

Diskusjonsnotat

Rapportering av miljøutgifter og andre miljøforhold

(Oktober 1996)

1. Innledning

Formålet med diskusjonsnotatet er å drøfte problemstillinger vedrørende regnskapsmessig rapportering av miljøutgifter, og peke på mulige løsninger. Spesifikasjon av miljøutgifter og informasjon om miljømessige problemstillinger med tilhørende tiltak vil være av interesse for å vurdere et foretaks finansielle og operative risiko. Ulike regnskapsbrukere har derfor fremsatt forventninger til foretak om å gi opplysninger om miljøforhold.

Notatet er begrenset til opplysninger i årsberetning, resultatregnskap, balanse og noter. Det omhandler ikke innholdet i spesielle miljørapporter som kan være en del av årsrapporten eller utgitt som en separat rapport. Slike miljørapporter kan likevel danne grunnlag for de opplysninger som inntas i årsberetning og regnskapet ellers.

Notatet fokuserer på de problemer som er spesielle for miljøutgifter, men retter seg ikke mot spesielle bransjer.

Regnskapsloven § 21A og aksjeloven § 11-12 forutsetter at det i årsberetningen opplyses om virksomheten forurensar det ytre miljø, og om hvilke tiltak som er eller vil bli iverksatt for å motvirke slik forurensning. NRS 3 om betingede utfall og hendelser etter balansedagen omhandler i et avsnitt regnskapsføring av miljøverntiltak generelt. I NOU 1995: 30 om ny regnskapslov diskuteres og fremmes forslag om regnskapsføring og opplysningsplikt knyttet til enkelte miljøforhold.

Gjennomførte undersøkelser viser en varierende rapporteringspraksis vedrørende miljøutgifter samtidig som det fremgår at det gis svært begrenset informasjon vedrørende regnskapsmessige forhold. Notatet angir hvordan de grunnleggende regnskapsprinsippene og regnskapslovgivningen skal anvendes på forhold knyttet til miljø. I tillegg vil det være spesielle problemstillinger hvor det kan være hensiktsmessig med ytterligere veiledning. Slike forhold er blant andre:

Begrepsinnhold

Miljøutgifter er ikke et entydig begrep og vil kunne omfatte både forebyggende og opprettende miljøtiltak. I tillegg har en bøter og erstatninger som følge av brudd på miljøbestemmelser og såkalte miljøavgifter. Dette vanskeliggjør en avgrensning.

Periodisering

Nåværende praksis synes å være at det kun foretas avsetning til dekning av miljøforpliktelser som følger av lov, vedtak eller kontrakt. Det vil kunne foreligge forhold hvor det bør avsettes for miljøforpliktelser også i andre situasjoner. Således vil det være behov for å avklare hvilke kriterier som da må være oppfylt.

Pålegges et foretak opprydningsansvar som en følge av erverv av et driftsmiddel, må det tas stilling til hvordan forpliktelsen skal fordeles over driftsmidlets økonomiske levetid.

Estimering

Det hefter usikkerhet ved forebyggende og opprettende miljøtiltak om når, til hvilke priser og i hvilket omfang de oppstår. Denne usikkerheten kan være knyttet til fremtidig lovgivning, forvaltningsmessige vedtak, teknologi- og prisutvikling. Usikkerheten forsterkes ved at miljøforpliktelser kan være av langsiktig karakter.

Klassifisering

Driftsmidler vil kunne verdiforringes av miljømessige årsaker, for eksempel via nypålagte opprydningskrav eller utslippsbegrensninger. Det må avklares om driftsmidlet skal nedskrives eller om det skal avsettes for et fremtidig tap.

En miljøforpliktelse kan helt eller delvis bli å dekke av andre enn foretaket selv. Foretaket kan også ha avsatt øremerkede midler til dekning av forpliktelsen. Det må drøftes hvorvidt en skal kunne nettoføre dette i balanseoppstillingen.

Tilleggsopplysninger

Det vil være behov for konkrete retningslinjer for tilleggsopplysninger. Disse kan omfatte både regnskapsmessige tilleggsopplysninger og mer operasjonelle opplysninger vedrørende miljøforhold.

Utover det å gi tilleggsopplysninger, vil miljøavgifter ikke medføre særlige regnskapsmessige problemstillinger. Notatets drøftelser vedrørende periodisering, estimering og klassifisering relaterer seg hovedsakelig til forebyggende og opprettende miljøtiltak.

Det er få standarder og diskusjonsnotater i utlandet som vedrører miljøutgifter på generelt grunnlag. De viktigste kildene er:

- a) Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA): Reporting on Environmental Performance, a Discussion Paper (August 1993).
 - b) Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW): Financial Reporting of Environmental Liabilities, a Discussion Paper (April 1995).
-

- c) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): Exposure Draft - Proposed Statement of Position on "Environmental Remediation Liabilities" (Juni 1995).
- d) EU's Accounting Advisory Forum (AAF): Environmental Issues in Financial Reporting (Desember 1995).
- e) Financial Accounting Standards Board (FASB): Exposure Draft - Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets (Februar 1996).

Det vises ellers til litteraturhenvisningen i vedlegg A og en oversikt over status i enkelte land i vedlegg B.

2. Drøftelse

2.1 Begrepsinnhold

AAF har i "Environmental Issues in Financial Reporting" definert miljø som «våre naturlige fysiske omgivelser og inkluderer luft, vann, land, flora og fauna og ikke-gjenvinnbare ressurser, som for eksempel fossile brennstoffer og mineraler».

Miljøutgifter er definert som «utgifter knyttet til igangsatte handlinger for å forhindre, redusere eller reparere skader på miljøet, som knytter seg til foretakets drift, eller til å håndtere bevaringen av gjenvinnbare og ikke-gjenvinnbare ressurser. Utgiftene inkluderer blant annet innsamling og fjerning av avfall, beskyttelse av vann, bevaring av ren luft, reduksjon av støy, fjerning av forurensning i bygninger, utvikling av mer miljøvennlige produkter, råvarer, produksjonsprosesser mv. Miljøerstatninger, bøter o.l. for ikke å ha overholdt miljøreguleringer og erstatning til tredjepart som følge av tap eller skade, holdes utenfor».

CICAs definisjon avviker fra ovennevnte ved at både utbetalte miljøerstatninger og nedskrivninger på driftsmidler grunnet endrede miljøforhold defineres som miljøutgift.

Miljøutgifter er ikke et entydig begrep. Investeringer vil kunne medføre både miljø- og produktivitetsmessige fordeler, for eksempel hvor det i et prosessanlegg monteres renseanlegg for røyk- og vannutslipp. Det kan være vanskelig å isolere den delen som relateres til de miljømessige fordelene.

Standarder og kravspesifikasjoner begrunnet ut i fra miljøhensyn endres løpende. Hva som menes med miljøutgifter kontra andre utgifter endres derfor over tid. Miljøutgifter er således også et dynamisk begrep.

Det kan være naturlig å begrense begrepet til miljøutgifter som følger direkte av foretakets drift. Produksjonsutgifter for foretak som har gjenvinning eller ulike former for resirkulering som næring, vil falle utenfor. Enkelte foretak vil kunne ha former for resirkulering som en integrert del av sin innkjøps- og produksjonsprosess (jf.

innsamling og gjenvinning av plast for plastprodusenter). Dette skaper nye avgrensningsspørsmål.

I tillegg har en avgrensningsområder som for eksempel

- Tiltak for å få mer miljøvennlige produkter i forhold til mer miljøvennlig produksjon.
- Tiltak for å øke sikkerheten for ansatte i forhold til forsvarlig bruk av produktene.

Tross manglende avgrensning vil miljøinformasjon og spesifisering av miljøutgifter kunne være av betydning i forbindelse med vurdering av et foretaks resultat, risikosituasjon og fremtidsutsikter.

2.2 Periodisering

Miljøutgifter er ordinære driftskostnader som periodiseres i form av avsetninger for fremtidige utgifter, avskrivning av gjennomførte miljøinvesteringer eller løpende kostnadsføring av tiltak.

Balanseføring versus kostnadsføring

Ifølge NOU 1995:30 om ny regnskapslov punkt 4.3.3 skal «utgifter som øker et anleggets fremtidige inntjeningssevne (...) oppføres som anleggsmiddel. (...) Tilsvarende (...) gjelder for miljøinvesteringer som i dag er nødvendige for både eksisterende og nye anlegg. Det vil være korrekt å balanseføre miljøinvesteringer dersom de er nødvendige for å kunne realisere økonomiske fordeler i den øvrige virksomheten. Også her representerer summen av de fremtidige økonomiske fordelene en øvre grense for balanseføring». Med «den øvrige virksomheten» forstås den del av foretakets virksomhet som miljøinvesteringen er foretatt i og har sammenheng med. Motsatt standpunkt har AAF som uttaler at miljøutgifter som hovedregel bør kostnadsføres løpende.

Eksempelvis kan det tenkes at en produsent av kjemikalier på grunn av nye lovkrav må installere kjemiske behandlingsprosesser knyttet til eksisterende anleggs produksjon og oppbevaring av miljøfarlige kjemikalier. Uten denne installasjonen ville ikke foretaket lenger ha lov til å produsere og selge kjemikalier. Det er vanskelig å relatere utgiftene til en konkret kontantstrøm, men utgiftene sikrer at foretaket kan fortsette virksomheten. Installasjonsutgiftene bør således balanseføres, forutsatt at ikke regnskapsført verdi totalt sett overstiger summen av fremtidige økonomiske fordeler.

Tilsvarende kan et foretak som driver bensinstasjoner balanseføre utgiftene relatert til bygging av et gjenvinningssystem for bensindamp. Systemet anskaffes utelukkende av miljøhensyn og foretakets ønske om å holde en høy miljøprofil.

Når det gjelder utgifter til opprydning og rensing grunnet historiske hendelser eller miljø-ødeleggelser, er det mer naturlig å behandle disse som vedlikeholds- og reparasjonsutgifter. Slike utgifter skal som hovedregel ikke kunne balanseføres som eiendeler. Ved kjøp av en forurenset tomt vil en likevel kunne balanseføre utgifter til opprydning og rensing som påløper før tomten tas i bruk.

Situasjoner hvor det foreligger en miljøforpliktelse

Anvendelse av sammenstillingsprinsippet medfører at forpliktelser skal regnskapsføres. Det skal avsettes for samtlige forpliktelser som foretaket har på balansedagen. Miljøforpliktelser vil normalt foreligge som følge av lov, vedtak fra offentlige myndigheter, kontrakt eller interne beslutninger hos foretaket. I tillegg vil det kunne foreligge en miljøforpliktelse også i andre situasjoner.

Samtlige forpliktelser som følger av lov, forvaltningsmessig vedtak eller kontrakt skal regnskapsføres. Har et foretak fått et pålegg fra myndighetene om å rense tomtgrunnen grunnet utslipp fra foretaket, må utgiftene forbundet med rensearbeidet regnskapsføres den regnskapsperiode vedtaket er fattet, forutsatt at det ikke er sannsynlig at vedtaket vil bli omgjort. I tilfeller hvor det kan gå tid mellom saksforberedelse, lovvedtak og ikrafttredelse, bør avsetning foretas på det tidspunktet det etter foretakets vurdering er sannsynlig at loven/vedtaket vil tre i kraft.

Det vil også kunne foreligge en forpliktelse basert på forhold internt i foretaket. Av praktiske årsaker bør den interne behandling enten ha resultert i vedtak i styret eller en plan utarbeidet av ledelsen innenfor en strategi vedtatt av styret, før det kan sies at foretaket har påtatt seg en forpliktelse.

En miljøskade vil ikke alltid bli pålagt utbedret. Det kan likevel være situasjoner hvor det foreligger en forpliktelse uten at dette følger av lov, kontrakt eller interne beslutninger. FASB omtaler dette som «constructive obligations». En slik forpliktelse antas å foreligge når «... the actions or representatives of the entity's management have directly influenced the reasonable expectation or actions of those outside the entity and, consequently, leave the entity with little or no discretion to avoid the future sacrifice of the entity's resources....»

Hvorvidt det foreligger en forpliktelse i overensstemmelse med ovennevnte definisjon, må baseres på skjønn. Dette vil normalt ikke baseres på en enkelt hendelse, men en kombinasjon av flere forhold. Slike forhold kan være:

- Konsekvensene av ikke å iverksette miljøtiltaket er så alvorlige for foretaket at det er lite sannsynlig at det ikke vil bli iverksatt.
- Det er etablert kutyme eller «best practice» for slike miljøtiltak som det vil være meget vanskelig å endre.
- Gjennomføring av miljøtiltaket synes å være det mest nærliggende utfallet etter å ha vurdert alternative hendelsesforløp eller aksjoner.

Et foretak vil i enkelte tilfeller påta seg en forpliktelse som en direkte konsekvens av anskaffelsen av et driftsmiddel, for eksempel

- Fjerning av olje- og gassinstallasjoner til havs.
 - Utbedring av kulturlandskap og fjerning av skiheiser o.l.
 - Nedstengning og sikring av lagringsplasser for helseskadelig industriavfall.
-

Regnskapsføring av slike forpliktelser kan skje ved at:

1. Forpliktelsen hensyntas i fastsettelsen av avskrivninger og periodiseres i takt med denne, dvs som en netto negativ utrangeringsverdi. Med andre ord er avskrivningsgrunnlaget høyere enn driftsmidlets bokførte anskaffelseskost. På denne måten inntas forpliktelsen gradvis som en reduksjon av driftsmidlets bokførte verdi.
2. Forpliktelsen bygges gradvis opp over resultatregnskapet i takt med driftsmidlets økonomiske levetid slik at den er stor nok til å dekke de fremtidige utgiftene.
3. Forpliktelsen balanseføres som en del av driftsmidlets anskaffelseskost. Den fulle forpliktelsen fremgår av balansen og er hensyntatt i avskrivningsgrunnlaget.

Alternativ 1 er mest konsistent med måten avskrivningsgrunnlaget for driftsmidler fastsettes generelt (anskaffelseskost redusert med forventet utrangeringsverdi). Utrangeringsverdien vil kun påvirke avskrivningsgrunnlaget, aldri anskaffelseskost. Både alternativ 1 og 2 vil gi en riktig sammenstilling av inntekter og kostnader. Begge alternativene medfører lik periodisering og er i overensstemmelse med IAS 16 om Property, Plant and Equipment (Revised) samtidig som de benyttes i praksis internasjonalt. Alternativ 2 er den vanligste metoden og er norsk praksis blant de oljeselskapene som har innarbeidet fjerningsforpliktelsen i regnskapet. Det er også denne metoden som følger av Regnskapsrådets uttalelse nr. 86 og NOU 1995:30 om ny regnskapslov.

Alternativ 3 vil medføre en sammenstilling av inntekter og kostnader samtidig som hele den fremtidige forpliktelsen fremgår av balansen. Dette er ikke praksis hverken i Norge eller internasjonalt, men FASB foreslår at den skal være retningsgivende for den fremtidige regnskapsføring. FASBs utkast er basert på deres definisjon av gjeld. Tilsvarende definisjon anvendes ikke i Norge eller i drøftelsen av de grunnleggende regnskapsprinsipper i NOU 1995: 30 om ny regnskapslov. I den grad miljøforpliktelsen er betinget vises det til NRS 3.

2.3 Estimering

Estimater beheftet med usikkerhet

Estimater knyttet til miljøforhold skal være forventningsrette, jf. forslag til grunnleggende regnskapsprinsipper i NOU1995:30 om ny regnskapslov.

Estimering av miljøforpliktelser og verdifall som følge av miljøforhold, kan imidlertid være vanskelig da omfanget kan avhenge av både fremtidig prisutvikling, teknologisk utvikling, lovgivning og forvaltningsmessige vedtak samt forfallstidspunkt jf. avsetning til dekning av fjerning av olje- og gassinstallasjoner i Nordsjøen.

ASBs "Provisions, a discussion paper" angir at når det foreligger tilfredsstillende objektiv informasjon som sannsynliggjør endringer innenfor teknologi eller lignende, skal dette hensyntas ved estimering av miljøforpliktelsen. Tilsvarende åpner FASBs "Exposure Draft - Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets" for at det tas hensyn til den teknologi som med tilstrekkelig grad av sikkerhet forventes å være tilgjengelig i perioden fra regnskapsavleggelse opp til tidspunktet for nedstengning/fjerning eller opp til tidspunktet for neste detaljerte studie av en slik nedstengning/fjerning. Slike studier må foretas med ikke altfor lange mellomrom. Samme utkast åpner også for at rasjonaliserings- og produktivitetseffekter basert på repetisjon og erfaring kan hensyntas. Grunnet usikkerheten og kompleksiteten rundt selve fastsettelsen av forpliktelsen, mener en samtidig at det bør tas høyde for uforutsette hendelser. Dette følger av det grunnleggende prinsippet om at regnskapsstørrelser som er usikre, skal settes til forventet verdi jf. NOU 1995: 30 om ny regnskapslov.

Tilsvarende vil også forventede endringer i lover, konsesjonsvilkår e.l. kunne hensyntas ved fastsettelse av forpliktelsen. Dette forutsetter at endringene er vedtatt å gjelde for fremtidige perioder, eller det er bred politisk enighet om endringene hos den kompetente myndighet og kun det lovtekniske utforming gjenstår.

Grunnet usikkerheten bør det gis fyldestegjørende tilleggsopplysninger som gjør det mulig for regnskapsbrukerne å bedømme foretakets estimat med tilhørende forutsetninger.

FASBs Exposure Draft angir samtidig at det avsettes kun for eksterne og interne utgifter som direkte vedrører nedstengningen/fjerningen. Indirekte kostnader som administrasjon, leie, avskrivninger o.l. anses å være periodekostnader.

Det vil kunne være lang tid mellom når en miljøforpliktelse er pådratt og når den skal betales. Tidselementet i miljøforpliktelsen vil i mange tilfeller kunne være vesentlig. Regnskapslovutvalget fastslår i NOU 1995: 30 om ny regnskapslov at det er nåverdien av fjerningsutgiftene som skal periodiseres over driftsmidlets økonomiske levetid. FASBs "Exposure Draft - Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets" mener også at nedstengnings-/fjerningsforpliktelsen bør neddiskonteres. Ikke alle slike forpliktelser neddiskonteres etter dagens praksis. En neddiskontering av langsiktige miljøforpliktelser bør skje når tidselementet er vesentlig. Hvilke tilleggsopplysninger som bør gis om prisforutsetninger, diskonteringsrente m.m. drøftes ikke her.

Estimatendring vedrørende langsiktige miljøforpliktelser

Estimatendringer vedrørende langsiktige miljøforpliktelser kan regnskapsføres på to måter. Den ene er den retrospektive metode hvor estimatendringen deles i to hvorav en del relateres til den allerede foretatte produksjon og en til den fremtidige produksjon. Første del resultatføres straks, mens siste del fordeles over gjenværende produksjonsaktiviteter. Den andre er den prospektive metode hvor hele estimatendringen belastes fremtidige regnskapsperioder.

I henhold til grunnleggende prinsipper bør den delen av estimatendringen som relaterer seg til den allerede balanseførte delen av forpliktelsen hensyntas straks, dvs den retrospektive metode. Av harmoniseringsmessige årsaker finnes det unntak fra dette, jf. behandlingen av estimatendringer vedrørende pensjonsforpliktelser hvor en benytter den prospektive metode. Det er allerede praksis både internasjonalt og i Norge å foreta en fordeling av slike estimatendringer i henhold til den prospektive metode, jf. regnskapsføring av endringer i estimat for fremtidige fjerningsutgifter relatert til olje- og gassinstallasjoner til havs.

Under punkt 2.2 er det drøftet hvorledes en regnskapsmessig bør behandle en forpliktelse som er en direkte konsekvens av anskaffelsen av driftsmidlet. Estimaterendring vedrørende slike forpliktelse må behandles konsistent med den løsning som en har valgt der. Hvor forpliktelsen hensyntas i avskrivningsgrunnlaget uten at den er en del av anskaffelseskost eller hvor forpliktelsen er ført som en del av anskaffelseskost vil det være mest konsistent å benytte den prospektive. Dette korresponderer med dagens praksis vedrørende estimatendringer for avskrivninger og synes naturlig i den grad forpliktelsen anses å være en del av anskaffelseskost eller en negativ utrangerings-verdi. FASBs høringsutkast anbefaler med samme begrunnelse også den prospektive metode.

Både metoden hvor forpliktelsen hensyntas i avskrivningsgrunnlaget og metoden hvor forpliktelsen bygges gradvis opp (jf. ovennevnte punkt 2.2) er begge gjort ut i fra resonnetet om at forpliktelsen er del av investeringskalkylen og således vil bli å periodisere på samme måte som avskrivninger. Enkelte foretak har også av den grunn klassifisert den årlige avsetningen sammen med avskrivninger til tross for at en har ført den som gjeld og ikke som en reduksjon i driftsmidlets kostpris. Det vil være uheldig dersom balanseklassifiseringen skulle styre behandlingen av estimatendringer. Den prospektive metode bør således kunne forsvares også hvor en har valgt å bygge forpliktelsen gradvis opp som en langsiktig forpliktelse over driftsmidlets levetid.

En nypålagt miljøforpliktelse bør behandles tilsvarende som estimatendringer vedrørende tidligere kjente miljøforpliktelser.

2.4 Klassifisering

Nettoføring av miljøforpliktelse og forventet dekning fra tredjepart/øremerkede midler

Når et foretak er ansvarlig for skade på miljøet, mens utgiftene, eller deler av disse sannsynligvis vil bli dekket av en tredjepart (fordi det foreligger regressmulighet,

forventet forsikringsdekning eller avtaler om utgiftsdeling etc.), må det vurderes om avsetningen bør presenteres netto etter forventede refusjoner.

Ifølge NOU 1995:30 om ny regnskapslov punkt 7.2.5 er « ...adgangen til motregning mellom poster i balansen (...) ikke særskilt regulert i norsk lovgivning eller god regnskapskikk. Det er imidlertid underforstått at regnskapsposter skal føres brutto...»

Etter dagens praksis både i Norge og internasjonalt bør en kun i tilfeller hvor en rett til motregning foreligger i kraft av lov eller kontrakt, foreta en slik motregning regnskaps-messig (jf. NRS 3 om betingede utfall og hendelser etter balansedagen). Tilsvarende må også gjelde i miljøsammenheng.

Er det tvil om en slik lov- eller kontraktsmessig rett foreligger, blir spørsmålet mer tvilsomt. Det faktum at et foretak har blitt holdt ansvarlig for å ha gjort skade på miljøet og at foretaket har et relatert krav om dekning for skaden, kan betraktes som to adskilte hendelser med hver sin risiko og usikkerhet. Brutto forpliktelse bør derfor medtas i balansen. Forventet dekning vurderes uavhengig av forpliktelsen og medtas som eiendel i den grad grunnleggende prinsipper gir rom for dette. Er dekningen ikke bestridt og en rett til motregning foreligger, bør imidlertid forpliktelsen kunne presenteres netto i balansen. Eksempel på sistnevnte er fjerningsutgiftene på norsk sokkel hvor en etter dagens praksis kun avsetter for en netto-forpliktelse hensyntatt den andel som staten skal dekke. Dette følger også av Regnskapsrådets uttalelse nr. 86 hvor det heter at «den regnskapsmessige avsetningen for fremtidige fjerningsutgifter gjelder bare selskapenes egenandel».

Notatene fra både AAF og ICAEW godtar under visse forutsetninger balanseføring av en betinget dekning, men også her kan forpliktelsen og den forventede dekningen bare presenteres netto dersom en lov- eller kontraktsmessig rett til motregning foreligger.

Vedrørende netto- versus bruttoføring henviser både AICPA (SOP: "Environment Remediations Liabilities") og FASB ("Exposure Draft: Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets) til FASB Interpretation No. 39: "Offsetting of Amounts Related to Certain Contracts". Denne stiller opp følgende generelle kriterier som samtlige må være oppfylt før nettoføring godtas:

- Hver av partene skylder den andre uomtvistelige og bestemte beløp.
- Regnskapsavlegger har rett til å motregne sin gjeld mot den andre partens fordring.
- Regnskapsavlegger har intensjoner om å motregne.
- Motregningsretten krever ikke motpartens samtykke.

AICPA og FASB uttaler at det vil være ytterst sjelden at samtlige av vilkårene vil være oppfylt. Miljøforpliktelser og eiendeler som er øremerket til dekning av de samme forpliktelsene, kan heller ikke nettoføres. Ovennevnte kriterier korresponderer i stor grad med norsk praksis.

FASB drøfter også om forpliktelsen kan nettoføres hvor det foreligger såkalte "trust funds", dvs fondsordninger som finansieres blant annet på tvers av ulike foretak innen en bransje, via årlige tilskudd og hvis formål er å ta hånd om nedstengnings- og fjerningsutgifter. Som eksempler kan nevnes kjernekraftindustrien i USA og opprydning og rensing av tomtegrunn etter bensinstasjoner i Danmark.

Problemstillingen har enkelte likhetstrekk med pensjonsavtaler som finansieres via fondsopplegg i livsforsikringsselskap. Dagens praksis både i Norge og internasjonalt viser en nettoføring av slike pensjonsordninger til tross for at foretaket ikke er fri for ansvar. Det vil derfor kunne være nærliggende med nettoføring også i miljøsammenheng. FASB drøfter disse likhetene, men anbefaler likevel bruttoføring. Avgjørende er ifølge FASB hvorvidt foretaket med sitt årlige tilskudd til fondsordningen er fri for ansvar. Er foretaket ikke fri for ansvar, må foretaket bruttoføre forpliktelsen og sin andel av fondet. Av samme grunner som FASB bør en anvende bruttoføring i slike fondsordningstilfeller.

Nedskrivning av driftsmidler versus avsetning for fremtidig tap

En verdiforringelse av driftsmidler grunnet miljømessige forhold kan vises som en tapsavsetning eller en nedskrivning av driftsmiddelet. Under forutsetning av at verdiforringelsen lar seg henføre til et bestemt driftsmiddel eller gruppe av slike, skal en som hovedregel nedskrive istedenfor å foreta tapsavsetning. Dette følger både av aksjeloven § 11-10 og NOU 1995:30 om ny regnskapslov punkt 4.3.7. ICAEW fremsetter tilsvarende syn. CICA anbefaler avsetningsalternativet, men etterlyser samtidig retningslinjer til hjelp i vurderingen.

I en situasjon hvor for eksempel et fabrikkianleggs regnskapsførte verdi skal vurderes mot virkelig verdi via analyse av anleggets fremtidige kontantstrøm, må fremtidige opprydningsutgifter hensyntas. Har en tidligere helt eller delvis avsatt for slike opprydningsutgifter, må den regnskapsførte avsetningen hensyntas ved beregning av nedskrivningsbeløpet.

2.5 Tilleggsopplysninger

Opplysninger om miljørisiko med tilhørende endringer i rammebetingelser og tiltak vil være av interesse for å vurdere foretakets finansielle og operative stilling.

Opplysninger i årsberetningen

Drøftelsen på dette punktet baseres på den samme begrepsforståelse og struktur for innhold i årsberetning og årsregnskap som foreslått i NOU 1995: 30 om ny regnskapslov.

Del 1 - Redegjørelse for fortsatt drift-forutsetningen.

Miljøforhold må vurderes og redegjøres for særskilt i årsberetningen i den grad det er relevant for fortsatt drift forutsetningen. Det vil kunne være tilfelle ved for eksempel lavere utslippsgrenser, forbud mot visse forurensede tilsetningsstoffer i produksjonen, bortfall av konsesjoner m.m.

Del 2 - Redegjørelse for årsregnskapet - som gir supplerende informasjon vedrørende det avlagte årsregnskapet.

Det bør redegjøres for utviklingen i de rapporterte regnskapstall med vekt på å forklare viktige regnskapsposter og usikkerhet knyttet til de foretatte vurderinger.

En må omtale bakgrunnen for avsetninger for vesentlige betingede og ubetingede miljøforpliktelser. I den grad fastsettelsen av avsetningene er forbundet med usikkerhet, bør dette presiseres samtidig som kritiske forutsetninger for estimatet angis. Dette følger også av det generelle kravet til å omtale hendelser inntruffet i løpet av regnskapsåret som i vesentlig grad har påvirket periodens resultat og foretakets finansielle stilling.

Del 3 - Opplysninger som ikke er knyttet til årsregnskapet - som dekker spesielle informasjonsbehov som det ikke er naturlig å hensynta i årsregnskapet eller del 2 i årsberetningen.

Herunder kommer kravet om redegjørelse for arbeidsmiljø med tilhørende tiltak og kravet om opplysninger om forurensning av det ytre miljø og tiltak for å motvirke disse. Det bør også opplyses om foretakets vedtatte retningslinjer for analyse, kontroll og oppfølging av beskyttelse av miljøet.

Kommentarene til arbeidsmiljø bør dokumenteres og illustreres med statistikk og talloppstillinger som viser utviklingen i fravær, skader, ulykker e.l.

Del 4 - Redegjørelse for foretakets utsikter - som gir tilleggsinformasjon som setter regnskapsbrukerne bedre i stand til å vurdere foretakets verdi herunder fremtidig utvikling.

Ifølge forslaget bør det gis en kvalitativ vurdering av foretakets inntjening, finansielle stilling og antatte fremtidsutvikling. Ut fra et miljøsynspunkt bør dette være:

- I tilfeller hvor miljøspørsmål er av betydning for foretakets finansielle situasjon (situasjons- og bransjeavhengig), gi en beskrivelse av de vesentligste miljøspørsmål og selskapets håndtering av disse samt redegjøre for den miljørisiko som foretaket i sin ordinære virksomhet opererer innenfor. Det bør fokuseres på den del av foretakets rammebetingelser som påvirkes av miljøkrav og endringer i disse. Eksempler vil kunne være forventede lovendringer eller pågående myndighetsutredninger.
 - Offentlige pålegg om vesentlige utgifter og tiltak med tilhørende konsekvenser.
 - Kort angivelse av de vesentligste forurensningskildene fordelt på hvilken del av miljøet som rammes, dvs vann, luft og jord. Til hver av disse bør det angis
-

utslippstillatelser, iverksatte tiltak inneværende år eller status på iverksatte tiltak. Det bør skilles mellom forebyggende og opprettende tiltak. I den grad utslippsgrenser eller konsesjonsvilkår er overskredet, bør dette fremgå samtidig som konsekvensene angis.

Dersom det er utarbeidet en egen miljørapport, bør det henvises til denne. I følge Oslo Børs' regnskapssirkulære 1995, side 14 inngår ikke miljørapporter «som en del av årsberetningen og er ikke gjenstand for revisjon, og fritar ikke selskapene fra kravene til informasjon i årsberetningen».

Noteopplysninger

Drøftelsen av begrepet miljøutgift viser at det er vanskelig å avgrense hvilke utgifter som bør inngå i begrepet. Tross manglende begrepsavklaring vil det likevel kunne være nyttig for regnskapsbrukerne å få opplyst omfanget av midler foretaket har forpliktet seg til relatert til ulike miljøtiltak og effekten av ikke å ha etterlevd ulike miljøkrav. En måte å gjøre dette på kan være å vise beløpsstørrelser etter følgende inndeling:

- Bøter, pålegg og erstatninger som følge av brudd på miljøbestemmelser.
- Nedskrivninger på driftsmidler grunnet miljøforhold.
- Miljøavgifter.

I den grad det er mulig bør en også spesifisere utgifter som relaterer seg til tiltak som:

- Forhindrer eller reduserer sannsynligheten for miljøskader som følge av fremtidige aktiviteter.
- Utbedrer miljøskader som følge av tidligere aktiviteter.

Ved tiltak som medfører både miljø- og produktivitetmessige fordeler, bør en kun medta utgifter som i hovedsak vedrører miljøfordelene.

Enkelte noteopplysninger av regnskapsmessig karakter vil følge av de generelle opplysningskrav. Dette gjelder for eksempel:

- Kriterier for periodisering og måling av miljøutgifter og -forpliktelser (hvor disse anses vesentlige for foretaket). Eksempler på dette i dagens praksis er oljeselskapenes beskrivelse av metoden for periodisering av fjerningsutgifter i noten som omhandler regnskapsprinsipper.
- Endringer med hensyn til vurdering av miljøforpliktelser eller andre endringer (ut ifra miljø) i forhold til tidligere resultatregnskap og balanse som i vesentlig grad påvirker årsresultatet eller som for øvrig er av større betydning.

Med hensyn til langsiktige miljøforpliktelser bør en vurdere å ha tilsvarende opplysningskrav som i FASBs "Exposure Draft - Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets." Disse er:

- Beskrivelse av selve forpliktelsen og hvilke driftsmidler den vedrører.
 - Spesifikasjon av forpliktelsens størrelse.
-

- Kritiske forutsetninger for estimatet av forpliktelsen:
 - estimat i henhold til dagens priser
 - inflasjonsrate
 - totale fremtidige utgifter (nominell størrelse)
 - neddiskonteringssats
 - estimert tidspunkt for nedstengning/fjerning
- Finansieringsplan
- Virkelig verdi av eiendeler, hvis noen, øremerket til dekning av forpliktelsen
- Effekten på den avsatte forpliktelsen og anskaffelseskost som følge av inneværende års endringer i estimerte totale fremtidige nedstengnings- /fjerningsutgifter
- Spesifikasjon av inneværende års belastning av resultatregnskapet av slike nedstengnings-/fjerningsutgifter, for eksempel avskrivninger, endring i nåverdi som følge av at en er kommet nærmere fjerningstidspunktet, avkastning på eventuelle øremerkede midler. Det bør også oppgis i hvilken regnskapspost de ulike komponentene er inkludert.

Opplysninger om offentlige insentiver relatert til beskyttelse av miljøet, for eksempel tilskudd eller skattelempe, følger av NRS 4 om offentlige tilskudd.

VEDLEGG A**Litteraturoversikt:**

ACCA (Rob Gray):	Accounting for the Environment
AICPA:	Exposure Draft Proposed Statement of Position "Environmental Remediation Liabilities" (Juni 1995).
ASB:	Provisions, a Discussion Paper
Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA):	Reporting on Environmental Performance, a discussion Paper (August 1993).
CICA:	Audit of Financial Statements Affected by Environmental Matters (Januar 1994).
CSFI:	Rating Environmental Risk.
Deloitte & Touche:	"Börsföretagens miljörapportering 1993"
EFFAS:	Environmental Reporting & Disclosures - The Financial Analyst's view (September 1994).
Elliot, Morley, Phil, og Koehn (SEC):	A Practical Guide to writing Environmental Disclosure.
Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Environment Research Group:	Financial Reporting of Environmental Liabilities, a Discussion Paper (April 1995).
European Commission - Accounting Advisory Forum	Environmental Issues in Financial Reporting (Desember 1995).
FASB:	Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets Exposure Draft (1996)
FASB Emerging Issues Task Force:	Issue No. 89-13: Accounting for the Cost of Asbestos Issue No. 90-8: Capitalization of Costs to Treat Issue No. 93-5: Accounting for Environmental Liabilities
FEE: Fédération des Experts Comptables Européens	Environmental Accounting and Auditing: Survey of current activities and developments (Januar 1995).

Finansdepartementet:	NOU 1995: 30 om ny regnskapslov
Grønt arbeidsliv:	Miljørisiko: Banksjefens og investorens mulighet.
IASC:	IAS 16 Property, Plant and Equipment (Revised).
IFAC/IPAC:	Auditor and the Environment-Draft (A memorandum for Discussion in the IAPC meeting in Jerusalem, March 1995).
Institut de Reviseurs d'Entreprises:	Le Reviseurs d'Entreprises et l'Environnement (1/94).
Miljødepartementet: ISO/CD 14010:	“Miljøkrav i 90-årene: Virkninger for næringslivet”. Guidelines for Environmental Auditing - General Principles of Environmental Auditing (Oct. 1994).
KPMG:	International Survey of Environmental Reporting (March 1993).
KPMG:	Envirobrief.
NRS 3:	Betingede utfall og hendelser etter balansedagen
Oslo Børs:	Regnskapssirkulære 1995
Praktisk Økonomi 1/95 (Ore Knut M.):	Miljøkrav i bedriftens regnskaper og rapportering nr. 1/95.
Price Waterhouse:	Progress on the Environmental Challenge.
Regnskapsrådet:	Uttalelse nr. 86 om fjerningsutgifter på kontinentalsokkelen
Revisjon og Regnskap (Borchgrevink, Jørn):	Grønnere revisjon og regnskap (nr. 2/95).
SEC:	Environmental Liability Disclosure Developments (Richard Y. Roberts).
SEC:	SEC Staff's Views on Accounting and Disclosure for Contingent Liabilities.
UN ISAR:	United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting. <ul style="list-style-type: none"> • Accounting for environmental protection measures (E/C.10/AC.3/1991/5) • Environmental disclosures: International survey of corporate reporting practices, August 1992 (E/C.10/AC.3/1992/3) • Environmental disclosures: International survey of corporate reporting practices, January 1994 (E/C.10/AC.3/1994/4)

VEDLEGG B

STATUS INTERNASJONALT: STANDARDARBEID VEDRØRENDE MILJØUTGIFTER OG ANDRE MILJØFORHOLD
0= Intet arbeid; V= Arbeid utført/pågår

EU		
Østerrike	0	
Belgia	0	
Danmark	V	Regnskapsstandard er under utarbeidelse. Hovedvekt på tilleggsinformasjon til årsregnskapet.
Finland	0	
Tyskland	0	
Hellas	0	
Irland	0	
Italia	0	
Luxemburg	0	
Nederland	V	Et utvalg er nedsatt og et forskningsprosjekt er igangsatt.
Portugal	0	
Spania	0	
England	V	Discussion Paper: Provisions. Inneholder et separat avsnitt om "abandonment costs"
Ikke EU		
Island	0	
Israel	0	
Norge	V	Diskusjonsnotat er fremlagt.
Sveits	0	

Sentrale organisasjoner

IAS	0	Ønsker foreløpig ikke å arbeide med egen miljøstandard. Research report: Environmental Costs and Liabilities, Accounting and Financial Reporting Issues.
CICA	V	
ICAEW	V	Discussion paper: Financial Reporting of Environmental Liabilities.
AICPA	V	
FASB	V	Exposure Draft - Statement of Position, Environmental Remediation Liabilities. Exposure Draft - Accounting for Certain Liabilities Related to Closure or Removal of Long-Lived Assets