

144

Jussi Kauppila

Saastuneen maa-alueen
puhdistamisvastuu tilinpäätöksessä

144

Jussi Kauppila

Saastuneen maa-alueen
puhdistamisvastuu tilinpäätöksessä

Helsinki 1999

SUOMEN YMPÄRISTÖKESKUS

ISBN 952-11-0435-X
ISSN 1455-0792

Painopaikka: Oy Edita Ab
Helsinki 1999

Alkusanat

Kirjanpitolaki velvoittaa antamaan tilinpäätöksessä ”oikeat ja riittävät tiedot” yrityksen taloudellisesta asemasta. Maa-alueen puhdistamisvastuu aiheuttaa yritykselle vastaisen menon joka vaikuttaa sen taloudelliseen asemaan. Lainsäädännön tasolla asia on näin yksinkertainen. Käytännössä kunnostushankkeiden laajuudessa, kustannuksissa ja ajoittamisessa on suuria eroja, eikä vastuiden oikeudellinen perusta ole lainkaan selvä. Mitkä sitten ovat ne tilanteet, joissa vastuut tulee esittää ja esitetäänkö se kirjanpidossa varauksena vai muulla tavoin? Miten yritykset ovat toimineet käytännössä? Näitä asioita ei ole aiemmin selvitetty.

Raportti on osa Suomen ympäristökeskuksen ohjauskeinoyksikön selvityshanketta ”Ympäristövastuut ja kirjanpito”, jonka johtajana on yksikönjohtaja Mikael Hildén. Tämän osaprojektin ohjaajana on ollut erikoistutkija Jouko Tuomainen. Hankkeen on rahoittanut ympäristöministeriön ympäristönsuojeluosasto. Myöhemmin osaprojektin aihepiiristä tehdään tarvittaessa laajempi selvitys.

Useat henkilöt sekä hallinnossa että yksityissektorilla ovat kommenteillaan edesauttaneet selvityksen tekemisessä. Kiitän heitä kaikkia yhteisesti.

Helsingissä joulukuussa 1998.

Jussi Kauppila

Sisällys

Alkusanat	3
1 Johdanto	7
1.1 Taustaa	7
1.2 Selvityksen tavoitteet	7
1.3 Tutkimustehtävän kuvaus	8
2 Saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuu suomessa	10
2.1 Yleistä	10
2.2 Uudet vahingot	10
2.3 Vanhat vahingot	11
2.4 Yhteenveto	11
3 Puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittely	13
3.1 Yleistä	13
3.2 Vastaisten menojen käsittely tilinpäätöksessä	14
3.3 Kansainvälinen sääntely	16
3.3.1 Euroopan yhteisön neljäs ja seitsemäs direktiivi	16
3.3.2 Kansainväliset suositukset	16
3.4 Vastaiset menot Suomen kirjanpitolainsäädännössä	18
3.4.1 Aikaisempi sääntely	18
3.4.2 Toimintakertomus	18
3.4.3 Vastuusitoumukset taseen liitetiedoissa	19
3.4.4 Varauksen tekeminen	20
3.5 Puhdistamisvastuuseen liittyvät epävarmuustekijät ja niiden merkitys tilinpäätöskäsittelyssä	21
3.6 Puhdistamisvastuun syntymisen todennäköisyys	21
3.6.1 Todennäköisyyden määrittely suosituksissa ja kirjanpitolaissa	21
3.6.2 Suoraan lakiin perustuvan vastuun todennäköisyys	22
3.6.3 Viranomaisen määräykseen perustuva vastuu	22
3.6.4 Eettinen vastuu (constructive obligation)	23
3.7 Vastuun rahallisen suuruuden arvioiminen	23
3.7.1 Millaista tarkkuutta arvioinnilta edellytetään	23
3.7.2 Saastumisen aste ja tekninen kehitys	24
3.7.3 Vastuuseen liittyvät juridiset olosuhteet	24
3.7.4 Mitä vastuun määrää arvioitaessa voidaan huomioida?	25
3.8 Vastuun realisoitumisajankohta	25
3.9 Yhteenveto: Puhdistamisvastuun tilinpäätöskäsittely	26
3.10 Puhdistamisvastuun verotuskohtelu	27
3.10.1 Menojen jaksottaminen EVL:n mukaan	27
3.10.2 Verotuskäytäntöä	28
3.10.3 Varaus- ja poistotyöryhmän kanta	29
4 Puhdistamisvastuu yritysten vuosikertomuksissa ja tilinpäätöksissä	30
4.1 Yleistä	30
4.2 Tilinpäätösraportoinnin sisällöstä	30

4.3 Tilinpäätös, vuosikertomus vai ympäristöraportti: Missä on informoitava mahdollisesta uhdistamisvastuusta?	31
4.4 Puhdistamisvastuut Suomalaisten yritysten tilinpäätösinformaatiassa	31
4.5 Toimialakohtainen vertailu suomalaisten ja ruotsalaisten yritysten välillä	35
4.6 "Olenaisuus" ympäristövastuiden tilinpäätös-käsittelyssä	39
4.6.1 Olenaisuuden käsite	39
4.6.2 Olenaisuuden merkitys kirjanpitoikäntönnön kehittymisen kannalta	40
5 Johtopäätökset	41
5.1 Puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyä koskeva lainsäädäntö	41
5.2 Kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö	41
5.3 Miksi tilinpäätöskäytäntö on epäyhtenäinen?	42
Lyhenneluettelo	44
Lähteet	45
Kuvailulehti	47

Johdanto

1.1 Taustaa

Jätelainsäädännön mukainen maaperän puhdistamisvastuu syntyy tyypillisesti siten, että yritys toiminnallaan aiheuttaa sitä ympäröivän maa-alueen saastumisen. Puhdistamisvastuu on ensisijaisesti aiheuttajalla mutta voi kohdata myös maanomistajaa. Ympäristöhallinnon keräämien tietojen mukaan saastuneeksi epäiltyjen maa-alueiden listalla on 10.400 kohdetta (1994). Kunnostuksen kokonaiskustannuksiksi arvioitiin 5,4 mrd mk josta teollisuusalueiden kustannukset olisivat 3 miljardia.¹⁾ Esimerkiksi Ruotsissa on vastaavan kartoituksen mukaan 7000 saastunutta maa-alueita.²⁾ Luku sisältää vain sellaiset maa-alueet, jotka on tutkittu viranomaisen toimesta. Ruotsissa ollaan tutkimuksissa hieman Suomea jäljessä ja siellä arvellaankin, että saastuneita alueita paljastuu huomattavasti lisää tutkimusten edistyessä.

Saastuneiden maa-alueiden puhdistamiseen käytetään Suomessa vuosittain n. 150-200 miljoonaa markkaa. Eri teollisuuden aloista suurimmat ongelmat ovat metsä-, metalli - ja kemianteollisuudella. Huoltoasemat, romuttamot ja sahat ovat tyypillisiä kohteita. Tähän mennessä puhdistetuista 500:sta alueesta n. puolet on ollut huoltoasemia. Huoltoasemien maaperän kunnostus (polttoaine) on maksanut keskimäärin 500 000 mk, muut kunnostushankkeet ovat yleensä kaksi tai kolme kertaa kalliimpia. Yksittäistapauksessa puhdistaminen voi maksaa muutamasta kymmenestä tuhannesta markasta kymmeneen miljooniin markkoihin. Tällä hetkellä kohde kunnostetaan käytännössä vain, jos se aiheuttaa merkittäviä terveys tai ympäristöriskejä. Noin 1/5 saastumistapauksista sisältää riskin pohjaveden saastumisesta.

Saastunut maa-alue heikentää todellisuudessa yrityksen taloudellista asemaa. Puhdistamisvastuun siirtäminen esim. vakuuttamalla on vaikeaa. Siksi on yrityksen ja sen sidosryhmien edun mukaista, että puhdistamisvastuusta suoriutumiseen varaudutaan muulla tavoin. Vastuun asiamukainen kirjanpito- ja tilinpäätösraportointi on keskeinen keino tässä varautumisessa. Tulevaisuudessa mahdollisesti toteutuvan vastuun selkeä ja ajoissa tapahtuva huomioiminen yrityksen taloudellisessa raportoinnissa tehostaisi saastuneiden alueiden ilmituloa ja puhdistamistoimenpiteiden suorittamista. Tämä olisi myös yrityksen sidosryhmien kuten sijoittajien, luotonantajien ja asiakkaiden etujen mukaista.

1.2 Selvityksen tavoitteet

Tässä selvityksessä käsitellään puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyyn liittyvää lainsäädäntöä ja tilinpäätöskäytäntöä. Tavoitteena on arvioida kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyyn liittyvät keskeiset ongelma-alueet ja pohtia raportoinnin muuttamistarpeita. Tärkeimmät kysymykset puhdistamisvastuun tilinpäätösraportoinnin kannalta ovat:

¹⁾ Ekroos: Ympäristövastuu -opas yrityksille 1995 s. 18.

²⁾ Naturårdsverket, kartläggning 4083/1995.

- 1) **Vastuun tilinpäätöskäsittely:** Mikä on puhdistamisvastuun tilinpäätöskäsittelyyn sovellettavan lainsäädännön sisältö? Millaiseksi käytäntö on lainsäädännön pohjalta muotoutunut? Mitä ongelmia vastuiden tilinpäätöskäsittelyyn liittyy?
- 2) **Vastuiden raportointi vuosikertomuksessa:** Miten ja missä yritykset raportoivat saastuneista maa-alueistaan? Minkälaista raportoinnin tulisi olla ja missä sen tulisi tapahtua?

1.3 Tutkimustehtävän kuvaus

Vaikka saastumisen aiheutuukin monen vuoden toiminnan tuloksena, meno lankeaa kuitenkin maksettavaksi vasta, kun puhdistaminen suoritetaan. Tähän konkreettiseen maksutapahtumaan saakka puhdistamisvastuu on yrityksen näkökulmasta vastainen meno, joka sisältää tietyn joukon epävarmuustekijöitä. Ympäristövastuille on vielä tyypillistä, että hyvin monet ja joskus vaikeasti arvioitavat tekijät vaikuttavat niiden ennustettavuuteen. Puhdistamisvastuun kohdalla esim. menon lopullinen määrä ratkeaa vasta, kun puhdistamistoimenpiteet on suoritettu loppuun. Myös itse vastuun toteutuminen voi olla pitkään epäselvä vielä sen jälkeen, kun saastuminen on todettu.

Lopullisen puhdistamisvastuun muotoutuminen voidaan nähdä ajallisena prosessina, joka lähtee liikkeelle siitä, kun yritys (tai viranomaiset) alkaa epäillä tuotantolaitosta ympäröivän maa-alueen saastuneen. Tätä seuraavat tutkimukset saastuneisuudesta ja kustannuksista, vastuukysymyksen ratkeaminen sekä lopulta varsinaiset puhdistamistoimenpiteet. Alla oleva kaavio kuvaa ajan kulumista ja tutkimusten edetessä vähitellen tarkentuvia tietoja alueen maaperän saastumisesta ja puhdistamisvastuun täsmentymisestä. "Vaiheita" voi olla enemmän tai vähemmän kuin mitä alla on esitetty. Aikajanassa olevat numerot voidaan ymmärtää myös eri tilikausina, kuten seuraavassa esimerkissä on tehty.

1-----2-----3-----4-----5----->

- 1) Epäily maaperän mahdollisesta saastumisesta
- 2) Tutkimus maaperän saastumisesta, (epäily vastuusta)
- 3) Varmuus maaperän saastumisesta, oletamus vastuusta
- 4) Varmuus vastuusta, arvio maaperän puhdistamiskustannuksista
- 5) Puhdistamistoimenpiteet ja lopullinen varmuus kustannuksista

Esimerkki: Yritys on aloittanut toimintansa tilikaudella 1. Viranomaisten (tai yrityksen omien asiantuntijoiden) tutkimusten kautta vähitellen täsmentyvät tiedot osoittavat, että tuotantoaluetta ympäröivä maaperä on yrityksen toiminnan johdosta saastunut. Tilikaudella 4 yritys veloitetaan viranomaisen toimesta puhdistamaan saastunut maa-alue. Puhdistamistyö suoritetaan tilikausilla 4 ja 5. Kustannukset ovat 5 miljoonaa markkaa. Yritys maksaa 2,5 miljoonaa tilikaudella 4 ja toiset 2,5 miljoonaa tilikaudella 5. Vastuusta aiheutuvat kustannukset rasittavat yhtiön tulosta tilikausilla 4 ja 5. Todellisuudessa puhdistamiskulut ovat kerryttäneet yhtiölle tuloja kaikkien tilikausien ajalta. Tilikausien 4 ja 5 näyttämät tulokset eivät ole vertailukelpoisia tilikausien 1-3 tuloslaskelmien kanssa.

Tässä kirjoituksessa selvitetään sitä, miten kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja verotusta koskeva lainsäädäntö suhtautuu yllä olevassa esimerkissä esitettyyn ongelmaan. Seuraavat kysymykset ovat keskeisiä: Miten voimassa oleva kirjanpitonormisto pakottaa tai mahdollistaa puhdistamisvastuusta aiheutuvan vastaisen menon huomioimisen yhtiön tilinpäätösinformaatiossa? Mikä (tai mitkä?) on yleinen käytäntö? Mitkä tekijät vaikuttavat käytäntöön?

Puhdistamisvastuun kirjanpito- tilinpäätöskäsittelyyn liittyvää problematiikkaa voidaan lähestyä ainakin kolmesta eri näkökulmasta:

- 1) *Kirjanpidollinen näkökulma* korostaa puhdistamisvastuun tulosvaikutteisuutta eli vastuun kypsymistä kuluksi tilinpäätöksessä. Tulosvaikutteisuus vaikuttaa ratkaisevasti siihen, kuinka aikaisessa vaiheessa yhtiö taloudellisesti varautuu puhdistamisvastuusta aiheutuvan menon suorittamiseen.
- 2) *Informatiivinen näkökulma* korostuu yhtiön vuositilinpäätöksen ja muun vuosikertomusaineiston yhteydessä. Ensisijaisen tärkeää on se, että yhtiön osakkeenomistajille ja ulkopuolisille sidosryhmille annetaan oikeat ja riittävät tiedot yhtiön taloudellisesta tilasta sekä mahdollisen puhdistamisvastuun vaikutuksesta siihen. Ihanteellista on mahdollisimman ajoissa tapahtuva ja mahdollisimman tarkka raportointi.
- 3) *Ympäristöraportoinnin/ympäristölaskentatoimen suhde* perinteiseen taloudelliseen raportointiin on keskeinen kysymys ympäristövastuiden raportoinnissa. Monet yhtiöt julkaisevat nykyään ympäristöraportin tai sisällyttävät varsinaiseen vuosikertomukseensa ympäristöosuuden. Yrityksen toiminnan ympäristövaikutuksiin liittyvä informaatio voidaan jakaa *taloudelliseen ja ei taloudelliseen*. Taloudellinen informaatio viittaa sellaisiin ympäristövaikutuksiin, joilla on suora yhteys yrityksen taloudelliseen tilaan. Saastuneita maa-alueita koskeva informaatio on taloudellista, koska maa-alueen saastumisesta seuraa välittömästi taloudellinen vastuu sen puhdistamiseen. Siksi on tärkeää, että vastuusta tai sen mahdollisuudesta raportoidaan (myös) varsinaisen tilinpäätösaineiston yhteydessä silloin, kun se on oikeiden ja riittävien tietojen kannalta tarpeellista.

2

Saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuu suomessa

2.1 Yleistä

Saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuu perustuu lähinnä jätelakiin (1072/93) ja sen edeltäjään jätehuoltolakiin (673/78). Uusi jätelaki tuli voimaan 1.1.1994 ja se soveltuu vahinkoihin, jotka on aiheutettu sen voimassaoloaikana. Muuten sovelletaan vanhaa jätehuoltolakia. Se, kumpaa säädöstä sovelletaan, on riippuvainen vahingon aiheuttamisen ajankohdasta, ei vahingon ilmitulemisesta. Tällä hetkellä suurimpaan osaan pitkän ajan kuluessa syntyneistä vahingoista sovelletaan vanhaa jätehuoltolakia. Jotta vastuu voitaisiin kohdentaa johonkin yksittäiseen toiminnanharjoittajaan, on näytettävä, että puhdistamista vaativan maa-alueen tila johdettiin asianomaisen yrityksen ympäristölain vastaisesta menettelystä.³⁾ Jätehuoltolain ja jätelain ohella puhdistamis- tai kunnostamisvastuusta säädetään myös terveydensuolelulaissa, kemikaalilulaissa ja vesilulaissa.

2.2 Uudet vahingot

Uusien vahinkojen kannalta keskeisin säännös Suomessa on Jätel:n 23 §. Sen mukaan saastumisen aiheuttajan velvollisuutena on puhdistaa alue. Pääperiaate on "saastuttaja maksaa".

Saastuttamiskiellon mukaan "maaperään ei saa jättää, päästää tai sijoittaa jätettä eikä muutakaan ainetta siten, että seurauksena on sellainen maaperän huononeminen, josta voi aiheutua vaaraa tai haittaa terveydelle tai ympäristölle, viihtyisyyden melkoista vähentymistä tai muu yleisen tai yksityisen edun loukkaus".

Saastumisen mahdollisesti aiheuttaneen toiminnanharjoittajan on selvitettävä alueen tila ja puhdistamistarve. Tarvittaessa toiminnanharjoittajan on suoritettava puhdistaminen siten, ettei roskaamis- tai saastuttamiskiellossa mainittua vaaraa enää ole.

Roskaantumisen tai pilaantumisen aiheuttajan lisäksi vastuuseen voi eräin edellytyksin joutua myös alueen uusi haltija tai kunta.⁴⁾ Saastuneen alueen muun haltijan on puolestaan toteutettava nämä toimet silloin, kun se on kohtuullista, jos saastumisen aiheuttajaa ei saada selville taikka tämä laiminlyö velvollisuutensa. Tämä edellyttää, että saastumisen aiheuttanut toiminta tapahtui haltijan suostumuksella tai tieteen. Haltija voi joutua vastuuseen myös, mikäli hän on hankkinut alueen jonka hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää olevan saastunut.⁵⁾ Jos alueen muuta haltijaa ei kohtuudella voi asettaa vastuuseen, on kunnan suoritettava puhdistamistoimenpiteet.

Käytännössä uusi jätelaki antaa viranomaisille kohtuulliset mahdollisuudet saastuttajan vastuuseen saattamiseksi. Uudessa vahinkotapauksissa ei vastuun kohdentamisen suhteen käytännössä ole näyttöongelmia. Useiden saastuttajien ollessa kyseessä vastuu on lähtökohtaisesti solidaarinen eli alueellinen ympäristökeskus voi velvoittaa jonkun saastuttajista suorittamaan puhdistamistyöt. Lopullinen vastuunjako on yhteisvastuullisten keskinäinen asia.

³⁾ Ekroos 1995 s. 77.

⁴⁾ Ekroos 1995 s. 62.

⁵⁾ Ekroos 1995 s. 64.

2.3 Vanhat vahingot

Vanhojen vahinkojen puhdistaminen on Suomessa suuri ongelma. Tämä johtuu siitä, että vastuullisia on vaikea löytää. Vanhoista ympäristönsuojelulaeista on puuttunut puhdistamisvelvollisuutta varsinaisesti koskevat säännökset, jolloin on jouduttu turvautumaan yleisiin säännöksiin. Oikeudellisten ongelmien vuoksi moni ympäristöongelma odottaa ratkaisua. Jätehuoltolaki (673/78) oli uuden jätelain edeltäjä. Lakia sovelletaan suureen osaan nykyään ilmitulevista saastumistapauksista eli silloin, kun saastuminen on aiheutettu ennen 1.1.1994.

Jätehuoltolaissa keskeisin säännös oli roskaamiskielto, jota oikeuskäytännössä sovellettiin myös maaperän saastuttamiseen. Jätelain mukaan roskaaminen on saastuttamista lievempää ympäristön pilaamista. Roskaamiskielto korostaakin terveydellisten haittojen ohella myös esteettisiä seikkoja (19 §). Jätehuoltolain roskaamiskielto (32 §) kielsi lasin, pellin, muovin paperin, käytöstä poistetun esineen tai aineen jättämisen ympäristöön niin, että siitä voi aiheutua haittaa terveydelle tai ympäristölle. Sana "aine" lisättiin säännökseen v. 1987, mikä laajensi säännöksen soveltamisalaa koskemaan käytännössä kaikkea maaperän saastuttamista.

Ensisijainen vastuullinen jätelain mukaan on toiminnanharjoittaja. Mikäli aiheuttaja ei ole ryhtynyt toimenpiteisiin alueen puhdistamiseksi, on kunnan ympäristölautakunnalla ja lääninhallituksella oikeus määrätä alue puhdistettavaksi kunnan toimesta saastuttajan kustannuksella.⁶⁾

Mikäli toiminta alueella on esimerkiksi loppunut ja aiheuttajaa ei saada selvälle tai vastuuseen, voi kunta taaja-asutusalueella määrätä alueen puhdistettavaksi sen kustannuksella, joka on velvollinen huolehtimaan jätteiden keräilystä alueella (33,2 §). Tällä tarkoitetaan alueen haltijaa. Haltija on vuokralainen tai kiinteistön omistaja. On mahdollista, että saastumisesta tietämätönkin haltija joutuu vastuuseen puhdistamisesta. Jätehuoltolaissa ei ole mitään kohtuussäännöksiä. Hallintokäytännössä on kuitenkin puhdistamisvastuuta kohtuullistettu mm. silloin, kun saastuttamiseen osallistumaton ja hyvässä uskossa ollut maa-alueen haltija on joutunut jätehuoltolain perusteella vastuulliseksi. Jos saastuminen on aiheutunut taaja-asutusalueen ulkopuolella, jää toissijainen puhdistamisvelvollisuus kunnalle.

Käytännössä vanhojen vahinkojen kohdalla on ollut tilanne se, että saastuttaja saadaan vastuuseen vain silloin, kun tämä on edelleen saastuneen alueen haltija. Näyttökynnys vanhoissa vahingoissa on niin korkea, että lopulta joudutaan hakemaan toisijaista vastuullista. Tämä johtuu siitä, että viranomaisen on pystyttävä näyttämään, että saastuminen on johtunut jonkun huolimattomuudesta. Siksi vastuulliseksi joutuu useimmiten alueen haltija. Suuri osa kunnostushankkeista onkin toteutettu alueiden haltijoiden kustannuksella.

2.4 Yhteenveto

Puhdistamisvastuun sääntely Suomessa on ollut hajallaan monissa säädöksissä. Vastuun sääntelyn kehittyminen on siksi ollut paljon hallintokäytännön varassa. Siksi oikeustila on epäselvä.

Saastuttaja maksaa -periaate on vastuun lähtökohta. Jonkinlaisia eroja on toisijaisen vastuun osalta. Ns. vanhojen eli ennen 1.1.1994 aiheutettujen vahinkojen osalta kiinteistön haltija joutuu vastuuseen alueen puhdistamisesta jos kiinteistö sijaitsee taaja-asutusalueella. Muussa tapauksessa puhdistamisvastuu on kunnalla.

⁶⁾ Ekroos 1995 s. 90.

Uusiin vahinkoihin sovelletaan uutta jätelakia. Jätelain mukaan alueen haltija voi joutua vastuuseen, mikäli oli tietoinen saastumista aiheuttavasta toiminnasta. Myös kiinteistön ostaja joutuu vastuuseen, mikäli hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää saastumisesta. Jätelain 25 §:ssä on säädetty ns. selontekovelvollisuudesta. Se tarkoittaa, että maa-alueen myyjä tai vuokraaja on velvollinen esittämään alueen uudelle haltijalle käytävissä olevat tiedot siitä, mitä toimintaa alueella on harjoitettu ja mitä jätteitä tai aineita alueella on, sekä onko maaperä saastunut tai voivatko siinä olevat aineet tulevaisuudessa aiheuttaa saastumista. Maaperän saastuminen tulee usein ilmi juuri kiinteistön haltijanvaihdosten yhteydessä.

Teettämismahdollisuutta ei käytetä, koska kunnilla tai valtiolla ei ole siihen taloudellisia edellytyksiä. Jos vastuussa olevien oma taloudellinen tilanne on huono, ainoaksi keinoksi jää alueen eristäminen kunnes vastuullisilla on rahaa puhdistamisprojektin aloittamiseen.

Puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittely

3.1 Yleistä

Hyvä kirjanpito tapa muodostuu lainsäädännöstä, täydentävästä norminannosta ja kirjanpitokäytännöstä. Suomessa kirjanpitolainsäädäntö koostuu lähinnä kirjanpitolaista- ja asetuksesta sekä osakeyhtiölain 11 luvun säännöksistä. Täydentävänä norminantona voidaan ensisijaisesti pitää kirjanpitolautakunnan suosituksia ja kansainvälistä norminantoa, joista Suomen kannalta merkittävimpiä ovat IASC:n suositukset ja EY:n 4. ja 7. direktiivit sekä niitä koskevat tulkintaohjeet. Myös verolainsäädäntöä voidaan pitää kirjanpitokäytännön kannalta merkityksellisenä, vaikka kirjanpitoa ja tilinpäätöstä ohjaava lainsäädäntö onkin siitä riippumatonta.

Kirjanpitoa ohjaavat säädösten ja suositusten ohella myös kansainvälisessä käytännössä syntyneet yleiset periaatteet. Nämä periaatteet on jo useissa maissa kirjattu lakiin. Käsiteltävän aiheen kannalta on syytä mainita ainakin seuraavat periaatteet

Meno-tulon-kohdalle-periaate edellyttää, että tilikaudella suoriteperusteisesti syntyneet menot vastaavat mahdollisimman hyvin tilikauden tuloja eli tuloja kerjättäneet menot kirjataan saman tilikauden kuluiksi.⁷⁾

Vertailtavuuden periaate tarkoittaa, että tilinpäätöksen sisältämä taloudellinen informaatio on vertailukelpoista ensinnäkin suhteessa aikaisempien tilikausien tilinpäätöksiin ja toiseksi muiden yhtiöiden tilinpäätöksiin. Lainsäädäntö sallii yleensä useita mahdollisia tapoja käsitellä yksittäisiä liiketapahtumia, siksi eri yrityksillä saattaa olla erilaisia sisäisiä kirjanpitoperiaatteita. Vertailtavuuden periaate edellyttää, että näitä sisäisiä periaatteita noudatetaan johdonmukaisesti ja jatkuvasti. Jos jotain kirjaustapaa muutetaan, on kirjaustavan muutos ja sen vaikutukset selostettava tilinpäätöksen yhteydessä, ettei vertailtavuus kärsi (menettelytapojen jatkuvuuden periaate).⁸⁾

Olennaisuuden (materiality) periaatteen mukaan kaikki yhtiön taloudellisen aseman kannalta olennaiset asiat on esitettävä tilinpäätöksessä. Tällöin on ajateltava, mitä tilinpäätöksen potentiaaliset lukijat pitävät olennaisena. Olennaisuuden periaate esiintyy kirjanpitolaissa lähinnä liitetietojen ja toimintakertomuksen yhteydessä. *Suhteellisuusperiaate* liittyy läheisesti olennaisuusperiaatteeseen: Ei kannata uhrata suuria resursseja epäolennaisen tiedon saamiseksi tai välittämiseksi ts. on aina punnittava keskenään tiedon tärkeys ja sen hankkimiseksi menevä aika ja työ.⁹⁾

Varovaisuuden periaate (prudence) sääntelee yrityksen tuloksen ja taloudellisen tilan mittaamista. Yhtiön on sovellettava varovaisuusperiaatetta niin, etteivät tuloslaskelma ja tase anna liian hyvää kuvaa sen tilasta. Varovaisuusperiaate tarkoittaa käytännössä tappioiden ja voittojen eriarvoista kohtelua. Syntyneet tappiot on kirjattava heti niiden ilmetessä, voitot saadaan kirjata vasta, kun ne realisoituvat (realisointiperiaate).¹⁰⁾ Epävarmuustilanteessa on velat/tappiot arvostettava korkeammalle kuin varat. Varovaisuusperiaatetta ei kuitenkaan saa soveltaa niin, että yhtiölle syntyy piilevää omaisuutta.

⁷⁾ Rätty-Viljaranta 1994, s. 38. ja Thorell 1994, s. 27.

⁸⁾ Rätty-Viljaranta 1994, s. Thorell 1994, s. 19-20.

⁹⁾ Ks. mm. Rätty-Viljaranta 1994 s. 38 ja Thorell 1994 s. 28.

¹⁰⁾ Rätty 1998 s. 42 ja Thorell 1994, s. 26.

Puhdistamisvastuu on yrityksen kannalta ns. *”vastainen meno”*. Vastaiset menot muodostavat kirjanpidossa erityisen ongelma-alueen. Tämä johtuu lähinnä siitä yleisestä lähtökohdasta, että kirjanpito ei perustu ennustamiseen vaan jo tapahtuneiden tai parhaillaan tapahtuvien liiketapahtumien arvostamiseen ja kirjaamiseen. Vastaisten menojen kirjaamiseen ja raportointiin sen sijaan liittyy väistämättä tulevaisuuden tapahtumien ja olosuhteiden arviointia, ennustamista. *Ympäristövastuut*, kuten esimerkiksi saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuu, muodostavat puolestaan vastaisten menojen joukossa aivan omalaatuisen menoryhmän. Ympäristövastuille on tyypillistä, että hyvin monet ja joskus vaikeasti arvioitavat tekijät vaikuttavat niiden ennustettavuuteen.

3.2 Vastaisten menojen käsittely tilinpäätöksessä

Tunnusomaista vastaiselle menolle on, että sen kuvaaman olosuhteen paikkansa pitävyys on riippuvainen yhdestä tai useammasta tulevaisuuden tapahtumasta. Tätä riippuvaisuutta voidaan kutsua myös epävarmuudeksi. Vastaisen menon kirjanpito- ja tilinpäätöksensittely määräytyy yhtäältä sen perusteella, mihin olosuhteeseen epävarmuus liittyy, ja toisaalta sen perusteella, kuinka voimakasta epävarmuus on.

Menot voidaan yleensä osoittaa vastaamaan jotain tiettyä tuloa *meno-tulokohdalle-periaatteen* mukaisesti. Tämän periaatteen valossa voidaan tulevaisuudessa syntyviä kustannuksia käsitellä kolmella eri tavalla:

- 1) Ne kustannukset, joiden osalta voidaan osoittaa suora syy-yhteys suhteessa johonkin tuloon, kirjataan sille vuodelle, jonka aikana ne on käytetty.
- 2) Mikäli hankittu resurssi tuottaa yritykselle tuloja useamman kuin yhden tilikauden aikana, pitää myös hankintameno jaksottaa useammalle eri tilikaudelle. Tämä tapahtuu kulun aktivoinnilla ja edelleen vuosittaisilla menojen poistokirjauksilla.
- 3) Kolmas mahdollinen tapa koskee niitä kustannuksia, joiden osalta puuttuu selkeä yhteys tiettyihin tuloihin, mutta jotka silti syntyvät yhtiön normaalin toiminnan piirissä. Näissä tapauksissa on sovellettu ns. *”pay-as-you-go”* -periaatetta ts. kulut ovat sen tilikauden menoja, jonka aikana ne lankeavat maksuun.¹¹⁾

Yllä olevista vain kohdassa 1 ja 3 kuvatut menot syntyvät vastaisuudessa. Vastaiset menot voidaan käsitteellisesti tyypistää erottamalla niistä kahden tyyppiset kustannukset, joiden osalta varauksen tekeminen ei ole sallittua. Ensinnäkin sellaiset kustannukset, joiden osalta epävarmuus on yleensä juridisten olosuhteiden perusteella suljettu pois (siirtovelka)¹²⁾. Toiseksi kustannukset, jotka liittyvät sellaiseen yrityksen varallisuuteen, jota yhtiön odotetaan ylläpitävän jatkuvuuden periaatteen (going concern) mukaisesti. Esimerkiksi rakennuksen arvon lasku on periaatteessa kirjattava arvonalennuksena heti, kun se ilmenee, joten varauksen kirjaaminen korjauskustannusten kattamiseksi merkitsisi kaksinkertaista arvon alennusta. Yrityksen odotetaan jatkuvasti käyttävän ja korjaavan pääomaansa. Vaikka korjaustoimenpiteet siis ovat joko varmoja tai todennäköisiä ja niistä aiheutuvien kustannusten määrä on epävarma, kirjataan niistä aiheutuneet menot juoksevasti kun ne ilmenevät.

¹¹⁾ Ljungdahl, s. 75.

¹²⁾ Huom. Myös velkoihin liittyy luonnostaan tietty epävarmuus, kuten esim. valuuttakurssit tai korkovaihtelut. Tällainen epävarmuus ei kuitenkaan tarkoita, että esim. velan summa olisi kirjanpitomielessä epävarma. Ks. mm. Lunden, s. 61.

Kun siirtovelaksi ja "going concern" - varallisuudeksi luokiteltavat kustannukset on suljettu pois, jää jäljelle sellaiset vastaiset menot, jotka niihin liittyvän epävarmuuden vuoksi on käsiteltävä joko *vastuusitoumuksena* tai *varauksena*. Valinta kahden edellä mainitun kirjaustavan välillä tehdään *kulloinkin kyseessä olevaan erään liittyvän epävarmuuden perusteella*. Jos käytetään asteikkoa todennäköinen-mahdollinen-epätodennäköinen, määräytyy tilinpäätöskäsittely seuraavasti: todennäköiset on kirjattava varauksena, mahdolliset vastuusitoumuksena ja epätodennäköiset vastuut voidaan informoida *toimintakertomuksessa tai jättää kokonaan tilinpäätöksen ulkopuolelle*. Toimintakertomukseen voidaan sisällyttää myös sellaiset vastaiset menot, jotka muuten voitaisiin kirjata taseeseen tai liitetietoihin, mutta *realisoitumispäivään tai lopulliseen summaan* liittyvä huomattava epävarmuus on tämän esteenä.

Alla oleva taulukko helpottaa vastaisten menojen tilinpäätöskäsittelyä koskevan problematiikan hahmottamista. Kolmessa ensimmäisessä sarakkeessa on ne epävarmuustekijät, jotka vaikuttavat vastaisen menon tilinpäätöskäsittelyyn.¹³⁾

MENON SYNTYMINEN	LOPULLINEN SUMMA	REALISOITUMINEN	TP-KÄSITTELY
varma	epävarma	varma	varaus
varma	varma	epävarma	varaus
varma	epävarma	epävarma	varaus
varma	varma	varma	siirtovelka
todennäköinen	epävarma	varma	varaus
todennäköinen	varma	epävarma	varaus
todennäköinen	epävarma	epävarma	varaus
todennäköinen	varma	varma	siirtovelka
mahdollinen	epävarma	epävarma	vastuusitumus
epätodennäköinen	epävarma	epävarma	ei mitään

Yksittäisen menoerän tilinpäätöskäsittelyn kehittymistä voidaan kuvata myös aikajanaalla. Lähtökohtana on, että ajan kuluessa menoerään liittyvä epävarmuus vähenee sitä mukaa, kun siihen liittyvistä olosuhteista saadaan lisää tietoa. Epävarmuuden vähentyminen (tai lisääntyminen) olisi huomioitava myös erän tilinpäätöskäsittelyssä (huom. alla on huomioitu vain itse vastuun syntymiseen liittyvä epävarmuus):

epävarma	mahdollinen	todennäköinen	varma
----->			
toimintakertomus	vastuusitumus	varaus	siirtovelka

Valinta varauksen ja vastuusitoumuksen välillä on keskeinen kysymys. Varauksen tekeminen tarkoittaa käytännössä sitä, että yhtiö varautuu taloudellisesti puhdistamisvelvoitteesta aiheutuvan vastaisen menon suorittamiseen. Meno muuttuu tulosvaikutteiseksi ja pienentää näin yhtiön jakokelpoista omaisuutta.

¹³⁾ Taulukko on suora lainaus Margit Knutssonin teoksesta, ks. Knutsson, s. 204.

3.3 Kansainvälinen sääntely

3.3.1 Euroopan yhteisön neljäs ja seitsemäs direktiivi

Suomi on EU-jäsenyyden myötä joutunut harmonisoimaan kirjanpitolainsäädäntönsä Euroopan Yhteisön neljännen ja seitsemännen yhtiödirektiivin mukaiseksi. Viimeisissä kirjanpitolainsäädännön uudistuksissa on ollut kyse kansallisen ja yhteisölainsäädännön harmonisoinnista.

AAF (Accounting Advisory Forum) on komission asettama epävirallinen asiantuntijaelin, joka pohtii kirjanpitoa koskevia erityiskysymyksiä. Se on käsitellyt erikseen myös yrityksen ympäristövaikutuksiin liittyvää taloudellista raportointia.¹⁴⁾ Euroopan yhteisön komissio antoi 20.1.1998 tulkitsevan tiedonannon koskien neljännen ja seitsemännen direktiivin tiettyjä artikloja.¹⁵⁾ Tiedonanto sisältää ympäristövelvoitteiden tilinpäätöskäsittelyyn liittyviä tulkintoja, ja sillä on myös komission virallisena kannanottona tilinpäätöskäytäntöä ohjaava merkitys.

Neljännen direktiivin 20 artiklassa säädetään varauksista (provisions):

1. Provisions for liabilities and charges are intended to cover losses or debts the nature of which is clearly defined and which at the date of the balance sheet are either likely to be incurred or certain to be incurred but uncertain as to amount or as to the date on which they will arise.
2. The member states may also authorize the creation of provisions intended to cover charges which have their origin in the financial year under review or in a previous financial year, the nature which is clearly defined and which at the date of the balance sheet are either likely to be incurred or certain to be incurred but uncertain as to amount or as to the date on which they will arise.

Komission 20.1.1998 julkistamassa tiedonannossa mainitaan nimenomaisesti, että artiklan 20 yleiset edellytykset soveltuvat myös ympäristövarauksiin. Siinä tarkennetaan myös niitä kriteerejä, jolloin ympäristöön liittyvästä riskistä tai vastuusta tulee tehdä varaus taseeseen:

- a) Laki tai sopimus velvoittaa yrityksen estämään tai korjaamaan ympäristövahingon tai lieventämään sitä.
- b) Yrityksen johto on sitoutunut estämään tai korjaamaan ympäristövahingon tai lieventämään sitä. Tällainen sitoumus voi syntyä esimerkiksi silloin, kun johdolla ei ole juuri mahdollisuuksia välttää näitä toimia toimintaperiaatteiden, suunnitelmien, toimialan käytäntöjen tai julkisten odotusten takia. Sitoumus syntyy myös silloin, kun johto on päättänyt ympäristövahinkojen estämisestä, lieventämisestä tai korjaamisesta ja on tiedottanut siitä joko sisäisesti tai ulkoisesti.

Tiedonannossa on myös tarkennettu ympäristövastuiden esittämistä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Komission mukaan mm. ympäristömenoihin sovelletut arvostusmenetelmät on esitettävä. Edelleen ”muihin varauksiin” (pakolliset varaukset) merkityistä varauksista on esitettävä liitteellä yksityiskohtaiset tiedot, mikäli kyseinen erä on yhtiön kannalta olennainen (material).

3.3.2. Kansainväliset suositukset

Tällä hetkellä ehkä merkittävin tilinpäätösraportointia koskeva kansainvälinen normisto on IAS-normisto. Moni suomalainen suuryritys ilmoittaa noudattavansa sitä. IASC:n suositus nro 37 ohjaa vastaisten menojen käsittelyä tilinpäätökses-

¹⁴⁾ AAF 1995: "Environmental issues in financial reporting".

¹⁵⁾ Tulkitseva tiedonanto neljännen ja seitsemännen tilinpäätösdirektiivin tietyistä artikloista (98/C 16/04)

sä.¹⁶⁾ Sillä ei ole erityisesti pyritty ohjaamaan ympäristöön liittyvien menojen tilinpäätöksäsitelyä, vaan se koskee yleisesti vastaisia menoja. IAS 37 14-15 §:n mukaan vastainen meno tai menetys (contingent liability) tulisi ottaa huomioon tilikauden kuluna jos:

- a) vastainen meno on ilmennyt tilinpäätöspäivään mennessä ja sen syntymistä pidetään todennäköisenä (virtually certain /more likely than not)
- b) vastaisen menon määrä voidaan kohtuullisella tarkkuudella laskea (reliably measurable)

Mikäli jompikumpi yllä olevista kriteereistä ei täyty, tulisi vastaisesta menosta tiedottaa liitetiedoissa, paitsi milloin menon toteutumista pidetään epätodennäköisenä (remote). Tällöin on selvitettävä:

- a) vastaisen menon tai menetyksen peruste
- b) sen toteutumiseen liittyvät epävarmuustekijät
- c) arvio menon taloudellisesta merkityksestä tai lausunto siitä, ettei luotettavaa arviota voida antaa

IAS 37 on paljolti saman sisältöinen kuin 1996 annettu tulkintaohje koskien IAS 10.¹⁷⁾ Siinä määritellään tarkemmin varauksen (provision) käsitettä ja käyttö-tarkoitusta. Määritelmän mukaan varauksia tehdään vastuista (liabilities), jotka ovat määrältään tai eräpäivältään epävarmoja (principle 5). Suosituksessa viitataan myös Euroopan yhteisön 4. dir. 20 artiklan sisältämään määritelmään varauksista. IASC:n mukaan Euroopan yhteisön 4. dir. 20 artikla sisältää väljemmän määritelmän varaukselle ja näin myös suosisi niiden käyttöä enemmän kuin mitä IAS 37. Toisaalta eron tulkitaan johtuvan 20 artiklan 2. kohdasta, jonka omaksuminen on jäsenvaltioille vapaaehtoista. IASC piti IAS 10:n ja EY:n 4. dir. 20 artiklan suurimpana keskeisenä erona sitä, että jälkimmäinen sallii varauksen myös silloin kun "liability" käsitteelle välttämätön "present obligation" ei ole olemassa.

IAS 37 sisältää 1996 annetun määritelmän siitä, milloin vastuun voidaan tulkita olevan olemassa. Tarkoituksena oli rajoittaa varausten käyttöä esim. ympäristömenojen kohdalla. Lopputulosta voidaan kuitenkin pitää päinvastaisena. Aikaisemmin IAS 10 määritteli vastuun edellytykseksi sen, että yhtiöllä olisi "present obligation". Tämä on tarkoittanut käytännössä sitä, yhtiön velvoitteelle pitää olla selkeä, yksilöity vastapuoli, jolla puolestaan on oikeus (right) suorituksen vaatimiseen. IAS 37 mukaan "present obligation" voi perustua lakiin tai sopimukseen (legal obligation), tai tosiasiallisiin olosuhteisiin, jolloin yrityksellä ei ole käytännössä muuta mahdollisuutta kuin hyväksyä vastuu (constructive obligation)¹⁸⁾.

IAS 37 tarkoittaa, että silloin kun yrityksellä ei käytännössä ole muita vaihtoehtoja kuin taloudellisesta etuudesta luopuminen, varaus on tehtävä. Varaus olisi tehtävä, vaikka sillä hetkellä yrityksellä ei olisikaan juridista vastuuta, eikä yrityksen "velvollisuutta" (obligation) vastaisi minkään kolmannen osapuolen "oikeus"(right). Tällaisesta ei juridisesta vastuusta käytetään amerikkalaisessa kirjjanpitokäytännössä nimitystä "constructive obligation". IASC käyttää esimerkkinä tilannetta, jossa yhtiö on havainnut jonkun tuotantolaitostaan ympäröivän maa-alueen saastuneen, mutta se ei vallitsevan oikeuden mukaan ole juridisesti vastuussa puhdistamisesta. Yhtiöllä voi kuitenkin olla julkinen "ympäristöpolitiikka" tai se saattaa muuten olla esim. paikkallisten asukkaiden mielipiteen painostama. Tällöin taloudellisesti ainoa järkevä pitkän aikavälin vaihtoehto on maa-alueen puhdistaminen. Puhdistamistoimenpiteiden laiminlyönti toisi mukanaan negatiiv-

¹⁶⁾ IAS 37: "Provisions, contingent liabilities and contingent assets".

¹⁷⁾ IASC: "Draft Statement of Principles issued for comment by the Steering Committee on Provisions and Contingencies", November 1996.

¹⁸⁾ Pricewaterhouse Coopers 1998, s. 374-375.

vista julkisuutta, joka ainakin pidemmällä aikavälillä koituisi myös taloudellisesti raskaammaksi kuin mitä varsinaiset puhdistamistoimet.

IAS:n kriteerit "constructive obligation" käsitteen soveltamiselle käytännössä ovat silti ankarammat kuin mitä esim. Ey:n komissio tulkitsevassa tiedonannossa esittää (vrt. 3.3.1.). IAS 37:n mukaan eettisen vastuun syntyminen edellyttää yrityksen johdon *julkista sitoutumista* esim. maa-alueen puhdistamiseen. Hallituksen päätös ei sinällään velvoita yhtiötä mihinkään, vaan päätös pitää viestittää yhtiön ulkopuolelle. Tällöin yhtiöllä ei käytännössä olisi mahdollisuutta enää perua päätöstä, vaikka se yhtiöoikeuden puitteissa olisikin mahdollista.

3.4 Vastaiset menot Suomen kirjanpitolainsäädännössä

3.4.1 Aikaisempi sääntely

Vastaisen menon käsite tuli kirjanpitolainsäädäntöön v. 1992 KPL:n uudistuksen yhteydessä. KPL 16 a §:n mukaan tuotoista vähennettiin kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti kerry enää niitä vastaavaa tuloa samoin kuin menetykset. Edellytyksenä oli vielä, että kirjanpitovelvollinen oli menoon tai menetykseen *sitoutunut*. Hallituksen esityksessä todettiin, että suoriteperusteisesti vielä syntymättömät menot tulee vähentää tuotoista ja näin muodostuneet varaukset on kirjattava pakollisena varauksena taseeseen.¹⁹⁾ Menon tai menetyksen tuli olla "ilmeinen" ja sen määrä tuli olla kohtuullisella tarkkuudella laskettavissa. Säännöksessä ei suoraan viitattu taseessa olevaan "pakolliset varaukset" erään.

Taseessa tai sen liitteessä oli esitettävä suurimmat pakollisiin varauksiin kuuluvat erät. Vastuusitoumukset piti niinkään esittää liitetiedoissa. Toimintakertomus ei ennen uutta kirjanpitolakia ollut varsinaisen tilinpäätöksen asiakirja, vaan siitä oli säännöksiä ainoastaan osakeyhtiölaissa.

3.4.2 Toimintakertomus

Toimintakertomuksen tarkoituksena on täydentää niitä tietoja, joita tilinpäätöksen yhteydessä annetaan. Uudistuksessa toimintakertomus otettiin virallisesti tilinpäätöksen osaksi. Toimintakertomuksen jättämisvelvollisuus on enää osittain sidoksissa yhtiömuotoon. Kaikki osakeyhtiöt joutuvat jättämään toimintakertomuksen, muista yhtiömuodoista pienimmille sallitaan vapautus toimintakertomuksen jättämisestä.²⁰⁾ Toimintakertomuksen ensisijainen rooli tilinpäätöskokonaisuudessa on täydentää sitä informaatiota jota on numeerisessa muodossa annettu tuloslaskelmassa, taseessa ja näiden liitteissä. Toiseksi, toimintakertomuksessa voidaan kertoa sellaisista yhtiön taloudelliseen tilaan vaikuttavista tapahtumista, jotka ovat ilmenneet varsinaisen tilikauden päättymisen jälkeen, mutta ennen tilinpäätöksen julkaisemista.²¹⁾

Toimintakertomuksessa asiat siis esitetään yleensä sanallisessa muodossa, mikä onkin keskeisin ero verrattuna esim. liitetietojen informaatioon, joka yleensä on rahamääräistä. Mikään ei tietenkään estä rahamääräisten arvioiden esittämistä myös toimintakertomuksessa, jos tällainen arvio on saatavilla. Lähtökohta on kuitenkin se, että toimintakertomuksessa esitetään asioita, joita on vaikea arvioida rahallisesti, mutta joiden kuitenkin arvellaan vaikuttavan yhtiön taloudelliseen tilaan ja tulonäkymiin.

Toimintakertomuksen tekemisvelvollisuudesta ja sen sisällöstä on säännöksiä osakeyhtiölaissa, kirjanpitoaissa ja kirjanpitoasetuksessa:

¹⁹⁾ HE 1992:111.

²⁰⁾ Ks. mm. Rätty 1998 s. 96.

²¹⁾ Rätty 1998 s. 94.

OyL 11:9 §

Toimintakertomus on laadittava hyvän kirjanpitotavan mukaisesti ja siinä on annettava tietoja sellaisista yhtiön tilan ja sen toiminnan tuloksen arvostelemista varten tärkeistä seikoista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa, sekä yhtiön kannalta olennaisista tapahtumista, vaikka ne olisivat sattuneet tilikauden päätyttyäkin.

KPA 2:1

Toimintakertomuksessa tulee esittää kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen seikkojen ohella:

- 1) tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen
- 2) arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä
- 3) selvitys tutkimus ja kehitystoiminnan laajuudesta

Puhdistamisvastuun tapaiset velvoitteet, jotka tulevat yrityksen tietoon yleensä pitkäänkin kestävien tutkimusten jälkeen, tulisi ensimmäisenä raportoida toimintakertomuksessa. On hyvin mahdollista, että maaperätutkimukset kestävät useita kuukausia tai jopa yli vuoden. Tällöin sillä tilikaudella, jolloin vastuu tai sen mahdollisuus havaitaan, ei voida vielä tehdä varausta tai ilmoittaa vastuusta liitetiedoissa. Saastumisen havaitseminen ja tutkimusten tekeminen tulisi ilmoittaa toimintakertomuksessa, mikäli se on oikean ja riittävän kuvan saamiseksi tarpeellista.

KPA 2:1 §:ssä puhutaan "olennaisista tapahtumista". Tällä viitataan - tahattomasti tai tarkoituksenmukaisesti - olennaisuuden periaatteeseen, joka sääntelee lähinnä yksittäisten kuluerien erikseen esittämistä tilinpäätöksessä esim. "pakollisten varausten" erässä. Ajatuksena on, että yhtiön taloudellisen tilan kannalta epäolennaisia kulueriä ei tarvitse esittää taseessa ja tuloslaskelmassa erikseen. Sama ajatus on sovellettavissa kun ratkaistaan sitä, milloin maaperän saastuminen ja siitä mahdollisesti seuraava puhdistamisvastuu on niin olennainen tapahtuma yritykselle, että siitä informoiminen toimintakertomuksessa on tarpeellista oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi.²²⁾

3.4.3 Vastuusitoumukset taseen liitetiedoissa

Vastuusitoumus esitetään varsinaisen tilinpäätöksen liitetiedoissa. Siksi se ei ole tulosvaikutteinen erä. Vastuusitoumus jätetään tuloksen ja taseen ulkopuolelle siksi, että siihen liittyy sellainen epävarmuus, joka estää kulukirjauksen ja varauksen tekemisen. Tämä epävarmuus liittyy itse menon toteutumiseen.

KPA 7 § 2 mom (Vakuudet ja vastuusitoumukset) mukaan:

Taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietoina:

- 5) muut kirjanpitovelvollista koskevat vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen

Lüteinformaation ja toimintakertomuksen välinen tehtäväjako on selkiytymätön. Myös liitteellä esiintyy informaatiota, joka on sanallisessa muodossa. Toimintakertomus on melko uusi asia. Pienet yhtiöt eivät ole lainkaan velvollisia jättämään toimintakertomusta, jolloin liitteellä esitetään kaikki sellainen, joka muutoin kuuluisi toimintakertomukseen. Kyse on voi olla myös siitä, että suurten yhtiöiden raportointivelvollisuuden katsotaan olevan laajempi. Järkevä lähtökohta on se, että liitteellä pyritään esittämään asioita numeerisessa muodossa. Tästä seuraa, että vastuusitoumuksen tulee olla kohtuudella laskettavissa.

²²⁾ Olennaisuuden ongelmaa käsitellään tarkemmin 4.6. kappaleessa.

3.4.4 Varauksen tekeminen

Pakollisen varauksen ja kulukirjaukseen tekemisen yleiset edellytykset säännel-
lään kirjanpitolain vastaisia menoja koskevassa säännöksessä.

KPL 5:14

Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja
menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättäneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai to-
dennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista koh-
taan

Tuotoista saadaan vähentää myös sellainen vastainen meno tai menetys, joka
on yksilöitävissä ja täyttää sen, mitä 1 momentin 1-3 kohdassa säädetään.

Jos 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen menon tai menetyksen täsmällistä määrää
tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, merkitään se taseen pakollisiin varauksiin.

Säännös on muuttanut lainsäädännön tilaa siitä, mitä se oli vanhan KPL:n 16a
§:ssä. Muutos tarkoittaa pakollisten varausten käytön laajentumista. Tärkeimpänä
muutoksena voidaan pitää 1 mom 4 kohtaa, jossa todetaan, että vastaisen menon on
perustuttava *lakiin* tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan. Van-
han kirjanpitolain vastaava säännös koski ainoastaan niitä vastaisia menoja, joihin
kirjanpitovelvollinen oli sitoutunut. Nyt myös suoraan lakiin perustuvat velvoit-
teet, joita ei vielä ole viranomaispäätöksellä kohdistettu kirjanpitovelvolliseen,
kuuluvat pakollisten varausten piiriin.

Uuden lain mukanaan tuoma muutos tarkoittaa, että esim. jätelakiin perustu-
va puhdistamisvastuu tulisi kirjata pakollisena varauksena heti, kun maa-alueen
saastuminen on havaittu, yhtiön toiminnan ja saastumisen välinen syy-yhteys on
todettu ja kohtuullinen arvio puhdistamiskustannuksista voidaan tehdä. Viran-
omaisen lopullinen puhdistamisvelvoitetta tarkoittava päätös ei olisi menon tu-
losvaikutteisuuden ja pakollisen varauksen tekemisen kannalta enää ratkaisevaa.
Säännös on yhteneväinen IAS-normien ja yhteisöläinsäädännön kanssa.

KPL 15:4 § 2 momentin sisältö on tulkinnanvarainen. Hallituksen esityksen
perusteluissa viitataan direktiivin 20 artiklan toiseen kohtaan, jossa jäsenvaltioille
annetaan mahdollisuus säätää varauksen tekemisestä myös siinä tilanteessa, jossa
kirjanpitovelvollinen ei ole sitoutunut menoon tai menetykseen. Esimerkkinä
mainitaan mm. lopetettavista toiminnoista aiheutuvat vastaiset menot. Säännöstä
voitaneen soveltaa esimerkiksi puhdistamisvastuun ohella silloin, kun on kysy-
mys edellä mainitusta "constructive obligation"-käsitteen tarkoittamasta tilantees-
ta. Joka tapauksessa 2 momentin tarkoittamissa tilanteissa kulukirjauksen ja vara-
uksen tekeminen ei ole pakollista, vaan kirjanpitovelvollisen harkinnan varassa.

KPA 2:5 §:n mukaan liitetietona on esitettävä "erittely olennaisista pakollisiin
varauksiin merkityistä eristä jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi". Sään-
nöksen mukaan kaikki "olennaiset" erät on esitettävä erikseen. Olennaisuuden
mittapuuna on yleensä käytetty yhtiön liikevaihtoa. Olennaisuuden käsitteeseen
palataan jaksossa 4.3.5. Puhdistamisvastuuseen liittyvät epävarmuustekijät ja nii-
den merkitys tilinpäätöskäsittelyssä

3.5 Puhdistamisvastuuseen liittyvät epävarmuustekijät ja niiden merkitys tilinpäätöskäsittelyssä

Puhdistamisvastuun muodossa ilmenevästä kustannuksesta voidaan esittää erilaisia todennäköisyysarvioita. Kuten edellä on esitetty, vastaisen menoon liittyvä epävarmuus voi kohdistua itse menon syntymiseen, sen lopulliseen määrään tai realisoitumishetkeen. Oikeita kysymyksiä varauksen perusteltavuuden kannalta ovat tällöin:

- 1) Kuinka varmaa tai todennäköistä on, että yritys joutuu puhdistamisvastuuseen?
- 2) Mikä on vastuun rahamääräinen suuruus?
- 3) Koska lopullinen meno realisoituu maksettavaksi?

Käsittelen seuraavaksi erikseen kutakin yllä mainittua epävarmuustekijää ja niiden merkitystä varauksen kirjaamisen kannalta silloin, kun on kyse puhdistamisvastuusta.

3.6 Puhdistamisvastuun syntymisen todennäköisyys

3.6.1 Todennäköisyyden määrittely suosituksissa ja kirjanpitolaissa

Vastuun syntymisen todennäköisyys on keskeisin vaikuttava tekijä vastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyn valinnassa ja perustelemissa. Tämä koskee varsinkin "vastuositoumuksen" ja varauksen välistä eroa. Asian hahmottamista varten voidaan erottaa muutamia tyyppitapauksia, jotka todennäköisyysarvioinnissa eroavat toisistaan. Puhdistamisvastuun osalta merkityksellistä näyttäisi olevan se, perustuuko vastuu suoraan lakiin vaiko viranomaisen lain perusteella antamaan määräykseen tai sopimukseen, vai onko vastuun perusteena joku muu kuin juridinen velvoittavuus.

Kansainvälisissä suosituksissa ja kirjallisuudessa esiintyy erilaisia malleja kuvaamaan tulevaisuuden tapahtumien todennäköisyyttä. Amerikkalainen kirjanpito- ja tilinpidon normisto (FAS 5) käyttää seuraavaa jakoa²³⁾:

- *probable* - todennäköinen
- *reasonable possible* - mahdollinen
- *remote* - epätodennäköinen

Voidaan käyttää myös neliportaista asteikkoa²⁴⁾:

- perustellusti varma (95-100 %)
- todennäköinen (50-95 %)
- mahdollinen, ei todennäköinen (5-50 %)
- epätodennäköinen (0-5 %)

KPL:n esitöissä ei tarkemmin oteta kantaa siihen, mitä on pidettävä "todennäköisenä" tai "varmana". Todellisuudessa KPL 5:14 §:ssä kuitenkin säädetään osin myös siitä, minkälaisessa tilanteessa meno on tulkittava tai voidaan tulkita todennäköiseksi. Kun 1 mom 4 kohdassa sanotaan, että menon on perustuttava "lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen", tarkoituksena on juuri määritellä sitä, milloin menon voidaan katsoa olevan todennäköinen tai varma. Laissa säädetään kulukirjaus ja varaus pakolliseksi niissä tilanteissa, joissa vastuu perustuu joko voimassaolevaan lainsäädäntöön tai selkeään sitoumukseen. Tällöin kirjanpito- ja tilinpidon velvollisuuden velvollisuutta (*obligation*) vastaa jonkun toisen oikeus (*right*) vaatia sitoumuksen täyttämistä. Muissa tilanteissa kulukirjauksen ja pakollisen varauk-

²³⁾ Ljungdahl s.101 ja Thorell 1984, s.272.

²⁴⁾ Niskala - Mätäsaho 1996 s. 265.

sen edellytykset eivät täyty, koska vastuun syntymistä ei voida pitää kyllin todennäköisenä.

Säännöksen 2 momentissa säädetään, että tuotoista *saadaan vähentää* myös sellainen velvoitteesta aiheutuva meno tai menetys, joka on yksilöitävissä ja täyttää muuten 1 momentin 1-3 kohtien vaatimukset. Tällöin siis kirjanpitovelvollisella olisi harkintavalta sen suhteen, onko menon toteutumista pidettävä todennäköisenä vai ei. Säännöksen sisältö on tulkittavissa niin, että pakollisen kulukirjauksen ja varauksen osalta todennäköisyyskynnys on määritelty 1 momentissa. Pykälän 2 momentti puolestaan jättäisi tilaa "todelliselle" todennäköisyyden punnitsemiselle, jolloin yksittäistapauksessa olisi mahdollista ottaa huomioon myös muita todennäköisyyteen vaikuttavia asioita kuin vastuun oikeudellinen velvoittavuus. Tällöin voisi mm. kansainvälisissä suosituksissa esiintyvä "constructive obligation" tulla kysymykseen. Tulkinta antaisi mahdollisuuden entistä laajempaan pakollisten varausten käyttöön. Myös EY:n 4. direktiivin varovaisuuden (prudence) periaate toteutuisi paremmin.

3.6.2 Suoraan lakiin perustuvan vastuun todennäköisyys

Lain määräykset ovat yleensä niin yleisluontoisia, että vastuuta on joissakin tapauksissa perusteltua pitää epäselvänä.²⁵⁾ Tämä pätee erityisesti puhdistamisvastuuseen, joka tähän saakka on selkeiden lain säännösten puuttuessa olennaisilta osin perustunut oikeuskäytäntöön. Vaikka esim. jätelaissa oleva saastuttamiskielto ei velvoittavuudeltaan ole mitenkään heikompi kuin siihen perustuva yksittäinen viranomaispäätös, yrityksen taloudellisen raportoinnin kannalta voidaan jälkimmäistä pitää konkreettisempänä puhdistamisvelvoitteen ilmaisuna.

Ympäristölainsäädäntö lähtee kuitenkin siitä ajatuksesta, että saastuttaminen on kielletty ja myös siitä, että saastuttaja maksaa. Esimerkiksi lupaehtojen mukainen toiminta ei sinänsä voi vapauttaa toiminnanharjoittajaa vastuusta. Pelkkään säännökseen perustuvan vastuun heikompi todennäköisyys onkin enää perusteltavissa käytännön viranomaisvalvonnan rajallisilla resursseilla tai sillä, ettei harjoitetun toiminnan ja saastumisen välistä syy-yhteyttä mahdollisesti kyetä näyttämään.

Lakiin perustuva vastuu voidaan todennäköisyysarvioinnissa vielä jakaa kahteen eri tapaukseen ko. lain sisällön perusteella. Lain säännös voi ensinnäkin tarkoittaa, että viranomaisella on mahdollisuus määrätä puhdistamisvastuu tiettyjen edellytysten täytyessä. Laki voi olla myös pakottava, jolloin yksittäiselle viranomaiselle ei jää asiassa harkintavaltaa. Esimerkkinä tästä on maa-aineslaki, jonka perusteella myönnettävään maa-ainesten ottamislupaan liittyy aina maisemointi-velvoite ja pankkitakaus velvoitteen toteuttamisen turvaamiseksi. Tällöin vastuuta on perusteltua pitää todennäköisempänä kuin saastuttamistapauksissa, jossa viranomaisella on mahdollisuus lain puitteissa harkita, seuraako saastuttamisesta puhdistamisvelvollisuus vai ei. Toisaalta, maa-alueen saastuttamiseen ei myönnetä lupaa joten saastumisen tapahduttua on aina joku, johon puhdistamisvelvoite kohdentuu.

3.6.3 Viranomaisen määräykseen perustuva vastuu

Lupapäätös tai muu viranomaisen antama määräys tarkoittaa lain sisällön tulkitsemista ja voimaansaattamista yksittäistapauksessa. Siksi voidaan lähteä siitä, että verrattuna pelkkään lain määräykseen lupapäätöksen sisältämä vastuu on luonteeltaan konkreettisempää, *todennäköisempää*.

²⁵⁾ Ks. Kappale 2.5.

Lupaehtoon tai viranomaisen antamaan muuhun päätökseen kirjattu puhdistamisvastuu poistaa lähtökohtaisesti kaiken epävarmuuden vastuun syntyminen kannalta. Tämä pitää paikkansa myös silloin, kun määräys tarkoittaa nykyisen toiminnan pohjalta tulevaisuudessa syntyvän saasteen puhdistamisvelvollisuutta. Kun tietyn tyyppinen puhdistamisvastuu on nimenomaisesti mainittu lupaehdoissa, lienee oikein olettaa, että tällöin ei ole epäselvyyttä saastumisen aiheutumisesta. Tällainen tilanne on kuitenkin ympäristölainsäädännön tiukentumisen myötä poikkeus, koska saastuttaja maksaa-periaate on pääsääntönä. Siksi puhdistamisvelvollisuutta koskevaa lupaehto voidaan toiminnanharjoittajan kohdalla pitää oikeudellisesti merkityksettömänä.

3.6.4 Eettinen vastuu (constructive obligation)

Vastuu ei välttämättä ole yritykselle puhtaasti juridinen kysymys. Vastuun myöntäminen ja puhdistamistoimenpiteiden aloittaminen voi olla yhtiön imagon kannalta hyvinkin tärkeää ja nimenomaan taloudellisesti kannattavaa. Edellä (ks. 3.3.) on jo viitattu eettiseen tai ”rakenteelliseen” vastuuseen (constructive obligation), jota on jonkin verran käsitelty kansainvälisissä taloudellista raportointia koskevissa suosituksissa.

Eettisen vastuun syntyminen edellyttäisi ainakin jonkinlaista tahdonmuodostusta yhtiön toimielimissä. Tämä tahto pitäisi edelleen viestiä yhtiön ulkopuolelle, jolloin yhtiön eettinen vastuu konkretisoituisi. Tämän jälkeen yhtiön olisi vaikea vetäytyä korjaustoimenpiteistä ilman, että tästä seuraisi yhtiön goodwill-arvon lasku asiakkaiden ja muiden sidosryhmien keskuudessa. Tällaisen kannan on omaksunut mm. IAS-normisto, jonka mukaan yhtiöllä on edellä kuvatussa tilanteessa ”present obligation”. Sillä hetkellä kun yhtiö on julkisesti tiedottanut päätöksestään ryhtyä puhdistamistoimenpiteisiin, on myös pakollisen varauksen kynnys vastuun toteutumisen todennäköisyyden osalta ylittynyt.

Euroopan komissio menee omassa kannanotossaan vielä pidemmälle. Sen mukaan ei vaadittaisi edes päätöksen julkistamista, vaan esim. yhtiön sisäinen tiedotus puhdistamispäätöksestä riittää. Tulkinta on rohkea. Se saattaa olla perusteltavissa esim. sellaisissa tapauksissa, kun tieto saastumisesta ja yhtiön toiminnan yhteydestä saastumiseen on jo julkisuudessa. Ulkopuolelta tuleva paine voi tehdä vastuusta hyvinkin todennäköisen. Tosin se on sitä ilman yhtiön päätöstäkin. Tällaisessa tapauksessa vastuun syntyminen todennäköisyyteen vaikuttaa siis ensisijaisesti se, että muita taloudellisesti järkeviä vaihtoehtoja ei ole, ei niinkään se, että yhtiö olisi tehnyt sisäisen päätöksen vastuun myöntämisestä. Sitä paitsi, miksi yhtiö sitoutuisi vain sisäisesti tiedotetulla päätöksellä vastuuseen ja jättäisi positiivisen julkisuuden tuoman goodwill-hyödyn käyttämättä. Käytännössä tällainen tilanne voi tulla eteen vain silloin, kun tutkimukset saastuneisuudesta ovat vielä kesken. Ei tiedetä, kuinka saastunut maa-alue on ja kuka muu voisi olla vastuussa. Silti sisäinen periaatepäätös vastuun ottamisesta voidaan jo tehdä. Julkistaminen tapahtuu vasta kun tutkimukset ovat lopullisesti valmiit.

3.7 Vastuun rahallisen suuruuden arvioiminen

3.7.1 Millaista tarkkuutta arvioinnilta edellytetään

Yksi tilinpäätöskäsittelyyn vaikuttavista tekijöistä on menon määrän arviointi rahassa. Lain säännökset eivät anna tarkempia määritelmiä vastuun määrän arvioitavuuden suuruuden suhteen. KPL 5:14 § 3 mom edellytetään ainoastaan, että ”täsmällistä määrää ei tiedetä”. Mikäli määrä on täsmällisesti tiedossa, kallistutaan

siirtovelan puolelle, mutta mikäli sitä ei pystytä ollenkaan arvioimaan, ei vastuuta voida ottaa mukaan tulokseen, taseeseen tai niiden liitteisiin.

Menon on siis oltava jotenkin arvioitavissa rahana, mutta se ei voi olla täsmällisesti esim sopimuksella päätetty. Vanhan KPL 16a §:n mukaan menon määrä tuli olla "kohtuullisella tarkkuudella" laskettavissa, jotta se voitiin kirjata tilikauden kuluksi. Tämä on otettava lähtökohdaksi myös voimassa olevan lain 5:14 §:n sisältöä tulkittaessa, joka ei varsinaisesti puhu mitään siitä, millaista vähimmäistarkkuutta arviolta edellytetään.

3.7.2 Saastumisen aste ja tekninen kehitys

Saastumisen aste on joskus hyvinkin vaikeasti mitattavissa. Yksinkertaisissa tapauksissa saattaa olla kyse yhden aineen aiheuttamasta saasteesta, joka vielä voidaan alueellisesti rajata jokseenkin tarkasti. Samantyyppisen saasteen korjaamisesta saattaa olla aikaisempiin kokemuksiin perustuvia kustannuslaskelmia. Hankalimmissa tilanteissa saastumisen on kuitenkin voinut aiheuttaa aine, jonka vaikutukset luonnossa tunnetaan hyvin huonosti. Saastuminen ei aina johdu yhden aineen joutumisesta luontoon. Kyse saattaa olla kahden tai useamman aineen yhteisvaikutuksesta. Tämä vaikeuttaa saastumisen määrän kehityksen arviointia mm. siksi, että kahden tai useamman aineen ollessa kysymyksessä voidaan puhua ns. synergisistä vaikutuksista, jossa kaksi (tai useampi) ainetta joutuessaan samaan paikkaan aiheuttavat enemmän saastumista kuin mitä ne yksinään aiheuttaisivat yhteensä.

Maaperän ominaisuudet vaikuttavat olennaisesti siihen, miten saaste etenee maaperässä ja kuinka helposti se on puhdistettavissa. Herkässä maaperässä puhdistamistoimenpiteet sinänsä saattavat aiheuttaa lisäsaastumista ja siten lisäkustannuksia. Esimerkiksi maan kaivaminen voi saada liikkeelle saasteen leviämisprosessin, joka pahimmillaan voi johtaa pohjaveden saastumiseen.²⁶⁾

Maan tuleva käyttötarkoitus saattaa määritellä sen, kuinka huolellisesti saastunut maa-alue on puhdistettava. Jos alue on kaavoitettu asumiselle, on puhdistamistoimenpiteet suoritettava perusteellisemmin kuin esimerkiksi silloin, kun alueelle tulee kaatopaikka tai teollisuusalue. Tämä heijastuu puhdistamiskustannuksissa.

Tekninen kehitys vaikuttaa olennaisesti saastuneen maa-alueen puhdistamiskustannuksiin. Arviointihetkellä saattaa olla kehitteillä tai jo kokeiluasteella uusi ja halvempi tekniikka käsillä olevan saasteen puhdistamiseksi maaperästä. Tekninen kehitys ei aina välttämättä vähennä arvioituja puhdistamiskustannuksia. Se voi myös lisätä niitä. Uusi tekniikka saattaa esim. mahdollistaa ympäristön kannalta entistä tehokkaamman tavan puhdistaa maa-alue, jonka puhdistaminen ei ennen uuden menetelmän kehittämistä olisi mahdollista tai suhteutettuna ympäristöhyötyyn taloudellisesti tarkoituksenmukaista. Lähtökohtana puhdistamisvelvollisuuden kohdalla on pidettävä, että kaikki mikä on taloudellisen tarkoituksenmukaisuuden puitteissa mahdollista, myös tehdään. Esimerkiksi dioksiinit muodostavat tällä hetkellä sellaisen aineryhmän, jonka puhdistaminen maaperästä on vaikeaa, koska soveltuvaa tekniikkaa ei ole vielä kehitetty.²⁷⁾

3.7.3 Vastuuseen liittyvät juridiset olosuhteet

Juridiset olosuhteet voivat myös vaikuttaa vastuun määrän arvioitavuuteen. Vastuu saattaa jakautua useamman peräkkäisen tai samanaikaisen toiminnanharjoittajan (tai maanomistajan) kesken. Vastuu voi olla luonteeltaan solidaarinen eli joku vastuullisista saattaa lopulta joutua vastaamaan maksukyvyttömän yhteisvastuullisen osuudesta.

²⁶⁾ Naturvårdsverket rap. nro. 4083, 1995, s.7-8.

²⁷⁾ Ks. Metsä-Serlan ympäristöraportti 1997 s. 35 alaviite.

Vanhoihin puhdistamisvastuutapauksiin on sovellettu vahingonkorvauslain yleisiä vastuunjakoa koskevia säännöksiä. Solidaarinen vastuu on lähtökohta. Tällöin jopa kanssavastuullisten taloudellinen tilanne (esim. selvitystila) voidaan joutua ottamaan huomioon vastuun lopullista määrää arvioitaessa. Jaettu vastuu saattaa tulla kysymykseen lähinnä toissijaisten vastuullisten, kuten kiinteistön omistajan tai myöhemmän haltijan osalta. Vastuu on periaatteessa mahdollista rajoittaa myös markkamäärään, vaikkakin tällainen menettely olisi erittäin poikkeuksellista.

3.7.4 Mitä vastuun määrää arvioitaessa voidaan huomioida?

IAS-normiston mukaan vastuun määrään liittyvien epävarmuustekijöiden arviointi tulisi tapahtua objektiivisesti. Esimerkiksi teknisen kehityksen arviointi pitäisi tehdä yhtiöstä riippumattoman asiantuntijan toimesta. Kokonaan uudentyyppisen teknologian käyttöönottoa ei saisi IASC:n mukaan lainkaan ennakoita.²⁸⁾ Varovaisuusperiaatteen noudattaminen tarkoittaisi kuitenkin sitä, että kustannuksia lisäävä teknologia olisi joissain tapauksissa huomioitava, vaikkakin se olisi kokonaan uutta. IASC suosituksissa varovaisuusperiaate ei ole yhtä voimakkaasti esillä kuin esim. Ey:n 4. direktiivissä.

Vastuun suuruuden arviointi on varauksen edellytyksiä pohdittaessa teknisesti vaikein tehtävä. Se on myös asia, jossa kirjanpitovelvollisen subjektiiviset painotukset jäävät vähemmälle merkitykselle kuin esim. vastuun toteutumisen arvioinnissa, jossa mm. yhtiön omat päätökset voivat vaikuttaa todennäköisyyteen. Keskeistä tilinpäätöskäsittelyn kannalta on se, voidaanko arviointi suorittaa "kohtuullisella todennäköisyydellä" vai ei. On vaikea sanoa yleisellä tasolla mitään siitä, koska kohtuullisen todennäköisyyden kynnyks on ylitetty. Varmaa lienee vain se, että jos samanlaisesta puhdistamisprojektista on aikaisempia kokemuksia ja vastuun juridinen jakautuminen on selvillä, kynnyks ylittyy ja varaus voidaan tehdä heti kun saastuminen ja itse vastuun olemassaolo on todettu.

IASC pitää selvänä, että varaukseen liittyy luontaisesti epävarmuus sen lopullisen määrän suhteen. Siksi se lähtee siitä, että mikäli varaus muuten tulee kysymykseen, on summa arvioitava. IASC käyttää termiä "best estimate", joka saateen perustaa pienimpään mahdolliseen, suurimpaan mahdolliseen tai todennäköisimpään summaan. Sen esittämät arviointimenetelmät ovat luonnollisesti hyvin teoreettisia eikä niistä saa kovinkaan paljon johtoa siihen, milloin vastuun suuruus olisi arvioitavissa "kohtuullisella varmuudella".²⁹⁾ Ruotsissa Redovisningskommittén ehdotti, että tarkempien laskelmien puuttuessa voitaisiin varaus tehdä pienimpään mahdolliseen summaan. Tämän lisäksi tulisi vastuun laadusta ja mahdollisesta lopullisesta määrästä tiedottaa varsinaisen tilinpäätöksen liitetiedoissa. Komitean kannanotosta on luettavissa, että vastuukysymyksen ratkettua vain harvoin ollaan tilanteessa, jossa varauksen tekeminen kaatuisi siihen, että lopullinen määrä ei ole kohtuullisesti laskettavissa. Vähintään pienin mahdollinen summa olisi kirjattava kuluksi ja varauksena aina.³⁰⁾

3.8 Vastuun realisoitumisajankohta

Vastuun realisoitumisen arviomiselta edellytetään samaa todennäköisyyttä, kuin mitä vastuun suuruuden arvioinnilta. Mikäli vastuun realisoitumisajankohtaa ei voida arvioida, varauksia ei voi tehdä, vaikka muut edellytykset täytyisivätkin. Käytännössä vastuun realisoitumisen arviointi ole kovinkaan keskeisessä asemassa, kun varauksen edellytyksiä punnitaan.

²⁸⁾ IASC 1996: "Draft Statement of Principles: Provisions and Contingencies", s. 23-24.

²⁹⁾ IASC 1996: "Draft Statement of Principles: Provisions and Contingencies", s. 20-22.

³⁰⁾ SOU 1996:157, s. 413.

Puhdistamisvastuun realisoituminen lienee useimmiten kohtuudella arvioitavissa. Ongelmia voi olla lähinnä tilanteissa, joissa saastumisen eteneminen on vaikeasti arvioitavissa tai itse vastuun kohdentaminen tai jakaminen on juridisen kiistelyn kohteena ja lopullinen päätös saattaa kestää vuosia. Tällöin varauksen tekeminen estyneenä jo kuitenkin siksi, ettei itse vastuun syntyminen ylitä todennäköisyyskynnystä.

Hieman periaatteellisempi kysymys on se, kuinka kaukana tulevaisuudessa aktualisoituvat maksutapahtumat voidaan ylipäätään kattaa varauksella? Laissa ei ole varauksella katettavalle tapahtumalle asetettu mitään ajallista takarajaa. Ruotsissa BFN:n ja arvopaperipörssin yhteisjulkaisussa todetaan, että varauksella katettavat toimenpiteet tulisi aloittaa "lähitulevaisuudessa". Varaus ei olisi sallittua usean vuoden päässä olevien toimenpiteiden kattamiseksi.³¹⁾ Kirjanpitolaki tai sen esityöt eivät tunne mitään aikarajoja. Kyse onkin vain siitä, pystytäänkö usean vuoden kuluttua aktualisoituvat tapahtumat ylipäätään arvioimaan esim. lopulliselta määrältään niin, että varauksen tekemiselle asetettu todennäköisyyskynnys ylittyy. Jos näin pystytään perustellusti tekemään, ei ole mitään järkeä asettaa varaukselle ylimääräisiä ehtoja aikarajojen muodossa.

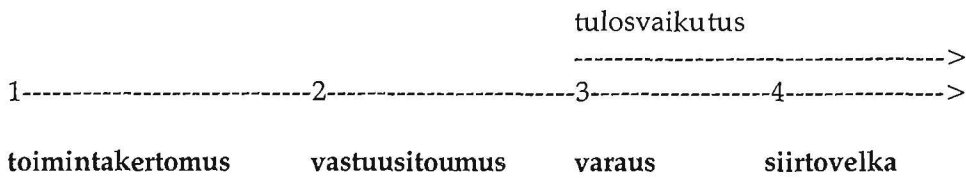
3.9 Yhteenveto: Puhdistamisvastuun tilinpäätöskäsittely

Edellä on kuvattu niitä normeja, joiden perusteella puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittely määräytyy. Kyse on vastaisesta menosta, jonka raportointi tapahtuu epävarmuustekijöistä ja niiden asteesta riippuen joko sanallisesti toimintakertomuksessa, vastuusitoumuksena liitteessä, varauksena tai siirtovelkana. Alla olevan taulukon tarkoituksena on selvittää puhdistamisvastuun tilinpäätöskäsittelyyn liittyvää problematiikkaa. Siinä on huomioitu voimassa oleva lainsäädäntö ja ne puhdistamisvastuun todennäköisyysarviontiin vaikuttavat seikat, joita olen edellä kuvannut.

VASTUUN PERUSTE	SUMMA	REALISOITUMINEN	TILINPÄÄTÖS
- laki/viranomaisen päätös/sopimus	- varma (sopimus)	- varma	- siirtovelka
- laki/viranomaisen päätös/sopimus	- ainoa vastuullinen/jaettu vastuu - saastumisen aste ja käytettävä tekniikka tiedossa	- voidaan kohtuudella arvioida	- varaus
- laki/viranomaisen päätös/sopimus	- ainoa vastuullinen/jaettu vastuu - saastumisen aste ei tarkkaan tiedossa, käytettävä tekniikka ja sen hinta epävarma	- voidaan kohtuudella arvioida	- varaus/toimintakertomus
- laki/viranomaisen päätös/sopimus	- solidaarinen vastuu, osaa yhteisvastuullisista uhkaa maksukyvyttömyys - saastumisen aste ei tarkkaan tiedossa, käytettävä tekniikka ja sen hinta epävarma	- ei voida kohtuudella arvioida	- toimintakertomus
- julkisesti tunnustettu eettinen vastuu	- voidaan kohtuudella arvioida	- voidaan kohtuudella arvioida	- varaus
- yrityksen ympäristöpolitiikkaan perustuva eettinen vastuu	- voidaan kohtuudella arvioida	- voidaan kohtuudella arvioida	- vastuusitoumus/ varaus/toimintakertomus
- muu eettinen vastuu	- voidaan kohtuudella arvioida	- voidaan kohtuudella arvioida	- toimintakertomus/ nollainformaatio

³¹⁾ *Stocholms Fondbörs /BFN: Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1997, s. 174.*

Yksittäisen puhdistamisvastuun tilinpäätöskäsittely voi "kehittyä" alla kuvatulla tavalla sitä mukaa, kun vastuun toteutumisesta ja sen suuruudesta saadaan lisää tietoa.



- 1) saastumista epäillään, tutkimukset alkavat/ei tietoa vastuusta tai sen määrästä
- 2) tutkimukset suoritettu/vastuu mahdollinen, ei todennäköinen/kohtuullinen arvio kustannuksista
- 3) vastuu todennäköinen tai varma, esim. viranomais määräys alueen puhdistamisesta tai sopimus kanssavastuullisten kanssa / kustannukset kohtuudella arvioitavissa, mutta ei varmuudella
- 4) puhdistaminen suoritettu tai markkamäärään rajoittuva vastuu, kustannukset varmuudella tiedossa

3.10 Puhdistamisvastuun verotuskohtelu

3.10.1 Menojen jaksottaminen EVL:n mukaan

Elinkeinoverolaki sääntelee yritystulon verotusta. EVL:n 22.1 § sisältää menon jaksottamista koskevan pääsäännön, jota sovelletaan, kun muualla EVL:ssa ei ole toisin säädetty. Sen keskeinen lähtökohta on realisointiperiaate:

Meno on sen verovuoden kulu, jonka aikana menon suorittamisvelvollisuus on syntynyt, jollei jäljempänä muuta säädetä.

Menetyks on sen vuoden kulu, jonka aikana se on todettu, jollei jäljempänä muuta säädetä

EVL:n 22 §:n soveltamisala ei käytännössä ole kovinkaan laaja, sillä muissa EVL:n säännöksissä on erikseen määräyksiä useiden menotyyppien jaksottamisesta. Meno voidaan EVL 22. §:n mukaan vähentää kuluna, mikäli *suorittamisvelvollisuus* on syntynyt verovuoden aikana, vaikka konkreettinen suorittaminen tapahtuisikin verovuoden jälkeen.³²⁾

Jos suorittamisvelvollisuuden katsotaan syntyneen, meno voidaan vähentää, vaikkei sen tarkkaa määrää silloin tiedettäisikään. Tällöin vähennettävä määrä on arvioitava. Virheellisesti suoritettua arviota voidaan myöhemmin oikaista tulokseen vaikuttavalla tavalla.³³⁾

EVL:ään on sen säätämisestä lähtien kuulunut varauksia. Nämä varaukset on jaoteltu yleisvarauksiin ja tuloksenoikaisuvarauksiin. Yleisvarausten tarkoituksena on ollut laajentaa yrityksen verosuunnittelumahdollisuuksia. Niiden ei ole tarvinnut perustua mihinkään tiettyyn odotettavissa olevaan tapahtumaan. Esimerkkejä yleisistä varauksista ovat olleet toimintavarauks ja varastovaraus. Kummankaan tekeminen ei nykyisen EVL:n mukaan ole enää sallittua.

Tuloksenoikaisuvarauksilla yritys varautuu tuleviin menoihin ja menetyksiin. Varaus voidaan siis muodostaa vain, jos menoja tai menetyksiä on odotettavissa. Tällä hetkellä EVL:ssa on erityisesti säädetty luottotappiovarauksesta (raha-, va-

³²⁾ Ojala s. 158. Ks. myös Varaus- ja poistotyöryhmä 1995 s. 13.

³³⁾ Varaus- ja poistotyöryhmä s. 13 ja Ojala s. 160.

kuutus-, ja eläkelaitokset), takuuvarauksesta ja hinnanlaskuvarauksesta. EVL:n varauksia koskevia säännöksiä on tulkittu ahtaasti. Muita kuin lainkohdassa mainittuja vähennyksiä ei ole hyväksytty.

3.10.2 Verotuskäytäntöä

Verotuskäytännössä KHO on käsitellyt vastaisten menojen vähennyskelpoisuutta muutamissa ratkaisuisaan. Tantiemi³⁴⁾ on hyväksytty vähennyskelpoiseksi sen vuoden kuluna, jolta se suoritetaan, jos yhtiö on sitoutunut sen maksamiseen verovuoden aikana. Tosiasiallisella suorittamisajankohdalla ei ole merkitystä. Sitoutumisella tarkoitetaan yhtiön hallituksen päätöstä tantiemin maksamisesta. Mikäli päätös tehdään vasta verovuoden päättymisen jälkeen, ei vähennyskelpoista menoa synny, vaikka se olisikin kerääntynyt verovuoden tuloksen perusteella (KHO 10.1.1975).

KHO on käsitellyt myös yhtä soranottoa koskenutta tapausta (KHO 1991 B 506):

Yhtiö oli maa-aineslain mukaisessa soranottoluvassa velvoitettu antamaan soranottoaikojen maisemointi - ja jälkihoitotöiden suorittamisen vakuudeksi pankkitakauksen. Yhtiöllä ei ollut oikeutta vähentää veronalaisesta tulostaan maisemointi- ja jälkihoitovelvoitteiden täyttämistä aiheutuvia menoja varten tekemäänsä varausta. Mainitut kustannukset voitiin vähentää vuosikuluna sinä vuonna, kun maisemointi- ja jälkihoitotyöt tehtiin. Ennakkotieto. Äänestys 4 - 2 - 1.

Vähemmistön jäsenistä kaksi oli sitä mieltä, että yhtiöllä on oikeus kirjata verovuoden kuluksi pankkitakaukseen määrän suhteutettu osa siitä soramäärästä, joka vastasi vuosittaista osaa koko alueen soramäärästä. Yksi jäsen katsoi, että yhtiöllä on oikeus kirjata maisemointi - ja jälkihoitotöiden suorittamisesta aiheutuvat menot kuluksi sinä vuonna, jolloin luvanmukainen soranotto oli alkanut. Määräys jälkihoitotöihin ei ollut viranomaisen harkinnassa, vaan sellainen oli maa-aineslain 12 §:n mukaan aina liitettävä soranottolupa. Tämän tyyppinen velvoite ylittää sen todennäköisyyskynnyksen, joka nykyisessä KPL:ssa on vastaisen menon kulukirjaukselle ja varauksen tekemiselle asetettu.

Verotuksessa tämä ei kuitenkaan riitä. Kulukirjaus edellyttää suoritusvelvollisuuden syntymistä, minkä KHO:n enemmistö katsoi syntyvän vasta silloin, kun kunnostustyöt konkreettisesti tehdään. Voidaan ajatella, että suoriteperiaatteen mukaan vasta tuolloin syntyy velvollisuus esim. maksaa palkkaa kunnostustyötä suorittavalle työntekijälle. Esim Ojala kuitenkin toteaa, että vähemmistönkin kanta on perusteltavissa: "Tarve kunnostustöiden suorittamiseen syntyy sitä mukaa kuin soranottoalueen maisemaa muutetaan, toisin sanoen sitä mukaa kun soraa otetaan. Tällöin arvioiduista kunnostusmenoista olisi nähdäkseni kirjattava kuluksi se osa, joka vastaa alueelta verovuonna otettua ainesosamäärää. Voidaan ajatella, että jokainen myyty sorakuutio aiheuttaa vastaisen jälkikunnostusvelvollisuuden, jolloin meno tulon kohdalle - periaatteen mukaista olisi kohdistaa tuo osa kunnostusmenoista vastaavaan soranmyyntitulon".³⁵⁾ Kustannustöistä aiheutuvan kulun epävarmuutta voidaan pitää hyvin pienenä silläkin perusteella, että yhtiö oli antanut kunnanhallitukselle vakuuden töiden suorittamiseksi. Tätä vakuutta voitaisiin Ojalan mukaan käyttää lähtökohtana kunnostusmenojen määrää arvioitaessa.³⁶⁾

³⁴⁾ Tantiemi on yhtiön johtohenkilölle, yleensä toimitusjohtajalle, tulosperusteisesti maksettava palkan lisä.

³⁵⁾ Ojala s. 165.

³⁶⁾ Ojala s. 165.

3.10.3 Varaus- ja poistotyöryhmän kanta

Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmä pohti vastaisiin menoihin liittyvää problematiikkaa muistiossaan v. 1995.³⁷⁾ Työryhmän näkemyksen mukaan verosäännöksissä on vastaisten menojen osalta kehittämistarpeita. Päävaihtoehtoja on kaksi, kirjanpidon ja verotuksen yhtenäistäminen tai vähennyskelpoisten menojen määrittelyminen itsenäisesti EVL:ssä. Jälkimmäinen vaihtoehto on työryhmän mielestä perustellumpi. Lähtökohtana vähennysoikeudelle pidetään sitä, että vain sellaiset menot, joihin liittyy suoritusvelvollisuus ulkopuoliseen nähden, ovat vähennyskelpoisia. Vähennyskelpoisuus oli perusteltua erityisesti silloin, kun tulo, johon vastainen meno kohdistuu, on jo saatu ja siten luettu veronalaiseksi tuloksi.³⁸⁾

Työryhmä ottaa kantaa myös ympäristövelvoitteiden vähennyskelpoisuuteen. Sen mukaan tyypillisiä tällaisia velvoitteita ovat toimintaan liittyvät ympäristönhoito- ja jätteidenkäsittelyvelvoitteet. Kirjanpidossa pakollisena tehtävä varaus olisi vähennettävä verotuksessa siltä osin, kun menoja vastaavia tuloja ei olisi enää odotettavissa. Työryhmä ehdottaa, että ”verovelvollinen saisi vähentää verovuoden toimintaan tai aikaisempien verovuosien toimintaan liittyviä, vastaisia ympäristönhoito- ja jätteidenkäsittelymenoja sekä muita vastaavia menoja varteen tekemänsä varauksen. Edellytyksenä varauksen vähentämiselle olisi, että menojen suorittamiseen velvoittava, lainsäädännöstä tai viranomaisen päätöksestä johtuva peruste on syntynyt verovuoden päättymiseen mennessä eikä menoa vastaavaa tuloa ole enää odotettavissa”.

Merkillepantavaa työryhmän kannassa on, että se myöntäisi vähennyskelpoisuuden sellaisille vastaisille menoille, jotka johtuvat **lainsäädännöstä tai viranomaisen päätöksestä**.

Työryhmä ei pohdi tarkemmin näiden kahden perusteen välisiä eroja vastaisen menon syntymisen todennäköisyyden kannalta. Komitean kannanotto tarkoittaisi, että vähennysoikeus tulisi kysymykseen myös niissä tapauksissa, joissa yhtiötä ei ole vielä minkään viranomaisen taholta määrätty suorittamaan puhdistamistoimenpiteitä, eikä siitä ole olemassa sopimusta minkään muunkaan tahon kanssa. Puhdistamisvelvollisuus perustuisi suoraan lakiin. Esimerkkinä tästä olisi tilanne, jossa yhtiö verovuoden lopussa havaitsee toimipaikkaa ympäröivän maa-alueen saastuneen oman toimintansa johdosta, *mutta puhdistamisvelvollisuutta ei ole olemassa vielä viranomaisen lupaehdon tai puhdistamismääräyksen muodossa*. Yhtiö voisi tällöin perustellusti tehdä kulukirjauksen ja varauksen kirjanpitoon, koska ympäristölainsäädäntö ei käytännössä anna muuta mahdollisuutta yhtiölle kuin puhdistamistoimenpiteiden suorittamisen. Tällöin olisi siis kyseessä ympäristömeno, joka johtuu lainsäädännöstä ja jonka peruste on syntynyt verovuoden päättymiseen mennessä eikä menoa vastaavaa tuloa olisi enää odotettavissa. Puhdistamisvastuun verotuskäsittely olisi työryhmän ehdotuksen toteutuessa yhteneväinen KPL:n 5:14,1 §:n kanssa.

³⁷⁾ Valtiovarainministeriön muistioita 1995:17.

³⁸⁾ Varaus- ja poistotyöryhmä 1995 s. 36.

4

Puhdistamisvastuu yritysten vuosikertomuksissa ja tilinpäätöksissä

4.1 Yleistä

Tässä jaksossa tarkastellaan yhtiöiden tilinpäätösraportointia puhdistamisvastuun ja yleensä ympäristövastuiden kannalta. Tarkastelu tapahtuu yritysten tilinpäätösten ja muun vuosikertomusmateriaalin pohjalta. Kohteena ovat Suomen suurimmat yritykset. Lopuksi on vielä toimialakohtainen vertailu suomalaisten ja ruotsalaisten yritysten välillä.

Raportointikäytännön kuvaamisen lisäksi pohditaan ympäristöraportoinnin ja taloudellisen raportoinnin välistä suhdetta - lähinnä jälkimmäisen tarpeista lähtien. Ympäristövastuiden raportointi on erityislaatuinen ongelma-alue, jolla ei ole selkeää pohjaa säädöksissä tai käytännössä. Pyrin muodostamaan yleiskuvan siitä, mitä asioita on huomioitava, kun hyvää raportointikäytäntöä luodaan.

4.2 Tilinpäätösraportoinnin sisällöstä

Tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen laatijoiden on ajateltava sitä, mitä tilinpäätöksen potentiaaliset lukijat pitävät tärkeänä. Yhtiön tilinpäätöksiä käyttävät nykyään yhä erilaisemmat sidosryhmät. Osakkeenomistajilla, sijoittajilla, luotonantajilla, vakuutusyhtiöillä ja kansalaisjärjestöillä on kaikilla osittain yhteneväiset, osittain erilaiset tiedonsaantitarpeet. Hyvä raportointi huomioi kaikki sidosryhmät.

Raportoinnin sisältöä arvioitaessa on lähtökohdaksi otettava se, mitä vuosikertomuksen lukija voi edellyttää. Seuraaviin kysymyksiin on kiinnitettävä huomiota: Onko toimipaikkoja ympäröivien maa-alueiden saastuneisuus tutkittu? Onko tutkimusten perusteella syytä epäillä jonkun alueen saastuneen? Jos on, onko yritys mahdollisesti vastuussa saastumisesta? Onko potentiaalisia yhteisvastuullisia, esim. aikaisempi toiminnanharjoittaja? Mikä on yrityksen arvio puhdistamiskustannuksista? Mihin arvio perustuu? Jos puhdistamiskustannuksia ei voi arvioida, mistä tämä johtuu? Miten vastuuta on käsitelty tilinpäätöksessä ja millä perusteella?

Ympäristövastuusta raportointi voi olla tarkoituksenmukaista, vaikka mitään vastuuta ei olisi odotettavissa. Hyvä kirjanpito tapa voi tässä yhteydessä tarkoittaa erilaista raportointikynnystä eri alojen yrityksissä. Jos esim. kemian teollisuutta harjoittavan yrityksen toimintakertomuksessa lukee, että "yhtiön johdolla ei ole tiedossa merkittäviä ympäristöriskejä", on tällä informaatioarvoa. Tilinpäätöksen lukija voi päätellä, että asia on huomioitu ainakin raportoinnin tasolla. Vielä parempana raportointina voidaan pitää sitä, että johdon käsitykselle löytyy perustelut. Esimerkiksi: "Yritys on suorittanut tutkimuksia toimipaikkojensa maa-alueiden saastuneisuuden selvittämiseksi. Tutkimuksissa ei ole todettu sellaista saastumista, jolla olisi merkitystä yrityksen taloudelliselle asemalle".

Taloudellisen raportoinnin kannalta on tärkeintä, että mahdolliset vastuut pyritään aina arvioimaan rahassa. Jos tämä on mahdotonta, tulisi selvittää niitä olosuhteita, jotka arviomiseen vaikuttavat.

4.3 Tilinpäätös, vuosikertomus vai ympäristöraportti: Missä on informoitava mahdollisesta uhdistamisvastuusta?

Informaation sisällön ohella tärkeä kysymys on se, missä puhdistamis- tai kunnostamisvastuusta raportoidaan. Ympäristöraportoinnin yleistymisen on laajentanut sen tiedon määrää, joka yhtiöllä on käytettävissä tilinpäätöstä laadittaessa. Samalla on lisääntynyt se materiaali, jota etenkin suuret yritykset tilinpäätöksen yhteydessä julkaisevat. Tästä on esimerkkinä erilliset ympäristöraportit. Ympäristövastuiden osalta keskeinen kysymys on se, milloin vastuun syntymisen todennäköisyys ja sen taloudellinen merkitys yritykselle ylittää sellaisen kynnyksen, että raportointi on tapahduttava varsinaisen tilinpäätöksen yhteydessä. Kyse on siitä viime kädessä siitä, että tilinpäätöksen on annettava ”oikeat ja riittävät tiedot” kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta.

Erillinen ympäristöraportti kuuluu sellaisen informoinnin piiriin, johon ei liity mitään lakisäätteistä pakkoa tai -muotoa. Ympäristöraportointi perustuu ainakin Suomessa kaikilta osin käytäntöön ja kansainvälisiin ympäristöstandardeihin, kuten ISO 14000 ja EMAS.³⁹⁾ Ympäristöraportillakin on käytännössä määritelty muoto ja sisältö, jonka ympäristöauditointiin perehtynyt yhtiön ulkopuolinen todentaja tarkastaa. Esim. EMAS-järjestelmän olennainen osa on ns. ympäristölausunto, jonka yritys antaa jokaisen auditoinnin jälkeen. Lausunto sisältää arvion mm. ”merkittävistä ympäristöasioista, jotka liittyvät toimipaikan toimintaan”. Tähän arvioon voidaan sisällyttää myös maa-alueiden tutkimista, saastuneisuutta ja puhdistamisprojekteja koskevaa tietoa.⁴⁰⁾

Kaiken kaikkiaan yritys voi informoida ympäristövastuistaan erillisessä ympäristöraportissa, vuosikertomuksen yhteydessä olevassa ympäristöselvityksessä tai varsinaisessa tilinpäätöksessä. Vain tilinpäätös on lakisäätellinen ja sisältää lähtökohtaisesti vain taloudellista informaatiota. Ympäristöraportti ja vuosikertomuksen osana oleva ympäristöselvitys ovat rinnastettavissa toisiinsa sillä perusteella, että ne ovat vapaaehtoisia ja sisältävät (lähtökohtaisesti) myös muuta kuin taloudellista informaatiota.

Uuden KPL:n 3 luvun 1§:n mukaan tilinpäätös käsittää tuloslaskelman, taseen, näiden liitteet sekä toimintakertomuksen. Säännöksen kohdalla voidaan puhua tilinpäätöksen lakiin perustuvasta ”formaattista”. Laki velvoittaa raportoimaan yrityksen taloudellisen tilan kannalta merkittävistä tapahtumista em. formaatissa ja sääntelee myös sitä, miten raportointi tapahtuu. Ulkopuolinen tilintarkastaja tutkii ja vahvistaa tilinpäätöksessä olevien tietojen riittävyden ja paikkansapitävyden. Yhtiön hallitus ja tilintarkastajat vastaavat tilinpäätöksessä olevien tietojen paikkansapitävyydestä. Jos tilinpäätös ei anna oikeita ja riittäviä tietoja yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, voi seurauksena olla vahingonkorvausvelvollisuus ja KPL 8 luvun 4 §:n (kirjanpitorikkomus) tai pahimmassa tapauksessa RL 30 luvun 9-10 §:n mukainen rangaistus.

4.4 Puhdistamisvastuut Suomalaisten yritysten tilinpäätösinformaatiossa

Alla olevaa taulukkoon on koottu tiedot siitä, miten suomalaiset yritykset ovat informoineet puhdistamis- tai kunnostamisvastuista vuositilinpäätösinformaation yhteydessä. Otannassa on mukana sata suurinta yritystä ja kaikki pörssiyritykset.

³⁹⁾ Ympäristöministeriö valmistelee ympäristöraportointiin liittyvää ohjetta.

⁴⁰⁾ Ks. mm. ”EMAS ja ISO - hyötyä ympäristölle ja yrityksille” (Ympäristöministeriö).

Taulukossa ovat mukana kaikki, jotka ovat jotenkin huomioineet puhdistamis- tai kunnostusvastuun raportoinnissaan. Tilinpäätökset ja ympäristöraportit ovat tilikaudelta 1997.⁴¹⁾

Koska materiaalina on käytetty ainoastaan julkaistuja vuosikertomuksia, vertailu kertoo vain rajoitetusti yritysten kirjanpitoikäytännöstä. Esimerkiksi vastuun kattaminen varauksella ”pakollisten varausten” erässä ei välttämättä näy lainkaan eriteltyinä taseessa tai edes liitetiedoissa. Ympäristövaraus voi siis olla ”piilossa” pakollisten varausten erässä. Taloudellista raportointia koskee *olennaisuuden* periaate, joka tässä yhteydessä tarkoittaa, että ainoastaan yhtiön tuloksen ja taloudellisen tilan kannalta olennaiset vastuut on esitettävä erikseen. Ja vaikka tehty varaus olisikin esitetty tilinpäätöksessä, ei tilinpäätösinformaation perusteella voida tehdä johtopäätöksiä siitä, millä perusteilla esim. sen summa on laskeutu/arvioitu.

Kolme ensimmäistä saraketta kertovat informoinnista vasrinnaisen tilinpäätöksen yhteydessä (toimintakertomus, vastuusitoumus ja varaus). Viimeinen sarake kertoo erillisessä ympäristöraportissa tai vuosikertomuksen ympäristökatsauksessa olevasta maininnasta. On huomattava, että merkintää ei tule jos yhtiö kertoo esim. suunnitteilla olevasta saaneerausohjelmasta tms. Tässäkin yhteydessä vain ”taloudellinen” informaatio huomioidaan.⁴²⁾ Yhtiön on kommentoitava jollain tavalla saneerausten taloudellisia vaikutuksia yhtiön taloudelliseen tilaan tai kerrottava ainakin yleisellä tasolla vastuuden käsittelystä varsinaisen tilinpäätöksen yhteydessä. Yhtiö saattaa esim. kirjausperiaatteiden selvittämisen yhteydessä esittää ne edellytykset, joiden täytyessä se kirjaa puhdistamisvastuun kuluksi ja varauksena.

YHTIÖ	toimintakertomus	vastuusitoumus	varaus	ympäristöraportti/ vuosikertomus
Asko	-	-	-	X
Borealis	-	-	(Y ⁴³⁾ >	X
Cultor	-	-	-	X
Ekokem	X	-	X	X
Enso	X	-	X	-
Helsingin vesi	-	-	-	X
IVO	-	-	-	X
Kemira	-	-	(Y) >	X
Metsä-Serla	X	-	-	X
Neste	-	-	-	-
Outokumpu	X	X	-	X
Partek	-	-	-	X
Rauma	-	-	X (siirtovelka)	-
Silja Line	X	-	X	X
UPM-Kymmene	-	-	-	X
yhteensä	5	1	6-2 = 4	3+2 = 15

⁴¹⁾ Selvityksessä on käytetty hyväksi KPMG Widerin tekemän ympäristöraportointia koskevan tutkimuksen materiaalia, johon sisältyi Suomen 100:n suurimman yrityksen ja kaikkien pörssiyritysten vuosikertomukset ja ympäristöraportit (”Hyvän ympäristöraportoinnin käytäntö Suomessa, KPMG:n benchmarking tutkimus 1997.”)

⁴²⁾ Mikäli yhtiö kertoisi aloittamasta saneerausohjelmasta toimintakertomuksessa, voitaisiin tämä kai tulkita taloudelliseksi informaatioksi, koska toimintakertomuksessa lähtökohtaisesti kerrotaan vain sellaisista tapahtumista joilla katsotaan oleva merkitystä yhtiön taloudellisen tilan kannalta.

⁴³⁾ Varauksia esitetty ympäristöraportissa, ei varsinaisen tilinpäätöksen liitteissä.

Yhteensä 15 yhtiötä antoi taloudellista informaatiota puhdistamis- tai ennallistamisvastuusta. Kokonaisuuden kannalta on merkittävintä se, että 126:sta yhtiöstä vain 15 on ylipäättään maininnut ympäristövastuista mitään. Jo tällä perusteella taulukossa olevien yhtiöiden raportointia voidaan pitää keskimääräistä parempana. Tulosta selittää osaltaan se, että taulukossa olevat yritykset kuuluvat toimintansa perusteella "riskiryhmään".

Ympäristöraporteissa ja vuosikertomuksen ympäristöosuuksissa oli taloudellista informaatiota enemmän (15) kuin kaikissa virallisen tilinpäätöksen osissa yhteensä (10). Yhtiöt siis raportoivat ympäristövastuista vähänlaisesti ja yleensä raportointi tapahtuu varsinaisen tilinpäätöksen ulkopuolella. Seuraavassa käydään läpi parhaiden yhtiöiden raportointia ja pohditaan samalla, *mitä ja missä* yhtiöt ovat raportoineet.

Enson toimintakertomuksessa selvitetään yhtiön ympäristövastuita seuraavasti:

"Konserni on tehnyt 40 Mmk:n pakollisen varauksen ympäristövastuista (1996: 4 Mmk). Varauksen kasvu johtuu pääosin Imatrankosken metsäkemian tehtaan maaperän puhdistustöistä ja rakennusten purkukustannuksista ja Oulun metsäkemian tehtaiden ympäristövastuista"⁴⁴⁾

Ympäristövastuut on esitetty taseen liitetiedoissa pakollisten varausten erässä. Myös ympäristöraportissa tehdyt varaukset selvitetään samalla tavalla kuin toimintakertomuksessa.

Enson raportointikäytännössä on päällekkäisyyttä. Yhtiö raportoi toimintakertomuksessa siitä, että se on tehnyt varauksen. Tämä varaus ja sen lisäys on vielä erikseen esitetty taseessa ja sen liitetiedoissa. Kun vielä lisätään ympäristöraportissa olevat tiedot, sama asia löytyy kolmesta eri paikasta ja kahdesta virallisen tilinpäätöksen asiakirjasta. Päällekkäisyyttä on siis myös virallisen tilinpäätöksen sisällä. Toimintakertomuksessa oleva informaatio ei lisää mitään siihen, mitä liitteessä on esitetty numeerisessa muodossa.

Neste selvittää vuosikertomuksessaan niitä periaatteita, joita yhtiö noudattaa tehdessään (pakollisia) varauksia. Vastaiset menot ja menetykset, joita vastavia tuloja ei enää synny, ja jotka yhtiö katsoo itsensä velvolliseksi suorittamaan sekä pystyy ne kohtuudella arvioimaan, kirjataan varauksena. Vastaiset puhdistamisvastuut mainitaan esimerkkinä tällaisista menoista.⁴⁵⁾ Yhtiö ei vuosikertomuksessa tarkemmin määrittele sitä, milloin se katsoo olevansa velvollinen suorittamaan puhdistamisvastuusta aiheutuvan vastaisen menon. Tällaisia menoja ei ole myöskään eroteltu konsernin taseen liitetiedoissa, vaikka pakollisia varauksia onkin merkitty taseeseen 175 Mmk. Yli puolet em. summasta on yleisiä, tarkemmin määrittelemättömiä pakollisia varauksia.

Neste tarkentaa ympäristövastuidensa tilinpäätöskäsittelyn periaatteita ympäristöraportissaan. Sen mukaan yhtiö tekee varauksen mikäli:

1. yhtiöllä on lainvoimaiseen päätökseen tai sopimukseen perustuva kunnostusvelvollisuus tai
2. yhtiön johto on omalla päätöksellään sitoutunut kunnostustoimenpiteisiin ja
3. kustannusten määrä on kohtuullisella tarkkuudella arvioitavissa eikä menosta todennäköisesti kerry vastaava tuloa

Jos kunnostushankkeen kustannukset eivät ole kohtuullisella tarkkuudella arvioitavissa, hankkeesta annetaan käytettävissä olevat muut tiedot"⁴⁶⁾

⁴⁴⁾ Enson vuosikertomus 1997 s. 23.

⁴⁵⁾ Neste Årsredovisning 1997 s. 36 (bokslutskommentarer).

⁴⁶⁾ Neste ja Ympäristö 1997 s. 29.

Ympäristöraportissa on myös erillinen selvitys tuoreista ympäristövastuista. Yhtiö selvittää ympäristöraportissa puhdistamiseen vuoden aikana käytettyjä varoja sekä odotettavissa olevia kustannuksia. Neste on maininnut verrattain pienistä vastaisista menoista, mm. Yhdysvalloissa 170 000 dollarin vastuusta. Yhtiö on maininnut myös tapauksesta Kanadassa, jossa se on nostanut kanteen aikaisempaa toiminnanharjoittajaa/omistajaa vastaan puhdistamiskustannusten perimiseksi.⁴⁷⁾ Yksilöityjen vastuiden tilinpäätöskäsittelystä ei ole mainittu mitään. Vuosikertomuksesta ei siis selviä, onko yhtiö kattanut em. vastuut varauksella vai lähteekö se siitä, että menot eivät tule lopulta realisoitumaan.

Nesteen raportointi sisältää melko runsaasti tietoa maa-alueiden saastuneisuudesta, saastumiseen liittyvistä vastuista ja niiden raportointiperiaatteista. Suurin osa puhdistamisvastuista koskevasta informaatiosta on yhtiön ympäristöraportissa. Myös vastuiden tilinpäätöskäsittelyä koskevat periaatteet selvitetty ympäristöraportissa, joskin vastaava informaatio löytyy myös vuosikertomuksesta. Kaiken kaikkiaan Nesteen ympäristöraportti sisältää enemmän taloudellista informaatiota puhdistamisvastuista kuin varsinainen vuosikertomus. Tämä johtuu osaksi siitä, että ympäristöraporttiin on koottu tiedot sellaisistakin ympäristövastuista, joiden taloudellinen merkitys yhtiölle on pieni.

Kemira ei julkaise erillistä ympäristöraporttia, vaan sen toiminnan ympäristövaikutuksista kerrotaan vuosikertomuksen ympäristöosuudessa. Yhtiö kertoo noudattavansa Euroopan komission viimeisimpiä suosituksia ja eurooppalaisen kemianteollisuuden suuntaviivoja vapaaehtoisesta ympäristöraportoinnista. Vastuukysymyksiä käsitellään erikseen. Yhtiö on liittänyt ympäristöraporttiin myös katsauksen ympäristölainsäädännön kehitysnäkymiin. Vastuukysymyksiä koskevassa kappaleessa on selvitetty sekä yhtiön käynnissä olevat toimenpiteet ja odotettavissa olevat puhdistamisvastuut, että vastuiden tilinpäätöskäsittelyä koskevat periaatteet:

”Konserni tekee tilinpäätöksessään varaukset saastuneen maan saneerauksia ja vastaavia lopettamiskustannuksia varten, jos seuraavat ehdot täyttyvät:

1. Yhtiöllä on lakisääteinen tai sopimusperusteinen saneerausvelvollisuus, tai
2. Yhtiön johto on todennut, että ympäristövastuu on olemassa ja sitoutunut ennallistaviin toimenpiteisiin, ja
3. Kustannukset on arvioitu riittävän luotettavasti

Tällä hetkellä tällainen vaatimus tai sitoutuminen rajoitetun saneerauksen suorittamiseen on kolmella toimipaikalla ja asianmukaiset varaukset on tehty. Saneeraustöitä tai purkutöitä tehtiin seitsemällä toimipaikalla. Käynnissä olevien saneeraustoimien kustannukset on raportoitu ympäristönsuojelun käyttökustannuksina. Lisäksi konserni jatkoi varauksen kartuttamista ennakoimattomia maaperän saneerauskustannuksia varten.”

Kemira tiedottaa myös tutkimuksista, joita se suorittaa Vaasassa ympäristöviranomaisten kanssa. Yhtiö selvittää, ettei tarkkoja laskelmia vastuiden määrästä ole vielä voitu tehdä, mutta menon ei odoteta olevan yhtiön kannalta merkittävä.⁴⁸⁾

Verrattuna esim. Nesteen raportointiin Kemira antaa täsmällisempää tietoa puhdistamisvastuista. Molemmat tuovat julki varauksen tekemistä koskevat periaatteet, jotka ovat pitkälti yhteneväiset. Kemira on kuitenkin maininnut erikseen ne tapaukset, joiden osalta varauksen edellytykset ovat täyttyneet ja jotka siis on otettu mukaan tulokseen ja taseeseen. Virallisessa tilinpäätöksessä varauksia ei esitetä erikseen. Kemira on myös kommentoinut niitä olosuhteita, jotka vaikuttavat vastuiden arviointiin.

⁴⁷⁾ Neste ja Ympäristö 1997 s. 29.

⁴⁸⁾ Kemira vuosikertomus 1997 s. 57.

Kemiran vuosikertomus on johdonmukainen myös varausten osalta. Varauksella katetut vastuut eivät ole yhtiön mielestä taloudellisesti olennaisia, mutta ne ovat ympäristön kannalta olennaisia. Siksi varaukset esitetään ympäristöraportissa, mutta ei tilinpäätöksessä.

Metsä-Serla esittelee ympäristöraportissaan puhdistamisohjelman, jossa on mainittu 14 kohdetta. Jokaisen kohteen osalta selvitetään pilaantumisen aiheuttaja, toteutetut toimenpiteet ja tulevaisuuden toimenpidetarpeet. Ohjelman arvioidaan maksavan yhtiölle seuraavan kymmenen vuoden kuluessa noin 30 miljoonaa markkaa. Alaviitteellä mainitaan myös, että ohjelman kustannuksia ei voida arvioida tarkkaan, koska dioksiinien saneerausten aikataulu ja kustannukset eivät teknologisista syistä ole tiedossa. Hallituksen toimintakertomuksessa todetaan, ettei lopetetuilla toimipaikoilla suoritettavista puhdistamistoimenpiteistä lasketa aihtuvan yhtiölle merkittäviä kustannuksia.

Metsä-Serlan ympäristöraporttia voidaan pitää vastuiden osalta huomattavasti keskimääräistä parempana. Taulukossa on esitetty selkeällä tavalla erikseen kaikkien toimipaikkojen saastuneisuuden aiheuttaja, tehdyt toimenpiteet ja toimenpidetarpeet. Lisäksi on esitetty kokonaisarvio siitä, mitä toimenpiteet tulevat maksamaan. Metsä-Serla on yksi viidestä yhtiöstä, jotka ovat kommentoineet ympäristövastuita myös virallisen tilinpäätöksen toimintakertomuksessa. Tätä voidaan pitää hyvänä asiana, vaikka toimintakertomus antaa puutteellisen kuvan saastuneiden maa-alueiden taloudellisesta merkityksestä yhtiölle. Toimintakertomuksessa olisi hyvä mainita vastuiden markkamääräiseen arviointiin vaikuttavista seikoista. Esimerkiksi ympäristöraportin alaviitteessä oleva teksti olisi sellaisenaan voitu siirtää toimintakertomukseen. Myös Metsä-Serlan tapauksessa ympäristöraportti sisältää enemmän taloudellista tietoa kuin toimintakertomus.

Ekokem kuuluu raportoinnin kärkipäähän. Yhtiön päätoimiala on jätteenkäsittelypalvelut. Siksi ympäristön tilan hoito sekä siihen liittyvät varmistusluonteiset ja ennaltaehkäisevät toimet muodostavat taloudellisen raportoinnin kannalta olennaisen osan yhtiön kuluista.

Yhtiön toimintakertomuksessa selvitetään olemassa olevia vastuita ja niiden tilinpäätöskäsittelyä. Taseen liitetiedoissa on eritelty siirtovelat (pohjaveden tutkimus- ja hoitokustannukset) ja jälkihoitovaraus (kaatopaikkajäte).⁴⁹⁾ Myös ympäristöraportissa viitataan jälkihoitovaruukseen. Ympäristöraportissa informoidaan myös yhtiön tekemistä ympäristövakuutuksista ja vakuutusmaksuista. Vakuutus-suunnitelmassa mainitaan myös "maaperävakuutus". Vakuutuksen kattavuutta ei kommentoida.⁵⁰⁾

4.5 Toimialakohtainen vertailu suomalaisten ja ruotsalaisten yritysten välillä

Tässä kappaleessa on edellä olevin perustein tehty vertailu suomalaisten ja ruotsalaisten suuryhtiöiden välillä. Lähes kaikki ovat pörssiyhtiöitä. Osa yrityksistä on samoja kuin edellä olevassa taulukossa. Yhtiöt on valittu sellaisilta toimalueilta, joilla tutkitusti on keskimääräistä enemmän maa-alueiden saastuneisuuteen liittyviä ongelmia (metsä-, kemian-, ja metalliteollisuus,). Samojen toimialojen yhtiöt on otettu keskinäiseen vertailuun. Tarkoituksena on antaa yleiskuva eri toimialojen raportointikäytännöstä ja maiden välisistä eroista.

⁴⁹⁾ Ekokem vuosikertomus 1997 s. 10 ja s. 21.

⁵⁰⁾ Ekokem Ympäristöselonteko 1997 s. 17-18.

Metsäteollisuus

YHTIÖ	toimintak.	vastuusit.	varaus	ympäristörap.
Enso	X	-	X	X
Metsä-Serla	X	-	-	X
UPM-Kymmene	-	-	-	X
AssiDomän	-	-	-	X
MoDo	-	-	-	X
Stora	-	-	X	X

Paperiyhtiöiden välillä ei raportointikäytännössä ole nähtävissä suuria eroja. Kaikki raportoivat puhdistamisvastuista jotenkin. Ruotsalaisten metsäyhtiöiden raportointi on taloudellisessa mielessä pinnallisempaa.

Esimerkiksi **MoDo Ab** julkaisee erillisen ympäristöraportin ja metsäympäristöä käsittelevän selvityksen.⁵¹⁾ Siinä käsitellään mm. lakkautetuista tuotantolaitoksista ym. aiheutuvia ympäristövastuita. Yhtiö mainitsee erikseen kolme tapausta, joissa se neuvottelee viranomaisten kanssa saastuneen alueen tutkimuksista ja saneeraamisesta Ruotsissa.⁵²⁾ *Varsinaisen vuosikertomuksen ympäristökappaleessa* on erillinen otsikko, jossa käsitellään saastuneita maa-alueita. Otsikon alla viitataan samoihin kolmeen tapaukseen, joita on käsitelty yhtiön *ympäristöraportissa*. Mitään laskelmia tai arvioita toimenpiteistä aiheutuvista kuluista ei esitetä.⁵³⁾ Toimintakertomuksessa, taseessa tai liitetiedoissa ei ole viittausta mahdollisiin puhdistamisvastuisiin.

MoDo:n vuosikertomuksessa on merkillepantavaa se, että yhtiö selvittää ympäristöpolitiikkaansa ja myös puhdistamis- tai metsänhoitovastuitaan kolmessa eri julkaisussa, ympäristöraportissa, metsänhoitoselvityksessä ja varsinaisen vuosikertomuksen ympäristöosuudessa. Mikään edellisistä ei sisällä taloudellista tietoa: ympäristöraportti tai vuosikertomus ei esitä mitään arviota vastuiden todennäköisyydestä, kustannuksista tai viittausta vastuiden tilinpäätöskäsittelyyn. Varsinaisen tilinpäätöksen asiakirjoissa ei puolestaan ole mitään tietoa puhdistamisvastuista.

Kemian teollisuus

YHTIÖ	toimintak.	vastuusit.	varaus	ympäristörap.
Kemira	-	-	Y	X
Neste	-	-	-	X
Orion	-	-	-	-
Raisio Chemicals	-	-	-	-
Aga	-	-	-	X
Astra	-	-	-	X
Perstorp	-	-	-	-
Pharmacia Uppjohn	-	X	X	-

Kemian teollisuudessa on enemmän keskinäistä vaihtelua kuin metsäteollisuudessa. Merkillepantavaa on **Orionin** ja **Raisio Chemicalsin** sekä ruotsalaisista **Persstorpin** nollainformaatio. **Kemiran** ja **Nesteen** toista ääripäätä edustava raportointi

⁵¹⁾ MoDo Miljöredovisning 1997 ja "MoDo och skogsmiljön" 1998.

⁵²⁾ MoDo Miljöredovisning 1997, s. 4.

⁵³⁾ MoDo Årsredovisning 1997, s. 45.

on jo edellä käyty läpi. Verrattuna ruotsalaisiin suomalaisten kemian yhtiöiden raportointi on keskimäärin heikompa, Nesteen ja Kemiran hyvästä raportoinnista huolimatta.

Ruotsalaisista **Aga** mainitsee vuosikertomuksen ympäristökappaleessa puhdistamisvastuista neljällä paikkakunnalla. Yhtiö arvioi, että yhteenlasketut kustannukset ovat korkeintaan 4 mkr. Vastuiden tilinpäätöskäsittelystä ei kerrota mitään.

Perstorp ei kerro mahdollisista puhdistamisvastuista tai niiden tilinpäätöskäsittelystä mitään, vaikka sen ympäristöraportissa on erillinen luku omistettu taloudelliselle informaatiolle. Yhtiö kertoo noudattavansa ympäristömenojen osalta samoja tilinpäätösperiaatteita kuin muidenkin menojen kohdalla. Vuosikertomuksessa todetaan ainoastaan, että kuluva toimintavuoden aikana ympäristö- ja lupasasioita (koncessionsärenden) tullaan käsittelemään asianomaisissa viranomaisissa ja lupaehtojen mukaiset investoinnit tullaan tekemään. Mahdollisia investointeja ei yksilöidä eikä mitään rahamääräistä arviota esitetä.⁵⁴⁾ Positiivisena seikkana voidaan kuitenkin pitää, että Perstorp informoi melko avoimesti ympäristövastuisiin liittyvien vakuutusten kattavuudesta. Ympäristöraportista selviää, että vakuutukset kattavat vain äkilliset ja arvaamattomat ja väistämättömät vahingot.⁵⁵⁾

Astra julkaisee erillisen ympäristöraportin ja selvittää puhdistamisvastuita melko laajasti myös vuosikertomuksessaan. Ympäristöraportin ja vuosikertomuksen puhdistamisvastuita koskevat tiedot ovat keskenään identtiset. Astra mainitsee kolme eri tapausta, joissa yhdessä saneerausmenojen arvioidaan olevan 30 mkr, toisessa yhtiön vastuu on sopimuksella rajoitettu 12 miljoonaan ja kolmannessa on kyse tapauksesta, jossa Astralla ei ole juridista vastuuta. Samassa kappaleessa todetaan vielä, että nykyisen ja odotettavissa olevan ympäristölainsäädännön raameissa ja sisäisten ympäristötarkastusten perusteella konsernilla ei ole tietoa tulevasta vastuista, jolla olisi merkitystä yhtiön taloudelliselle asemalle.⁵⁶⁾ Astrakaan ei kerro mitään siitä, miten ympäristövastuita käsitellään yhtiön tilinpäätöksessä kuten esim. millä edellytyksin yhtiö tekee varauksen.

Sisällöllisesti Astran raportointia voidaan pitää ruotsalaisista toimialansa parhaana. Kaikki vastuut on pyritty arvioimaan rahassa. Lisäksi on kerrottu olosuhteista, jotka kussakin tapauksessa vaikuttavat vastuun arviointiin. Viralliseen tilinpäätökseen ei vastuuta kuitenkaan ole sisällytetty.

Pharmacia & Upjohn ei julkaise erillistä ympäristöselvitystä eikä sen vuosikertomuksessa ole erillistä ympäristöosuutta. Kyseessä on fuusioitumisen tuloksena syntynyt amerikkalais-ruotsalainen lääkeyhtiö. Amerikkalaisen tilinpäätöskäytännön vaikutus näkyy vastuiden raportoinnissa.

Taseen liitetiedoissa selvitetään, että yhtiö on tehnyt varauksia lasketuista tuote - ja ympäristövastuista. Viimeksimainittuihin varauksiin kuuluu lopetettuihin toimintoihin liittyviä "saneeraus- ja ennallistamisriskejä".⁵⁷⁾ Konsernin tilinpäätöksessä on taseen eri liitteissä selvitetty vastuusitoumukset (åtaganden och ansvarsförbindelser) ja meneillään olevat oikeusriidat (rättstvister). Oikeusriitoja käsittelevässä kappaleessa yhtiö kertoo, että sen tytäryhtiö on osallisena ympäristövastuita koskevissa hallinnollisissa ja/tai juridisissa menettelyissä alueilla, joissa toiminta on lopetettu. Yhtiö mainitsee tässäkin yhteydessä erityisesti puhdistamistoimenpiteet. Näiden vastuiden tilinpäätösinformointia yhtiö selvittää seuraavasti:

"Även om bolaget inte kan förutsäga eller bedöma konsekvenserna av de juridiska aktionerna mot bolaget eller de kostnader miljötivisterna medför anser bolaget att de ej avsätta kostnaderna och skulderna i samband med dessa osäker-

⁵⁴⁾ Perstorp Årsredovisning 1996/1997 s. 27 ja Perstorp Environmental report 1997/Finance & Environment.

⁵⁵⁾ Perstorp Environmental report 1997 /Risk management.

⁵⁶⁾ Astra Årsredovisning 1997 s 39 ja Astra Environmental report 1997 s. 35.

⁵⁷⁾ Pharmacia & Upjohn Årsredovisning 1996-97. s. 55.

heter inte kommer att ha någon materiell effekt på bolagets ekonomiska situation. Såvida det inte uppstår någon större avvikelse från historiska mönster i sådana fall bör de slutliga kostnaderna inte ha någon betydande negativ effekt på bolagets resultat och likviditet'.⁵⁸⁾

Yhtiö pitää oikeusriitoihin liittyviä menoja epätodennäköisinä ja toteaa, että vaikka lopputulos olisikin yhtiön kannalta negatiivinen, ei menoilla ole merkittävää vaikutusta yhtiön tulokseen ja maksukykyyn. Tilinpäätöksestä ei selviä se, millaisia periaatteita yhtiö noudattaa esim. varauksen kirjaamisessa. Kaikesta päätellen yhtiö tekee varauksen vasta kun sen vastuu puhdistamistoimenpiteistä on lainvoimainen. Tätä aikaisempi kirjaus tapahtuu vastuusitoumuksena. Merkillepantavaa yhtiön raportoinnissa on se, että kaikki ympäristövastuita koskeva informaatio on varsinaisessa tilinpäätöksessä.

Metalli- ja kaivosteollisuus

YHTIÖ	toimintakertomus	vastuusitoumus	varaus	ympäristöraportti
Outokumpu	X	X	-	X
Partek	-	-	-	X
Rauma	-	-	siirtovelka	-
Rautaruukki	-	-	-	-
Avesta Sheffield	-	-	-	X
SSAB	-	-	-	X
Tricorona Mineral	-	-	X	-
Trelleborg	-	-	X	-

Metalli- ja kaivosteollisuuden raportoinnissa ei ole merkittäviä maiden välisiä eroja. **Rautaruukki** erottuu, koska se ei informoi ympäristövastuistaan mitenkään, vaikka julkaisee eillisen ympäristöraportin. Kaivostoimintaa harjoittavat yhtiöt (Partek, Outokumpu, Trelleborg ja Tricorona) ovat sikäli oma lukunsa, että saneerausvastuut (kaivauspaikkojen ennallistaminen) ovat väistämätön osa toimintaa. Ennallistamiskustannukset voidaan kirjata meno-tulon-kohdalle periaatteen mukaisesti jo toiminnan alkaessa, mikä ei käytännössä ole mahdollista puhdistamiskustannusten kohdalle.

Outokumpu kommentoi ympäristövastuita sekä vuosikertomuksen ympäristöosuudessa ja hallituksen toimintakertomuksessa. Molemmissa todetaan, ettei yhtiön johdon tiedossa ole riskejä tai vastuuta, joilla olisi merkittävää vaikutusta yhtiön taloudelliseen asemaan.⁵⁹⁾ Liitetiedoissa (Riita asiat ja oikeusprosessit) selvitetään laajahkosti amerikkalaisen tytäryhtiön PGT:n nimeämistä PRP:ksi (potentially responsible party) maa-alueen saastumiseen. Vastuun toteutumiseen ja lopulliseen määrään liittyviä olosuhteita selvitetään seikkaperäisesti. Lopuksi todetaan, ettei ole odotettavissa, että pohjaveden puhdistuksesta PGT:lle mahdollisesti tulevat kustannukset vaikuttaisivat olennaisesti Outokumpu-konsernin taloudelliseen asemaan.

Partek selvittää erikseen Paakkilan kaivoksen sulkemisen jälkeen ilmennyttä saastumista ja tämän johdosta määrättyjä käyttörajoituksia. Partek on myynyt alueet 1986-1993. Yhtiö toteaa, että tutkimukset tulevat todennäköisesti johtaman saneeraustoimenpiteisiin, mutta Partek ei ole vastuussa niistä. Mitään kustannusarvioita ei esitetä siltä varalta, että Partek joutuisi ottamaan osaa saneerauskustannuksiin.⁶⁰⁾

⁵⁸⁾ Pharmacia & Upjohn Årsredovisning 1996-97, s. 56.

⁵⁹⁾ Outokumpu vuosikertomus 1997 s. 12 ja 36.

⁶⁰⁾ Partek Årsredovisning 1997 s 38.

Huomionarvoista Partekin raportoinnissa on se, miten yhtiö yllä mainitussa tapauksessa perustelee saneerausvastuun toteutumisen epätodennäköisyyttä omalta osaltaan. Yhtiö toteaa, ettei julkisuudessa ole esitetty vaatimuksia joiden mukaan Partekin pitäisi ottaa osaa saneerauskustannuksiin. Vaatimuksilla ei olisi Partekin mukaan myöskään juridista pohjaa. Partek siis toteaa nimenomaisesti, ettei julkisuudessa ole esitetty yhtiöön kohdistuvia vaatimuksia. Tällainen toteamus viittaa "constructive obligation"-käsitteeseen, joka juridisen velvoitteen lisäksi saattaa olla varauksen tekemisen peruste. Miten vastuuta käsiteltäisiin, jos vaatimuksia julkisuudessa olisi ilmennyt?

Tricorona Mineral Ab:n vuosikertomukseen sisällytetyssä ympäristöosuudessa ennallistamistöitä käsitellään erikseen. Vuosikertomuksessa todetaan, että "ennallistamiskulut" vaihtelevat huomattavasti riippuen käytetyistä metodeista. Yhtiö mainitsee erityisesti tekensä taselaskelmaan varauksia ennallistamistöiden kattamiseksi. Varaukset tehdään välittömästi operaatioiden aloittamisesta.⁶¹⁾ Tekstistä ei selviä, tarkoitetaanko "operaation aloittamisella" hyväksikäytön aloittamista vai ennallistamistöiden aloittamista.

Yhtiö mainitsee erikseen tehneensä varauksen Kringelgruvanin kaivosalueella tehtävien ennallistamistoimenpiteiden kattamiseksi. Varaus esitetään taselaskelmassa "yleisten varausten" erässä. Liitetiedoista selviää, että ko. erä (300 mkr.) muodostuu kokonaisuudessaan ennallistamistoimenpiteistä mainitulla kaivosalueella.⁶²⁾

Trelleborg esittää 14 mkr:n varauksen "ympäristövelvoitteista" (emoyhtiön liitetiedot). Muualla vuosikertomuksessa ei ole mainintaa vastuista.⁶³⁾ **Avesta Sheffield** arvioi vuosikertomuksen ympäristöosuudessa omat ympäristöriskinsä erittäin pieneksi. Ympäristöinvestointien joukossa mainitaan maa-alueen saneeraus Baltimoressa.⁶⁴⁾ On tulkintakysymys, voidaanko yhtiön katsoa antaneen taloudellista informaatiota ympäristöön liittyvistä riskeistä.

4.6 "Olennaisuus" ympäristövastuiden tilinpäätös-käsittelyssä

4.6.1 Olennaisuuden käsite

Tilinpäätöksen yhteydessä puhutaan olennaisuuden (materiality) periaatteesta. Periaatteen avulla on pyritty määrittelemään lähinnä sitä, milloin yksittäinen menotai tuloerä on tilinpäätöskokonaisuuden kannalta niin merkittävä, että se on esitettävä erikseen tuloksessa, taseessa tai niiden liitetiedoissa. Hyvänä mittapuuna yksittäisen erän olennaisuudelle on pidetty esimerkiksi 10 % yrityksen liikevaihdosta. Olennaisuuden periaate on kirjattu kirjanpitoasetukseen, jonka 2:5 §:n mukaan "liitetietona on esitettävä erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi".

Olennaisuuden käsite esiintyy myös toimintakertomuksen yhteydessä. KPA:n 2:1 §:n mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä "tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen". Tämä olennaisuus on tilinpäätöskokonaisuuden kannalta erilaista kuin edellä kuvattu liitetietoja koskeva olennaisuus. Toimintakertomuksessa esitettävät tapahtumat ovat sellaisia, jotka eivät sisälly tulokseen tai taseeseen. Sen tarkoituksena ei ole yksilöidä tuloksessa ja ta-

⁶¹⁾ *Tricorona Mineral Ab, Annual Report 1997, s. 23.*

⁶²⁾ *Tricorona Mineral Ab, Annual Report 1997, s. 36.*

⁶³⁾ *Trelleborg Årsredovisning 1997 s. 80.*

⁶⁴⁾ *Avesta Sheffield Årsredovisning 1997 s. 21.*

seessa olevia meno- ja tuloryhmiä. Siksi esimerkiksi toimintakertomuksessa esitettävä maa-alueen saastuminen ja siihen liittyvä vastuu heikentää tilinpäätöksen näyttämää yhtiön taloudellista asemaa. Jos saastumista koskeva tieto jätetään pois toimintakertomuksesta sen epäolennaisuuden vuoksi, näyttäytyy yhtiön taloudellinen asema puolestaan parempana kuin jos em. tapahtuma katsottaisiin olennaiseksi.

Tilinpäätös- ja raportointikäytännössä ei ole kehittynyt yhtenäisyyttä sen suhteen, mitä "olennaisella" tarkoitetaan toimintakertomuksen yhteydessä. Onko olennaisuus määriteltävä pelkästään taloudellisella perusteella, vai onko toimintakertomuksessa huomioitava myös ympäristön kannalta olennaiset tapahtumat? Jos 2:1:n tarkoittama olennaisuus on taloudellista, onko olennaisuuden kynnys sama kuin se on yksittäisen tase-erän esittämiseksi liitetiedoissa?

4.6.2 Olennaisuuden merkitys kirjanpitoikäytännön kehittymisen kannalta

Tämän selvityksen materiaalina on käytetty yritysten julkaisemia vuosikertomuksia ja ympäristöraportteja. Kohdeyritykset ovat olleet suuria. Siksi kysymys olennaisuudesta on tullut korostetusti esille.

Käytännössä ympäristövastuut ovat vain harvoin taloudellisesti olennaisia suurissa konserneissa. Sensijaan PK-yrityksissä ne ovat sitä lähes aina. Pörssiyrityöt ja muut suuret yritykset ovat viime vuosina alkaneet julkaista erillisiä ympäristöraportteja. Tämä on lisännyt ympäristövastuita koskevan tiedon määrää vuosikertomuksissa, ei välttämättä tilinpäätöksissä. PK-yrityksissä raportoinnin kehittyminen on varsinaista tilinpäätöstä koskevien normien ja käytännön varassa. Tämä on ympäristövastuiden tilinpäätösraportoinnin kannalta keskeinen ristiriita. Vastuut huomioidaan ja raportoidaan parhaiten niiden yritysten tilinpäätöksissä, joille vastuiden taloudellinen merkitys on yleensä epäolennainen. Ne voidaan puolestaan jättää kokonaan huomioimatta PK-yrityksissä, joiden kohdalla esim. maa-alueen puhdistamiskustannukset saattavat kaataa koko yrityksen.

Kirjanpitoikäytäntö ja "hyvä kirjanpito" muotoutuu suurissa yrityksissä. Muut seuraavat perässä. Ympäristövastuiden kohdalla olennaisuuskynnystä saatetaan laskea se, että suuret yritykset joutuvat raportoimaan myös epäolennaisista vastuista varjellakseen julkista kuvaansa. Raportoinnista tulee ainakin osittain itseisarvo. Toisaalta, pörssiyrityöiden tiukka käytäntö vastuiden kirjaamisessa edistää ympäristövastuiden huomioimista PK-sektorilla.

Johtopäätökset

5.1 Puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyä koskeva lainsäädäntö

Saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuun kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittely perustuu osakeyhtiölain 11 luvun, kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen säännöksiin. Keskeisin säännös on vastaisia menoja koskeva KPL 5:14 §. Ympäristövastuiden kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittelyn osalta ei ole erityissäännöksiä.

Ympäristövelvotteita voidaan yhtiön tilinpäätöksessä käsitellä tulosvaikutteisesti siirtovelkana tai varauksena, liitetiedoissa vastuusitoumuksena tai informoimalla asiasta sanallisesti yhtiön toimintakertomuksessa. Uusi KPL on jossain määrin selventänyt esim. varauksen tekemisen edellytyksiä. Sitoumukseen tai lakiin perustuvat vastuut on kirjattava kuluksi ja varauksena jos ne pystytään kohtuudella arvioimaan rahassa (KPL 5:14 §). Taseeseen sisällyttämättömät vastuusitoumukset on esitettävä liitetiedoissa (KPA 2:7,2 §). Toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olenaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen (KPA 2:1§).

Ruotsissa on v. 1998 alusta tullut voimaan vuositilinpäätöslain (ÅRL) muutos, jonka avulla pyritään korostamaan toimintakertomuksen (förvaltningsberättelse) roolia yrityksen ympäristövastuiden raportoinnissa. Tämä on keskeisin ero Suomen ja Ruotsin lainsäädännön välillä. Varauksen ja vastuusitoumuksen raja on Ruotsin lainsäädännössä vielä epäselvempi kuin Suomessa. Tämä johtuu siitä, että ÅRL 4 kap. 16 § toteaa ainoastaan, että todennäköiset tai varmat sitoumukset kirjataan varauksena. KPL:n 5:14 § puolestaan lisätään, että vastuun on perustuttava lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen kolmatta kohtaan. Liiteinformaatioita koskevassa lainsäädännössä ei ole merkittäviä eroja.

5.2 Kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö

Kirjanpitoikäytäntö vaihtelee eri yritysten välillä. Samanlaisissa olosuhteissa yksi yritys voi kirjata vastuun tulosvaikutteisesti, toinen vastuusitoumuksena liitetiedoissa ja kolmas voi jättää vastuun kokonaan tilinpäätöksen ulkopuolelle. Tällä hetkellä puhdistamisvastuita koskevaa informaatiota - myös taloudellista - löytää todennäköisimmin ympäristöraporteista ja vuosikertomusten ympäristöosuuksista.

Tilinpäätöskäytännön ongelmat voidaan jakaa kahteen: Ensinnäkin on kyse siitä, millä edellytyksin puhdistamisvastuu olisi sisällytettävä varsinaiseen tilinpäätökseen ja missä tapauksissa riittää, että mahdolliseen vastuuseen viitataan ympäristöraportissa. Kysymys on siitä, mitä puhdistamisvastuun yhteydessä tarkoitetaan "oikeilla ja riittävillä tiedoilla".

Toisaalta on kyse siitä, miten puhdistamisvastuuta tulisi eri tilanteissa käsitellä tilinpäätöksen sisällä, varauksena, vastuusitoumuksena vai sanallisesti toimintakertomuksessa. Keskeisin kysymys on vastuun tulosvaikutteisuus. Ongelmaa voidaan kuvata aikajanan avulla. Vastuuta koskeva raportointi "kehittyy" sitä mukaa, kun sen toteutumistodennäköisyys kasvaa ja sen lopullisen määrän arvioitavuus (ja realisoitumispäivän) paranee.

-----I----->

ympäristöraportti toimintakertomus vastuusitoumus varaus

Osa suurista yrityksistä seuraa IAS-normistoa tai jonkun toimialakohtaisen järjestön suosituksia vastaisten menojen tilinpäätöskäsittelystä. IAS-normit - samoin kuin EY:n komission tulkitseva tiedon anto - antavat jonkin verran selkeämmät raamit sille, miten vastuuta olisi kussakin tilanteessa tilinpäätöksessä käsiteltävä. Nekään eivät ole keskenään kaikilta osin yhdenmukaiset.

Direktiivejä koskevaa tulkitsevaa tiedonantoa voidaan pitää Suomen osalta tärkeämpänä, koska tavoitteena on kirjanpitolainsäädännön harmonisointi yhteisöoikeuteen. Komission tulkitseva tiedonanto sisältää myös erityisesti ympäristövastuita koskevia tulkintoja. IAS- suositukset ovat yleisluontoisempia.

5.3 Miksi tilinpäätöskäytäntö on epäyhtenäinen?

Tulkinnanvaraisen kirjanpitonormiston ohella itse saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuuta koskeva lainsäädäntö on erittäin epäselvä. Yksittäistapauksessa vastuun lopullinen kohdentuminen ja sen laajuus on vaikeasti ennustettavissa ennen lopullista ratkaisua viranomaisessa. Puhdistamisvastuun kohdalla edes lainvoimainen viranomaispäätös ei tuo lopullista ratkaisua vastuusta aiheutuvan menon määrään. Lopulliset kustannukset tiedetään vasta, kun puhdistaminen on suoritettu. Vastuun kohdentumisen ja määrän ennustettavuus ovat ratkaisevia tekijöitä tilinpäätöskäsittelyä valittaessa.

Yksi ongelma-alue on verolainsäädäntö. Vaikka kirjanpito- ja tilinpäätös periaatteessa ovat verolainsäädännöstä riippumattomia, muodostuu käytäntö helposti verotuksellisten seikkojen pohjalta etenkin silloin, kun kirjanpitosäännöstö antaa tilaa tulkinnoille. EVL:n 22 §:n nykyisen tulkinnan mukaan vähennyskelpoisia ovat vain realisoituneet puhdistusmenot. Kielteinen suhtautuminen vastuiden vähennyskelpoisuuteen ei kannusta vastuusta syntyvän menon kirjaamiseen tullosvaikutteisesti. Ajatellaan, ettei ole yrityksen edun mukaista tehdä kulukirjausta ja varausta, jos vastaava verohyöty jää saamatta. Toisaalta, kysymys ei ole lopullisesta vähennyskeltvottomuudesta, ainoastaan verotuksen ja kirjanpidon toisistaan poikkeavista jaksotussäännöistä. Meno vähennetään kokonaisuudessaan sen vuoden verotuksessa, kun varsinaiset puhdistamistyöt suoritetaan. Yritysten keskuudessa puhdistamismenojen verotuskohtelu koetaan joka tapauksessa keskeiseksi ongelmaksi.

Yrityksessä saatetaan myös pelätä, että tilinpäätösraportointia käytetään myöhemmin todisteena yhtiötä vastaan käytävässä hallinto- tai tuomioistuinprosessissa. Vaikenemista voinee kuitenkin perustella ainoastaan siinä tapauksessa, että halutaan välttää saastuneen alueen tuleminen viranomaisten tietoon. Vaikka yritys olisikin sisällyttänyt mahdollisen vastuun tilinpäätökseensä, ei tällä pitäisi olla mitään vaikutusta esimerkiksi arvioitaessa yrityksen tuottamusta saastuttamisen osalta tai vilpittömä mieltä alueen hankinnan yhteydessä. Sensijaan tarkoituksellinen salaaminen voi tarkoittaa kirjanpitolain 8: 4 §:n tarkoittamaa kirjanpitorikkomusta tai pahimmassa tapauksessa rikoslaisissa (RL 30: 9-10 §) säädettyä kirjanpitorikosta.

Jonna Salovius on tutkinut kahden ryhmän, suomalaisten yritysten talouspäällikköiden ja sijoitusanalyytikkojen käsityksiä siitä, millaista ympäristöinformaatiota yritysten vuositilinpäätösten tulisi sisältää. Merkittävimmät erot em. ryhmien mielipiteiden välillä koskivat yhtiön ympäristövastuiden tilinpäätösinformointia. Sijoitusanalyytikot pitivät tärkeänä sitä, että vastuista tiedotetaan mah-

dollisimman tarkasti, talouspäälliköt eivät puolestaan pitäneet vastuusasioita kovinkaan tärkeänä.⁶⁵⁾ Puhdistamisvastuu on yrityksen kannalta negatiivista informaatiota, joka heikentää tulostäkymiä. Tämä saattaa osaltaan houkutella yrityksiä vaikenemaan vastuista mahdollisimman pitkään. Toisaalta voidaan väittää, että huono raportointi on yrityksen julkisen kuvan kannalta yhtä merkittävä asia varsinaiset ympäristövastuut. Ympäristöraportointiin liittyvät asiat ovat yhä useammin julkisuudessa ja yrityksiä verrataan toisiinsa sillä perusteella, miten ne ovat ympäristövaikutuksistaan raportoineet.

⁶⁵⁾ Salovius, s. 109-110.

Lyhenneluettelo

AAF	Accounting Advisory Forum
BFN	Bokföringsnämnd
EMAS	Eco-management and Audit Scheme
EU	Euroopan Unioni
EVL	Elinkeinoverolaki
Ey	Euroopan yhteisö
FAS	Financial Accounting Statement
HE	Hallituksen esitys
IAS	International Accounting Standard
IASC	International Accounting Standard Committee
KPL	Kirjanpitolaki
KPA	Kirjanpitoasetus
ML	Miljöskyddslagen
OyL	Osakeyhtiölaki
RL	Rikoslaki
SOU	Statens Offentliga Utredningar
ÅRL	Årsredovisningslag

Lähteet

- Buisman, Jan & Gavelius, Martin: Miljöredovisning och förvaltningsberättelse. (Tidskriften Balans 10/1997)
- Darpö, Jan: Ansvar för efterbehandling av förorenade områden (Miljörättslig tidskrift 1996:2. Uppsala 1997).
- Ekroos, Marja: Ympäristövastuu - opas yrityksille. (Vanda 1995)
- Ekroos, Marja: Saastuneet maa-alueet ja jätehuoltovastuu Suomessa ja Euroopan yhteisössä. (Helsingfors 1994)
- Ernst & Young (Stefan Kylebäck / Dan Brännström): ÅRL i praktiken (skriftserie 37/97).
- Flening, Birgit: Revisorn och den utökade förvaltningsberättelsen (Tidskriften Balans 12/1997).
- Kaisanlahti - Rätty - Tikkanen - Tuominen - Turja: Kirjanpidon erityiskysymyksiä uuden kirjanpitolain mukaan. Porvoo 1998.
- Knutsson, Margit : Årsredovisningslagen: En kommentar. Stockholm 1996.
- KPMG: Hyvä ympäristöraportoinnin käytäntö Suomessa. (Porvoo 1998)
- Larsson, Lars-Olle: Miljöledning, Miljörevision, Miljöredovisning. Stockholm, 1995.
- Leppiniemi, Jarmo: Uusia tuulia tilinpäätöksen sisältöön (Tilisanomat 5/1997 s. 12-17)
- Ljungdahl, Fredrik: Miljöredovisning i svenska börsbolag. Lund 1995.
- Lunden, Björn: Nya årsredovisningslagen (andra upplagan). Uddevalla 1997.
- Mätäsaho, Risto: Ympäristökustannukset hallintaan! (Tilisanomat 3/1997, s. 52-59)
- Naturvårdsverket: kartläggning 4083, "Efterbehandling, sanering...". Stockholm,1995.
- Niskala, Mikael - Mätäsaho, Risto: Ympäristölaskentatoimi. Porvoo 1996.
- Niskala, Mikael: Ympäristö on kilpailukykytekijä. (Tilisanomat 2 /1997 s. 64-71)
- Ojala, Ilkka: Vastaisten menojen vähentäminen yritysverotuksessa (Korkein hallinto-oikeus 1918-1993 s. 156-166)
- Pricewaterhouse Coopers: Understanding IAS: Analysis and Interpretation of International Accounting Standards. (UK 1998)
- Rätty, Päivi - Viljaranta, Juha: Kirjanpidon käsikirja. Jyväskylä 1994.
- Salovius, Jonna: Miljörapportering: En jämförelse mellan ekonomichefers och finansanalytikers åsikter i Finland. Svenska Handelshögskolan 1997.
- Stockholms fondbörs/BFN: Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1997 (Nr 17 i Stockholms fondbörs skriftserie).
- Teollisuus ja Työnantajat: Saastuneiden maa-alueiden kunnostus (Työryhmän muistio).
- Thorell, Per: 1. Skattelag och affärsred. Uppsala1984
- Thorell, Per: 2. Företagens redovisning. Uppsala1994.
- Thorell, Per: 3. ÅRL: Lagkommentar. Uppsala 1996.
- Vaini, Anette: Ympäristöraportointi suomalaisissa suuryrityksissä. Tampere 1996.

Virallisjulkaisut:

- SOU 1995:43 (Sambandet Redovisning - Beskattning)
- SOU 1996:103 (Miljöbalken)
- SOU 1996:157 (Miljöredovisning)
- Prop. 1995/96:10 Del 2. (ÅRL)
- Prop. 1996/97:167 (ÅRL, miljöinform. i förvaltningsberättelse mm.)
- Prop. 1997/98: 45 (Miljöbalken)
- HE 111/1992
- HE 173/1997
- Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti, osa 1. (Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996)
- Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmän muistio (Valtionvarainministeriön työryhmämuistioita 1995:17) Helsinki 1995.

Suosituksset ym:

Accounting Advisory Forum: Environmental Issues in Financial Reporting, 1995. (Doc. XV/6004/94 cl EN.)

Euroopan yhteisöjen komission tulkitseva tiedonanto neljännen ja seitsemännen tilinpäätös-direktiivien tietyistä artikloista (98/C 16/04), annettu 20.1.1998.

International Accounting Standards Committee: Provisions and Contingencies: A Draft Statement of Principles issued for comment by the Steering Committee on Provisions and Contingencies, comments to be submitted by 31 January 1997.

International Accounting Standards Committee: IAS 37

Haastatellut henkilöt:

Sören Carlsson, Research and advice officer, Bokföringsnämnden

Lars-Olle Larsson, Revisionsledare miljööredovisning, KPMG Bolins Ab

Outi Pyy, Suomen ympäristökeskus

Jaakko Heinolainen, Uudenmaan ympäristökeskus

Meeri Palosaari, Teollisuus ja Työnantajat

Muut lähteet:

Lähteenä on lisäksi käytetty 126:n suomalaisen yrityksen ja viidentoista ruotsalaisen pörssi-yhtiön vuosikertomuksia ja ympäristöraportteja.

Kuvailulehti

Julkaisija	Suomen ympäristökeskus	Julkaisu-aika Tammikuu 1999
Tekijä(t)	Jussi Kauppila	
Julkaisun nimi	Saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuu tilinpäätöksessä	
Julkaisun osat/ muut saman projektin tuottamat julkaisut		
Tiivistelmä	<p>Raportissa tarkastellaan saastuneen maa-alueen puhdistamisvastuun tilinpäätöskäsittelyyn liittyvää lainsäädäntöä ja yritysten tilinpäätöskäytäntöä. Saastunut maa-alue on yritykselle ns. vastainen meno, joka heikentää sen tulospöytäkirjoja ja taloudellista asemaa. Puhdistamisvastuun huomioiminen yrityksen kirjanpidossa ja tilinpäätösraportoinnissa on merkityksellistä "oikeiden ja riittävien tietojen" antamiseksi luotonantajille, sijoittajille ja muille yrityksen sidosryhmille. Materiaalina on käytetty kirjallisuutta, suomalaisten ja ruotsalaisten yritysten vuosikertomuksia sekä henkilöhaastatteluja.</p> <p>Raportissa tutkitaan, milloin ja millä edellytyksin puhdistamisvastuu on kirjattava yrityksen kirjanpitoon tulosvaikutteisesti kuluna ja varauksena. Tämä vaikuttaa ratkaisevasti siihen, miten yritykset varautuvat taloudellisesti puhdistamishankkeen toteuttamiseen. Varsinkin pienien yritysten joutuessa vastuuseen puhdistamishankkeet viivästyvät usein rahan puutteessa.</p> <p>Toinen tutkimuksen kohde on yritysten raportointikäytäntö. Ympäristövastuista voidaan raportoida monella tavalla ja monessa paikassa. Varsinaisen tilinpäätöksen lisäksi yritykset julkaisevat mm. erillisiä tai vuosikertomuksiin sisällytettyjä ympäristöraportteja. Raportissa luodaan katsaus nykyiseen raportointikäytäntöön ja peilataan sitä voimassa olevaan kirjanpitolainsäädäntöön.</p> <p>Keskeisenä johtopäätöksenä todetaan, että kirjanpitolainsäädäntö on puhdistamisvastuiden osalta epäyhtenäinen. Tähän vaikuttaa itse puhdistamisvastuuta koskevan lainsäädännön epäselvyys, kirjanpitolainsäädännön uutuus ja verotuksen kirjanpidosta poikkeava menojen jaksoitus. Puhdistamisvastuusta raportoidaan yleensä ympäristöraportissa, ei tilinpäätöksessä.</p>	
Asiasanat	puhdistamisvastuu, saastunut maa-alue, tilinpäätös, vastaiset menot, ympäristövastuut	
Julkaisusarjan nimi ja numero	Suomen ympäristökeskuksen moniste 144	
Julkaisun teema		
Projektihankkeen nimi ja projektinumero		
Rahoittaja/ toimeksiantaja		
Projektiryhmään kuuluvat organisaatiot		
	ISSN 1455-0792	ISBN 952-11-0435-X
	Sivuja 47	Kieli Suomi
	Luottamuksellisuus Julkinen	Hinta
Julkaisun myynti/ jakaja	Suomen ympäristökeskus / asiakaspalvelu puh. (09) 40 300 100, fax (09) 40 300 190	
Julkaisun kustantaja	Suomen ympäristökeskus, PL 140, 00251 Helsinki	
Painopaikka ja -aika	Oy Edita Ab, Helsinki 1999	

ISBN 952-11-0435-X
ISSN 1455-0792