

8.3.2011

Bokföringsmässig behandling av kostnader för återställande av kommunal avstjälpningsplats

1 Begäran om utlåtande och motiveringar

1.1 Begäran om utlåtande

Staden A gjorde på miljömyndigheternas uppmaning år 2005 avsättningar på sammanlagt 1,5 miljoner euro för återställande av en avstjälpningsplats. Under tidigare år har staden på myndigheternas uppmaning utfört vissa åtgärder i anslutning till avstjälpningsplatsen. År 2006 byggdes en utjämningsbassäng för uppsamling av lakvatten invid avstjälpningsplats X. Återställandet av avstjälpningsplatsen har delats upp i två skeden. Det första påbörjades hösten 2009 och slutfördes år 2010. Det andra har påbörjats. Återställandet slutförs inom år 2011. Kostnadskalkylen för andra skedet uppgår till 2,8 miljoner euro. Totalkostnaderna stiger till följd av alla nya krav från ursprungliga 1,5 miljoner till 3,5 miljoner euro.

Stadsfullmäktige beslutade vid sitt sammanträde 30.11.2010 reservera i budgetens investeringsdel 2,1 miljoner euro för avstjälpningsplats Y samt begära ett utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om hur anslaget ska behandlas i bokföringen. Sökanden ber särskilt om utlåtande om möjligheten att aktivera kostnaderna för återställande av avstjälpningsplatsen från och med år 2011 genom att bokföra kostnaderna som investeringar alternativt som utgifter med lång verkningstid.

1.2 Motivering

Sökanden motiverar begäran med att hänvisa till punkt 4.1.2 i kommunsektionens allmänna anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut för kommuner och samkommuner. Där konstateras att miljöutgifter kan aktiveras om de hänförs till den bokföringsskyldiges kommande miljöskyddsåtgärder och i framtiden medför ekonomisk nytta eller om de används för kommunens serviceproduktion. En förutsättning för aktivering av en miljöutgift är alltid att tillgångsposten är avsedd att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder eller att den används inom kommunens serviceproduktion oavsett avsikten att ge intäkter.

Sökanden anser att ovanstående kriterier uppfylls, för det gäller miljöskyddsåtgärder under minst 30 år. Lakvattnet från området kommer att ledas till stadens reningsverk varvid den kommande verksamheten reducerar eller förhindrar en trolig förorening av miljön.

Sökandens affärsverk tar emot och renar det förorenade vattnet som efter saneringen uppskattas till 2 000 m³/år. Affärsverket kommer att ta ut en avgift och får således inkomster för det vatten som kommer från avstjälpningsplatsen under minst 30 år.

Områdets areal är 7 ha (70 000 m²). Sökanden planerar att använda området för fritidsaktiviteter. För tillfället utreds olika alternativ att använda området i inkomstbringande syfte. Alternativa användningsändamål är bana för trapskytte, banor för olika typer av motorsport, hund- eller hästarena eller plan för något annat motionsändamål.

På området kan det inte planteras träd för det finns risk att rötterna växer genom tätningslagret och förstör dess funktion.

Enligt sökanden ska det framtida användningsändamålet producera mervärde för invånarna på samma sätt som en park eller ett friluftsområde samt ge stadigvarande inkomster i form av hyror och användaravgifter.

Sökanden motiverar begäran om utlåtande med nya samhällskrav. Samhällets nya krav och inställning till gamla avstjälpningsplatser har ändrats avsevärt under de senaste decennierna. Tidigare täcktes stängda avstjälpningsplatser med jordmassor. I dag ska nya eller återställda avstjälpningsplatser fylla rigorösa miljökrav. Gamla avstjälpningsplatser ska skötas och underhållas under minst 30 år efter att de stängts och återställts. Det betyder bland annat att miljöbelastningen från återställda avstjälpningsplatser kontinuerligt mäts, regnvattnet som rinner igenom anläggningen renas och anläggningen underhålls på samma sätt som en park.

1.3 Beskrivning av objektet

Sökanden har två gällande miljötillstånd för återställande av gamla avstjälpningsplatser som inte längre används. Enligt villkoren i miljötillstånden ska den ena avstjälpningsplatsen vara helt återställd i december 2011 och den andra i december 2012.

Återställandet sker så att avfallsdeponin formas, dränerings- och pumpanläggningar byggs och gasuppsamlingsanordningar installeras. Efter det anläggs ett tätningslager som hindrar regnvattnet att tränga ned i avfallet. Ovanpå tätningslagret anläggs dräneringslager som avleder vattnet till uppsamlingsdiken ytterom avstjälpningsplatsen. Hela konstruktionen täcks med ett jordlager på 1 meter och ett växtlager på 20 cm. Tätningslagret uppskattas kunna hindra att 95 procent av regnvattnet rinner ner i avfallsdeponin. Soptippen torkar och gasproduktionen avtar med åren.

Lakvattnet från avstjälpningsplatsen samlas upp, analyseras och leds till reningsverket. Myndigheterna följer upp vattenkvaliteten enligt godkända kontrollprogram. Avstjälpningsplats Y stängdes år 1996, men efter en utdragen domstolsbehandling fastställde myndigheterna att en tiodubbelt högre norm för vattengenomsläpplighet (1997) ska gälla. Möjligheterna att använda lätt förorenad jord som täckningsmaterial har reducerats kraftigt. Det betyder att kostnaderna för återställandet har fördubblats sedan staden sökte miljötillstånd för stängning av avstjälpningsplatsen år 2006. Enligt miljötillståndet för

återställande av avstjälpningsplats Y måste växtligheten hållas låg. Den måste klippas varje år för att det inte ska börja växa träd vars rötter kan skada tätningslagret på en meters djup.

De ändrade kraven med ökad kontroll har också ändrat sökandens syn på den kommande användningen av avstjälpningsplatsen. Ursprungligen var det fråga om ordinära åtgärder att återställa området medan de nuvarande åtgärderna siktar på att området ska användas mångsidigt och medföra nytta för invånarna och staden.

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Förutsättningar att aktivera kostnader

Enligt bokföringslagen (4 kap. 3 §) är bestående aktiva som kan aktiveras i balansräkningen sådana tillgångar som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. Kommunsektionen har i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (kap. 2.1) kompletterat bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva så att kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i investeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller ej.

2.2 Avsättningar

2.2.1 Framtida utgift eller förlust

Enligt 5 kap. 14 § i bokföringslagen ska från intäkterna dras av framtida utgifter och förluster om följande fyra villkor uppfylls för utgifterna och förlusterna:

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

För att de framtida utgifterna och förlusterna ska kunna bokföras bör samtliga punkter i bestämmelsen uppfyllas.

2.2.2 Avsättning eller resultatreglering

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

2.2.3 Maximibeloppet för framtida utgifter och förluster

Enligt 5 kap. 14 § 4 mom. i bokföringslagen ska sådana utgifter och förluster som avses i 1 mom. ovan upptas enligt sitt sannolika belopp i resultaträkningen och balansräkningen.

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

2 3 Avfallslagen

Enligt avfallslagen (1072/1993) ska för behandlingen av avfall uppbäras en avgift som täcker åtminstone de kostnader som föranleds av inrättandet, användningen, urbruktagandet och eftervården av behandlingsplatsen under 30 år (5 kap. 27 § 2 mom.). Bestämmelsen trädde i kraft 1.1.1994 utom vad gäller minimitiden på 30 år för beredskap för eftervård (ändring 806/2008), som trädde i kraft 1.1.2009.

2.4 Kommunsektionens allmänna anvisningar och tidigare utlåtanden

Allmän anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut för kommuner och samkommuner (2009)

Enligt kapitel 4.1.2 i anvisningen kan miljöutgifter aktiveras, om de hänför sig till den bokföringsskyldiges kommande miljöskyddsåtgärder och i framtiden medför ekonomisk nytta eller om de används för kommunens serviceproduktion. Vidare kan miljöutgifterna aktiveras, om tillgångarna är avsedda att kontinuerligt användas inom den bokföringsskyldiges verksamhet och ett av följande kriterier uppfylls:

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

En förutsättning för att en miljöutgift ska kunna aktiveras är alltid att tillgångsposten i enlighet med 4 kap. 3 § i bokföringslagen är avsedd att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. För en kommuns del kan förutsättningen också vara att tillgångsposten används inom kommunens serviceproduktion oavsett avsikten att ge intäkter. I en del fall kan man inte av miljöutgifterna i sig förvänta sig en ekonomisk nytta i framtiden, men de är nödvändiga för att den bokföringsskyldiges övriga tillgångar ska kunna ge intäkter eller användas för serviceproduktionen. Enligt anvisningen kan miljöutgifterna i sådana fall aktiveras som en del av tillgångsposten i fråga.

I anvisningen nämns också att en kommun kan skaffa sig bestående aktiva av orsaker som hänför sig till säkerhet och miljöskydd. Fastän anskaffningen av sådana materiella tillgångar inte direkt ökar den ekonomiska fördel som någon befintlig materiell tillgång medför i framtiden eller serviceproduktionskapaciteten, kan anskaffningarna vara nödvändiga för att kommunen ska kunna få ekonomisk fördel av sina andra tillgångar eller använda dem för serviceproduktionen i framtiden. Motiveringen till att dessa materiella tillgångar kan upptas som tillgångar i balansräkningen är att kommunen genom dem kan få större ekonomisk nytta eller serviceproduktionskapacitet av de

tillgångar som anknyter till dem än vad som skulle ha varit fallet om tillgångarna inte hade anskaffats.

Miljöutgifter som kan aktiveras är t.ex. maskiner och apparater som har anskaffats för miljöskydd samt de tekniska anordningar som behövs för att miljölagstiftningen ska kunna följas och som används för övervakning av miljön eller förhindrande av att den förorenas. I bilaga 3 presenteras exempel på typiska miljöskyddsutrustningar för vilka anskaffningsutgifterna kan aktiveras. I fråga om avfallshantering nämns olika slags avfallsbehandlingsverk som t.ex. avstjäpningsplatser för problemavfall och övrigt avfall, slutförvaring, underjordisk lagring och övriga förvaringsplatser.

Av anvisningen framgår att om de ovan nämnda förutsättningarna för aktivering inte uppfylls, upptas miljöutgiften i sin helhet som kostnad för räkenskapsperioden. Till sådana utgifter som bokförs som engångskostnad hör återställande av miljön i det tillstånd den hade innan den blev förorenad (t.ex. iståndsättningskostnader som anknyter till nuvarande verksamhet inom avfallshanteringen, iståndsättning efter skador som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder).

Kommunsektionens utlåtande 52/12.2.2002 om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp ska behandlas i bokslutet

Utlåtandet har avgetts före den allmänna anvisningen ovan. I utlåtandet tar kommunsektionen också ställning till frågan när utgifter för eftervård kan aktiveras. I ställningstagandet sägs att "om det vid eftervården företas åtgärder som leder till anläggningstillgångar som ger inkomster under flera räkenskapsperioder eller som kan användas som produktionsfaktor inom serviceproduktion, kan utgifterna till den delen aktiveras till respektive kategorier av anläggningstillgångar och avskrivs enligt plan. När en anläggningstillgång används inom serviceproduktion ska det bygga på planer som gjorts före bokslutet och den sannolika inkomsten ska kunna framläggas med kalkyler."

Enligt utlåtandet ska utgifterna för eftervården av en stängd soptipp bokföras som kostnad och avsättning när de förutsättningar som anges i 5 kap. 14 § i bokföringslagen uppfylls. I praktiken är grunden för en avsättning att den som är huvudman för soptippen tar på sig eftervårdsskyldigheterna redan när miljötillstånd söks och tillståndsvillkoren förutsätter att de uppfylls. I sådana fall bokförs den framtida utgiften som avsättning i stället för som resultatreglering på grund av den långa användningstiden för soptippen, vilket gör det svårare att på förhand bedöma exakt hur stor betalningsskyldigheten blir. Avsättningen upplöses mot realiserade utgifter.

Kommunsektionens utlåtande 91/2009 om bokföring av utgifter för rivning av byggnad

Fallet i utlåtandet gällde om utgifterna för rivning av en byggnad som ska undanröjas för en nybyggnad kan betraktas som anskaffningsutgift för nybyggnaden.

Enligt utlåtandet bokförs i regel utgifterna för rivning av en byggnad som kostnad för rivningsåret. Utgifterna för rivning av en byggnad kan ändå aktiveras som en anskaffningsutgift för tomten, om byggnaden rivs för att göra tomten byggklar för en nybyggnad eller annat bruk.

Enligt motiveringen i utlåtandet ska man vid aktiveringen iaktta försiktighetsprincipen så att den aktiverade anskaffningsutgiften inte blir större än tomtens sannolika överlåtelsevärde eller det i övrigt fastställda bruksvärdet. Som byggplatsens bruksvärde kan betraktas ett anskaffningsvärde som överstiger det sannolika överlåtelsevärdet och som höjts med rivningskostnaderna, om detta anskaffningsvärde är förmånligare än övriga byggplatsalternativ.

3 Kommunsektionens ställningstagande

Utgifterna för stängning och eftervård av soptippar bokförs i regel som kostnad. Endast i undantagsfall kan de aktiveras och avskrivas enligt plan. I sin allmänna miljöanvisning och i sitt ställningstagande i utlåtandet 52/2002 konstaterar kommunsektionen att undantag utgör sådana situationer där det i samband med stängningen på förhand utförs sådana åtgärder som avser att ge inkomst i framtiden eller i övrigt används inom kommunens serviceproduktion. Åtgärderna ska bygga på planer som utarbetats i förväg och den sannolika inkomsten ska kunna framläggas med kalkyler. Utgifter för sådana åtgärder som enligt myndighetsförordnande är nödvändiga vid stängningen av en soptipp och inom uppföljningen av eftervården, bokförs som kostnad och avsättning redan medan soptippen används. Om kommunen inte har gjort en avsättning i förväg under användningstiden, bokförs utgifterna som kostnad och avsättning senast då utgifternas sannolikhet och belopp är kända.

Kommunen ska bereda sig på stängning, återställande och eftervård av en soptipp redan medan verksamheten där pågår, i enlighet med avfallslagen. Om inga medel reserverats eller om de reserverade medlen inte täcker behovet, ska kommunen se till att avsättningen räcker till för de nödvändiga åtgärderna senast då myndigheterna meddelat sitt beslut om stängning, återställande och eftervård. Avsättningen upplöses mot realiserade utgifter.

Utifrån uppgifterna i begäran om utlåtande går det inte att bedöma om sökanden planerar andra åtgärder än dem som myndigheterna förordnar angående stängning, återställande och eftervård. Aktivering kan komma i fråga endast om det gäller byggande för en eventuell kommande verksamhet och byggandet hör till bestående aktiva. Utgifterna kan aktiveras exempelvis om ytkonstruktionerna görs kraftigare i enlighet med den kommande verksamhetens krav eller om de byggs på något annat sätt än den obligatoriska stängningen kräver eller om avledningen av avloppsvatten i den kommande serviceverksamheten kräver tilläggsbyggande.

Möjligheten att aktivera miljöskyddsåtgärder, som tas upp i den allmänna anvisningen, gäller i första hand utvidgning, förbättring eller byggande enligt bättre miljöskydd av befintlig verksamhet eller ny verksamhet som ger inkomst eller används inom serviceproduktionen. Möjligheten gäller inte ett redan förorenat eller avvecklat område eller en dito byggnad som försätts i ett skick i enlighet med myndigheternas krav eller byggande av konstruktioner som krävs för att följa upp miljön kring en avvecklad verksamhet.

Om det gäller iståndsättning av ett område till tomtmark kan aktivering komma i fråga högst till ett maximibelopp som definieras enligt kommunsektionens utlåtande 91/2009.

4 Kommunsektionens utlåtande

Utgifterna för stängning av en soptipp bokförs i typfall som en kostnad som inte fyller kriterierna för aktivering. Medel för stängning, återställande och eftervård av en stängd soptipp ska i enlighet med avfallslagen avsättas årligen redan medan verksamhet där pågår. Om kommunen inte avsatt medel till uppskattat fullt belopp, ska avsättningen göras senast då kommunen fått myndigheternas beslut om åtgärderna i fråga. Avsättningen upplöses mot realiserade utgifter.

Utöver obligatoriska åtgärder vid stängning, återställande och eftervård av en stängd soptipp eller en avvecklad verksamhet kan byggande som betjänar en kommande produktions- eller serviceverksamhet aktiveras genom iakttagande av försiktighetsprincipen, om kriterierna för aktivering i övrigt uppfylls. Om det gäller iståndsättning av ett område till tomtmark kan aktivering komma i fråga högst till ett maximibelopp som definieras enligt kommunsektionens utlåtande 91/2009.

Möjligheten enligt den allmänna anvisningen att aktivera miljöskyddsåtgärder gäller först och främst ersättning eller förbättring av en inkomstbringande tillgång eller en i övrigt inom kommunens serviceproduktion använd miljöskyddande tillgång eller framställning av en ny miljötillgång. Möjligheten gäller däremot inte ett redan förorenat eller avvecklat område eller en dito byggnad som försätts i ett skick i enlighet med myndigheternas krav eller konstruktioner som krävs för att följa upp miljön kring en avvecklad verksamhet.