

Förorenade områden Årsredovisning

Birgit Flening
Auktoriserad revisor
Sustainability Director
birgit.flening@se.ey.com
19 september 2005

1

!@

#

Örserumsviken



2

!@

#

Årsredovisningslagen och god redovisningssed

- Förorenade områden – när och hur ska en skuld redovisas
- Upplysningskrav på miljö- och hållbarhetsinformation i förvaltningsberättelsen

3

!@

#

Ansvar för sanering av förorenade områden

- **UTÖVARANSVAR** för drift efter 1969-07-01 om verkningar pågår och efterbehandlingsbehov föreligger (Miljöskyddslagen)
 - Kan finnas ett ansvar för tid före 1969!!!
- Ansvar för utredning (markundersökning, provtagning etc.)
- Ansvar för efterbehandling (rengöring)
- Ansvaret kan göras gällande även mot tidigare verksamhetsutövare som bidragit till skadan.
- Verksamhetsutövarna ansvarar solidariskt i förhållande till sitt bidrag till föroreningen.
- Verksamhetsutövaren behöver ej ha bedrivit en "miljöfarlig verksamhet", det räcker att verksamheten kan medföra skada eller olägenhet för miljön!

4

!@

#

Klosterns dom

Dom i miljööverdomstolen (M 5338 – 04, 2005-05-23)

- 11 Dom att Klosters åläggs att utföra detaljerad markundersökning av område som bolaget haft verksamhet på 1920 – 1974 och troligen förorenat före 1961.
- 11 Domskalet var att Klosters "endast" ålagts att fastställa vilka föroreningar från Klosters verksamhet som finns kvar i området.
- 11 Slutsats: det går ej att förutse när ansvar för förorening kan uppstå då tidsgränsen 1 juli 1969 inte verkar hålla?

5

!@

#

Ansvar för sanering av förorenade områden

FASTIGHETSÄGARANSVAR vid förvärv efter 1999-01-01

- 11 Om denne vid förvärvet kände till eller bort kända till föroreningen
- 11 Subsidiärt, solidariskt
- 11 Långtgående undersökningsplikt före förvärv för att skydda sig
 - JB:s regler är dispositiva men ej MB:s!
 - Säljgaranti skyddar ej mot krav från tillsynsmyndighet
- 11 Ansvar även om fastighet senare sålts, ansvaret blir solidariskt mellan samtliga ägare efter 1998. Det går således ej att sälja bort ansvaret!
- 11 Ansvar även vid transportköp

6

!@

#

Ansvar för sanering av förorenade områden

Fastighetsägare kan riskera att anses som verksamhetsutövare i två fall:

Förvaring

- Förvaring av miljöfarligt avfall kan betraktas som pågående, miljöfarligt verksamhet
 - Exempel – en soptipp som med farligt lakvatten
 - Förvaring av tunnor med förbrukade kemikalier
- Krav ställs alltid på ursprunglig verksamhetsutövare om denne finns, såvida köp ej skett efter 1998

Exploatering

- Den som med egna åtgärder ökar föroreningen för att förorening i området kan exponeras eller spridas
- Anses skäligt att få stå för kostnaderna då detta kan kompenseras med högre pris i senare led
- Olika om detaljplan finns eller inte

7

!@

#

ARVAMETSDOMEN

Miljööverdomstolens dom M 9822-02 (2003-12-05) INNEBÄR ATT

köpare av verksamhet (inkrämsoverlåtelse) som tidigare förorenat mark med PCB

åläggs att utföra den utredning som är nödvändig för att avgöra behovet av och sättet för saneringsåtgärder

med motivering att "den som tar över en verksamhet i princip övertar såväl rättigheter som skyldigheter".

8

!@

#

Domskäl är

- Skrotningsverksamheten bedrivs fortfarande, men med ny verksamhetsutövare
- Verksamheten har orsakat PCB-förorening i Umeälven
- Enligt 10 kap 2§ MB kan både tidigare och nuvarande verksamhetsutövare göras ansvariga för föroreningen
- Att krav ställs på nuvarande verksamhetsutövare finns stöd för i förarbetena (prop. 97/98:45 s. 361)
- **Den som tar över en verksamhet i princip övertar såväl rättigheter som skyldigheter**
- Krav om efterbehandlingsåtgärd (undersökning samt sanering) kan således riktas mot vem som helst av dem som bedrivit eller bedriver verksamheten

9

!@

#

Förslag till lag om ändring i Miljöbalken 10kap genom ett tillägg till 2§

▫ Dir. 2004:159

Miljödepartementet

▫ Rubrik: Miljöskadeansvar m.m.

▫ Beslut vid regeringssammanträde den 18 november 2004

▫ Utredaren skall redovisa sitt uppdrag senast den 30 april 2006.

10

!@

#

Förslag till lag om ändring i Miljöbalken 10kap genom ett tillägg till 2§

Om verksamhetsutövaren inte förmår att uppfylla sina förpliktelser enligt detta kapitel ansvarar i skälig omfattning den, som genom att utöva ett bestämmande inflytande över verksamheten, i avsevärd grad medverkar till denna oförmåga.

11

!@

#

Förslag till lag om ändring i Miljöbalken 10kap genom ett tillägg till 2§

Frågeställningar

▫ När skall aktieägare redovisa en skuld?

▫ När är en sådan kostnad avdragsgill?

▫ Bristtäckningsansvar vid tillstyrkande av utdelning eller accept av koncernbidrag/prissättning inom koncern?

▫ Retroaktivt ansvar.

12

!@

#

Redovisning av miljöskulder

- Redovisning skall ske enligt lag och god redovisningssed
- Årsredovisningslagen och Bokföringslagen
- Avsättningar enligt RR 16 / IAS 37 / KRK 10
- Twistiga skulder Bokföringsnämnden U 88:11
- Att ange "belopp okänt" som argument att inte redovisa åtagandet är inte acceptabelt utan i nästan alla fall kan oberoende expertis tillkallas för bedömning av beloppets storlek. (RR16)

13

!@

#

Osäkerhet vid bedömning av belopp

- Ekonomisk osäkerhet – t.ex. framtida inflation och ev. diskonteringsbehov.
- Teknologisk osäkerhet – påverkan på kommande åtgärders kostnader.
- Juridisk osäkerhet – eget ansvar och andra parter ansvar, nya lagar, skatteregler.
- Politisk osäkerhet – samhällsutveckling.
- Ekologisk osäkerhet – syn på vad som är bra eller dåligt för miljön förändras. Det saknas definitioner av förorening i miljöbalken varför vid varje tidpunkt gällande kunskap är av betydelse för bedömning, vilket ger en osäkerhet vid framtidsbedömningar.

14

!@

#

RR 16 / IAS 37 / KRK 10

Avsättningar och Ansvarförbindelser

- När?
 - Det föreligger ett åtagande för en inträffad händelse som troligen skall betalas till ett tillförlitligt uppskattat belopp.
- Belopp?
 - Bästa uppskattning av kommande utbetalning.
 - Nuvärdesberäkning.
 - Omprövas varje balansdag.

15

!@

#

Miljöskuld

- Miljöutgifter som förväntas betalas i framtiden för kommande åtgärder kan behöva redovisas som en **skuld** eller, vid osäkerhet, som en **avsättning** eller **ansvarförbindelse**.
- De praktiska problem som kan uppstå handlar om
 - När redovisning skall ske.
 - Hur **frivilliga** åtaganden skall hanteras.
 - Vilket **belopp** som skall redovisas.
 - Om **diskontering** skall ske.
 - Hur förväntade **ersättningar** från annan skall hanteras.
 - Hur årlig **omvärdering** skall redovisas.
 - Skattefrågan.

16

!@

#

- n Miljökostnader redovisas när de inträffar.
- n Miljökostnader redovisas när de upptäcks.
- n Miljöskuld
 - Värdering
 - Reserveringar, nuvärde
 - Ej gradvis uppbyggnad om ej specifika villkor uppfyllda!

17

!@

#

Vilket belopp skall redovisas?

- n Miljöförpliktelser på grund av lag, tillstånd, kontrakt eller bindande interna beslut skall redovisas.
- n Samtliga skulder/avsättningar skall redovisas utom i de sällsynta fall ett belopp ej kan uppskattas. Då kan det redovisas i text/not.
- n Att ange "belopp okänt" som argument att inte redovisa åtagandet är inte acceptabelt utan i nästan alla fall kan oberoende expertis tillkallas för bedömning av beloppets storlek. (RR16)
- n Skuldens belopp skall beräknas som förväntat framtida kassaflöde.

18

!@

#

Belopp?

Beräkning av belopp skall

- n vara "det bästa/troligaste värdet".
- n beakta risker och osäkerheter
- n diskontera till marknad/riskränta om väsentligt
 - årlig omvärdering korrigeras som räntekostnad.
- n beakta framtida utveckling av teknologi, lag m.m.
- n ej kvitta mot intäkter (försäljning, ersättning)
- n ej skapa överdrivna avsättningar
- n ej medvetet övervärdera skulder.

19

!@

#

Vilket belopp skall redovisas? (forts.)

- n Enbart sannolika ändringar i teknologi och lagstiftning får påverka bedömning av beloppet.
- n Ersättning från tredje man får ej kvittas i redovisningen
- n Framtida förpliktelser som ej är sannolika eller som är beroende av en framtida händelse skall ej redovisas som skuld utan skall tas upp som ansvarsförbindelse.

20

!@

#

Tillgång eller kostnad

- Tillgången skall ägas av företaget, med livslängd över ett år.
- Sannolikt att företaget får framtida ekonomiska fördelar.
- Värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.
- Miljöutgifter som leder till framtida avkastning skall redovisas som investering med ett värde som ej överstiger (nu-)värdet av den framtida avkastningen.
- **En anläggningstillgång med värdenedgång p.g.a. miljöskäl skall minskas i värde genom nedskrivning och inte genom reservering i form av en skuld.**

21

!@

#

RR 16 Avsättningar och Ansvarförbindelser "Frivilligt åtagande"

- Åtagande som skall skuldföras föreligger när ett företags agerande
 - genom ett etablerat beteende
 - eller genom en publicerad policy
 - eller ett aktuellt uttalande

har visat utomstående att det påtar sig visst ansvar

och utomstående då har rimliga skäl att förvänta sig att företaget uppfyller detta ansvar.

- Ex. Miljöpolicy anger att företaget kommer att sanera all förorenad mark det orsakat. Förening i ett land som ej har lag om detta innebär att saneringskostnad ändå skall reserveras.

22

!@

#

Vilket belopp skall redovisas? (forts.)

Förslag IAS 37 – kan komma att gälla från 2007 – osäker läge idag!

- Begreppet *avsättningar* ändras till *icke-finansiella skulder*.
- Föreslås krav på att öppet redovisa risker, beräkningar och annat kring dessa skulder, där bl.a. krav på att eller frivilligt åtagande att sanera förorenade områden ingår.
- Belopp ska vara **vad vi idag är beredda betala för att bli av med åtagandet**.
- **Alla åtaganden ska skuldföras**. Osäkerhet ska istället påverka beloppets beräkning
- [http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_38_EDAamendmentsIAS37IAS19\(complete\).pdf](http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/8_38_EDAamendmentsIAS37IAS19(complete).pdf)

23

!@

#

BFN U88:11 Tvistiga skulder

- Skuld skall bokföras så snart det kan ske sedan handling mottagits om ärendet.
- Särskild värdering skall ske i bokslutet.

24

!@

#

Årsredovisningslagens upplysningskrav på hållbarhetsinformation

26

!@

#

Årsredovisningslagens upplysningskrav på hållbarhetsinformation

- 11 Årsredovisningslagen (ÅRL) har i 6 kap 1§ regler om vilka hållbarhetsfrågor som ska redovisas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.
- 11 Informationen omfattas de av reglerna i bolagsstyrningskoden om styrelsens rapportering om intern kontroll avseende den finansiella rapporteringen.
- 11 Informationen omfattas av den lagstadgade revisionen och det gäller samma regler på fullständighet, riktighet och verifierbarhet som övrig information.
- 11 De lagstadgade upplysningskyldigheterna har tre olika perspektiv
 - ett allmänt
 - ett miljöfokus
 - ett specifikt perspektiv som fokuserar på icke-finansiella förhållanden.

26

!@

#

Det allmänna perspektivet , ÅRL 6 kap 1§ 2 st pkt 1

"Upplysning ska lämnas om av sådana förhållanden som är viktiga för bedömning av utveckling av företagets verksamhet, ställning och resultat."

- 11 Det allmänna perspektivet fokuserar på hur olika förhållanden påverkar företaget. Bland dessa ingår även väsentliga miljö- och hållbarhetsfrågor
- 11 Dessa regler gäller oberoende av bolagsstorlek. Kravet omfattar även koncernredovisning.
- 11 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

27

!@

#

Det allmänna perspektivet ÅRL 6 kap 1§ 2st pkt 2

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

- 11 Det allmänna perspektivet fokuserar på hur olika förhållanden påverkar företaget. Bland dessa **ingår även väsentliga miljö- och hållbarhetsfrågor**. Lagstiftaren anger att bland riskerna kan återfinnas klimatförändringar, kemikalielagar, tillståndsprövningar m.m.
- 11 Dessa regler gäller bara för företag som har minst tio anställda eller tillgångar med värde överstigande 24 miljoner kronor. Kravet omfattar även koncernredovisning.
- 11 Denna lagtext trädde i kraft 1 maj 2005 (prop 2004/05:68) och är den svenska versionen av EU:s sk moderniseringsdirektiv 2003/51/EG.
- 11 Kravet gäller för räkenskapsår som inleds efter 30 april 2005.

28

!@

#

Det specifika miljöperspektivet ÅRL 6 kap 1§ 4 st andra meningen

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

- 11 Hur vissa företags miljöfarliga verksamhet påverkar miljön.
- 11 Informationskravet är helt oberoende av om informationen anses viktigt för bedömning av företagets utvecklingsförmåga eller inte.
- 11 Det finns inte något väsentlighetskrav utan kravet är absolut
- 11 En avvikelser i förvaltningsberättelsen från lagens krav ska påtalas av revisor, vilket kan medföra ören revisionsberättelse.

29

!@

#

Det specifika miljöperspektivet ÅRL 6 kap 1§ 4 st andra meningen, forts

- 11 Bokföringsnämnden har i ett uttalande (BFN U98:2) angett vad som ska redovisas
- 11 BFN anser det är önskvärt att upplysning även lämnas om
 - indirekt miljöpåverkan
 - miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar.
- 11 Upplysningskravet omfattar främst miljöpåverkan av produktionsprocesser medan produkters miljöpåverkan vid användning eller när de blir till avfall inte berörs.

30

!@

#

Det specifika miljöperspektivet ÅRL 6 kap 1§ 4 st andra meningen, forts (BFN U:98)

- 11 Ange att bolaget bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig och vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser.
- 11 För tillståndspliktig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller.
- 11 Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras under det kommande räkenskapsåret skall detta anges samt skälet härför.
- 11 Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger skall bolaget kommentera detta.
- 11 Väsentliga förelägganden enligt miljöbalken skall kommenteras.
- 11 Bolaget skall vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

31

!@

#

Det specifika miljöperspektivet ÅRL 6 kap 1§ 4 st andra meningen, forts

- 11 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.
- 11 Dessa regler gäller oberoende av bolagsstorlek.
- 11 Kravet omfattar även **koncernredovisningens** förvaltningsberättelse
- 11 Denna lagtext trädde i kraft 1999. Lagstiftaren har funnit att denna lagparagraf inte efterlevs fullt ut varför tillägget "alltid" trädde i kraft 1 maj 2005.
- 11 En utredning pågår under 2005 om huruvida denna lagparagraf ska utökas eller ändras.

32

!@

#

Pågående utredning om miljöinformation i årsredovisning

I utredningsdirektiven nämns speciellt att utredaren ska överväga behovet av ytterligare lagbestämmelser om miljöredovisning, och då även behov av bestämmelser om

- redovisning av koldioxidutsläpp och annan information i klimatfrågor,
- specifika krav på kvantitativa uppgifter om företagets miljöprestanda i form av miljöindikatorer,
- upplysningskrav avseende miljöeffekter av verksamhet som bedrivs utomlands,
- redovisning av annan miljöpåverkan än de som följer av produktionsprocesser,
- redovisning av producentansvar.

33

!@

#

Fokus på icke-finansiella förhållanden ÅRL 6 kap 1§ 4 st första meningen

"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."

- Svensk version av EU:s moderniseringsdirektiv 2003/51/EG.
- Syftet är att synliggöra sociala och miljörelaterade aspekter av företagets verksamhet.
- 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, bl.a. redovisning av sjukfrånvaro och av könsfördelning bland ledande befattningshavare.

34

!@

#

Fokus på icke-finansiella förhållanden ÅRL 6 kap 1§ 4 st första meningen

- Den aktuella informationen "behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat"
- Detta 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.
- Denna lagtext trädde i kraft 1 maj 2005 (prop 2004/05:68). Kravet gäller för räkenskapsår som inleds efter 30 april 2005.

35

!@

#

Fokus på icke-finansiella förhållanden ÅRL 6 kap 1§ 4 st första meningen

- Gäller bolag som bedriver näringsverksamhet med mer än 200 anställda eller tillgångar till ett värde över 1 000 prisbasbelopp eller som är börsnoterat.
- Om koncernen i sin helhet överskrider gränsvärden omfattas även koncernredovisning och även utländsk verksamhet.
- Upplysningskravet omfattar således även miljö- och personalförhållanden i de dotterbolag som deltar i koncernens produktionsprocess.
- Lagstiftaren anser det lämpligt att i koncernredovisning redogör för de åtgärder som vidtagits för att säkerställa rättvisa och rimliga anställningsvillkor i utländska dotterbolag och företagets policy i sådana frågor.

36

!@

#

Fokus på icke-finansiella förhållanden ÅRL 6 kap 1§ 4 st första meningen

Exempel på upplysningar om personalfrågor som företaget kan vara skyldig att lämna

- information om åtgärder när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö, 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.

37

!@

#

Fokus på icke-finansiella förhållanden ÅRL 6 kap 1§ 4 st första meningen

EU-kommissionens rekommendation 2001/453/EG ("Om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser", den 30 maj 2001) där större företag uppmanas att öppet redovisa:

- de policies och program som företaget har i miljöfrågor, framför allt för att förhindra miljöförstöring,
- gjorda förbättringar och skyddsåtgärder för viktiga miljöområden,
- kvantifierade uppgifter om mål och miljöprestanda inom
 - energiförbrukning,
 - materialförbrukning
 - Avfall
 - utsläpp till luft, mark och vatten,
- Det finns inte något generellt krav på sifferupplysningar.

38

!@

#

Sveriges Finansanalytikers förenings rekommendation om hållbarhetsinformation årsredovisning, november 2005:

Eftersom det kan röra sig om betydande belopp rekommenderar föreningen att företaget anger sin bedömning av om det har eller kan tänkas få framtida ansvar för förorenade områden.

39

!@

#



40

!@

#