

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE YMPÄRISTÖASIOIDEN KIRJAAMISESTA JA
ESITTÄMISESTÄ KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
TILINPÄÄTÖKSESSÄ**

Helsinki 2009
ISBN 978-952-213-461-5 (pain.)
ISBN 978-952-213-462-2 (pdf)

ISBN 978-952-213-461-5 (pain.)
ISBN 978-952-213-462-2 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2009

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. (09) 7711
Faksi (09) 771 2291
www.kunnat.net

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto
Helsinki 3.2.2009

Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä

Sisällysluettelo

1	Johdanto	5
1.1	Yleisohjeen tarkoitus.....	5
1.2	Muu ympäristöraportointi	6
1.3	Yleisohjeen käyttöönotto	6
1.4	Käsitteiden määrittely	6
2	Ympäristöasioiden esittäminen osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota	9
2.1	Yleiset periaatteet.....	9
2.2	Ympäristökulut ja –tuotot tuloslaskelmassa	9
2.3	Tase	9
2.3.1	Aktivoidut ympäristömenot.....	9
2.3.2	Pakolliset varaukset	10
2.4	Liitetiedot	10
2.4.1	Liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet	10
2.4.2	Arvostusmenetelmät	11
2.4.3	Satunnaiset ympäristökulut ja -tuotot.....	11
2.4.4	Varausten erittely	11
2.4.5	Ympäristövastuut ja ehdolliset ympäristövelat	12
3	Ympäristömenojen ja –tulojen harkinnanvarainen esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa	12
3.1	Tilikauden ympäristökulut ja -tuotot.....	12
3.2	Aktivoidut ympäristömenot	12
3.3	Ympäristöperusteiset sakot ja maksut.....	13
4	Ympäristömenoja, -vastuita ja –tuloja koskevat kirjaamis- ja laskentaperiaatteet	13
4.1	Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaaminen.....	13
4.1.1	Ympäristömenon kirjaaminen tilikauden kuluksi	13
4.1.2	Ympäristömenon aktivointi	15
4.1.3	Pysyvien vastaavien arvonalennus	16
4.1.4	Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintamenoon	16
4.2	Ympäristötulojen kirjaaminen.....	16
4.3	Ympäristövastuiden kirjaaminen	17
4.3.1	Pakollinen varaus ja siirtovelka.....	17
4.3.2	Vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna käsiteltävä ehdollinen ympäristövelka	17
4.3.3	Vastuiden ja saatavien netottaminen	18
4.4	Ympäristövastuiden arviointi.....	18
4.5	Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely	19

Liitteet:

Liite 1: Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet	20
Liite 2: Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokitus.....	22
Liite 3: Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus	24
Liite 4: Esimerkit	26

1 Johdanto

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Yleisohjeen tarkoituksena on ohjata kuntien ja kuntayhtymien ympäristöasioiden kirjaamista ja esittämistä osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota. Ympäristöriskien ja -vastuiden selvittäminen yhdenmukaisella tavalla helpottaa kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätösten vertailua sekä oikean ja riittävän kuvan antamista niiden taloudellisesta asemasta. Erityisesti silloin, kun toiminnan tuloksen ja taloudellisen aseman kannalta ympäristöasioilla on olennainen merkitys, tietojen esittäminen on tärkeää.

Ohje käsittelee tilinpäätöksessä esitettäviä ympäristömenoja, -tuloja, -vastuita ja -velkoja, jotka on määritelty myöhemmin luvussa 1.4 *Käsitteiden määrittely*.

Tämä yleisohje perustuu soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan yleisohjeeseen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä (24.10.2006). Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen lähtökohtana on Euroopan yhteisöjen komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2001/453/EY, Euroopan yhteisöjen virallinen lehti 13.6.2001). Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan tätä yleisohjetta kirjanpitolautakunnan yleisohjeen sijasta ympäristöasioiden käsittelyssä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Myöskään mainittu komission suositus ei ole kunta-alaa sitova.

Kunnan tehtävät ja tiedontarpeet ympäristöasioissa poikkeavat yrityksen tiedontarpeista pääasiassa siinä, että kunta toimii alueellaan ympäristöviranomaisena ja joutuu valvomaan myös muita toimijoita lupa- ja valvontaviranomaisena. Joissakin tapauksissa kunta joutuu alueellaan huolehtimaan toisten toimijoiden ensisijaisella vastuulla olevista ja niiden laiminlyömistä ympäristönsuojelutoimenpiteistä.

Ympäristömenojen ja -tulojen seurannan ja esittämisen lähtökohtana on vertailukelpoisen tiedon tarve. Tietoja kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä ympäristömenoista ja -tuloista tarvitaan sekä oman toiminnan että viranomaistehtävien osalta mm.

- toiminnan johtamisessa, ohjaamisessa ja päätöksenteossa, jolloin pidemmällä aikavälillä ympäristötoimenpiteet ja rahankäyttö voidaan tehdä ympäristöä ja kustannuksia säästäen
- talouden ja toiminnan suunnittelussa ja seurannassa
- ympäristöasioiden taloudellisten vaikutusten selvittämisessä
- ympäristöriskien hallinnassa
- tiedottamisessa asukkaille ja muille sidosryhmille.

Tähän yleisohjeeseen on koottu pääsääntöisesti lakisääteiset ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaiset tilinpäätöksessä ympäristöasioista annettavat tiedot, jotka esitetään luvun 2.4 mukaisesti osana tilinpäätöksen varsinaista liitetietoaineistoa. Niiden lisäksi kunta voi harkintansa mukaan esittää erillisenä liitetietona ympäristökulujen ja -tuottojen sekä aktivoitujen ympäristömenojen määrät. Näissä vapaaehtoisissa liitetiedoissa voidaan esittää kunnan ympäristötoiminnan kokonaismenot ja -tulot tai voidaan esittää erikseen kunnan ympäristöviranomaistoiminnan menot ja tulot sekä erikseen muun toiminnan ympäristömenot ja -tulot.

Tämän yleisohjeen mukaisesti esitettävät tiedot perustuvat kirjanpidosta saataviin tietoihin lukuun ottamatta vastuita, jotka joudutaan selvittämään kirjanpidon ulkopuolella.

Yleisohjeen liitteenä 1 on Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet, liitteenä 2 Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokitus, liitteenä 3 Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus ja liitteenä 4 Esimerkit ympäristömenon ja ympäristövastuun kirjaamisesta ja esittämisestä ja päästöoikeuksien kirjanpito käsittelystä. Tilastoinnissa sovellettavia ohjeita ja luokituksia voidaan käyttää apuna kunnan ja kuntayhtymän ympäristömenojen käsittelyssä ja esittämisessä tilinpäätöksessä.

1.2 Muu ympäristöraportointi

Viime vuosina on useissa kunnissa ja kuntayhtymissä laadittu vapaaehtoisesti erillisiä ympäristötilinpäätöksiä tai -raportteja mm. erilaisten kokeiluprojekteissa syntyneiden mallien ja suositusten pohjalta. Mikäli kunnassa tai kuntayhtymässä laaditaan laajempi, erillinen ympäristöraportti, toimintakertomuksessa viitataan sellaisen olemassaoloon.

Erikseen laadittavassa ympäristöraportissa esitettävät tiedot voivat olla laajempia kuin tämän yleisohjeen mukaisesti tilinpäätöksessä esitettävät tiedot. Ne saattavat sisältää kirjanpidosta saatavien tietojen ohella muun muassa selostusta ja tilastoja toiminnasta, muusta ympäristölaskennasta saatavia yksityiskohtaisempia kustannustietoja, laskelmia ja erittelyjä, arvioita ympäristön tilasta ja kehityksestä yms. ympäristöä koskevia asioita. Erillisen ympäristöraportin sisältämien tietojen tulee olla yhtäpitävät niihin liittyvien tilinpäätöksessä, ml. toimintakertomus, esitettyjen tietojen kanssa.

1.3 Yleisohjeen käyttöönotto

Tämä yleisohje korvaa kuntajaoston 16.12.2003 antaman vastaavan yleisohjeen. Lakisääteisten ja kuntajaoston liiteyleisohjeen mukaisiin tilinpäätöksen liitetietoihin kuuluvien ympäristöasioiden esittämisessä noudatetaan jo muutoinkin voimassa olevia ohjeita tässä ohjeessa esitetyllä tavalla. Harkinnanvaraisten ympäristöasioita koskevien liitetietojen esittämisestä kunta päättää milloin ja missä laajuudessa niitä tilinpäätökseen otetaan.

1.4 Käsitteiden määrittely

Ympäristö

Ympäristö tarkoittaa luonnollista, fyysistä ympäristöä, joka sisältää ilman, veden, maan, kasvit ja eläimet sekä uusiutumattomat luonnonvarat, kuten fossiiliset polttoaineet ja mineraalit.

Ympäristömenot ja -tulot

Ympäristömeno aiheutuu toiminnasta, jonka tarkoituksena on tuottaa ympäristöhyötyjä tai ennaltaehkäistä, vähentää taikka korjata ympäristöhaittoja, parantaa tulevaa ympäristönsuojelun tasoa ja edistää luonnonvarojen kestäväää käyttöä. Näitä menoja aiheutuu muun muassa jätteen käsittelystä ja jätteen syntymisen ehkäisystä, maaperän, pinta- ja pohjavesien, ulkoilman ja ilmastonsuojelusta, melun torjunnasta ja biologisen monimuotoisuuden ja maisemien suojelusta. Ympäristömenoihin eivät sisälly ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut.

Tässä yleisohjeessa tarkoitettu ympäristömeno voi aiheutua joko kunnan omasta toiminnasta tai toiminnasta, jolla kunta pyrkii ennaltaehkäisemään, vähentämään tai poistamaan muiden toimijoiden ympäristöön kohdistamaa rasitusta tai vahinkoa. Ympäristömenona

ilmoitetaan ulkoiset menot bruttomääräisesti tuloja vähentämättä. Ympäristötulot kuten esim. jätevesimaksut, jätemaksut, ympäristölupamaksut, muilta toimijoilta perityt ympäristön kunnostamisen korvaukset yms. esitetään erikseen.

Edellä määriteltyjä ympäristömenoja aiheutuu ja tuloja kertyy muun muassa liitteessä 2 olevassa yleiseurooppalaisessa ympäristönsuojelutoimenpiteiden tilastoluokituksessa määritellyissä ympäristönsuojelun osa-alueiden toiminnoissa. Näitä osa-alueita ovat

- ulkoilman- ja ilmastonsuojelu
- jätevesien käsittely
- jätehuolto
- maaperän ja pohjaveden suojelu
- melun ja tärinän torjunta
- biologisen monimuotoisuuden ja maiseman suojelu
- säteilyltä suojaaminen
- tutkimus ja kehitys
- muut ympäristönsuojelutoimenpiteet, kuten ympäristöhallinto ja koulutus.

Ympäristönsuojelun investointimenoina pidetään tässä yleisohjeessa aktivointiedellytykset täyttäviä menoja, jotka syntyvät ympäristöhyötyjen tuottamiseksi, ympäristöhaittojen ennaltaehkäisemiseksi, vähentämiseksi tai korjaamiseksi, tulevan ympäristönsuojelun tason parantamiseksi ja luonnonvarojen kestävä käytön edistämiseksi hankitusta hyödykkeestä. Aktivointiedellytyksen katsotaan täyttyvän, mikäli hankitun hyödykkeen odotetaan tuottavan tuloa tai se on tarkoitettu käytettäväksi tuotannontekijänä kunnan hyödykkeeksi tai palvelutuotannossa jatkuvasti usean tilikauden ajan ja hyödykkeen hankintameno ylittää poistosuunnitelman mukaisen pienhankintarajan.

Aktivointia koskevia säännöksiä ja ohjeita on kirjanpitolain 5:1.1, 4:5.1 ja 4:5.2 §:ssä ja ohjeita kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2006) luvussa 2 *Pysyvät vastaavat* sekä yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2008) luvussa 1.2 *Poistoja koskeva säännökset ja kuntajaoston soveltamisohjeet*, luvussa 2 *Poistopohjan määrittäminen* ja luvussa 3 *Poistosuunnitelma*.

Kunta voi saada ympäristömenojen vastineeksi ympäristötuloja. Niitä ovat esimerkiksi jätehuolto- ja jätevesimaksut, ympäristön pilaajilta perityt kunnan suorittamien tai teettämien kunnostustöiden ja siivousten korvaukset, öljysuojarahastolta saadut korvaukset öljyvahingoista ja niiden torjumisesta sekä ympäristön ennallistamisesta aiheutuneista kustannuksista ja korvaukset ja avustukset torjuntakaluston hankintaan ja torjuntavalmiuden ylläpitoon, pilaantuneiden maiden kunnostukseen saadut avustukset, ympäristöinvestointien rahoitusosuudet ja -avustukset ym. ympäristötulot.

Ympäristövastuu

Ympäristövastuu voidaan käsitellä KPL 5:14 §:n mukaan vastaisena menona tai KPA 2:7 §:n mukaan vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna.

Vastaisena menona kirjattava ympäristövastuu

Ympäristövastuu on aikaisemmista tapahtumista johtuva, ympäristöön liittyvä olemassa oleva velvoite, jonka täyttäminen todennäköisesti johtaa taloudellista hyötyä ilmentävien voimavarojen siirtymiseen pois kunnan toiminnan piiristä. Tällainen ympäristövastuuseen liittyvä vastainen meno merkitään taseeseen joko pakollisena varauksena tai siirtovelkana (KPL 5:14 §).

Liitetietona ilmoitettava ehdollinen ympäristövelka

Tilinpäätökseen merkitsemisessä erityinen ympäristövastuu on ehdollinen ympäristövelka. Ehdollisella ympäristövelalla tarkoitetaan vastuuta, jonka osalta on olemassa mahdollisuus, että ympäristöön liittyvä vahinko on korjattava tulevaisuudessa, mutta velvoite syntyy vasta kun epävarma mahdollisuus toteutuu. Tällaiset taseeseen sisältymättömät vastuusitoumukset ja muut taloudelliset vastuut esitetään tilinpäätöksen liitetietona (KPA 2:7 § ja kuntajaoston *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista*, 18.12.2007, luku 6).

Päästöoikeudet

Kirjanpitolautakunta on antanut 15.11.2005 (KILA 1767/2005) lausunnon päästöoikeuksien kirjanpitokäsittelystä. Päästöoikeudet ovat määräajan voimassa olevia aineettomia hyödykkeitä. Päästökauppalaain (683/2004) mukaan päästöoikeudet ovat voimassa sen päästökauppakauden velvoitteiden täyttämiseen, jolle ne on päästökauppalaain mukaisella päätöksellä tai vastaavalla muussa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa tehdyllä päätöksellä myönnetty. Päästöoikeudet ovat siis voimassa ainoastaan erikseen laissa määrätyn ajan.

Päästökauppalaain määräysten mukaan velvollinen hakemaan päästöoikeuksia harjoittamansa toiminnan aiheuttamille hiilidioksidipäästöille on määrättyjen energia-alan, teräs-, mineraali- ja metsäteollisuuden tuotantotoimintojen tai edellä mainittujen toimintojen yhdistelmien toiminnanharjoittaja. Uusien päästöoikeuksien kirjaamisen edellytyksenä on, että laitoksella on joko toistaiseksi tai määräajan voimassa oleva kasvihuonekaasujen päästölupa.

Energiamarkkinavirasto kirjaa vuosittain jokaiselle laitokselle päästöoikeuksien myöntämispäätöksen mukaisen määrän päästöoikeuksia helmikuun 28. päivään mennessä päästölupan haltijan kansallisessa päästökaupparekisterissä olevalle kyseisen laitoksen tilille. Kaikkia päästökauppakauden päästöoikeuksia ei kirjata kerralla laitoksen tilille, vaan jokaisen vuoden päästöoikeudet kirjataan erikseen vuosittain.

Päästökauppalaain 49 §:n mukaan toiminnanharjoittajan on palautettava vuosittain huhtikuun 30. päivään mennessä jokaisesta laitoksesta edellisenä kalenterivuonna aiheutuneita päästöjä vastaava määrä päästöoikeuksia päästökaupparekisteriin. Jos toiminnanharjoittajalla on päästöoikeuksia vähemmän kuin todellisia päästöjä, on toiminnanharjoittajan ostettava päästöoikeuksia markkinoilta. Jos toiminnanharjoittajalla on päästöoikeuksia enemmän kuin todellisia päästöjä, se voi myydä päästöoikeuksia tai säästää päästöoikeuksiaan päästökauppakauden myöhemmille vuosille. Päästöoikeus katsotaan kulutetuksi Suomessa, kun päästöoikeus palautetaan Suomen alueella sijaitsevan tuotantotaitoksen aiheuttamien päästökauppalaain mukaisten päästöjen kattamiseksi.

Päästöoikeuksilla käydään kauppaa ja näin niille muodostuu markkina-arvo. Toiminnanharjoittaja voi halutessaan myydä kaikki saamansa päästöoikeudet heti ne saatuaan ja hankkia myöhemmin tarvittavan määrän oikeuksia.

Viranomaistoiminta ja muu oma toiminta ympäristöasioissa

Viranomaistoimintaan luetaan kunnan tai kuntayhtymän lakisääteiseen ympäristöviranomaistoimintaan kuuluvat lupa- ja valvontatehtävät. Viranomaistoimintaa on myös se, että joissakin tapauksissa kunta joutuu alueellaan huolehtimaan toisten toimijoiden ensisijaisella vastuulla olevista ja niiden laiminlyömistä ympäristönsuojelutoimenpiteistä.

Kunnan muun ympäristötoiminnan piiriin kuuluvia tehtäviä ja osa-alueita on lueteltu edellä kohdassa *Ympäristömenot ja -tulot*.

2 Ympäristöasioiden esittäminen osana lakisääteistä tilinpäätösinformaatiota

2.1 Yleiset periaatteet

Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteinä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus (KuntaL 68.2 §).

Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa (KuntaL 69 §). Tällaisia toimintakertomuksessa esitettäviä olennaisia tietoja saattaa muodostua myös ympäristövelvoitteista.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava tilinpäätöksen liitetiedoissa (KPL 3:2 §). Tuloslaskelman ja taseen esitystapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (KPL 1:8 §). Tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttavien tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi (KPL 1:9 §).

2.2 Ympäristökulut ja -tuotot tuloslaskelmassa

Ympäristökulut ja -tuotot sisältyvät useisiin kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakäytännön mukaisiin tilinpäätöseriin. Niiden esittämistä tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränä ei vaadita.

Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten ympäristömenojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään. Vastaisia ympäristömenoja ei esitetä tuloslaskelmassa tai sen liitteissä omana tilinpäätöseränä, ellei se ole tarpeen tilikauden tulokseen vaikuttavien tekijöiden selventämiseksi. Kuluihin sisältyvien pakollisten varausten muutoksista annetaan kuntajaoston liiteyleisohjeen kohdan 11 mukainen selvitys, ellei muutos ole merkitykseltään vähäinen. Muutosten oikaisu esitetään rahoituslaskelman tulorahoituksen korjauserissä.

2.3 Tase

2.3.1 Aktivoidut ympäristömenot

Aktivointiedellytykset täyttävä pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan poistoina kuluksi. Aktivoidujen ympäristömenojen esittämistä taseen vastaavissa omana tilinpäätöseränä ei vaadita. Jos ne halutaan esittää liitetietona, ne voidaan eritellä yksityiskohtaisesti kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2008) luvussa 7 esitetyn mukaisesti. Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa tuloa. Kunnassa hyödyke voidaan aktivoida myös tulon tuottamisen tar-

koituksesta riippumatta, jos se vaikuttaa jatkuvasti tuotannontekijänä hyödyke- tai palvelutuotannossa useana tilikautena.

2.3.2 Pakolliset varaukset

Ympäristövelvoitteisiin sisältyvät varaukset merkitään kuntajaoston taseyleisohjeen mukaisessa tasekaavassa tase-erään *Pakolliset varaukset*. Aktivointiin ympäristömenoihin liittyvät investointivaraukset sisältyvät tase-erään *Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset*. Tasekaavaa yksityiskohtaisempi esittäminen on mahdollista, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Ympäristövastuiden oikean esittämisen kannalta ei kuitenkaan ole tarpeen lisätä uutta tase-erää ympäristövelvoitteisiin liittyville varauksille. Varausten erittely tehdään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

2.4 Liitetiedot

2.4.1 Liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa (KPL 3:2 §).

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2007) esitettyjen liitetietojen lisäksi tilinpäätökseen liitetään sellaisia liitetietoja, jotka ovat tarpeen jonkin tuloslaskelman tai taseen erän selventämiseksi, jos oikea ja riittävä kuva sitä edellyttää.

Ympäristöasioiden esittämisen kannalta liiteyleisohjeessa esitetyistä liitetiedoista keskeisiä ovat muun muassa:

- *Kunnan tilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina on esitettävä:*
1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (KPA 2:2.1 § 1 k);
- *Tuloslaskelmaa koskevana liitetietoina on esitettävä:*
11) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät (KPA 2:3 § 2 k);
14) selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä (KPA 2:3 § 4 k);
- *Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on esitettävä:*
32) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (KPA 2:5.1 § 6 k);
- *Taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:*
46) muut kunnan antamat vastuusitoumukset (KPA 2:7.2 § 4 k);
47) muut kuntaa koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen (KPA 2:7.2 § 5 k).

Liitetiedot esitetään pääsääntöisesti kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2008) ryhmittelyn mukaisesti. Kunta voi esittää tämän yleisohjeen tarkoittamat ympäristöasioita koskevat liitetiedot myös yhtenä kokonaisuutena, mutta tällöin on viittauksin tai muulla selkeällä tavalla varmistettava, että tilinpäätöksen luki-

ja saa oikean kuvan ilmoitettavien liitetietojen kokonaismääristä. Esimerkiksi tuloslaskelmaa koskevien liitetietojen selvityksessä pakollisten varausten muutoksista ilmoitetaan, että tähän erään sisältyvistä ympäristövastuita koskevista pakollisten varausten muutoksista on annettu selvitys ympäristöasioita koskevien liitetietojen yhteydessä. Esimerkkejä ympäristöasioita koskevista liitetiedoista on edellä mainitussa yleisohjeessa mm. luvussa 7 *Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen*.

2.4.2 Arvostusmenetelmät

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (KPA 2:2 § 1 k, kuntajaoston liiteyleisohje luku 3.1). Ympäristöasioiden esittämisen kannalta tämä merkitsee ympäristömenojen ja -vastuiden laskennassa sovellettujen arvostusperiaatteiden ja -menetelmien sekä aktivoitujen ympäristömenojen poistojen laskennassa käytettyjen menetelmien kuvaamista.

2.4.3 Satunnaiset ympäristökulut ja -tuotot

Satunnaisiin kuluihin ja -tuottoihin sisältyvät erät on esitettävä liitetiedoissa (KPA 2:3 § 2 k, kuntajaoston liiteyleisohje luku 4, liitetieto 11). Satunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin (KPL 4:2 §). Esimerkkejä satunnaisista ympäristökuluista ovat muun muassa ympäristön pilaamisesta aiheutuvat olennaiset yllättävät menot ja korvaukset.

Mikäli ympäristölainsäädännön rikkomisesta aiheutuvat sakot ja maksut ovat olennaisia ja täyttävät muutoin satunnaiseksi kuluksi merkitsemisen edellytykset, ne kirjataan satunnaisiin kuluihin, mutta niitä ei lueta ympäristökulukuksi (ks. luku 3.4).

2.4.4 Varausten erittely

Ympäristövastuulla tarkoitetaan ympäristöön liittyvää olemassa olevaa tai mahdollista velvoitetta. Olemassa oleva velvoite käsitellään vastaisena menona ja siitä kirjataan tilinpäätöksessä pakollinen varaus. Mahdollinen velvoite sekä olemassa oleva velvoite, jonka täyttäminen ei todennäköisesti aiheuta kustannuksia tai jonka suuruutta ei voida luotettavasti arvioida, käsitellään tilinpäätöksessä ehdollisena ympäristövelkana ja esitetään liitetiedoissa vastuusitoumuksissa.

Taseen vastattavia koskevissa liitetiedoissa on esitettävä erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (KPA 2:5 § 6 k, kuntajaoston liiteyleisohje luku 5.2, liitetieto 32). Liitetiedoissa pakollisina tietoina esitetään erittely ympäristövelvoitteisiin liittyvistä pakollisista varauksista, mikäli se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Ympäristövelvoitteisiin liittyvät varaukset ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa muiden pakollisten varausten alaryhmänä. Jos kunta tai kuntayhtymä kerryttää pakollista varausta kirjanpidossaan asteittain, kunnan on ilmoitettava tällaisen pitkäaikaistoiminnon menon kirjaamisperiaate sekä siihen liittyvän vastuun kokonaismäärä.

2.4.5 Ympäristövastuut ja ehdolliset ympäristövelat

Liitetietoina esitetään muut kunnan antamat vastuusitoumukset (KPA 2:7.2 § 4 k, kuntajaoston liiteyleisohje luku 6, liitetieto 46) ja muut kuntaa koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen (KPA 2:7.2 § 5 k, kuntajaoston liiteyleisohje luku 6, liitetieto 47). Liitetiedoissa esitetään taseen ulkopuolisina vastuina ympäristövelvoitteisiin liittyvät ehdolliset ympäristövelat ja muut ympäristövastuut ja riittävän tarkka selvitys niiden lajista. Ellei ympäristövastuun määrää voi merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi arvioida, kuvaus vastuusta ilmoitetaan kuitenkin liitetiedoissa. Lisäksi ilmoitetaan mahdollisuuksien mukaan eri laskentatapojen tuottamat tulokset.

Muun taloudellisen vastuun liitetiedoissa esitetään myös päästöoikeuksia koskevat liitetiedot. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1767/2005 mukaan kirjanpitovelvollisen tulee esittää liitetietona päästöoikeuksien, toteutuneiden päästöjen ja käydyn päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä niiden vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Esimerkki päästöoikeuksia koskevasta liitetiedosta on esitetty kuntajaoston liiteyleisohjeen luvussa 6, liitetieto 47.

Liitetietoina esitetään muut kunnan antamat vastuusitoumukset (KPA 2:7.2 § 4 k, kuntajaoston liiteyleisohje luku 6, liitetieto 47). Kunnan tai kuntayhtymän ympäristölupaan liittyen ympäristöasioiden hoitoa varten antamat vakuudet esitetään liitetietona kohdassa Muut kunnan antamat vastuusitoumukset (liiteyleisohje luku 6, liitetieto 46).

3 Ympäristömenojen ja -tulojen harkinnanvarainen esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa

Ympäristökulujen ja -tuottojen sekä aktivoitujen ympäristömenojen esittäminen erikseen koottuna tilinpäätöksen liitetiedoissa on vapaaehtoista. Ne voidaan esittää seuraavien periaatteiden mukaisesti.

3.1 Tilikauden ympäristökulut ja -tuotot

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää tilikauden ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissumma, taikka erikseen kunnan ympäristöviranomaistoiminnan menot ja tulot sekä erikseen muun toiminnan ympäristömenot ja -tulot. Lisäksi on suositeltavaa esittää menolajeittain ja tulolajeittain laadittu erittely esimerkiksi tehtäväalueittain tai kunnan käyttämää muuta jaottelua noudattaen taikka liitteen 2 ympäristönsuojelun osa-alueiden pääryhmittelyn mukaisesti ryhmiteltynä siinä määrin kuin se on mahdollista. Lisäksi esitetään tiedot laskentaperusteista. Mikäli meno- ja tulolajeista erittelyä ei laadita, esitetään ympäristömenojen ja -tulojen kokonaissummien lisäksi erikseen niihin sisältyvien ympäristönsuojelun avustusmenojen ja -tulojen määrät. Esimerkkejä ympäristötuottojen ja -kulujen liitetiedoista on kuntajaoston liiteyleisohjeen luvussa 7 *Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen*.

3.2 Aktivoidut ympäristömenot

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää tilikaudella aktivoitujen ympäristömenojen kokonaismäärä ja investointiin saadut avustukset sekä tase-erittäin laadittu erittely, jos tämä voidaan riittävän luotettavasti tehdä. Lisäksi aktivoidut ympäristömenot voidaan ryhmitellä liitteen 3 ympäristönsuojelun osa-alueiden mukaan siinä määrin kuin

se on mahdollista ja asianmukaista. Esimerkki liitetiedosta on kuntajaoston liiteyleisohjeen luvussa 7 *Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen*.

3.3 Ympäristöperusteiset sakot ja maksut

Ympäristölainsäädännön rikkomisesta johtuvat sakot ja maksut eivät sisälly ympäristömenoihin. Vaikka kyseiset menot liittyvät ympäristövaikutuksiin, ne eivät estä, lievennä tai korjaa ympäristövahinkoja, minkä vuoksi ne on tarkoituksenmukaista esittää muuna kuin ympäristömenona. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on suositeltavaa esittää erittely sakoista ja muista ympäristölainsäädännön rikkomuksista johtuvista seuraamuksista aiheutuneet merkittävät menot, ellei niitä ole erikseen ilmoitettu satunnaisten erien kohdalla.

4 Ympäristömenoja, -vastuita ja -tuloja koskevat kirjaamis- ja laskenta-periaatteet

4.1 Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaaminen

Ympäristömenojen ja -tulojen kirjaamisessa noudatetaan yleisiä kirjanpidon kirjaamisperiaatteita. Ympäristömenojen ja -tulojen yksilöinti voidaan tehdä tilin tai muun tunnisteen taikka muulla tavalla järjestetyn kustannuslaskennan avulla.

4.1.1 Ympäristömenon kirjaaminen tilikauden kuluksi

Varovaisuus yleisenä tilinpäätösperiaatteena edellyttää muun muassa, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon kaikki päätyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen (KPL 3:3.2 §). Kuntajaoston yleisohjeiden mukaan edellä mainittua varovaisuuden periaatetta sovelletaan myös kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

Ympäristömenot kirjataan suoriteperusteisesti kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana ne ovat syntyneet, ellei niitä voida merkitä taseeseen. Kuluksi kirjataan ympäristömeno, joka ei tuota tuloa (KPL 5:1 §) tai hyödykettä ei käytetä jatkuvasti tuotannontekijänä useana tilikautena (ts. hyödykkeiden hankintamenot, jotka eivät ole aktivointikelpoisia). Ympäristömenot tulee kyetä yksilöimään sillä tarkkuudella, että niiden voidaan täyttävän edellä luvussa 1.4 esitetyn ympäristömenon määritelmän.

Ympäristökuluja voi sisältyä kunnan tuloslaskelmakaavan seuraavassa esitettyihin eriin (seuraava esimerkkiluettelo ei ole täydellinen, vaan kukin ympäristömeno kirjataan luonteensa mukaiselle tilille tarvittaessa esimerkeistä poiketenkin):

Henkilöstökulut, oman henkilökunnan osalta

- työpanokseen perustuvat palkka- ja henkilöstömenot ympäristönsuojelulaitteiden käytöstä ja kunnossapidosta
- ympäristönsuojelutoimenpiteiden henkilöstömenot (siltä osin kuin ne eivät sisälly ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitomenoihin), kuten esimerkiksi toimipaikan jätteiden keräily, lajittelu, kierrätys ja pölyämisen estämiseksi tehtävä raaka-aineiden varastointialueiden kastelu

- ympäristöhallinnosta aiheutuneet palkkausmenot kuten suhde- ja viranomaistyöstä, ympäristötiedotuksesta ja ympäristöraportoinnista, ympäristökoulutuksen järjestämisestä ja toteuttamisesta, ympäristöjärjestelmien rakentamisesta ja sertifioinnista aiheutuneet palkkausmenot
- tutkimus- ja kehitystyön palkkausmenot.

Palvelujen ostot, ulkopuolisille maksetut

- laitteiden käytön valvonnan, tarkkailun ja seurannan toimenpiteiden palvelujen ostomenot
- ympäristönsuojelun tarkkailusta ja seurannasta menot kuten ympäristön tilan tarkkailun ja seurannan, päästöjen erillisseurannan, analysoinnin ja tutkimuksen ja lupamääräyksiä varten tehtyjen selvitysten kulut
- maa-alueiden puhdistus- ja kunnossapitomenot
- tutkimus- ja kehityskulut, erityisesti tutkimushankkeet, jotka edistävät kunnanympäristönsuojelun tasoa
- jätevesihuollon palvelujen ostosta aiheutuneet kulut kuten jätevesimaksut
- jätehuollon palvelujen ostot, kuten jätemaksut
- ympäristövahinko- ja ympäristövastuuvakuutusten maksut.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

- ympäristönsuojelun ja ympäristönsuojelulaitteiden käyttö- ja kunnossapitokulut kuten ympäristönsuojelulaitteiden kuluttaman energian, veden ja muun materiaalin hankinnan menot.

Avustukset

- esimerkiksi ympäristönsuojeluun annetut avustukset.

Muut toimintakulut

- muut ympäristönsuojelutoimenpiteiden menot, jotka eivät kuulu muihin menolajeihin kuten jäteverot, öljyjäte- ja öljynsuojamaksut, vesiensuojelumaksut, kalatalousvelvoitteiden maksut, vesilain mukaiset säännöstelymaksut.

Poistot ja arvonalentumiset

- aktivoitujen ympäristömenojen poistot ja arvonalentumiset.

Satunnaiset kulut

- satunnaisuuden edellytykset täyttävät ympäristömenot.

Ympäristönsuojelulaitteiden määrittely perustuu yleiseurooppalaiseen ympäristönsuojelulaitteiden ja rakenteiden luokitteluun. Luettelo ympäristönsuojelulaitteista ja rakenteista on esitetty tämän yleisohjeen liitteessä 3.

4.1.2 Ympäristömenon aktivointi

Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai niitä käytetään kunnan palvelutuotannossa. Ympäristömenot voidaan aktivoida, kun hyödykkeitä aiotaan käyttää jatkuvasti kirjanpitovelvollisen toiminnassa ja toinen seuraavista ehdoista täyttyy:

- menot liittyvät taloudellisiin hyötyihin, jotka selvästi lisäävät muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta, tai
- menot lieventävät tai estävät myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön pilaantumista.

Ympäristömenon aktivoinnin edellytys on aina, että omaisuuserä on KPL 4 luvun 3 §:n mukaisesti tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena ja kunnassa, jos sitä käytetään kunnan palvelutuotannossa tulontuottamistarkoituksesta riippumatta. Joissakin tapauksissa ympäristömenoista itsessään ei ole odotettavissa tulevaisuudessa taloudellista hyötyä, mutta ne ovat välttämättömiä muun omaisuuden tulon- tai palveluntuottamiskyvyn kannalta. Tällöin ympäristömenot voidaan aktivoida kyseisen omaisuuserän osana.

Kunta voi hankkia pysyviä vastaavia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten hyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen hyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä tai palvelutuotantokykyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta kunta pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan tai käyttää niitä tulevaisuudessa palvelutuotannossaan. Tällaiset aineelliset hyödykkeet voidaan merkitä varoiksi taseeseen, koska kunta voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä hyödykkeistä suuremman taloudellisen hyödyn tai palvelutuotantokyvyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu.

Aktivoitavia ympäristömenoja ovat esimerkiksi ympäristönsuojelua varten hankitut koneet ja laitteet sekä ympäristölainsäädännön noudattamiseksi tarvittavat tekniset laitteet, joita käytetään ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen. Liitteessä 3 esitettyjen ympäristönsuojelulaitteistojen hankintamenot ovat esimerkkejä tyypillisistä aktivoitavista ympäristömenoista.

Kunta saattaa omistaa toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyviä aineettomia oikeuksia, kuten patentteja, lisenssejä, päästölupia tai päästöoikeuksia. Jos toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyvät aineettomat oikeudet on hankittu vastikkeellisesti ja ne täyttävät aktivoinnin edellytykset, on kyseiset ympäristömenot aktivoitava ja poistettava KPL 5:5 a.2 §:n mukaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena.

Jos aktivoinnin edellytykset eivät täyty, kirjataan ympäristömeno kokonaan tilikauden kuluksi. Jos ympäristömenot liittyvät ympäristön palauttamiseen pilaantumista edeltäneeseen tilaan (esimerkiksi jätteenkäsittely, nykyiseen toimintaan liittyvät kunnostuskulut, aikaisempina tilikausina syntyneiden vahinkojen kunnostus, ympäristöhallintomenot tai ympäristöauditoinnit), ne merkitään tilikauden kuluksi.

Ympäristöinvestointeihin saadut julkiset tuet ja avustukset sekä muut rahoitusosuudet käsitellään hankintamenon vähennyksenä (kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, luku 2.5 *Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno*).

Aktivoituja ympäristömenoja sisältyy kuntajaoston taseyleisohjeen mukaisiin tasekaavan pysyvien vastaavien eriin.

4.1.3 Pysyvien vastaavien arvonalennus

Ympäristöasioissa tapahtuvat muutokset tai siihen liittyvät tekijät saattavat vaikuttaa kunnan olemassa olevien pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvoon. Esimerkiksi maa-alueen pilaantuminen voi alentaa kiinteistön arvoa. Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa tuottama tulo on pysyvästi vielä poistamatta olevaa hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §). Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöksessä arvonalennus voidaan tehdä vain hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Muista hyödykkeistä tehdään suunnitelman mukaiset poistot, joihin sisällytetään myös mahdollisesti tehtävät lisäpoistot.

Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:14.5). Hankintamenosta tehtävät poistot ja arvonalennukset eivät täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä, koska ne ovat suoriteperusteisesti jo toteutuneet ennen hankintamenon kuluksi kirjaamista. Jos ympäristömeno kirjataan muun pysyvien vastaavien hyödyke-erän osana, on koko omaisuuserän osalta tarkastettava omaisuuden arvo ja tarvittaessa tehtävä arvonalennuskirjaus tai ylimääräinen poisto.

Arvonalennuksesta on säädetty kirjanpitolain 5:13 §:ssä ja kuntajaosto on antanut ohjeet tuloslaskelmayleisohjeessa (2006) luvussa 8 *Poistot ja arvonalentumiset* ja suunnitelma-poistoja koskevassa yleisohjeen luvussa 2.3.2 *Arvonalentumiset*.

4.1.4 Vastaisten menojen aktivointi hyödykkeen hankintameno

Hyödykkeen hankintameno luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot (KPL 4:5.1 §, kuntajaoston yleisohje taseen laatimisesta, luku 2.2.1 *Hankintamenon määrytyminen*). Aktivoitavaan hankintameno ei voida sisällyttää ympäristösyistä johtuvia, tulevaisuudessa toteutuvia taloudellisia menetyksiä. Tällaiset menetykset otetaan huomioon pakollisena varauksena (KPL 5:14 §, kuntajaoston taseyleisohje, luku 7 *Pakolliset varaukset*)¹. Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten ympäristömenojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään.

4.2 Ympäristötulojen kirjaaminen

Ympäristötulot kirjataan suoriteperusteisesti tilikauden tuotoksi. Ympäristötuottoja voi sisältyä seuraaviin kunnan tuloslaskelmakaavan eriin:

Toimintatuotot

- myyntituotot, kuten jätevesimaksut, jätemaksut, jätteen myynnin (esimerkiksi kompostimullan, hakkeen, kuorikkeen yms.) myyntitulot, muut mahdolliset ympäristötoiminnasta saadut myyntitulot
- maksutuotot kuten ympäristölupamaksut, joiden perusteista säädetään laissa tai asetuksessa
- käyttötalouteen saadut ympäristötuet ja -avustukset
- mahdolliset muut tulot.

¹

Ks. myös kuntajaoston lausunto 52/2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä.

Satunnaiset tuotot

- satunnaisuuden edellytykset täyttävät ympäristötuotot.

4.3 Ympäristövastuiden kirjaaminen

4.3.1 Pakollinen varaus ja siirtovelka

Vastuu on kirjattava pakollisena varauksena, kun velvoitteesta vastaisuudessa aiheutuva meno tai menetys täyttää seuraavat ehdot:

- se kohdistuu päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen
- sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana ja todennäköisenä
- sitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen
- se perustuu lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullisia kohtaan (KPL 5:14.1 §).

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus. Muut pakolliset varaukset on eriteltävä liitetiedoissa (kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista, 2007, luku 5.2, liitetieto 32)².

4.3.2 Vastuusitoumuksena tai muuna taloudellisena vastuuna käsiteltävä ehdollinen ympäristövelka

Ympäristöön liittyvä velvoite voidaan käsitellä ehdollisena ympäristövelkana, mikäli velvoite ei täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä. Ehdollinen ympäristövelka on mahdollinen velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena ja jonka olemassaolo varmistuu vasta, kun yksi tai useampi epävarma tapahtuma, joka ei ole kokonaan kunnan tai kuntayhtymän määräysvallassa, toteutuu tai jää toteutumatta. Ehdollisena ympäristövelkana käsitellään myös olemassa oleva velvoite, joka on syntynyt aikaisempien tapahtumien seurauksena, mutta jota ei merkitä taseeseen, koska ei ole todennäköistä, että velvoitteen täyttäminen aiheuttaa menoja, tai velvoitteen suuruus ei ole määriteltävissä riittävän luotettavasti.

Ehdollisella ympäristövelalla tarkoitetaan tilannetta, jossa velvoite syntyy vasta kun jokin epävarma mahdollisuus toteutuu. Tällaista ehdollista ympäristövelkaa ei kirjata taseeseen, vaan se ilmoitetaan vastuusitoumuksena tilinpäätöksen liitetiedoissa (KPA 2:7 §, kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista, luku 6, liitetiedot 46 ja 47).

4.3.3 Vastuiden ja saatavien netottaminen

Kunta tai kuntayhtymä on saattanut suojautua ympäristövahingon aiheuttamia menoja vastaan vakuutuksella tai muulla järjestelyllä tai kunnalla on mahdollisuus ympäristölain nojalla periä ympäristövahingon tms. aiheuttajalta kunnalle tai kuntayhtymälle ympäristön kunnostamisesta tms. toimenpiteestä aiheutuneet menot. Pääsääntöisesti ympäristövahinkoon liittyvä velvoite ja saatava on arvostettava erikseen ja esitettävä omina tilinpäätöserinään.

2

Ympäristövelvoitteesta seuraavan pakollisen varauksen tekemistä on käsitelty kuntajaoston lausunnossa 52/2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä.

Jos toisen osapuolen odotetaan korvaavan ympäristöön liittyvän velvoitteen täyttämisen edellyttämät menot osaksi tai kokonaan, korvaus kirjataan saamiseksi vain silloin, kun käytännöllisesti katsoen korvattavien menojen toteutumisesta ja korvauksen saamisesta on varmuus. Korvaussaamisena kirjattava määrä ei saa olla varauksen määrää suurempi. Korvaussaamista ei saa merkitä taseen vastattavien pakollisten varausten vähennykseksi.

Korvaussaaminen voidaan netottaa ympäristöön liittyvää velvoitetta koskevaa varausta vastaan ainoastaan silloin, kun kunnalla on saamiseen laillinen oikeus ja saaminen on varma. Tällainen on esimerkiksi lainvoimaiseen oikeuden päätökseen perustuva ympäristövahinkoon liittyvä vakuutuskorvaussaaminen. Nettokirjausmenettelyä käytettäessä ilmoitetaan koko määrä ja siitä saatava korvaus tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tuloslaskelmassa varaukseen liittyvät kulut saadaan esittää saatavan korvauksen määrällä vähennettynä eli saatava korvaus voidaan käsitellä tuloslaskelmassa menonsiirtona (KPL 2:1 §).

4.4 Ympäristövastuiden arviointi

Ympäristöön liittyvä velvoite merkitään ympäristövastuuksi, jos sen kattamisesta voidaan tehdä luotettava arvio. Varauksena kirjattavan määrän tulee vastata parasta arviota menoista, joita olemassa olevan velvoitteen täyttäminen edellyttää tilinpäätöspäivänä. Jos ympäristövastuun määrälle on laskennan perusteella olemassa useita vaihtoehtoja, näistä otetaan huomioon paras. Paras arvio menoista on se määrä, jonka kunta tai kuntayhtymä järkevästi tarkasteltuna joutuisi maksamaan täyttäessään velvoitteen tilinpäätöspäivänä tai siirtäessään sen tuona ajankohtana kolmannelle osapuolelle. Ympäristövastuun suuruutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon odotettavissa oleva tekninen kehitys ja muutokset lainsäädännössä.

Ympäristövastuun arvioinnissa otetaan huomioon seuraavat seikat:

- ympäristövahingon kunnostuksesta aiheutuneet välittömät yksilöitävissä olevat lisäkustannukset
- oman henkilöstön kunnostustyöhön käyttämän ajan perusteella lasketut palkka- ja muut henkilöstömenot
- kunnostuksen jälkeisen seurannan menot
- tekniset parannukset, jos on todennäköistä, että ne täyttävät viranomaisvaatimukset.

Ympäristövastuun määrä on arvio velvoitteen kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin velvoitteen perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite erääntyy maksettavaksi. Vastuun asteittainen lisääminen täysimääräiseksi kyseisen toiminnan aikana on sallittua. Asteittainen kerryttäminen on luontevaa silloin, kun kyseessä on toiminta, joka tuottaa tuloa useita vuosia ja näillä tuloilla pitää kertatyönä korjata syntyneet vahingot toiminnan päättyessä. Tällainen voi olla esimerkiksi kaatopaikan jälkihoitovelvoitteisiin kirjattava varaus, jota kasvatetaan vuosittain kaatopaikan täyttymisen mukaisesti.

Ellei ympäristövastuun määrää voida merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi arvioida, tämä ilmoitetaan perusteluineen liitetiedoissa. Lisäksi ilmoitetaan mahdollisuuksien mukaan eri laskentatapojen tuottamat tulokset. Tämän tarkoituksena on antaa kuva vastuun suuruuden vaihteluvälistä ja todennäköisyydestä.

4.5 Päästöoikeuksien kirjanpito­käsittely

Kirjanpitolaus­kun­ta on antanut lausunnon 15.11.2005 (KILA 1767/2005) päästöoikeuksien kirjaamisesta. Lausunnon mukaan hyvän kirjanpito­ta­van mukaista on perustaa päästöoikeuksien kirjanpito­käsittely ns. nettomenettelyyn. Nettomenettelyssä päästöoikeuksia ei käsitellä käyvän arvon mukaisesti aineettomissa hyödykkeissä. Kirjanpitolaus­kun­ta pitää hyvän kirjanpito­ta­van mukaisena, että nettomenettelyssä päästöoikeuksien kirjanpito­käsittely perustetaan toteutuneiden päästöjen ja saatujen päästöoikeuksien vertaamiseen. Jos toteutuneet päästötonnit ylittävät saadut oikeudet, tehdään ylimeneviä tonneja vastaava kulukirjaus tilinpäätöshetken markkinahinnalla ja pakolliset varaukset vastatilinä; päästöoikeuteen perustuvasta velvoitteesta on muodostettava pakollinen varaus, sillä se täyttää KPL 5:14.1 ja 5:14.3 §:ssä säädetty edellytykset. Kuitenkin siinä tapauksessa, että puuttuvien päästöoikeuksien hankinta on sidottu sopimuksella tai muuten tietyn hintaiseksi, kulukirjaus tehdään lähtökohtaisesti sen mukaisena.

Jos taas toteutuneet tonnit alittavat saadut oikeudet, kirjanpito­vel­vol­lisella on taseen ulkopuolista varallisuutta, joka tulee ilmoittaa liitetietoina. Toisaalta päästöoikeuksien ostot ja myynnit kirjataan liiketapahtumina suoriteperusteisesti.

Jotta nettomenettely antaisi KPL 3:2.1 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan päästöoikeuksien vaikutuksista, kirjanpito­vel­vol­lisen tulee lisäksi tilinpäätöksen liitetietona kuvata päästöoikeuksiensa, toteutuneiden päästöjen ja käymänsä päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Tilastokeskuksen ympäristönsuojelumenoja koskevat ohjeet

EU:n komission suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa suosittelee, että ympäristömenojen määrittämisessä otetaan huomioon soveltuvin osin ympäristömenojen yleisen määritelmän lisäksi tilastoinnissa noudatettavat yksityiskohtaiset määritelmät siinä määrin kuin ne ovat yhdenmukaiset kirjanpidon arvostus- ja jaksotussäännösten kanssa. Tilastoinnissa noudatettavat yksityiskohtaiset määritelmät perustuvat OECD:n ja Euroopan yhteisöjen tilastotoimistojen (Eurostat) laatimiin ympäristönsuojelua koskeviin kansainvälisiin tilastointiperiaatteisiin.

Suomessa tilastokeskus ylläpitää teollisuuden ympäristönsuojelumenojen tilastointia. Tilastokeskus kerää vuosittain otantaan perustuen tiedot ympäristönsuojelun rahan käytöstä noin 2500 teolliselta toimipaikalta. Tilasto kattaa teolliset toimialat eli kaivos- ja kaivannaistoiminnan, teollisen valmistuksen ja energiahuollon sekä veden puhdistuksen ja jakelun. Ympäristönsuojelumenojen tilastointi ei koske muita toimialoja. Tilastointiin sisältyvät toimialat on ryhmitelty EU:n standardiin perustuvan toimialaluokituksen mukaisesti. Tilastointi noudattaa kansainvälisiä säädöksiä ja sopimuksia, erityisesti EU:n yleiseurooppalaisia tilastointiperiaatteita. Tavoitteena on saada kansainvälisesti vertailukelpoista tietoa yritysten ympäristönsuojelun aiheuttamista välittömistä kuluista ja tuotoista.

Teollisuuden ympäristönsuojelumeno -tilasto sisältää:

- ympäristönsuojeluinvestoinnit
- ympäristönsuojelulaitteistojen käyttö- ja kunnossapitomenot
- muut ympäristönsuojelun toimintamenot, kuten:
 - tarkkailu- ja seurantamenot
 - erilaiset maksut ja korvaukset
 - hallintomenot
 - tutkimus- ja kehitysmenot.

Tilastoinnissa ympäristönsuojeluinvestointeihin sisällytetään sekä prosessin sisäiset että ulkoiset investoinnit. Sisäiset toimenpiteet muuttavat tuotantoprosessia siten, että tuotannosta aiheutuvien päästöjen muodostuminen suhteessa tuotantomääriin pienee. Ulkoiset ympäristönsuojeluinvestoinnit ovat puhdistimia ym. lisälaitteita tai ratkaisuja, joiden käyttöönotto ei oleellisesti muuta itse tuotantoprosessia.

Tilastoinnissa ympäristönsuojelu on määritelty toiminnaksi, joka vähentää teollisuuslaitoksen tai toimipaikan ulkoiseen, fyysiseen ympäristöön kohdistuvia haittoja, tai oleellisesti liittyy näiden haittojen vähentämiseen. Tällaisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi:

- päästöjen ja jätteiden käsittely
- niiden muodostumisen ehkäisy
- ympäristötarkkailu ja -valvonta
- ympäristönsuojeluun liittyvä hallinto, koulutus ja tiedottaminen
- ympäristövahinkojen korjaaminen
- tuotannon ympäristöhaittojen vähentämiseen tähtäävä tutkimus- ja kehitystyö.

Energiansäästö- ja työsuojelutoimenpiteet eivät kuulu tilastoinnissa ympäristönsuojeluun.

Tilastokeskus on laatinut yksityiskohtaisen ohjeen ympäristönsuojelumenojen määrittämisestä (Yritysten ympäristökustannusten seuranta, Tilastokeskus). Ohjeen soveltaminen kunnan ympäristömenojen kirjanpitokäsittelyssä ja esittämisessä tilinpäätöksessä on perusteltua, erityisesti, jos kunta on rakentanut ympäristölaskentajärjestelmänsä tuottamaan tätä palvelevaa tietoa ja tietojen perusteet eivät ole ristiriidassa tässä yleisohjeessa esitettyjen periaatteiden kanssa.

Ympäristönsuojelutoimenpiteiden ja -kustannusten luokitus (CEPA 2000)

Ulkoilman- ja ilmastonsuojelu

- Päästöjä vähentävät prosessimuutokset
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmaston ja otsonikerroksen suojelemiseksi
- Ilmapäästöjen ja tuuletusilman käsittely
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmaston ja otsonikerroksen suojelemiseksi
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Jätevesien käsittely

- Vesien saastumista vähentävät prosessimuutokset
- Viemäriverkostot
- Jätevesien käsittely
- Jäähdytysvesien käsittely
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Jätehuolto

- Jätteiden synnyn ehkäisy prosessimuutoksin
- Jätteiden keräys ja kuljetus
- Ongelmajätteiden käsittely ja sijoitus
 - terminen käsittely
 - kaatopaikka
 - muu käsittely ja sijoittaminen
- Muiden jätteiden käsittely ja sijoitus
 - poltto
 - kaatopaikka
 - muu käsittely ja sijoittaminen
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Maaperän ja pohjaveden suojele

- Saasteen imeytymisen ehkäisy
- Maaperän puhdistaminen
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Melun ja tärinän torjunta

- Tie- ja raideliikenteen aiheuttama melu ja tärinä
 - päästölähteeseen kohdistuvat prosessimuutokset
 - melua ja tärinää vähentävien rakenteiden ja laitteistojen rakentaminen
- Lentoliikenteen aiheuttama melu
 - päästölähteeseen kohdistuvat prosessimuutokset
 - melua ja tärinää estävien laitteistojen rakentaminen
- Teollisuuden prosessimelu ja -tärinä
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Biologisen monimuotoisuuden ja maiseman suojelu

- Lajien suojelu
- Maiseman ja elinympäristöjen suojelu - josta
 - metsien suojelu
- Eliökantojen ja maisemien ennallistaminen
- Vesistöjen kunnostus ja puhdistaminen
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Säteilyltä suojaaminen

(Lukuun ottamatta ydinvoimaloita ja sotilaskohteita)

- Ympäristön suojelu
- Mittaus, seuranta, tutkimuslaboratoriot yms.
- Muut toimenpiteet

Tutkimus ja kehitys

- Ulkoilman ja ilmaston suojeleminen
 - ulkoilman suojelemiseksi
 - ilmakehän ja ilmaston suojelemiseksi
- Vesiensuojelu
- Jäte
- Maaperän ja pohjaveden suojelu
- Melun ja tärinän torjunta
- Lajien ja elinympäristöjen suojelu
- Säteilystä suojaaminen
- Muu ympäristötutkimus

Muut ympäristönsuojelutoimenpiteet

- Yleinen ympäristöhallinto
- Koulutus, perehdyttäminen ja tiedotus
- Toimenpiteet joista ei aiheudu näkyviä kustannuksia
- Toimenpiteet joita ei ole täsmennetty muulla.

Yleiseurooppalainen ympäristönsuojelulaitteistojen ja rakenteiden tilastoluokitus

Ulkoilman- ja ilmastonsuojelu

- Hiukkaspäästöjä vähentävät laitteet, suodattimet (Ilmapäästöjen käsittelylaittein varustetut teollisuuslaitokset (prosentteina NACE:n mukaisilla kaksinumero-tasoilla; lämpövoimalaitosten prosenttiosuus))
- Ilman laadun mittausasemat (Mittausasemien määrä luokiteltuna mitattavan yhdisteen mukaan; mittaukset vuodessa; siirrettävien laitteiden määrä)
 - kiinteät asemat rakennetuilla alueilla
 - kiinteät asemat rakentamattomilla alueilla
- Siirrettävät mittausasemat

Jätevesien käsittely

- Viemäriverkosto (pituus kilometreinä)
- Jätevesien käsittelylaitokset (lukumäärä; kapasiteetti asukasvastineluvun tai kemiallisen hapenkulutuksen mukaan)
 - mekaaninen käsittely
 - biologinen käsittely (paitsi sakokaivot)
 - kehittynyt käsittely
 - sakokaivot
- Tarkkailuasemat (mittausasemien määrä; siirrettävien laitteiden määrä; vuosittaisten mittausten määrät eri vesistöalueiden mukaan luokiteltuna)

Jätehuolto

- Ongelmajätteiden käsittelylaitokset (lukumäärä; kapasiteetti vuosittain käsitellyn jätteen painon mukaan, ja eriteltynä jätetyypeittäin soveltuvin osin)
 - fysikaalinen/kemiallinen käsittely
 - terminen käsittely
 - biologinen käsittely
 - radioaktiivisten jätteiden välivarastointi
- Muiden jätteiden käsittelylaitokset (lukumäärä; kapasiteetti vuosittain käsitellyn jätteen painon mukaan, ja eriteltynä jätetyypeittäin soveltuvin osin)
 - fysikaalinen/kemiallinen käsittelytekniikka
 - yhdyskuntajätteiden yms. poltto
 - teollisuusjätteiden poltto
 - biologinen käsittely
 - muut käsittelytekniikat
- Jätteiden käsittelylaitokset (laitosten lukumäärä)
 - kaatopaikka
 - ongelmajätteiden kaatopaikka
 - loppusijoitus ja maanalainen varastointi
 - muut sijoituspaikat

Maaperän ja pohjaveden suojele

- "Putkenpäälaitteistot ja -rakenteet" (lukumäärä)
 - maanpintakerroksen eristäminen ml. ojat ja vallit, kuivatusjärjestelmät
 - valumien ja vuotojen keräily
 - maanalaisten varastojen ja kuljetuslaitteistojen parannukset maaperän ja pohjaveden suojelelu varten
 - maanalaisten varastojen ja kuljetuslaitteistojen poistaminen maaperän ja pohjaveden suojelelu takia
- Kuljetussäiliöt, kuljetusjärjestelmän vahvistaminen vaarallisten aineiden kuljetuksia varten ja muut laitteistot (lukumäärä)

Melun torjunta

- Meluaidat: tiet, rautatiet, lentokentät (kilometreinä)
- Melun mittaus- ja valvontalaitteistot (mittausasemien ja mittauslaitteiden lukumäärä).

Esimerkit***Ympäristömenon kirjaaminen, laskenta ja esittäminen***

Kunnan vesilaitos huolehtii toiminta-alueensa jäteveden puhdistamisesta. Kyseinen toiminta edellyttää ympäristölupaa, jossa määritellään jäteveden sallitut pitoisuudet. Jätevesien puhdistamista varten kunnan vesilaitos joutuu hankkimaan jäteveden puhdistuslaitoksen. Puhdistuslaitoksen hankintahinta 1.1.2008 on 1.000.000 euroa ja taloudellinen käyttöaika 25 vuotta. Puhdistuslaitoksen käyttö ja kunnossapito aiheuttaa tilikaudella kuluja seuraavasti:

- jäteveden käsittelyssä tarvittavien kemikaalien hankinta 50.000 euroa
- puhdistamon energian kulutus 25.000 euroa
- puhdistamolla työskentelevien henkilöiden työvoimakustannukset 100.000 euroa.

Ympäristömenot määritellään ympäristönsuojelutoimenpiteistä aiheutuviksi menoiksi. Jäteveden puhdistaminen on toimintaa, jonka avulla kunnan vesilaitos pyrkii lieventämään asutuksen aiheuttamia ympäristöhaittoja toiminta-alueellaan. Siten toiminnan aiheuttamat menot voidaan lukea ympäristömenoihin. Ympäristömenot tulee kyetä yksilöimään riittävällä tarkkuudella. Puhdistuslaitoksen hankintahinta saadaan kunnan vesilaitoksen pysyvien vastaavien kirjanpidosta ja kemikaalien ja energian kulutuksen aiheuttamat menot ostoreskontran tiedoista. Työvoimakustannukset ja yleiskustannukset voidaan kohdistaa puhdistuslaitoksen käytölle ja kunnossapidolle työajanseurannan perusteella. Jos jäteveden puhdistuslaitoksen toiminnasta aiheutuu muita kustannuksia, kuten yleiskustannuksia, tulee näiden kohdistaminen perustua sisäiseen laskentaan.

Jäteveden puhdistuslaitos on tarkoitettu käytettäväksi jatkuvasti kunnan vesilaitoksen toiminnassa ja se vähentää toiminnasta todennäköisesti muutoin aiheutuvaa ympäristön pilaantumista. Puhdistuslaitoksen avulla kunnan vesilaitos voi varmistaa, että se täyttää sille ympäristöluvassa asetetut vaatimukset. Siten puhdistuslaitos tuottaa kunnan vesilaitokselle taloudellista hyötyä useana tilikautena KPL 4 luvun 3 §:n mukaisesti. Jäteveden puhdistuslaitoksen hankintahinta aktivoidaan ja kirjataan vaikutusajanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Puhdistuslaitoksen käytön ja kunnossapidon menot kirjataan suoriteperusteisesti tilikauden kuluiksi.

Jos ympäristömenoilla on olennainen vaikutus tilinpäätöksen antamaan kuvaan kunnan tai kuntayhtymän toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, eritellään ympäristömenot liitetiedoissa. Kunta tai kuntayhtymä voi lisäksi esittää yhteenvedon ympäristömenoista toimintakertomuksessa.

Liitetiedot

TULOSLASKELMAA KOSKEVAT LIITETIEDOT

2008

Henkilöstökulut:

Ympäristönsuojelulaitteiden käytön ja kunnossapidon palkat	100.000 €
--	-----------

Aineet, tarvikkeet ja tavarat:

Aineet ja tarvikkeet:

Ympäristönsuojelulaitteiden aineet ja tarvikkeet	75.000 €
--	----------

Poistot ja arvonalennukset:

<u>Ympäristönsuojelulaitteiden poistot</u>	<u>40.000 €</u>
--	-----------------

Ympäristökulut yhteensä	215.000 €
-------------------------	-----------

TASETTA KOSKEVAT LIITETIEDOT

2008

Aineelliset hyödykkeet:

Ympäristönsuojelulaitteet:

Hankintahinta 1.1.2008	1.000.000 €
------------------------	-------------

- poistot	40.000 €
-----------	----------

Kirjanpitoarvo 31.12.2008	960.000 €
---------------------------	-----------

Ympäristövastuun kirjaaminen ja esittäminen

Jätteiden käsittelyä harjoittava kunta tai kuntayhtymä omistaa jätteiden loppusijoituspaikan, jolle sijoitetaan osa toiminnasta syntyneistä sakoista ja tuhkasta sekä muita loppusijoitukseen soveltuvia jätteitä. Ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti kunta tai kuntayhtymä on varautunut loppusijoituspaikalle sijoitettujen jätteiden valvontaan ja mahdollisiin lisäkäsittelyihin tulevaisuudessa. Näihin vastaisiin menoihin kunta tai kuntayhtymä on kirjannut tilinpäätöksessään pakollisen varauksen, jonka lisäys vuonna 2008 on 0,5 miljoonaa ja varauksen kokonaismäärä vuoden 2008 lopussa 5,0 miljoonaa euroa. Pakollisiin varauksiin sisältyy myös takuuvaraus 2,0 milj. euroa.

Tilinpäätöksessä varaus esitetään taseessa pakollisena varauksena ja eritellään liitetiedoissa.

Tase:

	2008	2007
PAKOLLISET VARAUKSET (9)		
Muut pakolliset varaukset	7.000.000 €	6.500.000 €

Liitetiedot:

TULOSLASKELMAA KOSKEVAT LIITETIEDOT

Selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista.

Laaditun suunnitelman mukaisesti varaudutaan loppusijoituspaikalle sijoitettujen jätteiden valvontaan ja mahdollisiin lisäkäsittelyihin tulevaisuudessa. Tilikauden ympäristövarauksen lisäys 0,5 milj. euroa sisältyy liiketoiminnan muihin kuluihin.

TASEEN VASTAAVIA KOSKEVAT LIITETIEDOT

Erittely muihin pakollisiin varauksiin sisältyvistä eristä

	2008	2007
Takuuvaraus	2.000.000 €	2.000.000 €
<u>Ympäristövaraus</u>	<u>5.000.000 €</u>	<u>4.500.000 €</u>
Muut pakolliset varaukset yhteensä	7.000.000 €	6.500.000 €

Ympäristövastuun kirjaaminen pakollisena varauksena

Kunnan tai kuntayhtymän omistamalla kiinteistöllä sijaitsee pilaantunut maa-alue. Maa-alue on pilaantunut kunnan tai kuntayhtymän aikaisemman kiinteistöllä tapahtuneen teollisen toiminnan seurauksena. Kyseinen teollinen toiminta kiinteistöllä on päättynyt muutamia vuosia aiemmin.

Maaperätutkimuksen mukaan kyseinen maa-alue on pilaantunut lyijyllä ja sinkillä siten, että pilaantuneelle maaperälle asetetut ohjearvot ylittyvät. Pilaantunutta maata on yhteensä noin 1.000 tonnia, josta puolet voimakkaasti pilaantunutta. Maa-alueen arvioidaan olevan välittömän puhdistuksen tarpeessa.

Maaperän puhdistaminen toteutetaan massanvaihtona. Pilaantunut maa poistetaan 2,5 metrin syvyyteen. Pilaantunut maa kuljetetaan laitokselle, jolla on lupa ottaa vastaan pilaantuneita maita. Haitta-aineita sisältävän maa-aineksen leviäminen ympäristöön kaivun ja kuljetuksen aikana estetään kastelemalla ja erilaisin suojaustoimenpitein.

Ympäristökeskus on hyväksynyt kunnan tai kuntayhtymän tekemän ympäristönsuojelulain mukaisen ilmoituksen pilaantuneen maaperän puhdistamisesta. Maaperän puhdistaminen toteutetaan seuraavan tilikauden aikana.

Kustannusarvion mukaan maaperän puhdistaminen aiheuttaa kunnalle tai kuntayhtymälle seuraavat menot:

- suunnittelu ja tutkimukset	15.000 €
- valvonta	5.000 €
- esivalmistelu	5.000 €
- massojen kaivaminen	25.000 €
- välivarastointi	10.000 €
- massojen kuljetus käsiteltäväksi	35.000 €
- kaatopaikkamaksut	45.000 €
- <u>korvaavat massat</u>	<u>30.000 €</u>
- Yhteensä	170.000 €.

Pilaantuneen maa-alueen puhdistaminen täyttää kirjanpitolain 5 luvun 14 §:n vastaisen menon määritelmän. Kustannuksista on tähän mennessä toteutunut suunnittelun ja tutkimuksen menot yhteensä 15.000 euroa. Nämä menot kunta tai kuntayhtymä kirjaa tilikauden kuluksi tuloslaskelmaan. Tulevista puhdistuskustannuksista kunta tai kuntayhtymä kirjaa taseen vastaaviin 155.000 euron pakollisen varauksen. Pakollisen varauksen muutos 155.000 euroa kirjataan tuloslaskelmassa luonteensa mukaisiin kuluihin.

Ympäristövastuun esittäminen liitetietona

Kunta tai kuntayhtymä on hakenut lupaa pilaantuneen maan vastaanotto- ja käsittelytoiminnan aloittamiselle. Alueellinen ympäristökeskus on antanut luvan toiminnan aloittamiselle, jos kirjanpitovelvollinen asettaa riittävän vakuuden, jolla varmistetaan varastoitavien maamassojen asianmukainen jätehuolto. Vakuuden suuruudeksi lupapäätöksessä on määrätty 200.000 euroa.

Kunta tai kuntayhtymä esittää tämän vakuuden liitetiedoissa muuna taloudellisena vastuuna.

Liitetiedot:

MUUT LIITETIEDOT

	2008
Muut omasta puolesta annetut vakuudet	
Ympäristöluvan edellyttämä vakuus	200.000 €

Esimerkki päästöoikeuksien kirjanpitokäsittelystä

Kunnan energialaitos on velvoitettu Euroopan yhteisön komission direktiivin 2003/87/EY ja päästökauppalaan (683/2004) mukaisesti hankkimaan toiminnalleen päästöluvan. Lupaun liittyy päästöjen seuranta- ja raportointivelvollisuuksia sekä velvoite palauttaa vuosittain toimivaltaiselle viranomaiselle 30.4. mennessä päästöoikeusmäärä, joka vastaa laitoksen edellisen kalenterivuoden päästöjä. Päästökauppaviranomainen mitätöi em. mukaisesti palautetut päästöoikeudet palauttamisen jälkeen.

Päästökauppaviranomainen kirjaa vuosittain laitokselle päästöoikeuksien mukaisen määrän päästöoikeuksia helmikuun 28 päivään mennessä päästöluvan haltijan kansallisessa rekisterissä olevalle kyseisen laitoksen tilille.

Jos toiminnanharjoittajalla on päästöoikeuksia tietyssä vuonna vähemmän kuin todellisia päästöjä, on sen ostettava päästöoikeuksia markkinoilta tai käytettävä kyseisen päästökauppakauden muille vuosille myönnettyjä ja sen käyttöön rekisteriin kirjattuja päästöoikeuksia. Jos taas toiminnanharjoittajalla on päästöoikeuksia enemmän kuin todellisia päästöjä, se voi myydä päästöoikeuksia tai säilyttää niitä käytettäväksi myöhemmin kyseisellä päästökauppakaudella.

Valtioneuvoston päätöksellä kunnan energialaitokselle on myönnetty ilmaiseksi päästöoikeuksia, jotka oikeuttavat 2 500 000 hiilidioksiditonin (tCO₂) päästöihin EU:n päästökauppakaudella 2008–2012.

Kunnan energialaitokselle allokoitujen päästöoikeuksien määrä päästökauppaudelle 2008–2012 on:

	2008	2009	2010	2011	2012	Yhteensä
Päästöoikeudet, tCO ₂	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	2 500 000

A. Kunnan energialaitoksen toteutuneet päästöt ylittävät päästöoikeuksien määrän.

Kunnan energialaitos sai haltuunsa jaossa 14.2.2008 vastikkeetta koko päästökauppauden päästöoikeudet 2 500 000 tCO₂. Vastikkeetta jaettujen päästöoikeuksien hankintameno kirjanpidossa on nolla euroa. Energialaitoksen päästöt vuonna 2008 olivat 550 000 hiilidioksiditonnia ja sen on palautettava 30.4.2009 mennessä tätä vastaava määrä päästöoikeuksia Energiamarkkinavirastolle.

Toteutuneiden päästöjen määrä ylittää tilikaudelle 2008 allokoitujen päästöoikeuksien määrän 50 000 hiilidioksiditonnilta. Koska toteutuneet päästötonnit ylittävät saadut oikeudet, tehdään ylimeneviä tonneja vastaava kulukirjaus tilinpäätöshetken markkinahinnalla pakolliset varaukset vastatilinä. Tilinpäätöshetken markkinahinta päästöoikeudelle on 20 euroa hiilidioksiditonnilta, jolloin pakollisen varauksen suuruudeksi tulee 1 000 000 euroa.

Kirjaus kirjanpidossa: per Liiketoiminnan muut kulut/päästökaupan kulut
an Pakolliset varaukset 1 000 000 euroa

Energialaitoksen tuloslaskelmassa päästökaupan kulut käsitellään liiketoiminnan muina kuluina (energiailaitos on kunnallinen liikelaitos ja noudattaa kuntajaoston liikelaitosyleisohjeen mukaista kirjanpitoa). Taseen vastattavissa esitetään pakollisena varauksena 1 000 000 euron varaus päästöoikeuksien palautusvelvollisuuden täyttämiseen.

Kunnan/energiailaitoksen tilinpäätöksen 2008 liitetiedoissa esitetään:

Päästöoikeudet 2008	tCO ₂	€
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 1.1.	2 500 000	
Toteutuneiden päästöjen määrä -	550 000	
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.	1 950 000	
Pakollinen varaus palautusvelvollisuuden täyttämiseen	50 000	1 000 000

B. Päästöoikeuksien osto markkinoilta

Kunnan energialaitos ostaa markkinoilta 50 000 tCO₂ päästöoikeuksia huhtikuussa 2009 kattamaan toteutuneiden päästöjen ja päästöoikeuksien välisen erotuksen. Päästöoikeuksien markkinahinta tuolloin on 22 euroa, jolloin hankintahinnaksi tulee 1 100 000 euroa. Päästöoikeuksien osto kirjataan markkinahintaan kuluksi.

Kirjaus: per Liiketoiminnan muut kulut/päästökaupan kulut
an Rahat ja pankkisaamiset 1 100 000 euroa

Kunnan energialaitos palauttaa 30.4.2009 Energiamarkkinavirastolle toteutuneita päästöjään vastaavan määrän päästöoikeuksia 550 000 tCO₂. Kirjanpidossa päästöoikeuksien palautusvelvollisuuden täyttämiseksi tehty varaus puretaan.

Kirjaus: per Pakolliset varaukset an Liiketoiminnan muut kulut/päästökaupan kulut
1 000 0000 euroa.

C. Päästöoikeuksien myynti markkinoille

Kunnan energialaitoksen toteutuneet päästöt vuodelle 2009 ovat 475 000 tCO₂. Energialaitos myy joulukuussa 2009 päästöoikeuksia 25 000 tCO₂. Päästöoikeuden markkinahinta myyntihetkellä on 25 euroa/tCO₂. Energialaitos kirjaa päästöoikeuksien myynnistä saamansa tulon 625 000 euroa liiketoiminnan muihin tuottoihin.

Kirjaus: per Rahat ja pankkisaamiset an Liiketoiminnan muut tuotot 625 000 euroa.

Energialaitoksen tuloslaskelmassa päästöoikeuksien myynnit käsitellään liiketoiminnan muina tuottoina.

D. Päästöoikeuksien esittäminen liitetiedoissa

Kunta/kunnan energialaitos esittää vuoden 2009 liitetiedoissa:

Päästöoikeudet 2009	tCO ₂	€
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 1.1.	1 950 000	
Päästöoikeuksien ostot	50 000	1.100.000
Toteutuneiden päästöjen määrä -	475 000	
Päästöoikeuksien myynnit -	25 000	625.000
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.	1 500 000	