovisade åtagandet. En ekonomisk förpliktelse för miljöskador kan vara ett åtagande som har uppstått som resultat av ett civilrättsligt kontrakt, lagstiftning, praxis eller riktlinjer som gör att verksamheten har särskilda skyldigheter.

Osäkerheten i dessa åtaganden avgör hur de ska redovisas. Osäkerheten kan vara av olika slag; finns det över huvud taget en skada och i så fall vem ansvarar, kan ansvaret delas på flera och när ska arbetet göras och när ska det betalas. Avsättningar skiljer sig från andra skulder genom att det råder en osäkerhet om sannolikhet, betalningstidpunkt eller beloppets storlek. Precis som en skuld ska avsättningar redovisas i balansräkningen. Ansvarsförbindelser däremot ska inte redovisas i balansräkningen utan inom linjen.

De enda åtaganden (skuld eller avsättning) som ska redovisas på balansdagen är de som existerar på balansdagen, inte eventuella åtaganden i framtiden. Men om det föreligger osäkerhet om företaget har ett faktiskt åtagande påpekar IAS 37 att detta avgörs genom att företaget beaktar alla kända omständigheter och underlag, *inklusive* utlåtanden från experter. Varje ytterligare väsentlig uppgift som framkommer genom händelser efter balansdagen *ska* också beaktas enligt följande regel som återfinns i IAS 10 (RR 26):

- ”adjusting events” – siffror ska korrigeras för händelser som bekräftar förhållande som förelåg på balansdagen
- ”non-adjusting events” – siffror ska inte korrigeras för händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen

I redovisning skiljer man mellan olika typer av åtaganden beroende på hur definitiva de är. I en fallande skala betecknas de som

- skuld
- avsättning
- ansvarsförbindelse
- endast upplysning om att misstanke finns
- redovisas inte alls i årsredovisningen

5.4 Skuld

En skuld är ett åtagande som härrör ur inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde av resurser. Således är tidpunkt för utbetalning och belopp kända med stor säkerhet.

En typ av skuld är leverantörsskulder där man mottagit varor eller tjänster och en betalningsöverenskommelse träffats och formaliserats och fakturerats. Upplupna kostnader är en annan typ av skuld för mottagna varor och tjänster som ännu inte fakturerats eller där formell överenskommelse om betalning inte träffats. Men även

om betalningstidpunkten kan vara osäker är den mycket mindre osäker än för avsättningar.

I verkligheten är skillnaden mellan avsättning och andra skulder inte självklar och omklassificering mellan olika typer av skulder förekommer. En anledning till att denna indelning är viktig är de större krav på upplysningar som gäller för avsättningar.

5.5 Kostnad

En allvarlig fråga är när en kostnad för miljöskadan ska redovisas. Viktigt att förstå är skillnaden mellan begreppen utbetalning och kostnad. När ansvar för förorenad mark ska redovisas som en skuld, oftast i form av en avsättning, innebär detta att utbetalningar bedöms behöva ske i framtiden. Däremot ska en kostnad redovisas i samband med att avsättningen görs i räkenskaperna. Således redovisas en kostnad när ansvaret för miljöskadan skuldförs medan den faktiska utbetalningen (resursutflödet) kan ske flera år senare.

5.6 Avsättning

Regelverket för avsättningar återfinns i ÅRL, IFRS samt RR enligt följande:

ÅRL 3 kapitlet 9 §:

Som avsättning ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller *sannolika* till sin förekomst men *ovissa* till *belopp* eller till den *tidpunkt* då de skall infrias. Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

IAS 37 punkt 14:

A provision shall be recognised when:

- an entity has a present obligation (legal or constructive) as a result of a past event;
- it is probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and
- a reliable estimate can be made of the amount of the obligation.

If these conditions can not be met, no provision shall be recognised.

I bilagan till IAS 37 finns ett antal åskådliggörande exempel när rekommendationen är tillämplig, bl.a. på miljöområdet.

RR 16 punkt 14

En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

- ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse och
- det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Om dessa villkor inte är uppfyllda, skall ingen avsättning redovisas i balansräkningen.

Avsättning handlar således om ett åtagande som inte kan undvikas av ett företag eftersom en extern part har rätt att begära eller har förväntan på att företaget ska agera på ett visst sätt.

5.6.1 Dokumentation

Avsättning ska grundas på en dokumenterad utredning. Det handlar om bedömning av komplicerade omständigheter varför det krävs en mycket god dokumentation av förhållandena kring en avsättning.

5.6.2 Tilläggsinformation

Gränsen mellan avsättning och andra skulder är väsentlig, bl.a. genom att kravet på tilläggsinformation är större för avsättningar.

Kraven på tilläggsinformation i IAS 37 är omfattande. Upplysningarna kan även få betydelse vid beskattningen av företaget. För varje slag av avsättning ska lämnas en beskrivning av åtagande samt upplysning om värdet vid årets början och slut, avsättningar som gjorts under året, förändring i värdet av tidigare avsättningar, belopp som tagits i anspråk för åtgärder under perioden samt ökning av beloppet p.g.a. diskonterings effekter. Därtill ska upplysning lämnas om osäkerheter och betydelsefulla antaganden som gjorts samt förväntade gottgörelser. Beloppen kan redovisas sammanslagna.

”Gottgörelse” kan i samband med sanering bestå i att företaget torde komma att kunna få sina kostnader (delvis) ersatta av annan part, t.ex. beroende på klausuler i köpekontrakt, enligt miljöbalkens regler om solidariskt ansvar eller fördelning efter skälighet.

Uppgifter som kan ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i tvist med annan part behöver inte lämnas men den allmänna karaktären hos tvisten ska i dessa fall redovisas och skälet till att uppgifter inte lämnats.

Det sker uppdelning i korta (inom ett år ”current”) eller långsiktiga (över ett år ”non-current”) avsättningar i redovisningen.

I praktiken redovisas inte avsättningar för sanering som en egen post utan ingår i nästan alla fall i posten ”övriga avsättningar”. Motiveringen som ges är att beloppen oftast inte är så väsentliga att särskild information behöver lämnas. Om posten ”övriga avsättningar” är omfattande i relation till andra avsättningar kan det finnas behov av att specificera denna ytterligare.

Om ingen fullständig avsättning görs måste företaget i förvaltningsberättelsen redovisa vilka bedömningar som gjorts av miljöskulder, redovisa huruvida ”arbete pågår”, vad det förväntas resultera i, vilken tidsplan som finns samt vilka belopp som hitintills identifierats i balansräkningen och vilka förpliktelser som är kvar men svåra att uppskatta till belopp.

5.6.3 Förpliktande händelse

En inträffad händelse som lett till ett åtagande kallas en förpliktande händelse. Miljöskadan har redan skett eller pågår, dvs. föroreningen finns redan. Någon successiv uppbyggnad av skulden kan inte göras då skadan redan har inträffat under en längre tid, hela beloppet bör redovisas i samband med att man bedömer att detta åtagande faktiskt föreligger.

Om det är oklart om det finns ett åtagande, t.ex. om det pågår en rättslig prövning, innebär ”förpliktande händelse” att det är troligt att ett åtagande finns. Med ”troligt” menas här att det är mer sannolikt att ett åtagande finns än att det inte finns något åtagande (”minst 50% sannolikhet”).

Händelsen är förpliktande om verksamheten i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera åtagandet, dvs. om det kan tvingas fram genom lag (legalt åtagande) eller om externa parter har en välgrundad förväntan om att företaget kommer att fullgöra åtagandet (informellt åtagande).

En händelse som inte genast leder till ett åtagande kan göra det vid ett senare tillfälle genom:

- lagändring (legalt åtagande) eller
- offentligt uttalande (informellt åtagande), t.ex. en miljöskada där ett senare offentligt uttalande om att verksamheten accepterar sitt ansvar för sanering skapar ett informellt åtagande

5.6.4 Legalt åtagande

Ett legalt åtagande härrör från ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund.

Civilrättsligt kan åtagande ha gjorts i köpekontrakt om vem som ska stå för eventuella utgifter vid upptäckt av en förening. Åtagandet enligt kontrakt kan vara både uttryckliga eller underförstådda villkor.

5.6.5 Informellt åtagande

Informellt åtagande är ett åtagande som härrör från företagets aktiva handlande genom att det p.g.a. etablerad praxis, offentliggjord policy eller ett tillräckligt detaljerat, aktuellt uttalande visar externa parter att det påtagit sig vissa skyldigheter och därigenom skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra skyldigheterna. Detta kallas även frivilligt åtagande.

Exempel²²: Ett företag orsakar förorenad mark i ett land där det saknas legala krav på företaget att bekosta avhjälpande av skadan. Företaget har dock en allmänt offentliggjord miljöpolicy att sanera alla föroreningar som det orsakar. Då denna kommunicerats tydligt till allmänheten kan det anses bindande redovisningstekniskt då företaget har rykte om sig att följa sina policies. Den förpliktigande händelsen är själva nedsmutsningen av marken, som ger upphov till ett informellt åtagande eftersom företaget har skapat en välgrundad förväntan hos berörda att företaget kommer att sanera föreningen. Det är således troligt att händelsen kommer att innebära ett utflöde av resurser vid reglering av skadan. Slutsatsen blir därmed att en avsättning ska göras för den bästa uppskattningen av saneringsutgifterna.

Ett åtagande har alltid en motpart, men denne behöver ej vara känd och det kan även vara allmänheten. Vid saneringsansvar är det ofta ett ansvar gentemot det allmänna även om betalning kommer att ske till privata entreprenörer som genomför saneringen. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig själv. Således kan enbart ett styrelsebeslut inte ge upphov till en avsättning såvida det inte kommunicerats så att det kan anses vara ett informellt åtagande.

Ett frivilligt åtagande kan i praktiken vara flexibelt genom att ledningen väljer tidpunkt för när en policy eller ett uttalande ska publiceras. Genom att fördröja eller påskynda en publicering påverkas i vilken period en avsättning ska göras. Det är nämligen publicering som ger upphov till när ett frivilligt åtagande uppstår ("obligating event").

²² Exempel 2B i RR 16

En informell förpliktelse är således en förpliktelse som företaget självt tar på sig. För att en avsättning/kostnad ska få redovisas måste det föreligga faktiska externa förväntningar. I annat fall skulle det vara allt för lätt för ett bolag att påverka sitt resultat genom att ta på sig informella förpliktelser som inte inbegriper en välgrundad förväntan hos en extern motpart.

5.6.6 Troligt

IAS 37 anger inga siffror för sina olika sannolikhetsbegrepp. Begreppet ”troligt” innebär en ganska hög grad av sannolikhet. En misstänkt förening inom företagets verksamhet som bedöms vara sådan att en myndighet skulle ålägga företaget att åtgärda skadan innebär tillräckligt hög sannolikhet att den omfattas av detta begrepp. Med ”troligt” menas här att det är mer sannolikt att ett åtagande finns än att det inte finns vilket är en sannolikhet över 50%.

I många fall föreligger ett antal likartade åtaganden, t.ex. genom att föreningens verksamhet skett på många olika platser och där sannolikheten för saneringsutgifter är ganska små för varje enskild plats. I dessa fall kan det sammantaget ändå vara troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtaganden. I dessa fall ska en avsättning göras.

Begreppet ”troligt” beror inte bara av om ett utflöde av resurser kan komma att ske utan även av om det över huvud taget finns ett åtagande.

De olika begreppen definieras ibland i sannolikheter enligt följande med 5/95 % percentil som riktmärke:

- Virtually certain / nästan säkert – över 95 %
- Probable / troligt – 50 till 95 %
- Possible but not probable / sannolikt men ej troligt – 5 till 50 %
- Remote / osannolikt – under 5 %

I verkligheten är det så att sannolikheten för de flesta händelser som är avsättningar ändå bara kan bedömas med grova approximationer.

5.6.7 Utflöde av resurser

För en avsättning krävs inte bara ett åtagande utan även att ett utflöde av resurser är troligt. Vid vissa markskador kan det föreligga ansvar för skadan men samtidigt kan det vara så att en sanering av olika skäl inte bör genomföras, dvs. det kommer inte att bli några utgifter.

Värdering kan innefatta betalning för extern personal och externa resurser men även för den egna personalens arbete med att reglera detta liksom andra interna resurser. Således bör en reserv innefatta bedömda framtida utbetalningar för externt arbete men även bedömd resursåtgång för eget arbete.

5.6.8 Osäkert till belopp

Ett väsentligt inslag i arbetet med att ta fram finansiella rapporter är olika bedömningar och uppskattningar. Detta minskar inte redovisningens tillförlitlighet utan är

en naturlig del i redovisningsarbetet. Det är i ytterst sällsynta fall som en bedömning av en avsättnings storlek inte kan göras menar IASB. Nästan alltid kan olika möjliga utfall fastställas och en för redovisning av åtagandet tillräcklig uppskattning göras av storleksordningen på åtgärderna för avhjälpande.

Att bara ange ”belopp okänt” som argument att inte redovisa åtagandet är således inte acceptabelt utan i nästan alla fall kan oberoende expertis tillkallas för bedömning av beloppets storlek. Många företag anger felaktigt detta argument som anledning till att undvika att redovisa åtaganden att avhjälpa föreningsskador.

5.6.9 Oviss tidpunkt

Diskontering ska ske av framtida utbetalningar om det är väsentligt. När tidpunkten är obekant bör en ”bästa bedömning” göras.

5.6.10 Vad ska avsättning användas till?

En avsättning ska bara användas för den sanering som den ursprungligen avsåg. I annat fall skulle en felaktig användning innebära ett döljande av att detta avser två helt olika händelser.

När en avsättning väl gjorts kan utbetalningar som hänförs till åtagandet passera förbi resultaträkningen och på så sätt ”försvinna ur sikte”. Den ursprungliga avsättningen kan ha hanterats som en särskilt speciell post och kommenterats av ledningen medan senare användning av avsättningen inte har någon påverkan på företagets resultat, och därför kan ses som en hantering utanför resultaträkningen.

Företagets system för intern kontroll bör kunna säkerställa att en redovisad avsättning används för det tänkta syftet. Denna typ av eventuella problem regleras inte i externredovisningens regelverk. I enlighet med IAS 37 ska förändringen av den aktuella avsättningen framgå; dvs. nya avsättningar, upplösningar av avsättningar som inte använts samt det som använts.

5.6.11 Gottgörelser

Det förekommer att ett företag tror sig kunna få ersättning för sina kostnader för att avhjälpa föreningsskador, t.ex. genom klausuler i ett köpekontrakt av rörelse, bolag eller fastighet. Ersättning kan ske antingen genom att företaget får ersättning för sina utgifter eller genom att den andra parten direkt betalar sin del.

Företaget ska redovisa förväntad gottgörelse som en tillgång i balansräkningen när det är mycket säkert att ersättningen kommer att erhållas när företaget genomför saneringen. Den redovisade tillgången får dock inte överstiga den gjorda avsättningen. I resultaträkningen får den intäkt som motsvarar ersättningen i så fall dras av från (reducera) den kostnad som motsvarar avsättningen.

I de fall företaget är ansvarigt för hela beloppet om andra parter inte betalar sin del så ska hela beloppet avsättas som skuld och förväntad gottgörelse redovisas som tillgång bara när det är så gott som säkert att den andra parten kommer att betala. Solidariskt ansvar är normalt en ansvarsförbindelse när man förväntar att andra parter kommer att betala sin del.

5.6.12 Beräkning av beloppet – bästa skattning

Belopp som ska avsättas ska vara den bästa uppskattningen av de utgifter som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen.

IAS 37 anger att ”bästa uppskattning” är vad företaget rationellt sett skulle behöva betala (kassaflöde) för att reglera åtagandet, (dvs. genomföra undersökning, avhjälpande eller kompenserande åtgärder), eller att få åtagande överfört till extern part på balansdagen. I praktiken är det ofta omöjligt eller oöverkomligt att reglera eller överföra åtagandet på själva balansdagen utan tanken bakom regeln är att detta ändå ska ge den bästa uppskattningen av beloppet. Tanken är ändå ganska märklig då den bygger på hypotetiska transaktioner där det dessutom är så att en utomstående troligen vill ha mer betalt för att ta över åtagandet än vad det skulle kosta företaget att själv åtgärda skadan.

Avsättningen beräknas före skatt (i de fall det rör sig om en skattepliktig verksamhet).

5.6.13 Beräkning av beloppet – risk och osäkerhet

Med risk menas här olika variationer i utfall. Risk och osäkerhet ska beaktas, överdriven uppskattning av belopp ska dock inte ske. En justering för risk kan medföra en ökning av skuldens belopp. Därför krävs försiktighet vid bedömning under osäkra förhållanden för att undvika att inte råka justera dubbelt för risk och osäkerhet i bedömning av utgifter och sannolikhet. Detta påpekande är lite förvirrande eftersom det nedan framgår att begreppet ”försiktighet” inte används utan bara begreppet risk och att det finns en oförenlighet mellan reglerna för beräkning av belopp och reglerna för när ett åtagande skall redovisas som avsättning. I praktiken är det dock sällan som detta ger reella problem.

Om det föreligger en **större mängd poster** som ska bedömas för avsättning ska risk och osäkerhet hanteras genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras respektive sannolikheter. Detta belopp är ett statistiskt s.k. väntevärde.

Om det finns ett **intervall av möjliga utfall** och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan ska intervallets ”mittpunkt” användas vid beräkning. Denna definition är oklar eftersom mittpunkt kan vara både väntevärde och median.

Vid **enstaka åtagande** kan det enskilt mest sannolika utfallet vara den bästa uppskattningen av beloppet. Även andra utfall ska ändå alltid beaktas vid bedömningen och påverka beloppets storlek. Denna definition lutar lite åt väntevärde-metoden.

För varje slag av avsättning ska lämnas en **upplysning om osäkerhet** med en indikation om osäkerhet om belopp eller tidpunkt och om betydelsefulla antaganden som gjorts.

5.6.14 Beräkning av beloppet - nuvärde

Nuvärdesberäkning innebär en diskontering till idag av framtida betalningar, s.k. nuvärde. Detta ska göras om det ger väsentlig påverkan på det beräknade beloppet.

Detta innebär att för lika stora utgifter sker en större avsättning för de åtagande som förväntas bli infriade tidigare.

Vid nuvärdesberäkning ska omräkning ske varje år där förändringen av beloppet för avsättning ska redovisas över tiden som en räntekostnad.

Diskonteringsränta ska vara ränta före skatt och avspegla den aktuella marknadsräntan med beaktande av ej på annat sätt beaktade risker med avsättningen. I praktikfallen används trots detta ändå ofta den koncerninterna räntan.

IAS 37 ger ingen vägledning till om ränta ska vara nominell eller realränta, utan det verkar vara fritt att välja. I verkligheten beror vald ränta även på om det kassaflöde som används vid beräkning är i gällande priser eller i de priser som förväntas gälla när åtgärden ska ske/betalas. Val av metod påverkar vilket belopp som årlig omräkning av avsättningen ("unwinding of the discount") ger som finansiell kostnad och som rörelsekostnad.

IAS 37 ger ingen vägledning vid byte av räntesats vid ändrade räntesatser i marknaden. Byte av räntesats leder till omräknad avsättning där beloppsskillnaden kan redovisas på samma sätt som vid den årliga omräkningen av diskontering. Mer korrekt²³ är att behandla denna omräkning som en ändring i beräkning av avsättning som ska redovisas på samma sätt som ursprunglig avsättning.

IAS 37 ger inte någon vägledning i när en ändrad ränta ska påverka beloppet – när marknaden ändrar räntan eller vid årsslutet? Korrekt torde vara att omräkning sker vid den tidpunkt marknadsräntan ändras.

5.6.15 Beräkning av beloppet – framtida händelse

Framtida händelser ska beaktas, t.ex. lagändringar eller utveckling av ny saneringsteknik. Dessa ska inte påverka beloppet innan de stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter som gör det troligt att de kommer att inträffa. När det gäller lagändringar föreligger ofta inte tillräckliga omständigheter förrän den nya lagen faktiskt antagits.

5.6.16 Beräkning av beloppet – prövas varje balansdag

Beloppet ska prövas varje år på balansdagen och justeras om så krävs. Beloppet ska motsvara aktuell bedömning. Om det visar sig att det inte längre är troligt att åtagandet behöver regleras, dvs. företaget torde inte komma att behöva bekosta sanering, ska avsättningen återföras, dvs. ingen avsättning ska redovisas och kostnaden ska reverseras.

5.6.17 Beräkning av beloppet – vems bedömning

Uppskattning av beloppet bestäms utifrån företagsledningens bedömning kompletterad med observationer av liknande transaktioner. Om så behövs används även yttranden av oberoende experter.

²³ Hantering sker då på samma sätt som diskuteras i IAS 8

5.6.18 Beräkning av beloppet - intäkter

En post som redovisas som avsättning kan ha samband med att en intäkt ska redovisas. En separat rekommendation (IAS 8 / IAS 18 / RR 11) ger praktisk vägledning för tillämpning av de kriterier som gäller för att redovisa intäkter.

Om det förväntas kunna ske en avyttring av en tillgång ska en förväntad vinst inte beaktas vid beräkning av belopp för avsättning, även om detta är nära förknippat med den händelse som orsakat avsättningen. Redovisning av avyttringen ska ske enligt de redovisningsregler som finns för tillgångar.

5.7 Ansvarsförbindelse

Åtaganden som medför en belastning i någon form på bolagets tillgångar måste framgå av balansräkningen. Men för att få en rättvisande bild bör även de mer osäkra belastningarna redovisas som ansvarsförbindelser.

Ansvarsförbindelser ska värderas på samma sätt som avsättningar. Om en ansvarsförbindelse inte kan beloppsbestämmas ska uppgift lämnas om dess förekomst, art och form. Den verbala beskrivningen ska alltid ge tillräckligt med information.

Avsättningar redovisas ”inom linjen” vilket anses vara en del av balansräkningen men de påverkar inte initialt det redovisade kapitalet, inte förrän de blivit en avsättning och en kostnad redovisas i resultaträkningen.

I IAS 37 används begreppet eventalförpliktelse för det som i Sverige utgör ansvarsförbindelse. Dessa två begrepp är inte helt synonyma, men vad gäller ansvar för förorenad mark är denna skillnad inte av betydelse.

5.7.1 ÅRL

Enligt 3 kap 1 § andra meningen ÅRL ska ansvarsförbindelser redovisas inom linjen uppdelade på ”pensionsförpliktelser” och ”övriga ansvarsförbindelser” (för mindre aktiebolag, se kapitel 6).

5.7.2 IAS 37

Ansvarsförbindelse är enligt IAS 37:s definition ett möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och som möter ett av följande kriterier:

- förekomsten kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom verksamhetens kontroll, inträffar eller uteblir
- redovisas inte som skuld eller avsättning p.g.a. det inte är troligt att man kommer att behöva betala för att reglera åtagandet
- åtagandets storlek kan inte beräknas med någon tillförlitlighet

I dessa fall lämnas en upplysning i form av en ansvarsförbindelse, såvida inte sannolikheten för att man kommer att tvingas åtgärda skadan är ytterst liten.

Begreppet ”sannolikt men ej troligt” är 5 – 50 % sannolikhet. Denna definition leder till att en ansvarsförbindelse upphör om sannolikhet överstiger 50 % och

posten ska då bedömas utifrån reglerna om avsättningar. Avsättningen ska redovisas i den period då sannolikheten ändrats.

5.7.3 Samband avsättning och ansvarsförbindelse

Om en avsättning och en ansvarsförbindelse härrör ur samma händelse ska sambandet vara tydligt i redovisningen.

5.7.4 Solidariskt ansvar

Vid förorenad mark kan det förekomma solidariskt ansvar. I dessa fall ska avsättning göras för den del av åtagandet som företaget kan behöva stå för. Den del av åtagandet som andra parter ska stå för ska redovisas därvid som en ansvarsförbindelse eftersom det finns en risk att övriga parter inte kommer att infria sitt åtagande. Se mer i avsnitt 5.6.11.

5.7.5 Fortlöpande bedömning

Eftersom en ansvarsförbindelse kan utvecklas på ett annat sätt än förväntat bedöms de fortlöpande. Om det blivit mer troligt att ett utflöde av resurser kan komma att ske ska ett åtagande som tidigare redovisats som ansvarsförbindelse i stället bedömas och redovisas som avsättning.

5.7.6 Upplysningar

För varje slag av ansvarsförbindelse ska lämnas upplysning om dess karaktär, dess finansiella effekt, indikation om osäkerhet i belopp och tidpunkt. Beloppen kan redovisas sammanslagna.

5.8 Bolagsstyrningskoden

I den ”Svenska koden för bolagsstyrning” finns krav som även omfattar miljöinformation i årsredovisning eftersom miljöfrågorna bör hanteras inom den riskbedömning som styrelsen ska göra inom koden. Styrelsen ska ha kontroll över vad som rapporteras om miljöfrågor när detta är en av de risker som ska hanteras i den finansiella rapporteringen. Detta omfattar ofta även frågorna kring ansvar för förorenade områden.

De avsnitt som är aktuella är dels avsnitt 3.7 (Intern kontroll och revision) där det anges att styrelsen ska avge en rapport om hur den interna kontrollen, vad avser finansiell rapportering, är organiserad och fungerar och dels avsnitt 3.8 (Arbete med redovisnings- och revisionsfrågor) där det finns krav på dokumentation och upplysningar i bolagsstyrningsrapporten om hur man säkerställer kvalitén i den finansiella rapporteringen.

5.9 Utveckling av redovisningsreglerna

5.9.1 Utveckling av IAS 37

Det föreligger ett förslag att ändra IAS 37 som kraftigt har kritiserats av remissinstanserna. Uppdaterad IAS 37 väntas bli publicerad tidigast andra halvåret 2008. I förslaget ställs krav på att öppet redovisa risker, beräkningar och annat kring denna typ av skulder, där krav på att redovisa om frivilligt åtagande att sanera förenade områden ingår. I förslaget föreslås att begreppet avsättning ska ersättas med uttrycket ”icke-finansiell skuld”.

Förslaget innebär att alla åtaganden ska skuldföras, oberoende av osäkerhet. Osäkerheten, dvs. sannolikheten för att åtagandet måste infrias, ska istället avspeglas i beloppets beräkning. Tröskeln för att skuldföra avsättningar höjs i förslaget men det går inte så långt som det amerikanska regelverket US GAAP där kravet²⁴ för en avsättning är att en domstol ska kunna besluta om åtagandet.

Skuldens beräknade belopp ska i första hand vara vad företaget idag är berett att betala för att bli av med åtagandet. Förslaget föreslår att detta ska mätas på basis av förväntat kassaflöde, både för en större grupp av åtaganden såväl som för ett enskilt åtagande. Problemet med denna definition är att en utomstående troligen vill ha mer betalt för att ta över åtagandet än vad det skulle kosta företaget att själv åtgärda skadan.

Förslaget innebär således att alla ”icke-finansiella skulder” ska värderas till s.k. fair-value, verkligt värde.

Gottgörelser behandlas i förslaget så att de får tas upp som tillgång bara när beloppet kan beräknas på ett tillräckligt pålitligt sätt.

Förslaget menar att ett villkorligt åtagande eller ett åtagande som är beroende av en framtida händelse inte i sig innebär att en skuld föreligger. Vissa situationer, t.ex. pågående domstolsärenden eller garantier, klassificeras som en nytt teoretiskt begrepp - ”stand-ready obligations” - hämtat från US GAAP. Detta motsvarar dagens ansvarsförbindelse där beloppet som kan komma att behöva betalas beror på framtida händelser utanför bolagets kontroll. Termen stand-ready används eftersom bolaget måste vara berett på att fylla det villkorliga åtagandet om den framtida händelsen inträffar (eller uteblir). Förekomst av sannolikhet påverkar således inte om en stand-ready obligation ska redovisas eller inte. Det är redan förekomsten av ett sådant villkorligt åtagande som ska redovisas. Detta är en helt annan definition än den som gäller idag.

Vad gäller *frivilliga åtaganden* innehåller förslaget ett ändrat ordval. Dagens krav för ”informella åtaganden” är att extern part ska ha ”valid expectation” vilket förslaget vill ska bytas till ”reasonably rely on” att företaget infriar sina åtaganden. Förslaget innehåller inga exempel som visar vad som föreslås gälla rent praktiskt.

²⁴ SFAS 143

5.9.2 Kommuner och landsting

Rådet för kommunal Redovisning publicerade 29 april 2007 ett Utkast till ny rekommendation om avsättningar och ansvarsförbindelser vilket är en omarbetning av RKR 10. Detta förslag stämmer väl med utvecklingen av IAS 37.

5.9.3 BFN

BFN kommer med nya rekommendationer mindre bolag (K2)²⁵ – se kapitel 6. Vad som kommer att gälla för stora bolag (K3) vet vi ännu inte (februari 2008) eftersom någon remiss ännu inte sänts ut från BFN. Sådana rekommendationer kan dock bli tvingande tidigast 2011. Osäkerheten är stor och några kommentarer kan därför inte göras i denna rapport.

²⁵ K1: enskilda personer; K2: mindre bolag; K3: stora bolag.

6 Avsättning för ansvar för förorenad mark – mindre bolag

I onoterade bolag gäller bokföringsnämndens (BFN) regelverk som ger stort utrymme för egna tolkningar i företagen. Men även för dessa företag väntas heltäckande regelverk, nämligen Bokföringsnämndens (BFN:s) vägledning för årsredovisning i mindre aktiebolag K2. Fr.o.m. 2008 får troligen (ej klarlagt i februari 2008) mindre bolag frivilligt tillämpa det föreslagna nya regelverket. Det är oklart när det nya regelverket blir tvingande, eventuellt först 2011. Då kommer vi att ha ett komplett regelverk för redovisning i onoterade bolag. Samtidigt upphör Redovisningsrådets, RR, och BFNs äldre regler att gälla.

BFN har i denna vägledning samlat de regler som gäller för årsredovisning i privata aktiebolag som är att anse som mindre aktiebolag enligt ÅRL. I denna finns regler för avsättningar och ansvarsförbindelser som avviker från IAS 37.

I BFN:s vägledning för årsredovisning i privata mindre aktiebolag återfinns regler för avsättningar i vägledningens kapitel 16 och ansvarsförbindelser i kapitel 18. Regelverket är samma som IAS 37 (se kapitel 5) med följande undantag:

- Ett företag ska redovisa en avsättning i balansräkningen om samtliga av följande villkor är uppfyllda
 - företaget enligt avtal eller offentligt rättsliga regler har ett åtagande som härrör från en inträffad händelse
 - det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagande, och
 - företaget kan göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet
- Andra avsättningar är pensionsförpliktelser får inte nuvärdesberäknas
- Ett åtagande som avser ett utflöde av resurser som med största sannolikhet inte kommer att inträffa inom **tio år** får, med undantag för pensionsförpliktelser, inte redovisas. Detta är en följd av att nuvärdesberäkning inte ska ske. Dessa ska redovisas som Ansvarsförbindelse under rubrik Förpliktelser. Varje slag av förpliktelse ska anges i not med uppgift om när åtagande förväntas infrias
- Andra avsättningar än pensionsförpliktelser behöver inte redovisas om summan av dessa oredovisade avsättningar kan understiga det lägsta av 25 000 kronor eller 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång. Denna regel vänder sig huvudsakligen till företag som har ett litet avsättningsbehov
- För mindre företag föreligger inte kravet/möjligheten att redovisa frivilliga åtaganden.
- En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgift för att reglera åtagandet. IAS 37:s regler om värdering av avsättningen till vad det kostar att reglera eller överföra till extern part på balansdagen tillämpas inte för mindre bolag

- Ansvarsförbindelser ska anges med två rubriker: Förpliktelser som inte upptagits som avsättningar samt Övriga ansvarsförbindelser
- En ansvarsförbindelse får inte nuvärdesberäknas
- Om en ansvarsförbindelse inte kan beloppsbestämmas ska uppgift lämnas om dess förekomst, art och form

7 Förvaltningsberättelsen

Årsredovisningslagen (ÅRL) har i 6 kap 1 § regler om vilka miljö- och hållbarhetsfrågor som **ska** redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

De lagstadgade upplysningsskyldigheterna har tre olika perspektiv.

- Allmänna perspektivet fokuserar på hur olika förhållanden påverkar företaget. Bland dessa ingår även väsentliga miljö- och hållbarhetsfrågor.
- Miljöperspektivet fokuserar på hur vissa företags miljöfarliga verksamhet påverkar miljön.
- Icke-finansiella perspektivet med syftet att synliggöra sociala och miljörelaterade aspekter av företagets verksamhet.

7.1 Allmänt perspektiv

6 kap 1 § 2st 1 ÅRL

Upplysningar skall lämnas om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat

Dessa regler gäller oberoende av bolagsstorlek. Kravet omfattar även koncernredovisning. Bokföringsnämnden har i ett uttalande (BFN U 98:2) påpekat att detta även kan innefatta bl.a. miljöfrågor, t.ex. ändrade marknadsförutsättningar, betydande saneringsbehov eller överskridande av tillståndsvillkor.

6 kap 1 § 2 st 3 ÅRL

Upplysning ska lämnas om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför.

Lagstiftaren anger att bland riskerna kan återfinnas klimatförändringar, kemikalielagar, tillståndsprövningar m.m. Dessa regler gäller inte mindre bolag. Kravet omfattar även koncernredovisning.

7.2 Miljöperspektiv

6 kap 1 § 4 st andra meningen ÅRL

Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Det specifika miljöperspektivet fokuserar på hur vissa företags miljöfarliga verksamhet påverkar miljön. Informationskravet är helt oberoende av om informationen anses viktig för bedömning av företagets utvecklingsförmåga eller inte.

Kravet är absolut och vid en avvikelse i förvaltningsberättelsen från lagens krav ska revisorn följa de rekommendationer som finns i Revisorslagstiftningen.

Bokföringsnämnden har i ett uttalande (BFN U98:2) angett vad som ska redovisas och menar att det är önskvärt att upplysning även lämnas om indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar. Upplysningskravet omfattar främst miljöpåverkan av produktionsprocesser medan BFN inte berör produkters miljöpåverkan vid användning eller när de blir till avfall. Beträffande redovisning av markföroreningar, se avsnitt 7.1.

En frivillig redovisning på annat sätt, t.ex. i en miljöredovisning eller på hemsidan påverkar inte kravet på att denna information alltid ska återfinnas i årsredovisningen. Dessa regler gäller oberoende av bolagsstorlek. Kravet omfattar även koncernredovisning.

7.3 Icke-finansiella förhållanden

Syftet med krav på upplysningar om icke-finansiella förhållanden är att synliggöra sociala och miljörelaterade aspekter av företagets verksamhet.

6 kap 1§ 4 st första meningen ÅRL

Förvaltningsberättelsen ska innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets ställning, utveckling eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor

Denna lagtext är den svenska versionen av EU:s s.k. moderniseringsdirektiv 2003/51/EG. På senare år har området för vad som ska behandlas i årsredovisning utvidgats så att gränsen mellan finansiella och icke-finansiella faktorer i viss mån suddats ut. Det finns andra krav på upplysningar som inte är av uppenbar betydelse för företagets ekonomiska förhållanden i traditionell bemärkelse, bl.a. redovisning av sjukfrånvaro och av könsfördelning bland ledande befattningshavare.

Kravet på upplysningsskyldighet är att den aktuella informationen ”behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat” vilket lagstiftaren menar ska ges en vid tolkning. Det är således inte företagets egen bedömning som är avgörande utan de bedömningskriterier som kan antas tillmätas betydelse av årsredovisningens olika intressenter. Det finns idag inga fastställda kriterier för vad som ska redovisas utan stöd får sökas i texter kring lagarbetet. Det finns inte något generellt krav på sifferupplysningar.

Lagstiftaren ger några exempel på upplysningar om sociala frågor som företaget kan vara skyldig att lämna:

- åtgärder när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö och kompetensutveckling
- personalomsättning
- policy för anställnings- och arbetsvillkor
- förekomst av kollektivavtal.
- etiska riktlinjer som gäller i företaget eller i tredje världen
- företagets val av samarbetspartners, kunder och leverantörer

- åtgärder som vidtagits för att säkerställa rättvisa och rimliga anställningsvillkor i utländska dotterbolag och företagets policy i sådana frågor

När det gäller information om miljöfrågor påpekar lagstiftaren²⁶ att det ofta kan vara lämpligt att redovisa

- kvantifierade uppgifter om t.ex. mål och resultat för utsläpp, avfall och energianvändning.
- de policier och program som företaget har i miljöfrågor, framför allt för att förhindra miljöförstöring.
- gjorda förbättringar och skyddsåtgärder för viktiga miljöområden
- miljöprestanda inom energiförbrukning, materialförbrukning samt avfall och utsläpp till luft, mark och vatten

Dessa regler gäller inte mindre bolag. Upplysningskravet omfattar även koncernredovisning om koncernen i sin helhet överskrider gränsvärdena för större bolag. Upplysningskyldigheten kan således även omfatta utländska dotterföretag.

7.4 Finansanalytikerna

Sveriges Finansanalytikers Förening anser ansvar för undersökning och avhjälpande av föroreningsskador vara av särskilt stor vikt. Därför beskriver föreningen i sin corporate responsibility (CR) -rekommendation 2008 lagkraven på redovisning av ansvar för förorenad mark och att frivillig information utöver lagens krav kan behöva lämnas till intressenterna. CR-rekommendationen kan laddas ned gratis på <http://www.finansanalytiker.se/subpage.asp?page=37&news=139>.

²⁶ I författningskommentaren hänvisas till EU-kommissionens rekommendation 2001/453/EG ("Om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsboksut och förvaltningsberättelser", den 30 maj 2001).

8 Beskattning

Det finns flera frågor kring taxering av saneringsutgifter:

Omfångsfrågor: är en kostnad överhuvudtaget avdragsgill?

Periodiseringsfrågor: när ska en utgift tas upp som kostnad?

8.1.1 Praktikfallens taxering

När det gäller utgifter för förorenade områden är den stora frågan när i tiden utgiften är avdragsgill.

Vi fann i våra praktikfall att samtliga företag drog av utgiften i inkomsttaxeringen först i samband med att undersökning och/eller sanering faktiskt genomförs. De företag som gjorde avsättning för sina åtaganden återförde dessa vid taxeringen och yrkar avdrag först när undersökning/åtgärd är pågående och fakturor erhålls. Motivet anges av samtliga att man förutsätter att deklarationen annars skulle ifrågasättas, avdraget aldrig godkännas och att detta således troligen skulle hamna i skattedomstolarna. Då man inte vill ha en offentlig diskussion om sina saneringsbehov, inte var säker på att man hade tillräcklig dokumentation och inte var beredd på de juridiska kostnader en sådan process skulle innebära valde man att inte yrka avdrag för dessa kostnader.

8.1.2 Koppling till redovisning²⁷

Det föreligger en mycket stark koppling mellan redovisning och beskattning! En kostnad är avdragsgill utom i de fall det finns specialregler. För avsättning för förorenade områden finns inga specialregler vid beskattningen. Nedan redogörs för grunderna i beskattningsfrågan. Denna enkla redogörelse kan dock inte användas för skattefrågornas hantering i enskilda fall.

Regler för redovisning och för beskattning har båda till syfte att företagets redovisade resultat och ställning ska återges på ett i ekonomisk mening rättvisande sätt. Däremot har reglerna olika utgångspunkter eftersom redovisning ska vara användbar för intressenterna medan skatteregler har som syfte att säkerställa att staten får in skatt och att taxeringen sker likartat och rättvist. Redovisningsreglerna påverkar beskattningen samtidigt som man i redovisningen kan frestas att välja det alternativ som ger lägst skatt. Skattemässigt är det viktigt att värdet på en skuld inte sätts för högt. Utgångspunkten kan vara den motsatta i redovisningen där det gäller att inte undervärdera skulder.

Redovisningsregler är ”mjuka” regler som har mer än en lösning medan skatteregler är ”hårda” regler som helst bara ska ha en innebörd. Samtidigt ser redovisning olika ut i stora och i små bolag medan skattereglerna är lika för alla företag. Noterade och onoterade bolag tillämpar olika regelverk vilket leder till att periodiseringar ofta blir olika och därmed även taxeringen.

²⁷ Thorell och Norberg, 2007

Svensk företagsbeskattning är starkt kopplad till företagets redovisning och den klassificering och periodisering som görs i redovisningen utgör grunden för beskattningen. Utgångspunkten är att redovisningen ska följas vid beskattning utom då det finns specialregler. Huvudregeln bör vara att om det rör sig om en utgift som inte kvalificerar sig som en tillgång i redovisningen så bör den vara avdragsgill skattemässigt i samma period som den kostnadsförs.

Vid beskattning ska avsättningar som inte är uttryckligen skattereglerade beskattas på grund av redovisningen. Detta följer huvudregeln om beskattningstidpunkt i 14 kap 2 § IL (Inkomstskattelagen). Beskattning ska ske enligt redovisning om det ej finns annan regel – 14 kap 2§ 2 st IL. Det är värdet på åtagandet vid varje beskattningsårs utgång som ska gälla. Således bör beskattning av avsättningar vara ett s.k. *kopplat område* där redovisning bestämmer beskattningen. Därför får kraven på upplysningar i årsredovisning av avsättningar betydelse vid beskattningen.

8.1.3 Koncernredovisning

Koncernredovisningen saknar betydelse för beskattning – denna sker i de enskilda bolagen som delvis har ett annat regelverk för sin redovisning än koncernredovisningen. IFRS-regelverket handlar om koncernredovisning, men IAS 37's regler om avsättningar är ändå fullt användbara för det enskilda bolagets redovisning. Ännu har inte IFRS satt så stora spår i skattepraxis när det gäller att bestämma vad som är en skuld.

8.1.4 Dokumentation

Det finns uttryckliga skatteregler om dokumentation. Det ställs högre krav på bevisning vid beskattning än vid redovisning. Vid brister i redovisningsdokumentation kan skattemässiga avdrag nekas.

8.1.5 Framtiden

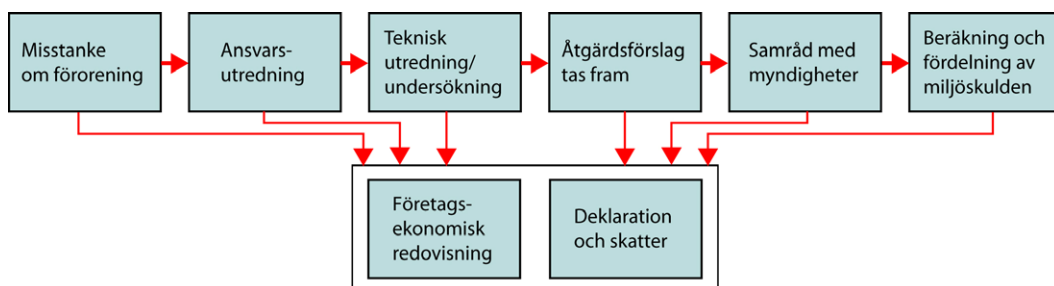
Regeringen har tillsatt en statlig utredning ”Sambandet mellan redovisning och beskattning”. Den kommer med sitt slutbetänkande i mitten av 2008.

9 Företagsekonomisk redovisning av markföroreningar – rekommenderad hantering

9.1 Inledning

Figur 9.1 visar de steg som normalt bör ingå i ett företags utredning och redovisning av markföroreningar. Dessa steg innebär:

- Misstanke om markförorening – kan vara ett resultat av internt inventeringsarbete eller att tecken på skada upptäcks (vegetationsskador, fiskdöd, etc.)
- Ansvarsutredning – klargörande om företaget riskerar att bli ansvarigt för att genomföra eller bekosta undersökningar/avhjälpandeåtgärder
- Teknisk utredning/undersökning – hur omfattande är föroreningen, kan den klassas som föroreningsskada eller allvarlig miljöskada, vilka åtgärder behövs för att avhjälpa situationen
- Åtgärdsförslag tas fram – förslag på åtgärds mål och åtgärder som är miljömässigt motiverat, tekniskt genomförbara och ekonomiskt rimliga
- Samråd med myndigheterna – i detta steg säkerställs ett samförstånd med tillsynsmyndigheten om åtgärdsbehov och åtgärds mål
- Beräkning och fördelning av miljöskulden – uppskattning av de utgifter som markföroreningarna beräknas ge upphov till
- Företagsekonomisk redovisning – redovisning av de beräknade utgifterna enligt det regelverk som finns
- Deklaration och skatter – beslut om avdrag ska yrkas för de kostnader som uppstår på grund av gjorda avsättningar eller om kostnaderna ska dras av då de utfaller



Figur 9.1 Principschema för utredning, värdering och redovisning av föroreningsskador.

Nedan redovisas våra slutsatser om hur dessa steg bör och kan genomföras för att ett företag ska följa det befintliga regelverket för företagsekonomisk redovisning. I denna redovisning har steget samråd med myndigheterna utelämnats.

9.2 Utlösande faktorer/misstanke

I kapitel 2 diskuteras hanteringen av markföreningar i Sverige utgående från ett nationellt perspektiv respektive utgående från drivkrafter för privata initiativ. Som framgår av den beskrivningen är de vanligaste anledningarna till att ett företag börjar arbeta med markföreningar (utan inbördes rangordning):

- Påstötning från tillsynsmyndigheten, eventuellt med hot om föreläggande
- Nyanläggning, utbyggnad eller exploatering för andra ändamål
- Överlåtelse av bolag, verksamhet (inkrån) eller fastighet
- Kommunicerad policy – frivilligt åtagande
- Påtalande vid miljörevision
- Synlig påverkan (vegetationsskador, fiskdöd, etc.)

I princip kan även misstankar om förening komma från kringboende eller miljöorganisationer. Detta skedde t.ex. i det välkända fallet med BT Kemi i Teckomatorp under andra halvan av 1970-talet. Erfarenhetsmässigt är dock detta inte en särskilt vanlig utlösande faktor.

I några av de fallstudier som intervjuades inom denna studie företog företaget egna övergripande inventeringar av möjliga och faktiska föreningskador. Detta gav miljöfunktionen i företaget möjlighet att ha en god överblick över problemets omfattning och att få en god erfarenhetsbas för att kunna göra ansvarsutredningar, genomföra undersökningar och värdera av problemet företagsekonomiskt. Från intervjuerna framkom det vidare att ett aktivt inventeringsarbete normalt upplevdes som förtroendeskapande i kontakterna med tillsynsmyndigheten.

De företag som genomförde översiktliga inventeringar använde olika system att dokumentera resultatet av inventeringen. Ett sätt var den metod som tagits fram i det offentligt finansierade programmet, den s.k. MIFO-metoden (Metod för Inventering av Föreningade Områden) varvid resultatet fås i form av en riskklassning av föreningskadan. Företaget kommenterade i intervjun att man såg fas 1 av MIFO-metoden, dvs. den fas som bygger på arkivstudier och annat tillgängligt material. När man kom till fas 2 menade företaget att skillnaden mellan förstudier och mer kvalificerade studier med platsspecifika riskbedömningar och åtgärdsutredningar tenderade att försvinna.

I ett annat av praktikfallen sammanställdes inventeringar och undersökningar i ett excelblad. Dokumentationen användes sedan för att uppskatta risker och saneringsbehov liksom beräknade utgifter för de platser som inte var undersökta. Även om företaget i dagsläget inte gjorde några avsättningar i årsredovisningen för framtida utgifter utan bokförde dessa när de utföll så innehöll excelbladet huvuddelen av de uppgifter som skulle behövas för att besluta om avsättningar.

Ett företag som är aktivt på ett fåtal platser i Sverige hade genomfört relativt noggranna undersökningar och kostnadsuppskattningar med hjälp av flera konsulter. Resultatet av undersökningarna avstämde med tillsynsmyndigheten varvid överenskomms att åtgärder inte var nödvändiga. Företaget åtog sig däremot att hålla

föreningarna under kontroll genom regelbunden provtagning. Dessa framtida utgifter skuldfördes inte i räkenskaperna.

Inventeringar kan företas och dokumenteras på flera olika sätt. En systematisk dokumentering av inventeringsresultatet underlättar såväl undersökningar/åtgärdsutredningar som beräkning av utgifter och den företagsekonomiska redovisningen av dessa.

9.3 Ansvarsutredning

Som nämnts tidigare har de fallstudieintervjuer som genomförts inom projektet tydligt visat att ansvarsfrågan är en primär drivkraft för företag att arbeta med markföreningar. Samtliga praktikfall hade som rutin att genomföra en ansvarsutredning innan man gav sig i kast med en teknisk utredning av förorenings-situationen.

I avsnitt 3.2 beskrivs den lagstiftning som styr vem som är ansvarig för att bära kostnader för undersökning och avhjälpande av föroreningsskador. Eftersom lagstiftningen har ändrats under tidens gång kan en ansvarsutredning bli komplicerad. Detta gäller speciellt om den förorenande verksamheten har bytt ägare eller genomgått andra förändringar under årens lopp. Miljöskyddslagens införande den 1 juli 1969 och införandet av Miljöbalken den 1 januari 1999 är två datum som är viktiga när det gäller ansvar för föroreningar.

I det följande beskrivs det underlag som behöver tas fram i en ansvarsutredning beroende på när den förorenande verksamheten pågått och när fastigheten förvärvats. Avsnittet bygger i stor utsträckning på Naturvårdsverkets kvalitetsmanual för efterbehandling av förorenade områden som är inriktad på myndigheternas hantering av ansvarsfrågan. Det underlag som behövs för en genomlysning av ansvarsfrågan torde dock vara likartat för ett företag.

Verksamheten har upphört före 1 juli 1969

Som underlag för en ansvarsutredning behövs följande underlag:

- Indikationer på att den ursprungliga verksamheten har fortsatt efter 1 juli 1969, t.ex. genom överlåtelse eller efter omlokalisering
- Eventuellt föreskrivna avhjälpandeåtgärder i tidigare tillstånd
- Typ av föroreningsskada
- Indikationer på att ett förvaringsfall föreligger

Om det finns indikationer på att ett förvaringsfall föreligger, se avsnitt 3.2.3, behöver dessutom följande material tas fram:

- Fastighetsbeteckning
- Fastighetsägare (nuvarande och eventuellt tidigare)
- Andra omständigheter av betydelse, t.ex.:
 - var på fastigheten som åtgärder krävs
 - planförhållanden (detaljplan och andra förhållanden)

Verksamhet har pågått efter 1 juli 1969

Om verksamheten har pågått efter den 1 juli 1969 är verksamhetsutövaren ansvarig för att utföra och bekosta de undersökningar utredningar och avhjälpandeåtgärder som bedöms skäliga. Om det finns flera verksamhetsutövare som bidragit är dessa solidariskt ansvariga.

Det underlag som behöver tas fram i ansvarsutredningen inkluderar:

- Utredning om när verksamheten upphörde eller om den alltjämt pågår
- Eventuella avhjälpandevillkor i tillstånd
- Typ av skada
- Avhjälpandebehov och kostnader för möjliga åtgärder
- Utredning om vilka verksamhetsutövare som kan ha bidragit till föreningen efter den 1 juli 1969. Denna bör inkludera kedjan av verksamhetsutövare från 1 juli 1969 med organisationsnummer/personnummer, överlåtelser och fusioner. Notera att även inkråmsöverlåtelser kan medföra ansvar
- Andra omständigheter av betydelse, tex.:
 - tid som förflutit sedan föreningen inträffade
 - om verksamheten bedrivits på ett accepterat sätt och med iakttagande av de villkor som vid varje tillfälle gällt
 - planförhållanden

Fastighet som har överlåtits efter 31 december 1998

Det underlag som behöver tas fram i ansvarsutredningen omfattar i detta fall:

- Utredning om när verksamheten upphörde
- Typ av skada
- Fastighetsbeteckning
- Fastighetsägare inklusive tidigare fastighetsägare som förvärvat fastigheten efter 31 december 1998.
- Uppgift om eventuell kännedom om föreningsskadan eller om föreningsskada är av sådan art att fastighetsförvärvaren borde ha insett den
- Andra omständigheter av betydelse, t.ex.:
 - tid som förflutit sedan föreningen inträffade
 - om verksamheten bedrivits på ett accepterat sätt och med iakttagande av de villkor som vid varje tillfälle gällt
 - planförhållanden

9.4 Teknisk utredning/undersökning

Syftet med den tekniska utredningen är att identifiera att ett område är förorenat, karakterisera och avgränsa föreningen, få ett underlag för en riskbedömning och en bedömning av saneringsbehovet samt att ge ett underlag för utformning av lämpliga avhjälpande åtgärder.

Det avhjälpande som den som är ansvarig för en föreningsskada ska genomföra definieras i Miljöbalkens 10:e kapitel, se faktaruta nedan. För att man ska

kunna avgöra behovet och nödvändig omfattning av avhjälpandet behöver man utöver en riskbedömning också ta fram ett underlag för en skälighetsbedömning i enlighet med de punkter som räknas upp i den återgivna paragrafen.

Miljöbalken 10 kap 4 §:

Den som är ansvarig för att avhjälpa en föroreningsskada skall i skäligen omfattning utföra eller bekosta det avhjälpande som på grund av föroreningen behövs för att förebygga, hindra eller motverka att skada eller olägenhet uppstår för människors hälsa eller miljön.

När ansvarets omfattning bestäms skall det beaktas hur lång tid som har förflutit sedan föroreningen ägde rum, vilken skyldighet den ansvarige hade att förhindra framtida skadeverkningar och omständigheterna i övrigt. Om en verksamhetsutövare visar att den har bidragit till föroreningen endast i begränsad mån, skall även detta beaktas vid bedömningen av ansvarets omfattning.

Naturvårdsverket har utarbetat en kvalitetsmanual (Naturvårdsverket, 2006) som beskriver hanteringen av de statliga bidragen för efterbehandling och sanering av förorenade områden. Manualen omfattar alla aktiviteter från inventering av förorenade områden till genomförande och uppföljning av avhjälpandeåtgärder. Manualen är inte bindande för projekt som inte hamnar i ”bidragsspåret”, dvs. som inte finansieras med statliga medel. Manualen redovisar emellertid en stegvis process som är ändamålsenlig även för andra projekt. Det arbetssätt som har redovisats i samband med våra intervjuer med praktikfallen överensstämmer i stora drag med det arbetssätt som redovisas i kvalitetsmanualen även om man ibland tar sig friheten att ”avformalisera” vissa steg i processen.

Mycket förenklat kan processen beskrivas med följande sekvens:

- Inventering
- Förstudier ⇒ Riskklassning enligt MIFO fas 1 ⇒ Riskklassning enligt MIFO fas 2
- Huvudstudie
- Förberedelser
- Åtgärder
- Uppföljning

Inventering och förstudie har diskuterats ovan i avsnitt 9.2. Medan dessa steg syftar till att identifiera föroreningar och göra en bedömning av om det är nödvändigt att gå vidare med mer detaljerade undersökningar syftar huvudstudien till att detaljkaraktärisera föroreningarna samt bedöma åtgärdsbehov och ge förslag på åtgärder.

I de praktikfallsintervjuer som genomförts inom projektet har det framkommit att vissa företag stannar vid förenklade riskbedömningar av typen MIFO fas 2 eller de generella riktvärden som Naturvårdsverket publicerat för att bedöma behovet av avhjälpandeåtgärder medan andra företag låter genomföra mer fördjupade och plats specifika riskbedömningar. Styrande för val av metod förefaller vara de aktuella föroreningarnas omfattning och antalet föroreningsskador som företaget har att hantera. I de fall där företaget har många relativt lindriga föroreningsskador finns det en tendens att använda enkla och standardiserade riskbedömningsverktyg medan de företag som har relativt få och förhållandevis allvarigare föroreningss-

skador med potentiellt stora avhjälpandekostnader tenderar att göra mer ingående analyser.

Den tekniska utredningen omfattar undersökningar som anpassas till den kända eller misstänkta föroreningsskadan. För att föroreningsskadan ska kunna redovisas på ett korrekt sätt behöver man ta fram:

- En rimligt korrekt karakterisering och avgränsning av föroreningen
- En riskbedömning vars omfattning och djup anpassas till situationen på plats vad gäller föroreningens art och allvarlighetsgrad (halter och mängder), spridningsförutsättningarna och recipientens känslighet/skyddsvärde. Riskbedömningen ska även ge svar på behovet av avhjälpandeåtgärder för att undvika fara eller olägenhet för människors hälsa eller miljön, samt vilken riskreduktion som behövs för att situationen ska bli acceptabel.
- Underlag för en skälighetsbedömning

9.5 Åtgärdsförslag tas fram

När ett åtgärdsbehov har fastställts för den föroreningsskada som man är ansvarig för vidtar en åtgärdsutredning. Denna genomförs lämpligen så att flera olika åtgärdsalternativ tas fram. Dessa utvärderas med avseende på miljömässiga konsekvenser såsom uppfyllelse av åtgärds mål och riskreduktion, miljöpåverkan genom transporter, påverkan på närboende, etc. Vidare uppskattas de kostnader som de olika åtgärdsförslagen är förknippade med. Ett förordat åtgärdsalternativ tas sedan fram genom att miljönytta och miljöeffekter vägs mot kostnader i vad som brukar kallas en miljöriskvärdering.

I Naturvårdsverkets kvalitetsmanual (Naturvårdsverket, 2006) räknas ett antal grundläggande krav på avhjälpandeåtgärder upp i form av en checklista. Således bör följande lista gås igenom och kommenteras:

- Åtgärden ska reducera den risk det förorenade området innebär så långt det är tekniskt möjligt och ekonomiskt rimligt
- Skador som uppstår under genomförandet får totalt sett inte bli större än de som orsakas av det förorenade området
- Åtgärderna bör vara av engångskaraktär
- Åtgärderna ska inte annat än övergångsvis kräva underhåll och skötsel efter avslutad åtgärd t.ex. drift av pumpar, utbyte av fästanordningar, lagning av konstgjorda tätningar. Viss långsiktig lågfrekvent övervakning av skyddsåtgärder vid deponier, inneslutningar och barriärer måste dock accepteras
- Bästa tillgängliga teknik skall användas om det inte medför orimliga kostnader. Energisnål teknik bör väljas så långt möjligt

9.6 Beräkning och fördelning av miljöskulden

Samtliga intervjuade praktikfall satte ett likhetstecken mellan den miljöskuld som man hade i samband med föroreningsskador och de beräknade utgifterna för undersökning och avhjälpande åtgärder för de skador som man hade identifierat och för vilka ansvarsutredningen hade visat att man hade ett ansvar för. Endast i ett av praktikfallen hade man använt ett systematiskt angreppssätt när det gäller att uppskatta osäkerheterna i beräkningen av utgifterna. I övriga fall var bedömningen av utgifternas sannolikhet mer intuitiva.

Fallstudiernas hantering av kostnadsberäkningarna framstår som rimlig och i överensstämmelse med de allmänt använda metoderna i branschen. Särskilt i fall där ansvaret eller det framtida resursutflödet är osäkert eller tvistigt kan det vara lämpligt att formalisera hanteringen av osäkerheterna i beräkningarna så att ett så bra underlag som möjligt fås för hur de beräknade utgifterna ska redovisas.

9.7 Företagsekonomisk redovisning

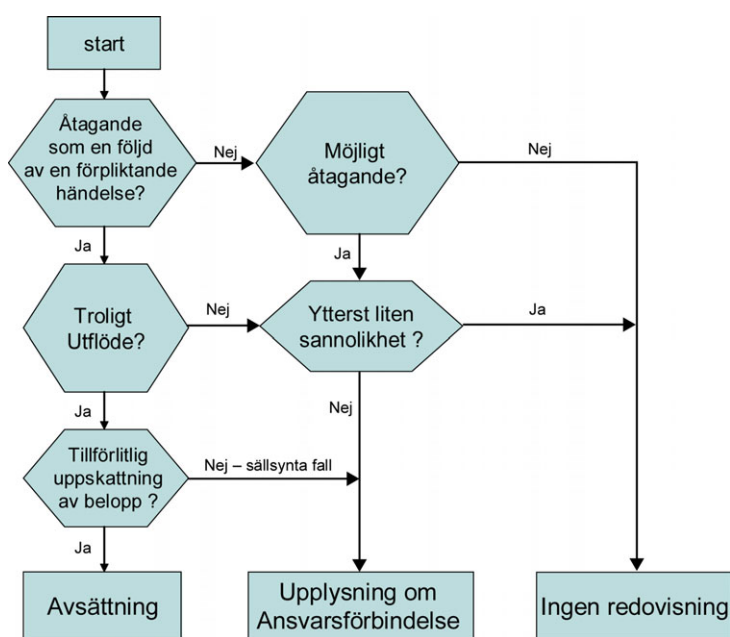
När ansvar för skada bedömts och den inte är helt osannolik uppstår frågan hur detta åtagande ska redovisas i den finansiella redovisningen. Bedömning av det ekonomiska åtagandets storlek baseras på den beräkning som gjorts av de framtida utgifterna för att uppfylla bolagets åtagande.

I kapitel 4-7 redogörs detaljerat för hur denna redovisning ska ske. Beräkningen av beloppet har olika hantering beroende på om bolaget anses vara stort eller mindre bolag vilket beskrivs mer detaljerat i kapitel 5 och 6.

Avsättningar och ansvarförbindelser

Nedan anges fall när, som en följd av inträffade händelser, ett utflöde av resurser kan ske vid reglering av ett legalt eller frivilligt åtagande. I figur 9.2 redovisas ett beslutsträd²⁸ som kan användas för att avgöra om ett åtagande föreligger och hur detta i så fall ska redovisas. Om det inte är klart huruvida ett åtagande finns bedöms en inträffad händelse ge upphov till ett åtagande när det är mer sannolikt att ett åtagande existerar på balansdagen än att det inte gör det. Bedömning av när detta fall föreligger ska ske med beaktande av alla tillgängliga omständigheter. Beslutsschemat kan sammanfattas i fyra fall, se tabell 9.1.

²⁸ Taget ur redovisningsrådets rekommendation RR 16



Figur 9.2 Beslutsträd för åtaganden att undersöka avhjälpa föroreningsskador²⁸.

Tabell 9.1 Sammanfattning av de redovisningsfall som kan uppstå beroende på om ett resursutflöde är troligt och vars storlek kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt²⁸.

Det finns ett åtagande som troligen kräver ett utflöde av resurser	Det finns ett åtagande som kan, men troligen inte kommer att, kräva ett utflöde av resurser	Det finns ett åtagande som troligen kräver ett utflöde av resurser men som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt	Det finns ett åtagande där sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten
En avsättning redovisas	En ansvarsförbindelse redovisas	En ansvarsförbindelse redovisas	Ingen avsättning eller ansvarsförbindelse redovisas
Upplysningar krävs om avsättningen	Upplysning krävs om ansvarsförbindelsen	Upplysning krävs om ansvarsförbindelsen	Ingen upplysning krävs

I sådana fall där tredje part är ansvarig för hela eller delar av ett åtagande ska redovisningen av åtagandet ske med hänsyn till den förväntade gottgörelsen från tredje part. Detta kan t.ex. röra sig om fall där det finns ett civilrättsligt avtal med en tidigare verksamhetsutövare som har åtagit sig att stå för sin del av föroreningskadorna. Det kan även röra sig om sådana fall där tillsynsmyndigheten lägger ansvaret på den nuvarande fastighetsägaren varvid denne skulle kunna ställa krav på den ansvarige förorenaren. Det är uppenbart att situationen kan variera mycket och att därför sannolikheten för att fastighetsägaren ska kunna få gottgörelse varierar. I tabell 9.2 redovisas hur redovisningen skall ske om tredje part har del i åtagandet beroende på hur sannolik gottgörelsen från denne tredje part är.

Tabell 9.2 Redovisning av åtagande för undersökning och avhjälpande av förenings-skada där tredje part skall gottgöra hela eller del av utbetalningen och där gottgörelsen är i olika grad trolig²⁸.

Företaget har inget åtagande för den del av utbetalningen som blir ersatt av tredje part, även för det fall denne inte kan betala	Företaget har kvar betalningsansvaret för det belopp som förväntas bli ersatt, och det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet	Företaget fortsätter att ha kvar betalningsansvaret för det belopp som förväntas bli ersatt, men det är inte så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet
Företaget gör ingen avsättning för det belopp som kommer att bli ersatt	Företaget gör en avsättning även för det belopp som förväntas bli ersatt	Företaget gör en avsättning även för det belopp som förväntas bli ersatt
	Gottgörelsen redovisas som en tillgång i balansräkningen. I resultaträkningen kan den kvittas mot kostnaden. Det redovisade beloppet för den förväntade gottgörelsen får inte överstiga avsättningen	Det förväntade gottgörelsen redovisas inte som en tillgång
Ingen upplysning krävs	Upplysning lämnas om avsättningen liksom om det belopp som redovisas för gottgörelsen	Upplysning lämnas om avsättningen samt om den "förväntade" gottgörelsen

10 Referenser

Andersson-Sköld Y., Norrman J. och Kockum K. (2006): Riskvärdering – metodik och erfarenheter, Naturvårdsverket Rapport 5615.

EU (2006): COM(2006) 232 final, 2006/0086 (COD), Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL establishing a framework for the protection of soil and amending Directive 2004/35/EC

Flening B. (2005): Finansmarknaden, miljön och redovisningen, Naturvårdsverket Rapport 5521

FN (1997): Glossary of Environment Statistics, Studies in Methods, Series F, No. 67, United Nations, New York, 1997.

Forslund J., Samakovlis E., Johansson M. V. (2006): Matters Risk? The Allocation of Government Subsidies for Remediation of Contaminated Sites under the Local Investment Programme, Working Paper No. 94, April 2006, Konjunkturinstitutet

GRI (2006): Global Guidelines for Sustainability Reporting, Version 3.0, Global Reporting Initiative (GRI), www.globalreporting.org.

Kemi (2007): Underlag till den andra fördjupade utvärderingen av miljö kvalitetsmålet Giffri miljö, Kemikalieinspektionen, 2007-09-28

Lane M., Bowden A., Martin J. (2001): Triple Bottom Line Risk Management: Enhancing Profit, Environmental Performance, and Community Benefits, John Wiley & Sons, June 2001.

Naturvårdsverket (2006): Efterbehandling av förorenade områden – Kvalitetsmanual för användning och hantering av bidrag till efterbehandling och sanering, Manual efterbehandling utgåva 2, Naturvårdsverket, Stockholm, 2006.

Naturvårdsverket (2008): Lägesbeskrivning av efterbehandlingsläget i landet 2007. Skrivelse Dnr 642-516-08 Rf, Naturvårdsverket, Stockholm, 2008-02-21.

Peterson M. och Jensen K. K. (2006): Riskvärdering av förorenad mark – etiska och ekonomiska perspektiv, Naturvårdsverket Rapport 5539.

REMEDE (2007): Deliverable No. 6A: Review Report on Resource Equivalency Methods and Applications, juli 2007 (tillgänglig på projektets webbplats www.envliability.eu)

Rosén L., Söderqvist T., Soutukorva Å., Back P.-E., Grahn L. och Eklund H. (2006): Riskvärdering vid val av åtgärdsstrategi, Naturvårdsverket Rapport 5537.

Thorell P., Norberg C. (2007): Redovisningsfrågor i skattepraxis, Justus förlag.

Vig S. (2005): Factors influencing environmental communication. Master Thesis, MSc Environmental Management and Policy. International Institute of Industrial Environmental Economics, Lund University, Sweden,

Bilaga 1 – Fallstudieintervjuer

Inom projektet genomfördes intervjuer med fem företag, nedan kallade Praktikfall. De utvalda företagen var alla verksamma i branscher med kända risker för föroreningsskador. Intervjuerna genomfördes efter ett standardiserat frågeschema som hade tillsänts företaget i förväg. Företagen representerades i allmänhet av sin miljöchef och i några fall även av bolagsjurist, controller eller ekonomichef/finansiell chef. Nedan sammanfattas intervju svaren.

Frågor och svar vid praktikfallsintervjuer

Bolagsinformation

1. Vilka delar av företaget (Ekonomi, Miljö, Juridik, FoU, etc.) har varit med i planering, genomförande, utvärdering och efterföljande diskussioner av genomförda mark- och grundvattenundersökningar samt åtgärder? Beskriv redovisningsprocessen - Hur sker kommunikation mellan miljöchef, tekniker, jurister och ekonomer i bolaget?

Svar:

I samtliga praktikfall hade miljöfunktionen haft ett huvudansvar alternativt initierat frågan. Ekonomi- och juridikfunktionerna har i flera fall blandats in i mån av behov. I något fall har även personalfunktionen varit delaktig för att hantera de potentiella personalskyddsfrågor som kan bli aktuella i samband med genomförandet av avhjälpandeåtgärder. Extern hjälp anlitas regelmässigt, främst i form av tekniska konsulter och i några fall i form av juridisk expertis.

2. Ingår hanteringen av markföroreningar i miljöledningssystemet, (görs något åtagande om markföroreningar i miljöpolicy, miljömål eller berörs de i de betydande miljöaspekterna)?

Svar:

Samtliga praktikfall utom ett hade infört miljöledningssystem. Markföroreningsspörsmålen var i allmänhet med som miljöaspekt men inte som betydande miljöaspekt. Miljöpolicyn innehöll generellt inga åtaganden vad beträffar avhjälpande av föroreningsskador. Ett par av praktikfallen hade interna kvantitativa mål för i vilken takt föroreningsskador skulle undersökas och vid behov avhjälpas.

3. Hur hanteras markföroreningar i lednings- och styrelsearbete samt i revisionskommitténs riskanalyser?

Svar:

Endast i ett av praktikfallen utgjorde föroreningsskador en fråga som rutinmässigt hanterades i dessa organ. Betydligt vanligare var att frågan ”fastnade” på projektnivå och möjligen rapporterades till miljöchefens närmaste chef. I något fall hade ledningen ”kviknat till” när den sett storleken på den potentiella notan och i ett par fall pågick utveckling av miljöledningssystemet till att omfatta denna typ av rapportering/kommunikation.

4. Har företaget ett miljöledningssystem (t ex enligt ISO 14001 - certifierat eller certifierbart) och/eller är företaget EMAS-registerat?

Svar:

Samtliga praktikfall utom ett hade infört miljöledningssystem som var antingen certifierat eller certifierbart. I det sista fallet fanns planer på införande av ett miljöledningssystem som ett led i att bygga upp en intern miljöorganisation. Ett par av praktikfallen redovisade att varje geografisk enhet eller affärsområde hade egna miljöledningssystem

5. Hur kan man beskriva bolagets relation till tillsynsmyndigheten?

Svar:

Praktikfallen ansåg allmänt att relationerna till tillsynsmyndigheterna varierade kraftigt. I de flesta fall hade upplevde man goda avsikter från båda sidor medan ett par av praktikfallen menade att kommunikationerna fungerade dåligt eller mycket dåligt med vissa tillsynsmyndigheter.

Kartläggning av föroreningar och ansvar

6. Genomförs översiktliga karteringar av miljöskador?

Svar:

Praxis varierar mellan praktikfallen. Några har upprättat ett register över potentiella föroreningsskador och i något fall gjort översiktliga undersökningar. I ett par fall har man nöjt sig med det upprättade registret och genomfört bara undersökningar av Due Dilligence-karaktär i samband med överlåtelse. Flera av praktikfallen säger att man inte företar några undersökningar utan att ansvarssituationen är ordentligt utredd först. I ett par fall har man fastlagda kvantitativa mål och tidsplaner för ett undersöknings- och åtgärdsprogram.

7. Vidtar företaget aktivt undersökningar av markföroreningar vid sina anläggningar?

Svar:

Några av praktikfallen anger att man genomför undersökningar, i ett par fall villkorat med att bolagets ansvar är fastställt. Ett par av praktikfallen anger att man genomför punktinsatser eller genomför undersökningar endast vid förändringar, t.ex. i samband med överlåtelse eller planerad byggnation.

8. Vilken måttstock används för att definiera förorenade områden? (Naturvårdsverkets generella riktvärden? Klassning enligt MIFO-metoden? Plats-specifika riktvärden? Annat system ?)

Svar:

Varje praktikfall har valt system för att definiera förorenade områden. I samtliga fall är det valda systemet riskbaserat, dvs. tar hänsyn till såväl förekomst av förorening som spridning och exponering. MIFO-modellen, Naturvårdsverkets generella riktvärden och platsspecifika riktvärden är system som används.

9. Hur hanteras markföreningar i samband med försäljning eller köp av företag/anläggningar eller fastigheter?

Svar:

Samtliga praktikfall anger att man använder ett Due Dilligence-upplägg i samband med överlåtelser. Ett par av praktikfallen påpekar att detta gäller även vid hyresförhållanden.

10. Har företaget annat ansvar för förorenade områden – t.ex. förvärvade eller sålda anläggningar och fastigheter, i dotterbolag, genom inkråmsaffärer, genom civilrättsliga avtal?

Svar:

Två praktikfall anger att man har civilrättsliga åtaganden medan tre säger att sådana inte föreligger. I ett av de senare har frågan varit uppe för en av bolagets anläggningar men avförts på grund av att anläggningen inte var förorenad. Ett praktikfall anger att man accepterar ansvar för undersökningar i samband med inkråmsaffärer men inte för avhjälpandeåtgärder.

11. Hur hanteras skälighets- och rimlighetsbedömningar i samband med myndighetskontakter?

Svar:

Samtliga fem praktikfall anger att skälighetsfrågan ingår i bolagets ansvarsutredning och att man lägger fram denna för tillsynsmyndigheten. Utredningarna görs ibland med konsulthjälp.

12. Hur fastställer företaget vem som har ansvar för att bekosta utredning och avhjälpande åtgärder?

Svar:

Svaret på denna fråga varierar på grund av bolagens olika förutsättningar. En klar majoritet av praktikfallen anger att man gör egna ansvarsutredningar eller att miljöchefen ansvarar för att fastställa bolagets syn på ansvarsfrågan. Ett par av praktikfallen anger att man suttit så länge på sina anläggningar att ansvarsfrågan är självklar.

13. Finns det någon extern part som bolaget kan ha regressrätt mot eller dela ansvaret med?

Svar:

Två av praktikfallen anger att man har regressrätt mot extern part eller delat ansvar medan ett praktikfall svarar klart nej på frågan.

Företagsekonomiska överväganden och hållbarhetsfrågor

14. Hur har kostnader för markföreningar beräknats? Finns totala sammanställningar över kommande in- och utbetalningar för markföreningar? I denna fråga finns flera delar vi kan komma att diskutera:

- Modell för beräkning av in- och utbetalningar
- Vilka överväganden, antaganden, uppskattningar, risker och osäkerheter, diskonteringar m.m. har påverkat beräkningen
- Vad ingår i beräknade belopp? T.ex. egen interntid, ersättningar från tredje part, skatter
- Hur dokumenteras och uppdateras beräkningar
- Har extern hjälp använts vid beräkningar
- Har utländskt moderbolag lämnat instruktioner om hantering av dessa skulder i redovisningen?

Svar:

Samtliga praktikfall betraktar utgifterna för markföreningar som kostnader. Normalt hanterar man konsult- och entreprenadkostnader för utredningar respektive genomförande av avhjälpandeåtgärder. Kostnadsberäkningarna har gjorts av de konsulter som genomfört utredningsarbetet. I ett fall har man gjort en mer schablonmässig skattning av totalkostnaden för markföreningar i fastighetsbeståndet. I ett fall har man tagit de uppskattade kostnaderna i en riskanalys där man även bedömt sannolikheten för att kostnaden ska uppstå. I ett fall har man upprättat en rapport där varje föreningsskada inom anläggningsbeståndet förs upp enligt en standardmall som omfattar även uppskattade kostnader. Denna rapport uppdateras årligen och presenteras för koncernledningen. Inget av praktikfallen anger att man har påverkats av utländskt moderbolag vad gäller kostnads-kalkylen.

15. På vad sätt kommer samhällets värderingar in i företagets arbete med markföreningar?

Svar:

Samtliga praktikfall anser sig handlägga markföreningensfrågorna på ett sätt som överensstämmer med samhällets värderingar. Man menar dock att trycket från samhället är lågt när det gäller markföreningar och att miljödiskussioner med andra intressenter normalt rör andra miljöfrågor än markföreningar.

16. Om Ditt företag arbetar bredare med konceptet ”hållbar utveckling” - på vilket sätt kommer arbetet med markundersökningar och därtill kopplade saneringsåtgärder, in i företagets arbete med hållbar utveckling?

Svar:

Endast ett av praktikfallen anger entydigt att markundersökningarna har tagits upp i hållbarhetsredovisningarna.

Redovisningsfrågor

17. Vilka redovisningsregler ska företaget följa ?

Svar:

Samtliga praktikfall har att följa IFRS och i något fall även US GAAP

18. Redovisas alla markföreningar företaget kan ha ansvar för?

Svar:

Inga praktikfall redovisar frivilliga åtaganden, oberoende av extern policy. Två företag redovisar kända åtaganden, analyserade enligt beskrivning ovan, dvs. både civilrättsliga åtaganden och ansvar enligt miljölagstiftning. De beräknade beloppen för framtida utgifter redovisas som kostnad och skuld fullt ut. Övriga redovisar inte kostnader, skulder, ansvarsförbindelser eller lämnar andra upplysningar kring ansvar för förorenad mark i sina årsredovisningar för 2006, förutom att i några fall redan genomförda saneringar kommenterats.

19. Betraktas kommande utbetalningar för marksanering som kostnad eller investering?

Svar:

Samtliga praktikfall menar att sådana framtida utgifter ska redovisas som kostnad och inte som tillgång.

20. Hur redovisas förekomst av markföreningar?

Svar:

Samtliga praktikfall menar att de ska följa IAS 37 i de fall sådana åtaganden redovisas, dvs. de redovisas som avsättningar i balansräkningen och som kostnad i resultaträkningen. Några menade även att utfallet för föregående år och förväntat utfall för kommande år ska beskrivas i förvaltningsberättelsen samt att beskrivningar görs i koncernredovisning. Några frivilliga åtaganden finns inte.

21. Hur formuleras väsentlighetskriteriet för när en markförening ska redovisas?

Svar:

De som redovisat sina åtaganden menar att dessa tas upp även om de skulle anses som försumbara belopp i koncernen. Övriga har inget klart svar på frågan.

22. Om ingen redovisning görs av markföreningar, vad är motivet?

Svar:

De praktikfall som ej redovisar sitt eventuella ansvar menar att orsaken är både att ansvaret ej klarlagts eller att det inte är klart om det finns förorenad mark att utreda och att, i de fall ansvar kan finnas, det inte har klarlagts vilket belopp det kan röra sig om.

23. Hur dokumenteras underlag till redovisning (verifikationer)?

Svar:

De praktikfall som redovisar avsättningar har genomförda utredningar som verifikation, genom att sammanfattning av utredningen med belopp per enhet sätts samman med den bokföringsorder som används för att bokföra posterna. I samband

med årsbokslutsarbetet beskrivs dessa poster i den bokslutsbilaga som beskriver gjorda avsättningar.

När åtagandet senare infrias kommer utgifter i form av fakturor, interna kostnadsfördelningar mm att bokföras mot denna avsättning så att det därvid ej redovisas nya kostnader utan posterna passerar bara över balansräkningen. Posterna har ju passerat resultaträkningen, och företagets resultat, redan vid det tillfälle tidigare år när den ursprungliga avsättningen/kostnaden bokfördes.

För de praktikfall som inte gör avsättningar redovisas kostnaden i stället alltförst som arbete med avhjälpande av markförening utförs.

24. Hur hanteras kostnaden i inkomstskattedeklarationen?

Svar:

Samtliga praktikfall avstår från att yrka avdrag för gjorda avsättningar för framtida utgifter för att avhjälpa skada i form av förorenad mark. Om avsättning gjorts i räkenskaperna återförs den till beskattning i inkomstdeklarationen. Avdrag yrkas först när det faktiska arbete sker, i form av fakturor eller lönekostnader m.m.

Bilaga 2 – Exempel på redovisning av avsättningar för markföreningar

Följande text är ett utdrag ur Syngentas koncernredovisning för 2007 (www.syngenta.com). Syngenta är en global leverantör av produkter till jordbruket. Vi har valt att redovisa detta utdrag som ett mönsterexempel på hur en redovisning av åtaganden för markföreningar kan redovisas. Endast de delar av notanteckningarna som beskriver avsättningar och ansvarsförbindelser för miljöötaganden och särskilt markföreningar har medtagits.

Utdrag ur Note 2: Accounting policies:

Provisions

A provision is recognized in the balance sheet when Syngenta has a legal or constructive obligation to third parties as a result of a past event and it is probable that an outflow of economic benefits will be required to settle the obligation. The amount recognized as a provision is the best estimate of the expenditure required to settle the obligation at the balance sheet date. If the effect of discounting is material, provisions are measured by discounting the expected value of future cash flows at a pre-tax rate that reflects current market assessments of the time value of money and, where appropriate, the risks specific to the liability. Where some or all of the expenditure required to settle a provision is expected to be reimbursed by another party, the reimbursement is recognized only when reimbursement is virtually certain. The amount to be reimbursed is recognized as a separate asset. Where Syngenta has a joint and several liability with one or more other parties, no provision is recognized to the extent that those other parties are expected to settle part or all of the obligation. Syngenta self-insures or uses a combination of insurance and self-insurance for certain risks. Provisions for these risks are estimated in part by considering historical claims experience and other actuarial assumptions.

Environmental provisions

Syngenta is exposed to environmental liabilities relating to its past operations, principally in respect of remediation costs. Provisions for non-recurring remediation costs are made when there is a present obligation, it is probable that expense on remediation work will be required within ten years (or a longer period if specified by a legal obligation) and the cost can be estimated within a reasonable range of possible outcomes. The costs are based on currently available facts; technology expected to be available at the time of the clean up, laws and regulations presently or virtually certain to be enacted and prior experience in remediation of contaminated sites. Environmental liabilities are recorded at the estimated amount at which the liability could be settled at the balance sheet date. Environmental liabilities are discounted if the impact is material and if cost estimates and timing are

considered reasonably certain. Environmental costs are capitalized as part of property, plant and equipment where they are expected to increase the economic benefits flowing from the use or eventual disposal of the asset, or when they represent an obligation to remediate at the end of the asset's life and are recoverable from future economic benefits of using the asset. In all other cases, they are expensed. Environmental costs, unless related to restructuring, are included in cost of goods sold.

Additional environmental remediation costs and provisions may be required were Syngenta to decide to close certain of its sites. Syngenta's restructuring programs have involved closure of several sites to date. Remediation liabilities are accounted for as restructuring provisions and recognized when the site closure has been announced. In the opinion of Syngenta, it is not possible to estimate reliably the costs that would be incurred on eventual closure of its continuing sites, where there is no present obligation to remediate, because it is neither possible to determine a time limit beyond which the sites will no longer be operated, nor what remediation costs may be required on their eventual closure.

Note 22: Provisions

(US\$ million)	2007	2006	2005
Restructuring provisions (Note 23)	175	247	203
Employee benefits – pensions	153	138	133
– other post-retirement benefits (Note 27)	35	38	38
– other long-term employee benefits	66	65	64
Environmental provisions (Note 30)	450	412	386
Provisions for legal and product liability settlements (Note 30)	219	193	122
Other provisions	91	82	80
Total	1,189	1,175	1,026

Current portion of:			
– restructuring provisions	112	165	94
– employee benefits	13	21	26
– environmental provisions	59	63	43
– provisions for legal and product liability settlements	22	14	19
– other provisions	17	19	17
Total current provisions	223	282	199
Total non-current provisions	966	893	827
Total	1,189	1,175	1,026

The timing of payment in respect of non-current provisions is, with few exceptions, not contractually fixed and cannot be estimated with certainty. Key assumptions and sources of estimation uncertainty are discussed in Note 2.

In some cases Syngenta will seek reimbursement, most commonly in relation to environmental issues where contamination may have been caused when a manufacturing site was under previous ownership. Where there is judged to be sufficient certainty of recovery Syngenta has recognized a receivable for the reimbursement. At December 31, 2007, Syngenta recognized US\$14 million, (2006: US\$8 million; 2005: US\$20 million), in other financial assets and US\$14 million (2006: US\$2 million; 2005: US\$4 million) in other accounts receivable in respect of expected reimbursements. Amounts disputed by the relevant counterparties have not been recognized as a reimbursement asset.

Provisions for legal and product liability settlements include provisions for numerous legal matters. For claims which according to Syngenta's reasonable assessment are unfounded, Syngenta has provided for the costs of defence only. For claims where an outcome unfavorable to Syngenta is reasonably assessed as more likely than not, provision has been made for the estimated amount of damages and settlement, including costs. Significant legal proceedings are discussed in Note 30 below. With regards to those proceedings, and where Syngenta is defendant in the case and subject to potential financial damages, there has been no material change in Syngenta's view of the probable outcome during 2007. There can, however, be no guarantee that the ultimate outcome will be in line with Syngenta's current view.

The charges to, and releases of provisions for legal and product liability reported in 2007 arose mainly from Syngenta's regular re-evaluation of a large number of individually less significant legal matters.

The following table analyzes the movement in provisions during 2007:

(US\$ million)	Balance at December 31, 2006	Charged to income	Release of provisions credited to income	Acquisitions	Payments	Re-classifications	Translation effects	Balance at December 31, 2007
Restructuring provisions (Note 23)	247	129	(12)	–	(214)	16	9	175
Employee benefits –								
– pensions	138	92	(1)	–	(124)	35	13	153
– other post-retirement benefits (Note 27)	38	6	(1)	–	(9)	–	1	35
– other long-term employee benefits	65	4	–	–	(7)	3	1	66
Environmental provisions (Note 30)	412	87	(4)	–	(64)	3	16	450
Provisions for legal and product liability settlements	193	51	(33)	–	(7)	7	8	219
Other provisions	82	22	(8)	7	(12)	(5)	5	91
Total	1,175	391	(59)	7	(437)	59	53	1,189

Other provisions mainly comprise provisions for long-term contractual obligations.

Utdrag ur Note 30: Commitments and contingencies

Environmental Matters

Syngenta has environmental liabilities at some currently or formerly owned, leased and third party sites throughout the world.

In the USA, Syngenta, or its indemnities, has been named under federal legislation (the Comprehensive Environmental Response, Compensation and Liability Act of 1980, as amended) as a potentially responsible party (“PRP”) in respect of several sites. Syngenta expects to be indemnified against a proportion of the liabilities associated with a number of these sites by the seller of the businesses associated with such sites and, where appropriate, actively participates in or monitors the clean-up activities at the sites in respect of which it is a PRP.

Syngenta has provisions in respect of environmental remediation costs in accordance with the accounting policy described in Note 2 and as shown in Note 22, Provisions. Key assumptions and sources of estimation uncertainty are discussed in Note 2. The environmental provision is principally related to potential liabilities at various locations. The estimated provision takes into consideration the number of other PRPs at each site and the identity and financial positions of such parties in light of the joint and several nature of the liability.

The requirement in the future for Syngenta ultimately to take action to correct the effects on the environment of prior disposal or release of chemical substances by Syngenta or other parties, and its costs, pursuant to environment laws and regulations, is inherently difficult to estimate. The material components of the environmental provisions consist of a risk assessment based on investigation of the various sites. Syngenta’s future remediation expenses are affected by a number of uncertainties which include, but are not limited to, the method and extent of remediation, the percentage of material attributable to Syngenta at the remediation sites relative to that attributable to other parties, and the financial capabilities of the other potentially responsible parties. It is often not possible to estimate the amounts expected to be recovered via reimbursement, indemnification or insurance due to the uncertainty inherent in this area.

Syngenta believes that its provisions are adequate based upon currently available information. However, given the inherent difficulties in estimating liabilities in this area, it cannot be guaranteed that additional costs will not be incurred beyond the amounts accrued. The effect of resolution of environmental matters on results of operations cannot be predicted due to uncertainty concerning both the amount and the timing of future expenditures and the results of future operations. Management believes that such additional amounts, if any, would not be material to Syngenta’s financial condition but could be material to Syngenta’s results of operations in a given period.

Företagsekonomisk redovisning av markföreningar

RAPPORT 5835

NATURVÅRDSVERKET
ISBN 91-620-5835-7
ISSN 0282-7298

Rapporten beskriver en strategi och modell för företagsökonomisk redovisning av föreningsskador. Strategin och modellen är avsedd att ge praktiska råd till företag, konsulter, revisorer och andra aktörer för beräkning av de företagsekonomiska utgifterna för markföreningar samt hur dessa ska redovisas i enlighet med krav som finns i regelverken. Denna information är viktig för alla intressenter som har en ekonomisk relation till företaget, t.ex. aktörer på finansmarknaden, företagets borgenärer och kunder.

Naturvårdsverket har inte tagit ställning till innehållet i rapporten. Författarna svarar ensamma för innehåll, slutsatser och eventuella rekommendationer.

Kunskapsprogrammet Hållbar Sanering samlar in, bygger upp och sprider kunskap om förorenade mark- och vattenområden. Genom Hållbar Sanering kan myndigheter, forskare och företag söka bidrag för utredningar, seminarier och utvecklingsprojekt som täcker kunskapsluckor på kort och lång sikt. Hållbar Sanering styrs av en programkommitté som består av representanter från Banverket, Göteborgs stad, KTH, Linköpings Universitet, Länsstyrelsen i Kalmar, Naturvårdsverket, Norges Teknisk- Naturvetenskaplige Universitet; SGI, SLU, Sydkraft SAKAB och Umeå Universitet.

