

Regeringsuppdrag

Rapport

Sanering och återställning av förorenade områden

När ska åtgärderna belasta statens budget?



EKONOMISTYRNINGSVERKET

Publikationen kan laddas ner eller beställas
från ESV:s webbplats esv.se.

Datum: 2016-12-13

Dnr: 3.2-71/2016

ESV-nr: 2016:54

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Anne-Marie Ögren

Förord

I den här rapporten redovisar Ekonomistyrningsverket (ESV) regeringsuppdraget om att förtydliga regelverket i fråga om redovisning mot anslag av avsättningar för sanering och återställningskostnader avseende förorenade områden. I uppdraget ingår att tydliggöra gränsdragningen mellan förvaltningsutgifter och övriga utgifter gällande sanerings- och återställningskostnader. Uppdraget har genomförts i samråd med Regeringskansliet (Finansdepartementet och Miljö- och energidepartementet).

I detta ärende har generaldirektör Mats Wikström beslutat. Expert Anne-Marie Ögren har varit föredragande. I uppdraget har också utredare Svante Andersson och expert Curt Johansson deltagit. I den slutliga handläggningen har avdelningschef Pia Heyman och enhetschef Anne Bryne deltagit.

Stockholm 2016-12-15

Mats Wikström

Anne-Marie Ögren

Innehåll

Förord	3
1 Sammanfattning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 ESV:s iakttagelser	5
1.3 ESV:s slutsatser och förslag	6
2 Inledning	10
2.1 Bakgrund	10
2.2 Genomförande.....	10
2.3 Avgränsningar	11
3 Regler om ansvar och krav på avhjälpande av miljöskador	12
3.1 Miljöövervakning, inventering och samordning av åtgärder	12
3.2 Verksamhetsutövares ansvar enligt miljöbalken	13
3.2.1 Statliga myndigheters ansvar som verksamhetsutövare	13
3.3 Tillsyn enligt miljöbalken	16
3.3.1 Generalläkarens tillsyn	16
3.3.2 Länsstyrelsernas tillsyn	16
3.3.3 Kommunernas tillsyn	16
3.4 Ramanslag för efterbehandling av förorenade områden.....	17
3.4.1 Ansökan om bidrag från 1:4-anslaget.....	17
4 Regler för redovisning av avsättningar i balansräkningen	19
5 Regler för när ansvarsförbindelser ska redovisas	21
6 Regler för redovisning mot anslag	22
7 Dagens redovisning av avsättning för sanering och återställningskostnader	24
8 Olika alternativ att redovisa sanering och återställningskostnader mot anslag	29
8.1 Redovisning mot anslag kostnadsmässigt.....	29
8.2 Redovisning mot anslag både utgiftsmässigt och kostnadsmässigt	30
8.3 Redovisning mot anslag utgiftsmässigt för verksamhet som bedrivits av annan	31
8.4 Redovisning mot anslag utgiftsmässigt.....	31
9 ESV:s förslag till redovisning mot anslag för sanering och återställningskostnader	33
10 Förslag till förordningsändring	36
11 Påverkan på nationalräkenskaperna	37
12 Övriga förslag till regeländringar	37
13 Övergångsbestämmelser	38
Referenser	40
Intervjuer.....	40
Lagar och förordningar	40
Rapporter m.m.....	40

1 Sammanfattning

1.1 Bakgrund

Ekonomistyrningsverket (ESV) har under 2016 ett regeringsuppdrag där regelverket ska förtydligas i fråga om redovisning mot anslag av avsättningar för sanering och återställningskostnader avseende förorenade områden.

Bakgrunden till uppdraget är att Riksrevisionen i revisionen av Sveriges geologiska undersöknings (SGU) årsredovisning 2014 bedömde att myndighetens redovisning av avsättning för sanering och återställning av förorenade områden inte gav en rättvisande bild avseende myndighetens finansiering. Enligt regelverket borde gjorda avsättningar för sanering och återställning klassificerats som förvaltningsutgifter och skulle därmed enligt anslagsförordningen ha redovisats mot anslag det budgetår som kostnaderna hänför sig till. SGU hade enligt anslagsvillkoret i sitt regleringsbrev redovisat utgifter för sanering och återställning mot anslag det budgetår som utgifterna hänför sig till.

Syftet med detta regeringsuppdrag till ESV är att tydliggöra gränsdragningen mellan förvaltningsutgifter och övriga utgifter för sanering och återställningskostnader.

1.2 ESV:s iakttagelser

Vid ESV:s genomgång av myndigheternas årsredovisningar för 2015 framkom att det finns fyra myndigheter som har redovisat avsättning för sanering av förorenade områden i sina balansräkningar. Det är Sveriges geologiska undersökning (SGU), Försvarsmakten, Trafikverket och Sveriges lantbruksuniversitet (SLU) som redovisar sådana avsättningar.

Dessa fyra myndigheter använder inte samma grund för redovisning mot anslag för sina utgifter för sanering och återställning av förorenade områden. SGU redovisar, enligt anslagsvillkoren i regleringsbrevet, utgifter för sanering och återställningskostnader mot anslag på utgiftsmässig grund. I årsredovisningen 2015 redovisar SGU enbart 0,6 miljoner kronor som avsättning för sanering och återställningskostnader.

De övriga tre myndigheterna redovisar kostnader för sanering och återställning mot anslag på kostnadsmässig grund. Att redovisa kostnader för sanering och återställning mot anslag på kostnadsmässig grund kräver att detta ryms inom myndigheternas anslag. I Försvarsmaktens instruktion är det inskrivet att myndigheten ska avhjälpa föroreningsskador i den utsträckning myndigheternas resurser tillåter det. I årsredovisningen 2015 redovisar Försvarsmakten 140 miljoner kronor som avsättning för sanering.

Trafikverket gör en uppskattning i den kommande planperioden på ett belopp för sanering och återställning som är rimligt att ta. I årsredovisningen 2015 redovisar Trafikverket en avsättning med 569 miljoner kronor för miljötåtgärder.

SLU redovisade 14 miljoner kronor som avsättning för återställande av försöksytor i årsredovisningen 2015.

Enligt Riksrevisionens rapport, RiR 2016:25 Statens förorenade områden, finns det ytterligare myndigheter som i svar på enkät från Riksrevisionen uppgett att de innehar eller disponerar förorenad mark eller områden. Trots att de innehar förorenad mark eller områden har de dock inte redovisat någon avsättning eller ansvarsförbindelse för sanerings- och återställningskostnader i sina balansräkningar. De myndigheter som avses är Försvarets materielverk, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Naturvårdsverket, Sjöfartsverket, Statens fastighetsverk och Affärsverket svenska kraftnät.

En av Riksrevisionens slutsatser i sin rapport¹ är att det ekonomiadministrativa regelverket medför incitament att inte kartlägga och kostnadsberäkna sanering. ESV delar denna uppfattning och bedömer att det kan vara en av orsakerna till att ovanstående myndigheter varken redovisar avsättning eller ansvarsförbindelser för de förorenade områden som de innehar. En annan orsak kan vara att det är mycket svårt att bedöma vilket belopp en avsättning eller ansvarsförbindelse ska tas upp till. Många faktorer spelar in och även om myndigheten kan ha ett uppskattat belopp för saneringsåtgärder kan det dyka upp ”övertäckningar” när saneringsarbetet påbörjas. Det kan visa sig att den metod man tänkt använda inte fungerar eller att man upptäcker nya miljöfarliga ämnen som också måste tas om hand.

1.3 ESV:s slutsatser och förslag

ESV förslår att utgifter för sanering av föroreningskada på mark, vattenområde eller grundvatten ska redovisas utgiftsmässigt mot anslag genom att regeringen gör en ändring i 12 § anslagsförordningen. Återställningskostnader på byggnader och anläggningar, som finansierats med anslag, ska enligt regelverket redan idag redovisas utgiftsmässigt mot anslag.

Motiven till att ESV föreslår utgiftsmässig redovisning mot anslag för utgifter för sanering av förorenade områden är flera.

Regeringen har tagit ställning till att man anser att sanerings- och återställningskostnader hos SGU ska redovisas mot anslag på utgiftsmässig grund. Det är ett tydligt ställningstagande att man inte anser att dessa är att betrakta som

¹ Statens förorenade områden, RiR 2016:25

förvaltningsutgifter. Skrivningen har tagits in under anslagsvillkoren och kan alltså inte anses vara ett undantag från bestämmelserna i anslagsförordningen.

ESV anser att regelverket bör utgå från en principiell lösning som gäller för utgifter för sanering och alltså inte vara kopplat till vem som har utfört verksamheten. Det bör också vara oberoende av om miljöskadan uppstår i löpande verksamhet eller i tidigare bedriven verksamhet.

ESV menar att det även är viktigt att det finns en tydlig koppling mellan myndighetens ansvar och utfallet på anslag om myndigheten ska redovisa kostnaden mot anslag kostnadsmässigt. När det gäller sanering finns stora svårigheter att ta fram en vedertagen metod som kan beräkna och förutse anslagsutfallet som torde vara rimligt i budgetprocessen. En orsak till osäkerheten är till exempel att det kan dyka upp konstaterande av nya miljöfarliga ämnen som innebär ett oväntat saneringsansvar och därmed kan en stor kostnadspåverkan uppstå hos en ansvarig myndighet.

Eftersom det finns stora svårigheter att fastställa vilka saneringsåtgärder som behöver ske och därutöver att beräkna kostnaderna så är detta kostnader som är problematiska att hantera i budgetprocessen. Naturligtvis kan beräkningsmetoderna utvecklas och bli bättre, men det kommer alltid att finnas stora osäkerheter kring vilka saneringsåtgärder som behöver ske och att beräkna kostnaderna för dessa. En närmare beräkning kan ofta inte ske förrän i nära anslutning till att sanering ska ske. Denna osäkerhet gör att ESV bedömer att det inte är lämpligt att saneringsåtgärder ska redovisas kostnadsmässigt mot anslag.

I ESV:s uppdrag ingår att tydliggöra gränsdragningen mellan förvaltningsutgifter och övriga utgifter. I regeringens proposition 2010/11:40, En reformerad budgetlag, konstaterades att vad som ska betraktas som en förvaltningsutgift ibland inte är helt givet och att klargöranden därför kan behöva göras i förordning. I budgetlagsutredningen² exemplifierades förvaltningsutgifter med *”främst kostnader för personal, lokaler, övriga driftskostnader och avskrivningar på anläggningstillgångar som används i statens verksamhet samt vissa andra löpande kostnader.* Det finns flera exempel idag där kostnader som tas upp i verksamhetsavsnittet i myndighetens resultaträkning inte anses vara förvaltningsutgifter. Det gäller exempelvis avskrivningskostnader för infrastrukturella tillgångar och omstruktureringskostnader då regeringen beslutar om avveckling eller omstrukturering av myndigheter.

² En reformerad budgetlag, SOU 2010:18

ESV bedömer att utgifter för sanering av förorenade områden inte är lämpliga att definiera som utgifter för förvaltningsändamål

ESV bedömer att de flesta återställningskostnaderna som förekommer för byggnader och anläggningar idag redan redovisas utgiftsmässigt mot anslag och det är mot denna bakgrund därför lämpligt att även föreslå en regeländring för utgiftsmässig redovisning mot anslag för sanering av miljöskada på mark, vattenområde och grundvatten. Av anslagsförordningen framgår redan idag att utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar som finansieras med anslag ska redovisa mot anslag på utgiftsmässig grund. Det gäller även i de fall som dessa kostnader har tagits upp i anskaffningsvärdet i enlighet med ESV allmänna råd till 5 kap. 3 § i förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB).

ESV bedömer att om regelverket ändras till att utgifter för sanering av mark, vattenområde och grundvatten ska redovisas utgiftsmässigt mot statens budget bör incitamentet att kartlägga och kostnadsberäkna saneringsåtgärder öka.

ESV menar dock att redovisningsreglerna kring när en förpliktelse ska tas upp som en ansvarsförbindelse eller en avsättning i balansräkningen ska gälla även för utgifter för sanering och återställning av förorenade områden. När avsättning görs ska kostnaden bokföras men ingen redovisning mot anslag ska ske i samband uppbokningen av avsättningen. ESV föreslår utökade upplysningskrav till avsättning för sanering av förorenade områden. Vi planerar att föreslå att upplysning ska lämnas om att avsättningen ännu inte har redovisats mot anslag och myndigheten ska också lämna en redogörelse för vilka saneringsobjekt som avses, vilka saneringsåtgärder som planeras samt en bedömning av hur mycket resurser som kommer att krävas för dessa saneringsåtgärder inom de närmaste åren. När en avsättning för saneringsåtgärder tas upp i balansräkningen, utan att utgiften samtidigt redovisas mot anslag, kommer det uppstå ett underskott som påverkar myndighetens kapitalförändring. Upplysning om saneringsavsättningen måste därför även specificeras i noten till myndighetskapalet i myndighetens årsredovisning.

ESV bedömer att en förordningsändring om att utgifter för sanering av miljöskada på mark, vattenområde eller grundvatten ska redovisas mot anslag det budgetår som utgiften uppstår är i överensstämmelse med nationalräkenskaperna. I Finansräkenskaperna redovisas inga avsättningar förutom avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Med utgiftsmässig anslagsavräkning kommer därför utgifter för saneringsåtgärder att redovisas såväl i statens budget som i nationalräkenskaperna det år som utgiften uppstår.

ESV föreslår slutligen att regeringen kan överväga är om det eventuellt skulle vara lämpligt att Trafikverket och Försvarmakten tilldelas egna anslagsposter för utgifter för sanering. Med egna anslagsposter skulle medel tilldelas för just saneringsutgifter.

2 Inledning

Ekonomistyrningsverket (ESV) har under 2016 ett regeringsuppdrag där vi ska förtydliga regelverket i fråga om redovisning mot anslag av avsättningar för sanering och återställningskostnader avseende förorenade områden. Gränsdragningen mellan förvaltningsutgifter och övriga utgifter gällande sanerings- och återställningskostnader bör tydliggöras. Uppdraget ska genomföras i samråd med Regeringskansliet (Finansdepartementet samt Miljö- och energidepartementet). Eventuella förslag till förordningsändringar ska lämnas till regeringen (Finansdepartementet) senast den 15 december 2016.

Denna rapport avser ESV:s rapportering av uppdraget.

2.1 Bakgrund

Sveriges geologiska undersökningar (SGU) fick en revisionsberättelse med reservation 2014 och orsaken till det var myndighetens redovisning av avsättning för sanering och återställning av förorenade områden och framförallt att avsättningen inte hade redovisats mot anslag.

Det finns en oklarhet om hur denna typ av transaktioner och händelser ska redovisas mot budgeten. Enligt budgetlagen ska förvaltningsutgifter redovisas mot anslag det budgetår som kostnaderna hänför sig till. I budgetlagsutredningen kan man läsa att vad som ska betraktas som en förvaltningsutgift ibland inte är helt givet. Frågan blir därför om utgifter för sanering av förorenade områden ska betraktas som en förvaltningsutgift eller som en övrig utgift. Syftet med detta uppdrag till ESV är att tydliggöra gränsdragningen mellan förvaltningsutgifter och övriga utgifter gällande sanerings- och återställningskostnader.

2.2 Genomförande

Vi har inledningsvis läst diverse bakgrundsinformation, bland annat miljöbalken samt Naturvårdsverkets och länsstyrelsernas rapporter och ansvarsutredningar.

Vi har vidare genomfört intervjuer med representanter från Länsstyrelsen i Östergötland, Naturvårdsverket, SGU, Trafikverket, Försvarsmakten och Riksrevisionen, effektivitetsrevisionen.

Under arbetets gång har vi också haft avstämningsmöten med Regeringskansliet (med representanter för Finansdepartementet, Miljö- och energidepartementet samt Näringsdepartementet).

2.3 Avgränsningar

Det här regeringsuppdraget syftar inte till att fastställa statens redovisningsansvar för sanering och återställning av förorenade områden. Med det menar vi att uppdraget inte ska utreda vilka förorenade områden eller vilka värden som borde tas upp i statliga myndigheters redovisningar. Uppdraget är begränsat till att tydliggöra vid vilken tidpunkt utgifter för sanering och återställningskostnader ska belasta statens budget.

3 Regler om ansvar och krav på avhjälpande av miljöskador

3.1 Miljöövervakning, inventering och samordning av åtgärder

Naturvårdsverket är nationellt samordnande myndighet för arbetet med efterbehandling av förorenade områden. Naturvårdsverket har tagit fram en metodik för att inventera förorenade områden, den så kallade MIFO-metodiken (Metodik för inventering av förorenade områden). Den metodiken bygger inledningsvis på faktainsamling och sedan görs olika riskklassningar för att bedöma hur angeläget det är att gå vidare med fältundersökningar av ett misstänkt förorenat område. Efter bland annat fältundersökning tilldelas det bedömda objektet en av fyra riskklasser. Riskklass ett betyder *mycket stor risk* för människors hälsa och miljö, riskklass två betyder *stor risk* för människors hälsa och miljö medan riskklass tre betyder *måttlig risk* och riskklass fyra en *liten risk*.

Naturvårdsverket har en databas där identifierade saneringsobjekt i Sverige, fördelade per län, finns inlagda. I dagsläget finns ca 1 000 objekt som bedömt som riskklass ett, vilket betyder att dessa förorenade områden kan innebära mycket stor risk för människa och miljö. I registret finns också ca 7 000 objekt som har näst högsta prioritet, riskklass två, stor risk för människors hälsa och miljö. I princip betalas bidrag idag enbart ut till de saneringsobjekt som finns i riskklass 1.

Det finns tre tillsynsmyndigheter, länsstyrelserna, kommunerna och Generalläkaren. Dessa tillsynsmyndigheter har ansvar för att inventera och identifiera potentiellt förorenade områden inom Sverige. I detta arbete använder man den gemensamma MIFO-metodiken där de förorenade områden delas in i fyra olika riskklasser.

Länsstyrelserna har ansvar att identifiera de områden som potentiellt kan vara förorenade i Sverige. Länsstyrelserna redovisar årligen till Naturvårdsverket vilka objekt som är mest prioriterade att åtgärda. Det är i princip enbart de allvarligt förorenade områdena enligt riskklass ett man arbetar med idag.

3.2 Verksamhetsutövares ansvar enligt miljöbalken

En verksamhetsutövare är ansvarig för en föroreningsskada eller allvarlig miljöskada som genom förorening av ett mark- eller vattenområde, grundvatten, en byggnad eller en anläggning kan medföra skada eller olägenhet för människors hälsa eller miljön. Enligt miljöbalken (1998:808) är verksamhetsutövaren ansvarig för det avhjälpande som ska ske enligt bestämmelserna i 10 kap i denna lag. Ansvaret gäller om den faktiska driften har pågått efter den 30 juni 1969.

Enligt miljöbalken är det verksamhetsutövaren eller en fastighetsägare som har ansvar att sanera en föroreningsskada eller en allvarlig miljöskada. Problemet är dock många gånger att verksamhetsutövaren inte längre finns kvar när tillsynsmyndigheten konstaterar en miljöskada som måste saneras. Det företag eller den myndighet som bedrev den verksamhet som orsakade miljöskadan kan ha gått i konkurs eller är nedlagd. I dessa situationer är det i slutändan staten som får ta ansvaret.

3.2.1 Statliga myndigheters ansvar som verksamhetsutövare Sveriges geologiska undersökning (SGU)

SGU är utsedd som en huvudman för sanering av förorenade områden och har sedan 2006 haft saneringsansvaret för före detta statlig verksamhet som bedrivits efter 30 juni 1969. Det ingår i ansvaret att identifiera före detta statliga objekt där staten ska ta saneringsansvaret. SGU:s ansvar för nedlagd statlig verksamhet innebär att om en myndighet har avvecklats och en ny myndighet har bildats som inte har samma uppgifter som den nedlagda myndigheten så blir det SGU som ansvarar för den nedlagda myndighetens eventuella saneringsansvar. Ett sådant exempel är gamla och nya Skogsstyrelsen där nya Skogsstyrelsen inte är ansvarig för gamla Skogsstyrelsens verksamhet. Här ansvarar SGU för den gamla Skogsstyrelsens saneringsansvar.

Myndigheter där stor omstrukturering skett men där verksamheten aldrig har avvecklats har själva det fulla saneringsansvaret även för verksamhet som bedrivits före omstruktureringen. SGU ansvarar alltså enbart för tidigare *nedlagd* statlig verksamhet. SGU ansvarar även för verksamhet som bedrivits av före detta affärsverk som bolagiserats, till exempel Postverket, Televerket och Vattenfall. SGU ansvarar för den verksamhet som bedrivits i dessa mellan 1969 och bolagiseringstidpunkten.

SGU har identifierat ca 140 särskilt förorenade områden där staten har ett ansvar som verksamhetsutövare. För 30 stycken av dessa objekt har SGU uppskattat kostnaderna till 250-350 miljoner kronor för sanering fram till 2020. Detta beloppsintervall redovisade SGU som ansvarsförbindelse i årsredovisningen 2015.

Enligt beslut i regleringsbrevet³ ska SGU redovisa avsättningar för sanering och återställning av förorenade områden mot anslag det budgetår som utgifterna hänförs till. I årsredovisningen för 2015 redovisar SGU ca 0,6 miljoner kronor som avsättning för saneringsåtgärder och ca 2,6 miljoner kronor som upplupna kostnader för saneringsåtgärder.

Vid statligt finansierat efterbehandlingsprojekt, som orsakats av privata verksamhetsutövare, är i normalfallet kommunen huvudman. Om en kommun av någon anledning saknar möjlighet att vara huvudman kan kommunen fråga SGU om de har möjlighet att vara huvudman för saneringsobjektet istället. SGU kan därmed också vara huvudman för statligt finansierat efterbehandlingsprojekt, som orsakats av privat verksamhetsutövare.

Trafikverket

Trafikverket är en omstrukturerad myndighet som består av flera sammanslagna myndigheter. Myndigheterna är överförda till Trafikverket och inte nedlagda innan överföringen. Det betyder att Trafikverket har ansvar för eventuell sanering som behöver göras och som orsakats av verksamhet som har bedrivits av före detta Vägverket och Banverket. Även verksamhet som bedrivits av Luftfartsverket och Statens Järnvägar ingår i Trafikverkets saneringsansvar. Vidare ingår en historisk miljöskuld som staten enligt vissa bolagiseringsavtal ska bära för verksamhet som bedrivits efter 1969 och fram till bolagiseringstidpunkten. Här ingår till exempel Svevia AB, Swedavia AB, Jernhusen AB i Trafikverkets ansvar. Trafikverket redovisade 569 miljoner kronor som avsättning för miljöåtgärder i årsredovisningen 2015.

Försvarmakten

Försvarmakten har saneringsansvar för föroreningar på mark som uppkommit inom Försvarmaktens egen verksamhet. Byggnader och mark som idag förvaltas av Fortifikationsverket men där Försvarmakten tidigare bedrivit verksamhet ingår således i Försvarmaktens ansvarsområde. Det beror på att Försvarmakten tar ansvar för föroreningar som uppkommit före den 1 juli 1969, i den mån myndighetens finansiella och övriga resurser medger det. Försvarmakten återställer förorenad mark till mindre känslig markanvändning vilket betyder att marken saneras till status och krav som motsvarar Försvarmaktens nyttjande. Detta betyder lätt industri eller motsvarande enligt Naturvårdsverkets definition (mindre känslig markanvändning). Det innebär att saneringen inte är tillräcklig för att till exempel börja bygga bostäder på. En ambition som klarar krav på känslig markanvändning, främst för bostäder, ska

³ Regeringsbeslut I:2, M2015/04233/S

enligt Försvarmakten ses som en exploateringskostnad (som på fastighetsmarknaden i övrigt). Staten, i detta fall Försvarmakten, bör rimligen inte svara för denna kostnad.

Försvarmakten redovisade 140 miljoner kronor som avsättning för sanering i årsredovisningen för 2015.

Övriga myndigheter

Enligt Riksrevisionens rapport⁴ finns det ytterligare ett 20-tal myndigheter och statliga bolag som innehar eller disponerar förorenade områden. Det gäller bland annat Förvarets materielverk, Myndigheten för samhällsskydd och beredskap, Naturvårdsverket, Statens fastighetsverk, Sveriges lantbruksuniversitet, Sjöfartsverket och Affärsverket svenska kraftnät. Även dessa myndigheter är alltså ansvariga verksamhetsutövare och skulle med stor sannolikhet behöva ta upp förpliktelser att sanera förorenade områden som en avsättning i balansräkningen eller redovisa en ansvarsförbindelse. Det gör de inte idag men vissa av dem håller på att göra kostnadsberäkningar enligt Riksrevisionens enkätundersökning.⁵

Sveriges lantbruksuniversitet(SLU) har ett tiotal potentiellt förorenade områden som de ansvarar för. SLU har gjort en avsättning för delar av områdena. För två försöksytor som använts för forskning har SLU reserverat 14 miljoner kronor för i årsredovisningen 2015.

Affärsverket svenska kraftnät uppger att de är stationsansvarigt för 60 stamnätsstationer i landet, men också att det inte är känt om dessa ligger på förorenad mark.

Det finns också ett antal statliga bolag såsom Swedavia AB, Svevia AB, Akademiska Hus AB och Sveaskog AB som angett till Riksrevisionen att de har förorenade områden. Dessa statliga bolag har också gjort, eller håller på att göra kostnadsuppskattningar för sanering.

Riksrevisionen skriver vidare i sin rapport att de kostnadsskattningar som de tillfrågade myndigheterna och statligt ägda bolagen gjort, indikerar att det totalt sett kan handla om miljardbelopp för sanering av förorenade områden inom staten.

⁴ RiR 2016:25, Statens förorenade områden

⁵ RiR 2016:25, Statens förorenade områden

3.3 Tillsyn enligt miljöbalken

Det operativa tillsynsansvaret är fördelat mellan Generalläkaren, länsstyrelserna och de kommunala miljönämnderna (nedan benämnda kommunerna). Inom ramen för den operativa tillsynen kan krav ställas mot en verksamhetsutövare att vidta åtgärder så att lagstiftningen följs, till exempel genomföra utredningar och vidta saneringsåtgärder. För att kunna fastslå verksamhetsutövaransvar och ställa krav på utredning eller åtgärd måste ofta först en ansvarsutredning göras.

3.3.1 Generalläkarens tillsyn

Generalläkaren är tillsynsmyndighet för Försvarmakten, Fortifikationsverket, Försvarets materielverk och Försvarets radioanstalt. Inom Försvarmakten prioriterar man idag saneringsinsatser på områden med PFAS-föroreningar⁶ eftersom det finns risk för att människor exponeras genom dricksvattnet. PFAS är högfluorerade ämnen som finns bland annat i brandsläckningsskum som använts vid incidenter och haverier vid flygbaser och vid större brandövningsplatser. Generalläkaren har accepterat att dessa föroreningar i dagsläget prioriteras men menar att det finns andra områden med akuta föroreningar som också skulle behöva saneras.⁷ Saneringsåtgärder inom Försvarmakten sker i förhållande till vad myndighetens resurser medger, vilket är inskrivet i myndighetens instruktion⁸.

3.3.2 Länsstyrelsernas tillsyn

Länsstyrelsernas operativa tillsyn är i första hand riktad mot de högst prioriterade områdena inom riskklass ett.

När ett saneringsobjekt enligt riskklass ett identifierats görs en utredning kring vem som är ansvarig för att undersöka och vid behov åtgärda objektet. Länsstyrelserna har jurister som gör ansvarsutredningar. Den som har orsakat skadan har fullt ansvar men i ansvarsutredningarna måste en skälighetsbedömning göras över hur stor andel av saneringskostnaderna som är skäligt att verksamhetsutövaren ska bekosta. Sedan gäller vissa andra tidsgränser som påverkar hur stor del av saneringskostnaderna som verksamhetsutövaren ska ta och hur stor del som staten ska finansiera genom bidrag. Miljöansvaret gäller om den faktiska driften har pågått efter den 30 juni 1969, så om driften upphört tidigare får staten helt bekosta den avhjälpande åtgärden.

3.3.3 Kommunernas tillsyn

Kommunerna är tillsynsmyndighet för de flesta av de markområden som finns inom kommunen. Kommunerna utövar till exempel tillsyn i samband med förberedelse för exploatering, eller gentemot områden förorenade av verksamheter som kommunen

⁶ Högfluorerade ämnen (poly- och perfluorerade alkylsubstanser) har samlingsnamnet PFAS.

⁷ Enligt RiR 2016:25, Statens förorenade områden

⁸ Förordning (2007:1266) med instruktion för Försvarmakten

drivit eller haft tillsynsansvar för när de varit i drift. Länsstyrelserna kan också överlåta tillsynsobjekt till den kommunala tillsynen. Även kommunerna gör ansvarsutredningar som visar vem som är ansvarig och hur stor andel det är skäligt för den ansvariga parten att bekosta för att undersöka och vid behov åtgärda objektet.

3.4 Ramanslag för efterbehandling av förorenade områden

Naturvårdsverkets ramanslag, 1:4 Sanering och återställning av förorenade områden på 719 miljoner kronor 2016 är främst avsedda för saneringsåtgärder utanför staten. Bidrag betalas ut för insatser för sanering och efterbehandling där det inte finns någon verksamhetsansvarig som kan betala hela eller delar av saneringsarbetet. Naturvårdsverket har tagit fram en nationell plan för fördelning av anslaget och denna plan ska medverka till att bidrag betalas ut för sanering av de mest prioriterade förorenade områdena.

Staten tar även ansvar för sanering som orsakats innan 1 juli 1969 eller av privata verksamhetsutövare som inte längre finns kvar. Det är kommuner och länsstyrelser som gör juridiska ansvarsutredningar och i dessa kommer fram till hur stor del som ska finansieras av den nuvarande verksamhetsutövaren (som kan ha fått ”ärva” miljöskadan från den verksamhetsutövare som orsakade den) och hur stor del som staten kan komma att behöva bekosta. I de här fallen sker finansieringen från det ramanslag som finns hos Naturvårdsverket, ramanslag 1:4 ap.1.

Regeringen har utsett Sveriges geologiska undersökning (SGU) till ansvarig myndighet för sanering av miljöskada orsakad i tidigare statlig verksamhet, där ansvarig statlig verksamhetsutövare inte längre finns kvar. SGU disponerar en anslagspost i ramanslag 1:4 (ap.3, 90 miljoner kronor 2016) för finansiering av sanering av miljöskador som orsakats i före detta statlig verksamhet

På ramanslaget 1:4 disponerar vidare Strålsäkerhetsmyndigheten en annan anslagspost på 6 miljoner kronor (ap.2). Bland anslagsvillkoren till 1:4- anslaget framgår vidare att anslaget får användas till arbete vid länsstyrelserna med tillsyn över förorenade områden. Vidare får högst 5 miljoner av anslagspost 1 användas av Havs- och vattenmyndigheten och 2,3 miljoner av Länsstyrelsen i västra Götaland för projektering av förorenad mark vid Göta älv.

3.4.1 Ansökan om bidrag från 1:4-anslaget

De saneringsobjekt i riskklass ett som länsstyrelsen har identifierat redovisar de till Naturvårdsverket. I redovisningen rekommenderar länsstyrelserna, utifrån den ansvarsutredning som gjorts, hur finansieringen från Naturvårdsverkets bidragsanslag bör ske och hur saneringsobjekten bör prioriteras. Naturvårdsverket betalar sedan ut

saneringsbidraget till länsstyrelsen vilken sedan i sin tur utbetalar pengarna till de huvudmän som är ansvariga. Huvudmännen kan vara kommuner, SGU eller annan myndighet. Länsstyrelsen lämnar förslag på huvudman till Naturvårdsverket tillsammans med en ansökan om bidrag. Huvudmannen kan när Naturvårdsverket beviljat bidrag skicka in en bidragsansökan till länsstyrelsen.

4 Regler för redovisning av avsättningar i balansräkningen

I förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) finns regler för när och hur avsättningar ska redovisas i balansräkningen. Det finns också regler för när en ansvarsförbindelse ska redovisas inom linjen, vilket betyder utanför balansräkningen.

I ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 4 kap. 2§ FÅB definieras en avsättning som en skuld som är oviss till belopp och/eller till den tidpunkt då den kommer att regleras. I föreskriften står att en avsättning ska redovisas i balansräkningen när

- Myndigheten har en förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse
- Det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen och
- En tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras

ESV har även gett ut en handledning om Att redovisa avsättningar och ansvarsförbindelser, ESV 2016:33, och i den finns ytterligare förtydliganden om hur regelverket kan tillämpas. I handledningen står att alla de tre kriterierna ovan måste vara uppfyllda för att en avsättning ska redovisas. Det räcker alltså inte med att det finns en förpliktelse för att myndigheten ska redovisa en avsättning.

I handledningen skriver vi att förpliktelsen till följd av en inträffad händelse också måste avse en förpliktelse mot en utomstående part. I det internationella regelverket, IAS 37 och IPSAS 19 står att när det gäller en förpliktelse så måste den alltid omfatta en motpart men det är inte nödvändigt att företaget eller myndigheten vet vem motparten är. *Förpliktelsen kan till och med vara mot allmänheten.* Därmed kan vi konstatera att den legala förpliktelsen att utföra sanering av ett miljöskadat område enligt miljöbalken avser en sådan förpliktelse som kanske ska redovisas som en avsättning om övriga kriterier också är uppfyllda.

Kriterie nummer två, att det ska vara sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen innebär dels att det är mer troligt att utflöde av resurser kommer att ske än att så inte sker. Utflöde av resurser innebär också ett *nettoutflöde* av resurser vilket innebär att myndigheten kommer få lämna ifrån sig pengar eller andra tillgångar *utan att få motsvarande nytta* i form av en motprestation.

Det tredje kriteriet, att en tillförlitlig uppskattning av beloppet ska kunna göras, innebär inte att beloppet ska kunna beräknas med säkerhet. Myndigheten får beräkna enligt den bästa uppskattningen.

Reglerna om redovisning av avsättningar, liksom handledningen ”Att redovisa avsättningar och ansvarsförbindelser” utgår enbart från den reglering, både statlig och internationell, som gäller redovisningsprinciper för avsättningar i balansräkningen. Om avsättningen även ska redovisas mot anslag på statens budget är inte tydligt reglerat.

ESV bedömer att reglerna för redovisning av avsättningar i balansräkningen inte behöver överensstämma med när en avsättning ska redovisas mot anslag på statens budget. Om redovisningsreglerna för att ta upp en avsättning i balansräkningen är uppfyllda så ska en avsättning redovisas oavsett om avsättningen samtidigt ska redovisas mot anslag eller inte. Det är dock väldigt viktigt att myndigheten tydligt uppger om avsättningen har redovisats mot anslag eller om avsättningen ska belasta framtida anslag. Läs mer om det i avsnitt 12 nedan.

5 Regler för när ansvarsförbindelser ska redovisas

Enligt ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 4 kap. 2 § FÅB är ansvarsförbindelser definierade som

- Möjliga förpliktelser, som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom myndighetens kontroll, inträffar eller uteblir
- Förpliktelser som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen
- Förpliktelser som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet

Ansvarsförbindelser ska redovisas i anslutning till balansräkningen vilket betyder att de inte är en post i balansräkningen och därmed inte inräknas i balansomslutningen. De redovisas ”inom linjen” och det finns krav bland reglerna att en ansvarsförbindelse ska beskrivas i en not där karaktär och belopp ska anges för respektive ansvarsförbindelse. Myndigheten ska dessutom i noten göra en mer utförlig beskrivning av osäkerheten både kring beloppet och kring tidpunkten för utflöde av resurser.

Även om det i många fall är mycket svårt att uppskatta beloppet på en ansvarsförbindelse så bör myndigheten så långt det är möjligt ange ett ungefärligt belopp, eller i alla fall ett beloppsintervall. En ansvarsförbindelse som bara beskrivs i text är inte så informativ. Läsaren vill gärna få en uppfattning om åtminstone inom vilket beloppsintervall som ansvarsförbindelsen ligger.

Enligt regelverket ska myndigheten göra en bedömning av sina redovisade ansvarsförbindelser vid varje bokslut. Om ett utflöde av resurser blivit sannolikt för en förpliktelse som tidigare redovisats som ansvarsförbindelse, görs omklassificering till avsättning eller skuld då bedömningen ändrats (förutom i de sällsynta fall en tillförlitlig uppskattning inte kan göras).

Ansvarsförbindelser bör förekomma i fråga om myndigheters ansvar för att sanera en föroreningsskada. Senare i denna rapport beskriver ESV hur de ansvariga myndigheterna redovisar detta idag.

6 Regler för redovisning mot anslag

Utgifter på statens budget redovisas mot anslag på olika grunder. I 12 § anslagsförordningen regleras vilka grunder som ska tillämpas för olika utgifter.

Utgifter delas in i tre kategorier:

- Utgifter för transfereringar
- Förvaltningsutgifter, och
- Övriga utgifter.

Transfereringar ska redovisas mot anslag det budgetår som betalningen sker. Med transfereringar menas att staten betalar ut medel utan att det finns en motsvarande motprestation, t.ex. utbetalning av bidrag. Det regleras i 11 § anslagsförordningen att bidrag ska betalas ut i nära anslutning till att bidraget ska användas av mottagaren. Ett lämnat bidrag redovisas vanligtvis som kostnad vid utbetalningstillfället.

Från och med 2009 redovisas förvaltningsutgifter mot anslag det budgetår som kostnaden hänför sig till. Övergången från en utgiftsmässig till en kostnadsmässig redovisning motiverades av att den senare på ett bättre sätt visar resursförbrukningen. Förvaltningsutgifter är normalt utgifter som uppkommer i myndighetens verksamhet som redovisas i myndighetens verksamhetsavsnitt.

Övriga utgifter ska redovisas mot anslag det budgetår som utgiften hänför sig till. Med övriga utgifter menas utgifter som inte är transfereringar eller förvaltningsutgifter. De består dels av olika former av så kallade kapitaltransaktioner som kännetecknas av att det inte uppstår någon kostnad initialt när utgiften uppkommer, dels andra utgifter som statsmakterna har beslutat inte ska anses vara förvaltningsutgifter.

Kapitaltransaktioner är exempelvis olika former av kapitaltillskott och utbetalning av lån. Utgiften uppkommer i dessa fall vid den tidpunkt som staten har en skyldighet att göra en medelsöverföring, vilket vanligtvis är densamma som betalningstillfället. Exempel på utgifter som riksdagen har beslutat inte ska anses vara förvaltningsutgifter utan ska redovisas på utgiftsmässig grund är exempelvis räntor på statsskulden och anskaffning av tillgångar som finansieras med anslag. Vid anskaffning av tillgångar som finansieras med anslag är utgiften densamma som anskaffningsvärdet på tillgången. Regeringen har även tagit ställning till att avvecklingskostnader som uppstår till följd av regeringsbeslut inte heller ska anses vara förvaltningsutgifter.

En viktig utgångspunkt är att det är utgiftens karaktär och inte anslaget ändamål som är avgörande för att fastställa på vilken grund en utgift bör redovisas mot anslag.

En annan aspekt som ESV har när det gäller tolkning av bestämmelserna i 12 § anslagsförordningen är att samma typ av utgifter bör redovisas på ett enhetligt sätt mot statens budget. ESV anser alltså inte att det är lämpligt att vissa sanerings- och återställningskostnader redovisas på kostnadmässig grund medan andra redovisas på utgiftsmässig grund, vilket är fallet idag. Det är inte heller lämpligt att ha olika grund för redovisning mot anslag om verksamheten har utförts av den som disponerar anslaget eller av någon annan myndighet.

I de flesta fall har de avsättningar som myndigheter gjort i sina balansräkningar redovisats mot anslag på utgiftsmässig grund. Vissa undantag har förekommit, bland annat för avvecklings- och omstruktureringsutgifter som uppkommit på grund av regeringsbeslut och pensioner för riksdagsförvaltningen. När regeringen exempelvis har beslutat om att avveckla eller omstrukturera en myndighet har regeringen i regleringsbrevet ofta infört en skrivning om att avsättningar för avvecklingskostnader inte ska redovisas mot anslag. Istället redovisas de mot anslag året efter då ett anslag har tilldelats för att täcka avvecklingskostnaderna.

Det finns en oklarhet om sanerings- och återställningskostnader ska definieras som förvaltningsutgifter eller övriga utgifter. I regeringens proposition 2010/11:40, En reformerad budgetlag, konstaterades att vad som ska betraktas som en förvaltningsutgift ibland inte är helt givet och att klargöranden därför kan behöva göras i förordning. Regeringen har gjort ett ställningstagande i SGU:s anslagsvillkor att de ska redovisa sanerings- och återställningskostnader mot anslag på utgiftsmässig grund. Denna princip överensstämmer dock inte med hur Trafikverket och Försvarsmakten redovisar sanerings- och återställningskostnader mot anslag.

Det är även viktigt att skilja sanering av skador som uppkommit på mark och vattendrag från nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar. Det finns redan idag bestämmelser om att nedmontering och bortforsling ska tas med i en anläggningstillgångs anskaffningsvärde och skrivas av löpande under den tid tillgången används. Detta till skillnad mot saneringskostnader som bör tas upp som kostnader i takt med att skadorna uppkommer i verksamheten. Åtgärder för nedmontering och bortforsling av tillgångar som finansieras med anslag ska myndigheten redovisa mot anslag på utgiftsmässig grund, enligt ESV:s föreskrifter till 12 § anslagsförordningen.

7 Dagens redovisning av avsättning för sanering och återställningskostnader

Vid ESV:s genomgång av myndigheternas årsredovisningar för 2015 framgick att fyra myndigheter har redovisat avsättningar för saneringsåtgärder under posten Övriga avsättningar.

De myndigheter som redovisar avsättningar för saneringsåtgärder är Försvarsmakten, Trafikverket, SGU och Sveriges lantbruksuniversitet (SLU). Av nedanstående tabell framgår avsättningens storlek och ansvarsförbindelser enligt årsredovisningarna 2015. Av tabellen framgår även om den framtida utgiften har redovisats mot anslag enligt kostnads- eller utgiftsmässig grund.

Myndigheter	Avsättning för sanering 2015 (miljoner kronor)	Grund för redovisning mot anslag	Redovisning som ansvarsförbindelse
Trafikverket	569	Kostnadsmässig	Inga belopp har angetts. Beskriver myndighetens ansvarsområden.
Försvarsmakten	140	Kostnadsmässig	Inga belopp har angetts. Beskriver att det kan finnas framtida utgifter efter 2023.
SGU	0,6	Utgiftsmässig	Anger ett beloppsintervall på 250-350 miljoner kronor för framtida utgifter till år 2020 för 30 saneringsobjekt.
SLU	14	Kostnadsmässig	Inga.

Trafikverket

I årsredovisningen 2015 redovisar Trafikverket en avsättning med 569 miljoner kronor hänförlig till olika miljöåtgärder för sanerings- och återställningskostnader.

Trafikverket redovisar en avsättning för miljöåtgärder då det finns ett föreläggande från tillsynsmyndigheten. Vid föreläggande redovisas en avsättning och kostnaderna redovisas mot anslag.

Trafikverket ska enligt instruktionen⁹ svara för avhjälpande av miljöskada enligt 10 kap. miljöbalken i de fall staten har ett ansvar för avhjälpande till följd av den flygplatsverksamhet som bedrivits av Luftfartsverket och den verksamhet som bedrivits av Vägverket, Banverket och Statens järnvägar.

Inom utgiftsområde 22, ramanlag 1:1 *Utveckling av statens transportinfrastruktur* får Trafikverket använda anslagsposten 11.1 *Trimning och effektivisering samt miljöinvesteringar (ram)* för de kostnader som uppstår som en konsekvens av statens miljöansvar inom transportområdet. Trafikverket har också utgifter för sanering i samband med större projekt enligt infrastrukturplanen. De finansieras genom en annan del av Trafikverkets anslag 1:1 *Utveckling av statens transportinfrastruktur*.

För de ansvarsförbindelser som Trafikverket redovisar i årsredovisningen har hittills inte angivits några belopp eller beloppsintervall för vad det ansvaret kan innebära i framtida utgifter för myndigheten. Som ansvarsförbindelser hänvisar myndigheten till Trafikverkets instruktion och regleringsbrev och det ansvar som myndigheten har enligt dessa dokument. Under 2016 har dock Trafikverket genomfört ett utvecklingsprojekt som innebär att man från och med årsredovisningen 2016 kommer ange ett beloppsintervall kopplat till ansvarsförbindelserna för saneringsåtgärder.

Försvarsmakten

I årsredovisningen för 2015 redovisar Försvarsmakten 140 miljoner kronor som avsättning för sanering, varav 25 miljoner som Försvarsmakten beräknar att använda under 2016. Vidare redovisar Försvarsmakten återställningskostnader för Barkarby med 30 miljoner. Myndigheten har också i årsredovisningen 2015 gjort en avsättning för skadestånd för PFAS-föreningar med ca 59 miljoner kronor.¹⁰

De avsättningar som Försvarsmakten redovisar i sin balansräkning är kostnadsmässigt redovisade och alltså redovisade mot anslag i samband med att avsättningen togs upp i redovisningen. Försvarsmakten tar dock enbart upp

⁹ 7 § Förordning (2010:185) med instruktion för Trafikverket

¹⁰ RiR 2016:25, Statens förorenade områden, sidan 41

avsättningen till ett belopp som ”ryms inom anslaget”. Så här är det formulerat i Försvarmaktens instruktion:

”5 a § Försvarmakten ska, utöver vad som följer av miljöbalken och i den utsträckning myndighetens resurser medger det, avhjälpa föroreningskador

1. på fastigheter som avvecklats till följd av riksdagens eller regeringens beslut om reducering av Försvarmaktens organisation, och
2. i enlighet med Försvarmaktens inventering av förorenade områden som orsakats av tidigare militär verksamhet.

Försvarmakten ska vid avhjälpande enligt första stycket 1 prioritera åtgärder på fastigheter som kan antas ha ett inte obetydligt marknadsvärde. Innan beslut om avhjälpande fattas ska samråd ske med Fortifikationsverket. Förordning (2010:650).”

Som ansvarsförbindelse redovisar Försvarmakten att det finns utgifter efter år 2023 för sanering av förorenade områden under ”Övriga ansvarsförbindelser”. Dock redovisas inget belopp, då utgifterna är osäkra till både tidpunkt och belopp enligt Försvarmakten.

Sveriges geologiska undersökning (SGU)

SGU redovisade i årsredovisningen 2015 en avsättning för saneringsåtgärder till ca 0,6 miljoner kronor, som i sin helhet kommer att regleras under 2016. Enligt anslagsvillkoren i regleringsbrevet¹¹ ska avsättningar för sanering och återställning av förorenade områden redovisas mot anslag det budgetår som utgifterna hänför sig till.

SGU redovisar avsättning för saneringsåtgärder när det finns underlag för att uppskatta framtida utgifter för sanering och återställning med tillräcklig tillförlitlighet. För de objekt som ännu inte uppnått stadiet åtgärdsförberett objekt föreligger betydande osäkerhet kring framtida utgifter för sanering och återställning. I sådana fall redovisas i stället ett uppskattat intervall för framtida utgifter i form av en ansvarsförbindelse. I årsredovisningen för 2015 bedömde SGU att 30 identifierade objekt beräknas bli slutförda till 2020. SGU har bedömt de framtida utgifterna för dessa 30 objekt i ett intervall om 250 – 350 miljoner kronor som ansvarsförbindelse i årsredovisningen 2015.

¹¹ Regeringsbeslut I:2, M2015/04233/S

Sveriges lantbruksuniversitet (SLU)

SLU har gjort en avsättning med 14 miljoner kronor i årsredovisningen för 2015. För två försöksytor som använts för forskning pågår för närvarande sanering.

Avsättningen belastar resultatet enligt högskolemodellen. Myndigheten redovisar inga ansvarsförbindelser.

Fortifikationsverket

Fortifikationsverket finansierar sin verksamhet främst genom hyresintäkter och till viss del från överskott från fastighetsförsäljningar. Fortifikationsverket redovisar inte avsättningar för saneringsåtgärder i årsredovisningen för 2015. Under åren 2013 och 2014 gjordes dock avsättningar för riskreducerande åtgärder avseende oexploderad ammunition (OXA) med 10,7 respektive 0,3 miljoner kronor. Riskreducerande åtgärder för OXA behöver dock inte nödvändigtvis innebära att det föreligger en förorening. I årsredovisningen för 2015 redovisar Fortifikationsverket inget belopp som ansvarsförbindelse men beskriver att mark med OXA kan innebära framtida åtaganden för riskreducerande åtgärder och återställande av sådan mark. Vidare att storleken på åtagandet inte kan redovisas med tillförlitlighet då det föreligger stor komplexitet avseende bland annat ansvarsfördelning och arbetsmetoder.

Riksrevisionen framför i den tidigare nämnda rapporten Statens förorenade områden (RiR 2016:25) att det finns oklarheter i ansvarsfördelningen mellan Fortifikationsverket och Försvarsmakten för avhjälpande av föroreningar och röjning av OXA. Riksrevisionen rekommenderar att regeringen förtydligar regleringen av ansvar mellan Försvarsmakten och Fortifikationsverket. Dessutom bör regeringen förtydliga vad Fortifikationsverkets överskott från försäljning av fastigheter samt övnings- och skjutfält får användas till. ESV instämmer i Riksrevisionens rekommendation i detta avseende.

Vid vilken tidpunkt redovisar myndigheterna avsättning för saneringsåtgärderna?

Vid ESV:s intervju med Försvarsmakten framgick att anslagsutrymmet styr hur stora avsättningar som görs. Trafikverket bokar upp en avsättning när man fått ett föreläggande om sanering från antingen länsstyrelsen eller från någon kommun. Då har Trafikverket oftast redan deltagit i ärendet själv, på uppdrag från länsstyrelse eller kommun, och gjort en noggrann undersökning av den mark som ska saneras. Därför har Trafikverket också en god uppfattning om vilket belopp som avsättningen bör tas upp till. Trafikverket tar även upp en avsättning då det inte finns ett formellt föreläggande men Trafikverket har haft kontakt med länsstyrelse eller kommun som uttrycker att om myndigheten inte åtgärdar skadan så kommer länsstyrelsen eller

kommunen skicka ett föreläggande. Hos Trafikverket pågår ett arbete för att själv kunna bedöma och ta upp avsättning för saneringsåtgärder i ett tidigare skede än vid ett föreläggande.

SGU redovisar avsättning för saneringsåtgärder mot anslag det budgetår som utgifterna hänför sig till. När det finns ett tillräckligt underlag för att uppskatta framtida utgifter för sanering och återställning redovisas en avsättning. Man talar om att saneringsobjektet ska ha uppnått stadiet åtgärdsförberett objekt.

SLU tar upp avsättning för sanering kostnadsfritt och avsättningen belastar resultatet enligt högskolemodellen.

I Riksrevisionens tidigare nämnda rapport¹² gör de bedömningen att nuvarande regler om hur myndigheter ska redovisa avsättningar för framtida utgifter för sanering och redovisa mot anslag, medför incitament att inte göra kartläggningar och kostnadsskattningar. I praktiken innebär reglerna att ju mer kunskap en myndighet har om dess förorenade områden och saneringskostnader, desto tidigare behöver den göra avsättning i årsredovisningen och reservera för sådana kostnader. Följden kan bli att myndigheten avvaktar med att inhämta underlag om förorenade eller riskfyllda områden. ESV delar Riksrevisionens bedömning i detta avseende.

¹² Statens förorenade områden, RiR 2016:25

8 Olika alternativ att redovisa sanering och återställningskostnader mot anslag

ESV har diskuterat och prövat olika alternativ för hur sanering och återställning av förorenade områden bör redovisas mot anslag.

Fyra följande sätt skulle kunna vara aktuella:

1. Avsättningar för sanering av förorenade områden ska redovisas kostnadsmässigt mot anslag då kostnaden avser myndighetens verksamhet.
2. Avsättningar för sanering orsakad i tidigare bedriven verksamhet ska redovisas utgiftsmässigt mot anslag medan avsättning för saneringsansvar som uppstår i den löpande verksamheten ska redovisas kostnadsmässigt mot anslag
3. Avsättningar för sanering som orsakats i annan än myndighetens verksamhet ska redovisas utgiftsmässigt mot anslag
4. Avsättningar för sanering av förorenade områden ska redovisas utgiftsmässigt mot budgeten.

8.1 Redovisning mot anslag kostnadsmässigt

Ett sätt är att avsättningar för sanering av förorenade områden skulle redovisas kostnadsmässigt mot anslag. ESV ser dock vissa problem med detta. Kostnader för sanering av förorenade områden är mycket svåra att prognostisera och att få fram en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet är enligt de myndigheter vi intervjuat synnerligen komplicerat. Man kan ha ett uppskattat belopp men när saneringsarbetet påbörjas visar det sig att den metod man tänkt sig inte fungerar eller att man upptäcker nya miljöfarliga ämnen som också måste tas om hand. Kostnaden för sanering kan alltså bli en helt annan än den man hade beräknat. Det skulle bli problematiskt att hantera så här stora osäkerheter i belopp som redovisas mot anslag i budgetprocessen. Det kan även ifrågasättas om det är lämpligt att belasta anslaget med beräkningar av avsättningar som är mycket osäkra. Myndigheten kommer att ha svårt att prognostisera utfallet då saneringskostnaderna väsentligt ändras från den tidpunkt verksamheten utförs till när saneringen sker. Det finns också en risk att avsättningar för sanering skulle kunna bli en budgetregulator då beräkningsmetoderna kan ändras mellan bokslutstidpunkterna. En annan osäkerhet kring saneringsansvar för förorenade områden är att det kan dyka upp nya miljöskadliga ämnen som inte varit kända tidigare. Ett sådant aktuellt ämne är PFAS¹³ eller PFOS som är ett ämne som bland annat finns i brandsläckningsskum.

¹³ Högfluorerade ämnen (poly- och perfluorerade alkylsubstanser) har samlingsnamnet PFAS. Ett PFAS-ämne som ofta omnämns är PFOS (perfluoroktansulfat) som är ett av ca 3 000 olika PFAS-ämnena som finns på marknaden idag.

Sådant skum har hanterats på flygplatser och på brandövningsområden under många år utan att man varit medveten om den stora skada ämnet orsakar på miljön. Trafikverket (med bland annat ansvar för tidigare verksamhet hos Luftfartsverket), Försvarsmakten och Myndigheten för säkerhet och beredskap är exempel på myndigheter som har använt detta brandsläckningsskum i sina verksamheter. Nu när det är känt att ämnet orsakar skador på miljön står dessa myndigheter för stora saneringskostnader framöver. Ett problem är att man idag inte vet hur man ska sanera för detta ämne och därför är det mycket svårt att uppskatta några belopp att redovisa som ansvarförbindelse eller avsättning.

Budgetlagen förskriver inte kostnadsmässig redovisning för alla utgifter på budgeten, utan endast för en begränsad del. I budgetlagsutredningen¹⁴ framgår att vissa delar bör redovisas kostnadsmässigt och det är bland annat förvaltningsutgifter. Man skriver att *utgifter för förvaltningsändamål* ska redovisas kostnadsmässigt. ”Med förvaltningsutgifter avses kostnader i en myndighets egen verksamhet, främst kostnader för personal, lokaler, övriga driftskostnader och avskrivningar på anläggningstillgångar som används i statlig verksamhet samt vissa andra löpande utgifter”. Det avser alltså en avgränsad del av budgeten. Att få in utgifter för sanering av förorenade områden under definitionen för utgifter för förvaltningsändamål är inte självklart. I budgetlagsutredningen skriver man också att vad som betraktas som en förvaltningsutgift ibland inte är helt givet och att klagoranden därför kan behöva göras i förordning.

8.2 Redovisning mot anslag både utgiftsmässigt och kostnadsmässigt

Ett annat förslag skulle vara att redovisa kostnader för sanering av förorenade områden som orsakats i myndighetens tidigare bedrivna verksamhet utgiftsmässigt mot anslag medan kostnader för framtida saneringsansvar som uppstår i den löpande verksamheten skulle redovisas kostnadsmässigt mot anslag.

Ur ett styrningsperspektiv är det önskvärt att ha en regel om att myndigheten i den löpande verksamheten tar hänsyn till framtida saneringsansvar. Om myndigheten kan välja mellan ett billigt miljöskadligt alternativ jämfört med ett dyrt alternativ med miljöhänsyn så borde myndigheten vid det billiga alternativet vara tvungen att även ta kostnaden för den framtida saneringen. En regel att kostnader för framtida sanering ska tas i takt med att den löpande verksamheten orsakar en miljökada vore ur det perspektivet att rekommendera.

I de intervjuer ESV haft med representanter från myndigheterna har vi dock förstått att det kan bli problematiskt att göra löpande avsättning för saneringsåtgärder

¹⁴ En reformerad budgetlag, SOU 2010:18

eftersom det dels är svårt att dra gränsen för vad som ska ses som den löpande verksamheten och vad som är tidigare bedriven verksamhet och dels att det ofta inte är relevant att göra löpande avsättningar. Att göra avsättning för framtida saneringsåtgärder i den löpande verksamheten menar till exempel Trafikverket inte är aktuellt för myndigheten. Man menar att det inte finns några kända skador som de orsakar på miljön i sin verksamhet idag. All deras verksamhet miljöprövas och de använder idag inga material som klassas som farligt för miljön. Trafikverket kan alltså inte se vad den skulle göra för löpande avsättning och därför blir det inte relevant. När det gäller exempelvis saltning av vägar uppkommer skador ofta bara i ett begränsat område, ca 2 meter ut från väggkanten. Eftersom Trafikverket dikar ur vägarna vid jämna mellanrum så tar de bort det salt som ligger kvar. Därmed uppstår ingen framtida saneringsskuld.

När det är fråga om miljöskador som uppkommer i en myndighets löpande verksamhet måste man dessutom hålla isär nedmonterings- och återställningsskador som är kopplade till en tillgång som finansieras direkt med anslag (brukar ibland benämnas samhällsinvestering) och saneringskostnader som uppkommer i den löpande verksamheten. Nedmonterings- och återställningskostnader ska en enligt nuvarande regelverk redovisas mot anslag på utgiftsmässig grund.

8.3 Redovisning mot anslag utgiftsmässigt för verksamhet som bedrivits av annan

Alternativet att redovisning mot anslag sker utgiftsmässigt för verksamhet som bedrivits av annan skulle främst betyda att SGU skulle redovisa sina avsättningar för sanering av förorenade områden utgiftsmässigt mot anslag. SGU har ansvaret för före detta statlig verksamhet där det idag inte finns någon ansvarig verksamhetsutövare kvar. Här kan man tydligt konstatera att verksamheten har bedrivits av annan än SGU. Om vi däremot ser på Trafikverket och Försvarmakten så har de ansvar för en hel del tidigare verksamhet som inte längre ingår i deras verksamhet. Här kan det uppstå svåra gränsdragningsproblem för att bedöma om verksamheten är att betrakta som deras egen verksamhet eller inte. Skulle det här alternativet införas kommer företeelsen sanering och återställning av förorenade områden, precis som i avsnittet 8.2 ovan, att redovisas enligt olika principer på statens budget. Det är inte förenligt med budgetlagen att redovisa samma utgifter på olika grunder mot anslag utan riksdagens medgivande. Regeringen skulle alltså behöva ha ett undantag från riksdagen för att kunna redovisa SGU:s utgifter för sanering på annan grund än Trafikverket eller Försvarmakten.

8.4 Redovisning mot anslag utgiftsmässigt

Att redovisa saneringsutgifter mot anslag utgiftsmässigt innebär att utgifter för sanering och återställning av förorenade områden inte anses vara förvaltningsutgifter.

De ses istället som övriga utgifter som ska redovisas mot anslag det budgetår som utgifterna hänför sig till.

En reglering av utgiftsmässig redovisning mot anslag bör vara principiell och oberoende av vem som utför verksamheten. Regleringen bör gälla både för saneringsansvar som eventuellt uppstår i den löpande verksamheten och för saneringsåtgärder som görs där verksamheten har överförts till myndigheten. Att redovisa utgifter för sanering av förorenade områden mot anslag utgiftsmässigt överensstämmer också med den princip som idag gäller för anskaffning av mark som finansieras direkt från anslag. Det finns idag också en regel om att nedmonterings- och återställningskostnader på anläggningstillgångar som är anskaffade med anslag (sambäddningsinvesteringar) ska redovisas mot anslag på utgiftsmässig grund.

9 **ESV:s förslag till redovisning mot anslag för sanering och återställningskostnader**

ESV förslår att utgifter för sanering av föroreningsskada på mark, vattenområde eller grundvatten ska ske utgiftsmässigt mot anslag genom att regeringen gör en ändring i 12 § anslagsförordningen.

Motiven till att ESV föreslår utgiftsmässig redovisning mot anslag för utgifter för sanering av förorenade områden är flera.

Regeringen har tagit ställning till att den anser att sanerings- och återställningskostnader hos SGU ska redovisas mot anslag på utgiftsmässig grund. Det är ett tydligt ställningstagande att regeringen inte anser att dessa är att betrakta som förvaltningsutgifter. Skrivningen har tagits in under anslagsvillkoren och kan alltså inte anses vara ett undantag från bestämmelserna i anslagsförordningen.

ESV anser att förslaget bör utgå från en principiell lösning som gäller för utgifter för sanering och alltså inte är kopplad till vem som har utfört verksamheten och även oberoende av om miljöskadan uppstår i löpande verksamhet eller i tidigare bedriven verksamhet.

ESV menar att det även är viktigt att det finns en tydlig koppling mellan myndighetens ansvar och utfallet på anslag om myndigheten ska redovisa kostnaden mot anslag kostnadsmässigt. När det gäller sanering finns stora svårigheter att ta fram en vedertagen metod som kan beräkna och förutse anslagsutfallet som torde vara rimligt i budgetprocessen. En orsak till osäkerheten är till exempel att det kan dyka upp konstaterande av nya miljöfarliga ämnen som innebär ett oväntat saneringsansvar och därmed kan en stor kostnadspåverkan uppstå hos en ansvarig myndighet.

Eftersom det finns stora svårigheter att fastställa vilka saneringsåtgärder som behöver ske och även att beräkna kostnaderna så tar den redovisningsskyldige ofta upp en ansvarsförbindelse, vilket inte påverkar kostnaderna i resultaträkningen. Då det är svårt att beräkna ansvarsförbindelsen är den dessutom oftast enbart beskriven i text eller upptagen som ett intervall mellan två värden istället för ett exakt belopp. Det är svårt att fastställa vid vilken exakt tidpunkt som en ansvarsförbindelse ska tas upp och redovisas i resultaträkningen och som en avsättning i balansräkningen. Naturligtvis kan beräkningsmetoderna utvecklas och bli bättre, men det kommer alltid att finnas stora osäkerheter kring vilka saneringsåtgärder som behöver ske och att beräkna kostnaderna för dessa i framtiden. En närmare beräkning kan ofta inte göras förrän i nära anslutning till att saneringen ska ske. Denna osäkerhet gör att

ESV bedömer att det inte är lämpligt att saneringsåtgärder ska redovisas kostnadsmässigt mot anslag.

ESV bedömer också att det finns en risk att en kostnadsmässig redovisning mot anslag för saneringsåtgärder skulle kunna användas som en budgetregulator, det vill säga att avsättningens storlek skulle påverkas av myndighetens anslagsutrymme. Avsättningsbeloppet skulle sannolikt säga mycket lite om vilka framtida utgifter myndigheten skulle ha för saneringsåtgärder. Redovisningens syfte bör vara att bedöma vilka områden som behöver sanering i framtiden och uppskatta ett rimligt värde snarare än att förespegla att det finns ett exakt värde, vilket en kostnadsmässig redovisning mot anslag skulle ställa krav på.

I budgetlagsutredningen¹⁵ konstaterades att vad som betraktas som utgifter för förvaltningsändamål inte är helt givet och att klargöranden därför kan behöva göras i förordning. I budgetlagsutredningen exemplifierades förvaltningsutgifter med *”främst kostnader för personal, lokaler, övriga driftskostnader och avskrivningar på anläggningstillgångar som används i statens verksamhet samt vissa andra löpande kostnader*. ESV bedömer att utgifter för sanering av förorenade områden inte är av den karaktären att de är lämpliga att definiera som utgifter för förvaltningsändamål.

Det finns flera exempel där kostnader som tas upp i verksamhetsavsnittet i resultaträkningen inte anses vara förvaltningsutgifter. Det gäller exempelvis avskrivningskostnader för infrastrukturella tillgångar och omstruktureringskostnader då regeringen beslutar om avveckling eller omstrukturering av myndigheter. Av anslagsförordningen framgår redan idag att utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgångar som finansieras med anslag ska redovisa mot anslag på utgiftsmässig grund. Det gäller även i de fall som dessa kostnader har tagits upp i anskaffningsvärdet i enlighet med ESV allmänna råd till 5 kap. 3 § FÅB. ESV bedömer att de flesta återställningskostnaderna som förekommer för byggnader och anläggningar idag redan redovisas utgiftsmässigt mot anslag och det är mot denna bakgrund därför lämpligt att även föreslå en regeländring för utgiftsmässig redovisning mot anslag för sanering av miljöskada på mark, vattenområde och grundvatten.

I Riksrevisionens tidigare nämnda rapport om statens förorenade områden¹⁶ konstaterar de att det ekonomiadministrativa regelverket medför incitament att inte kartlägga och kostnadsberäkna sanering. Bakgrunden till deras slutsats är att myndigheter och framförallt Riksrevisionens årliga revision tolkar dagens regler kring redovisning mot anslag som att kostnader/utgifter för sanering avser verksamhetens kostnader och kan bara tolkas in i begreppet förvaltningsutgifter i

¹⁵ En reformerad budgetlag, SOU 2010:18

¹⁶ Statens förorenade områden, RiR 2016:25

anslagsförordningen. Enligt anslagsförordningen ska förvaltningsutgifter redovisas mot anslag det budgetår som kostnaderna hänför sig till. Om myndigheterna inte har tillräckligt anslagsutrymme kan de således inte ta upp en avsättning för sanering av förorenade områden. Det finns en risk att myndigheten därför väljer att inte kartlägga sitt eventuella ansvar. ESV bedömer att om regelverket ändras till att utgifter för sanering av mark, vattenområde och grundvatten ska redovisas utgiftsmässigt mot statens budget så bör incitamentet att kartlägga och kostnadsberäkna saneringsåtgärder öka.

ESV vill i detta sammanhang ändå poängtera att redovisningsreglerna gäller för när en förpliktelse för sanering och återställning av förorenade områden ska tas upp som en ansvarsförbindelse eller en avsättning i balansräkningen. Myndigheten ska redovisa en ansvarsförbindelse eller en avsättning om det finns en förpliktelse på grund av en inträffad händelse under räkenskapsåret eller under tidigare räkenskapsår. Detta är reglerat i FÅB. När avsättning görs ska kostnaden bokföras men ingen redovisning mot anslag ska ske i samband uppbokningen av avsättningen. Redovisningen mot anslag bör enligt ESV:s förslag ske först då saneringsåtgärden genomförs och myndigheten blir fakturerad för utgifterna.

10 Förslag till förordningsändring

ESV föreslår en förändring i anslagsförordningen enligt nedan:

Förslag till ändringar av Anslagsförordning (2011:223)

12 §	
Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Redovisning mot anslag ska ske på följande sätt.</p> <p>1. Utgifter för transfereringar ska redovisas det budgetår då betalning sker.</p> <p>2. Förvaltningsutgifter ska redovisas det budgetår som kostnaderna hänförs sig till. Utgifter för varor och tjänster som en myndighet anskaffar för transferering ska likställas med förvaltningsutgifter.</p> <p>3. Övriga utgifter ska redovisas det budgetår som utgifterna hänförs sig till.</p> <p>Utgifter för anskaffning av tillgångar ska redovisas mot anslag med ett belopp som motsvarar anskaffningsvärdet.</p>	<p>Redovisning mot anslag ska ske på följande sätt.</p> <p>1. Utgifter för transfereringar ska redovisas det budgetår då betalning sker.</p> <p>2. Förvaltningsutgifter ska redovisas det budgetår som kostnaderna hänförs sig till. Utgifter för varor och tjänster som en myndighet anskaffar för transferering ska likställas med förvaltningsutgifter.</p> <p>3. Övriga utgifter ska redovisas det budgetår som utgifterna hänförs sig till.</p> <p>Utgifter för anskaffning av tillgångar ska redovisas mot anslag med ett belopp som motsvarar anskaffningsvärdet.</p> <p><i>Utgifter för sanering av miljöskada på mark, vattenområde eller grundvatten ska redovisas mot anslag det budgetår som utgifterna hänförs sig till.</i></p>

ESV föreslår att lydelsen i anslagsförordningen bör överensstämma med den beskrivning av föroreningsskada som återfinns i Miljöbalk (1998:808) 10 kap, 1§. Av miljöbalken framgår att den som bedriver eller har bedrivit en verksamhet eller vidtagit en åtgärd som har bidragit till en föroreningsskada eller allvarlig miljöskada (verksamhetsutövaren) är ansvarig för avhjälpande som ska ske enligt bestämmelserna i miljöbalken.

ESV föreslår enbart reglering av miljöskada på mark, vattenområde eller grundvatten trots att det i miljöbalken även anges miljöskada på byggnad eller anläggning. Vi bedömer att miljöskada på byggnad eller anläggning redan är reglerad i och med att det i ESV:s föreskrifter till denna paragraf är reglerat att för tillgångar finansierade med anslag ska framtida utgifter för nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar redovisas mot anslag först när utgiften faktiskt uppkommer. Nedmontering och bortforsling bör jämföras med återställningskostnader.

11 Påverkan på nationalräkenskaperna

Att införa en förordningsändring om att utgifter för sanering av miljöskada på mark, vattenområde eller grundvatten ska redovisas mot anslag det budgetår som utgiften uppstår är i överensstämmelse med nationalräkenskaperna. Effekten kommer bli att det i myndigheternas balansräkningar finns redovisade avsättningar för sanering av miljöskada som ännu inte har redovisats mot anslag och heller inte redovisats i nationalräkenskaperna som en utgift i staten. I Finansräkenskaperna redovisas inga avsättningar förutom avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Med utgiftsmässig anslagsavräkning kommer därför utgifter för saneringsåtgärder att redovisas såväl i statens budget som i nationalräkenskaperna det år som utgiften uppstår.

12 Övriga förslag till regeländringar

ESV planerar att konsekvensutreda en ändring i föreskrifterna till 4 kap. 2 § FÅB. Ändringen skulle innebära att myndigheter som har avsättningar för sanering och förorenade områden redovisar detta som en egen underindelad post under rubriken Övriga avsättningar i balansräkningen. ESV kommer också föreslå några ytterligare underindelade poster som myndigheter ska använda om de har olika typer av övriga avsättningar. Följande underindelning föreslås:

1. Avsättningar för utfärdade garantier
2. Avsättning för sanering av förorenade områden
3. Avsättningar för omstruktureringar
4. Övriga avsättningar

Till de underindelade posterna ska det även kopplas upplysningskrav. Det är till exempel viktigt att tydligt redogöra för vilka av de underindelade posterna av övriga avsättningar som har redovisats mot anslag och vilka som måste finansieras med framtida anslagsmedel. Har myndigheten avsättningar som ännu inte redovisats mot anslag måste beslutsfattarna få denna information. Den är till viss del att jämföras

med utnyttjade bemyndiganderamar och visar hur stora framtida anslagsmedel som måste tilldelas myndigheten för att klara av förpliktelsen.

Dels ser vi ett behov av upplysningar i årsredovisningen om att avsättningen för saneringsåtgärder ännu inte har redovisats mot anslag och dels ett behov av att berörda myndigheter lämnar en redogörelse lämnas om vilka saneringsobjekt som avses, vilka saneringsåtgärder som planeras och hur mycket resurser som kommer att krävas inom de närmaste 5-10 åren för att åtgärda miljöskadorna. Om det handlar om väsentliga belopp bör upplysning om hur stora förpliktelser som ännu inte har redovisats mot anslag lämnas även i årsredovisningen för staten. När myndigheten bokar upp en avsättning för saneringsåtgärder i balansräkningen, utan att utgiften samtidigt redovisas mot anslag, kommer det uppstå ett underskott som påverkar myndighetens kapitalförändring. Därför behöver upplysning om detta även specificeras i noten till myndighetskapitalet i myndighetens årsredovisning. Myndigheten bör även i samband med anslagsberäkningen i budgetunderlaget ta hänsyn till att resurser kommer att krävas för framtida saneringsåtgärder.

Ytterligare ett förslag som ESV bedömer att regeringen kan överväga är om det eventuellt skulle vara lämpligt att Trafikverket och Försvarsmakten tilldelas egna anslagsposter för utgifter för sanering. I åtminstone Trafikverkets verksamhet finns idag ibland ett problem med att medel för att utföra sanering ”konkurrerar” med medel som bland annat ska användas för trafiksäkerhetsåtgärder. Med egna anslagsposter skulle medel tilldelas för just saneringsutgifter.

13 Övergångsbestämmelser

Som framgår av kapitel 7 finns det idag myndigheter som har avsättningar för sanering av förorenade områden och som har redovisats kostnadsmissigt mot anslag. För dessa myndigheter behövs övergångsbestämmelser om det regleras att utgifter för sanering av förorenade områden ska redovisas mot anslag utgiftsmässigt.

Det finns två alternativ till hur regeringen skulle kunna hantera övergångseffekterna. Antingen skulle regeringen kunna ställa krav på att en justering av anslag ska göras under övergångsåret eller kan regeringen besluta om att ändringen gäller för utgifter för sanering som uppstår efter regeringsbeslutet.

När regeringen beslutade om att förvaltningsutgifter skulle redovisas på kostnadsmissig grund redovisades ackumulerade övergångseffekter mot ett särskilt anslag och myndighetens anslag för förvaltningsändamål justerades med motsvarande belopp kommande år.

Det finns dock en viktig skillnad när det gäller utgifter för sanering. Det är till skillnad mot kostnadsmässiga förvaltningsutgifter inte någon ändrad redovisningsprincip utan ett förtydligande för att få en enhetlig redovisning av utgifter för sanering mot statens budget. SGU tillämpar idag redan de föreslagna bestämmelserna.

En annan viktig skillnad är att det bara uppstår en övergångseffekt för ett fåtal myndigheter, under ett begränsat antal år, och endast ett litet antal objekt som myndigheterna gjort avsättningar för i redovisningen berörs. Då det har funnits en oklarhet hur bestämmelserna i anslagsförordningen ska tolkas och att en justering av den ackumulerade övergångseffekten påverkar de tillgängliga medel under övergångsåret menar ESV att någon justering av tidigare anslagsutfall inte behöver ske. Det kommer dock ställa krav på att berörda myndigheter i redovisningen särskiljer saneringsåtgärder som redovisas på kostnadsmässig grund från nya avsättningar för saneringsåtgärder. Då det endast berör ett fåtal objekt där saneringsåtgärder redan påbörjats har myndigheterna i ESV:s intervjuer bedömt att detta är möjligt. De nuvarande kostnadsmässiga avsättningarna kommer att lösas upp inom ett fåtal år och därför kommer redovisning på olika grunder enbart ske under några år. ESV bedömer därför att det inte bör ske en justering av anslagsutfallet i dessa fall utan den utgiftsmässiga redovisningen mot anslag bör börjar gälla från och med att förordningen ändras. Å andra sidan kan regeringen välja att göra en justering av anslaget då det kan finnas andra omständigheter som påverkar bedömningen.

Referenser

Intervjuer

Länsstyrelsen i Östergötland, avdelningen miljöskydd

Naturvårdsverket, sektionen för investeringsprogram och förorenade områden

Sveriges geologiska undersökning, enheten renare mark och vatten

Trafikverket, ekonomienheten

Försvarsmakten, Ledningsstabens planerings- och ekonomiavdelning,
Produktionsledningens Infrastrukturavdelning och Miljöprövningsenheten

Riksrevisionen, ansvariga för granskningen Statens förorenade områden, RiR
2016:25

Lagar och förordningar

Budgetlag (2011:203)

Anslagsförordning (2011:223)

Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Miljöbalk (1998:808)

Förordning (2004:100) om statsbidrag till åtgärder för utredning och efterbehandling
av förorenade områden

Rapporter m.m.

En reformerad budgetlag, SOU 2010:18

En reformerad budgetlag, regeringens proposition 2010/11:40

Naturvårdsverket, Rapport 6617, juni 2014, Nationell plan

Naturvårdsverket, ärendenr NV-00819-16, Lägesbeskrivning av arbetet med
efterbehandling av förorenade områden 2015, inkl ändring 2015:569

Naturvårdsverket, Manual efterbehandling, utgåva 8 2016, Efterbehandling av
förorenade områden

Naturvårdsverket, Tillsyns och föreskriftsrådet, Årsrapport 2015, NV 01545-15

Naturvårdsverket, rapport 6601 februari 2014, Utvärdering av efterbehandling av förorenade områden

Naturvårdsverket, Rapport 5242 jan 2003, Om ansvar för miljöskulder i mark och vatten

Miljö- och jordbruksutskottets betänkande, 2013/14:MJU1, Utgiftsområde 20
Allmän miljö- och naturvård

Länsstyrelsen Östergötland, Ansvaret för efterbehandling på fastigheten Bredgård 1:92 i Boxholms kommun

Förordning (2007:1052) med instruktion för Naturvårdsverket

Förordning (2007:1266) med instruktion för Försvarmakten

Förordning (2010:185) med instruktion för Trafikverket

Förordning (2008:1233) med instruktion för Sveriges geologiska undersökning

Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Naturvårdsverket

Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Försvarmakten

Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Trafikverket

Regleringsbrev för budget året 2016 avseende Sveriges geologiska undersökning

Försvarmaktens årsredovisning 2015

Naturvårdsverkets årsredovisning 2015

Sveriges geologiska undersöknings årsredovisning 2015

Trafikverkets årsredovisning 2015

ESV gör Sverige rikare

- Vi har kontroll på statens finanser, utvecklar ekonomistyrningen och granskar Sveriges EU-medel.
- Vi arbetar i nära samverkan med Regeringskansliet och myndigheterna.