



Hur ska ansvar för förorenade områden redovisas i årsredovisningen?

birgit.flening@se.ey.com



Finansiell redovisning av ansvar för förorenade områden

Redovisning skall ske enligt lag och god redovisningssed


Utgifter som förväntas betalas i framtiden för kommande åtgärder:

- **Skuld** = inträffad händelse som leder till utflöde av resurser
- **Avsättning** = ovissa till belopp eller tidpunkt
- **Ansvarsförbindelse** = ej sannolik; beror av framtida händelse
- **Tillgång** = ger framtida avkastning

Samtliga skulder/avsättningar skall redovisas utom i de sällsynta fall ett belopp ej kan uppskattas

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

2



Åtagande = Inträffade händelser och som företaget inte kan påverka


(Åtagande kan uppstå vid en **senare** tidpunkt på grund av lagändring eller åtgärd av företaget;

- endast när det är så gott som säkert att lagen kommer att antas
- om företaget offentligt accepterar ansvar för sanering på ett sätt som skapar ett **informellt** åtagande)

Avsättning = Åtaganden som är ovissa med avseende på belopp eller den tidpunkt då de kommer att regleras

- företaget har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse
- är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet och
- tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras
- ska redovisas i balansräkningen (skuld)

3



Ansvarsförbindelse =

= möjligt åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera **osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll,** inträffar eller uteblir

eller

= åtagande som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att

- det **inte är troligt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet eller
- åtagandets storlek **inte kan beräknas** med tillräcklig tillförlitlighet.

Företag skall inte redovisa en ansvarsförbindelse i balansräkningen.

Upplýsingar om en ansvarsförbindelse skall lämnas, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten

4



Oklart om det finns ett åtagande ?

I sällsynta fall, t.ex. i fall som är föremål för rättslig prövning, kan det vara oklart om ett företag har ett åtagande.

TROLIGT

- Det är mer sannolikt att åtagandet finns än att det inte finns (50%)
- I sådana fall anses en inträffad händelse ha givit upphov till ett åtagande om, med beaktande av alla kända omständigheter, det är troligt att ett åtagande finns på balansdagen
- Ett företag skuldför en **avsättning** för åtagandet om de ovan nämnda kriterierna uppfylls

MÖJLIGT MEN INTE TROLIGT

- Om ett åtagande är möjligt men inte troligt (under 50%) lämnar företaget upplýsing om en **ansvarsförbindelse**, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten

5



Gottgörelse

Försäkring, skadestånd eller säljgaranti

- Redovisa en gottgörelse som **tillgång** när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet
- Redovisad gottgörelse får inte överstiga avsättning
- I resultaträkningen får **intäkt** som motsvarar gottgörelsen dras av från kostnad som motsvarar avsättningen
- Om företaget är ansvarigt för hela det aktuella beloppet även om den tredje parten inte betalar:
 - avsätt ett belopp som motsvarar **hela skulden**
 - den förväntade gottgörelsen redovisas som **tillgång i balansräkningen** när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar åtagandet

6



"Eventualtillgångar"

- En möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera **osäkra** framtida händelser, som **inte helt ligger inom företagets kontroll**, inträffar eller uteblir (t.ex. rättsanspråk med ovisst utgång)
- Ett företag skall **inte** redovisa en eventualtillgång som **tillgång** i balansräkningen.
- **Uppllysning** om den skall dock lämnas när ett inflöde av resurser är troligt.
- När det blir så gott som säkert att motsvarande inflöde kommer att ske föreligger inte en eventualtillgång utan en tillgång som redovisas i balansräkningen

7

 ERNST & YOUNG
Quality in Everything We Do

Solidariskt ansvar

Dela upp beloppet i två delar:

- Den del av åtagandet som förväntas bli infriat av andra parter är en **ansvarsförbindelse**
- **Avsättning** är den del av åtagandet för vilken ett utflöde av resurser är troligt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras

8

 ERNST & YOUNG
Quality in Everything We Do

Belopp = "bästa uppskattningen" av vad företag rationellt sett skulle betala för att

reglera ansvar på balansdagen

eller för att då

överföra ansvar till en tredje part

- Ofta omöjligt eller oöverkomligt kostsamt att faktiskt reglera eller överföra ett åtagande på balansdagen
- Anses ändå vara den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera åtagandet på balansdagen
- Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning, erfarenheter av liknande transaktioner och yttranden av oberoende experter
- Händelser efter balansdagen ska beaktas

9

 ERNST & YOUNG
Quality in Everything We Do

BELOPP = förväntat framtida kassaflöde (vanligast metod)

- "det bästa/troligaste värdet"
- beakta risker och osäkerheter
- beakta framtida sannolik utveckling av teknologi och lag
- omprövas varje balansdag
- nuvärdeberäknas om väsentligt
- ej kvitta mot ersättning från tredje man
- ej kvitta mot vinst vid en förväntad avyttring av tillgång
- ej skapa överdrivna avsättningar
- ej medvetet övervärdera skulder

10

Osäkerhet i "Bästa uppskattning"

- Avsättning av **en stor mängd poster**
 - Alla tänkbara utfall vägs samman med respektive sannolikhet (väntevärde)
 - Vid intervall av möjliga utfall, och varje punkt är lika sannolik, använd intervalllets mittpunkt
- Avsättning av **ett enskilda åtagande**
 - Kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen
 - När andra möjliga utfall överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp
 - En större avsättning görs om det finns en väsentlig risk att ytterligare insatser krävs

11

Risk och osäkerhet ska beaktas

- Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter och tillgångar inte överskattas, och kostnader och skulder inte underskattas
- Osäkerhet motiverar inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder
- Om beräknade utgifterna för ett ogynnsamt utfall uppskattas i överkant, blir avsättningen omotiverat stor om utfallet samtidigt behandlas som mer sannolikt än det realistiskt sett är
- Aktsamhet krävs för att **undvika dubbel justering för risk och osäkerhet**, med åtföljande överskattning av en avsättning
- **Upplysning** ska ske av osäkerhet förknippad med avsättningsbeloppet

12

Nuvärde

- Om väsentlig tidseffekt skall avsättningen vara nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera åtagandet
- Årlig omvärdering korrigeras som räntekostnad
- Diskonteringsräntan skall vara den räntesats före skatt som
 - avspeglar **aktuell marknadsbedömning** av det tidsberoende värdet av pengar och
 - de **risiker** som är förknippade med **framtida betalningar**
 - till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de aktuella kassaflödena
 - diskonteringsränta före skatt

13

Framtida händelser

- Ska påverka belopp, när tillräckliga, objektiva omständigheter talar för att de kommer att inträffa
- Om **framtida teknikförändringar** medför att utgiften kan bli lägre än motsvarande utgift vid bokslutstidpunkten:
 - Rimlig förväntan hos tekniskt kunniga objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter
 - Ta hänsyn till **förväntade utgiftsminskningar** till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts
 - Utvecklingen av en **helt ny** saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter
- Effekten av möjlig **ny lagstiftning** beaktas när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas

14

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

- skall **inte** beaktas vid beräkning av en avsättning
- även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen

15

Avsättningar genom åren ...

- Avsättningar skall prövas per **varje balansdag** och justeras om så krävs för att motsvara den aktuella bästa uppskattningen
- Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet skall avsättningen återföras
- En avsättning skall användas endast för det som den ursprungligen avsåg

16

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 anläggningsstillgång med värdenedgång p.g.a. miljöskäl skall minskas i värde genom nedskrivning och inte genom reservering i form av en skuld

17

Informellt 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. Förorening i ett land som ej har lag om detta innebär att saneringskostnad ändå skall reserveras.

18

Förslag ändring i Internationella redovisningsregler (IFRS)

- Begreppet **avsättningar** ändras till **icke-finansiella skulder**
- Krav på att öppet redovisa risker, beräkningar och annat kring dessa skulder, där 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, oberoende av sannolikhet för ansvar
- **Osäkerhet** ska istället påverka beloppets beräkning

19