

Den regnskabsmæssige behandling af ledningsnettet

Ledningsnettet er et af varmevirksomhedens vigtigste anlægsaktiver. Den regnskabsmæssige behandling indeholder, både i årsregnskabet og i prisregnskabet, udfordringer.



REGNSKAB

Af statsautoriseret revisor
Karsten Pedersen, KPMG

Ledningsnettet er et af varmevirksomhedens vigtigste anlægsaktiver. Det har en lang levetid og bliver løbende fornyet. Ledningsnettet er et lidt specielt anlægsaktiv, idet der i princippet er tale om ét stort sammenhængende aktiv med meget forskellig alder.

Aktivets samlede påvirkning på resultatopgørelsen, og dermed priserne og den tidsmæssige fordeling heraf, afhænger i meget høj grad af de anvendte principper.

Dertil kommer, at der kan være behov for at holde styr på helt op til tre forskellige regelsæt i den regnskabsmæssige håndtering, nemlig i årsregnskabet efter årsregnskabsloven (ÅRL), i prisregnskabet efter varmforsyningsloven (VFL) og for manges vedkommende tillige i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. De skattemæssige regler vil ikke blive omtalt i denne artikel.

Anskaffelser og anlægsregistrering

Udgangspunktet for tilgang på anlægsaktiver er det samme for årsregnskabet og efter varmforsyningsloven, nemlig at det indregnes i balancen til den faktiske kostpris. Kostprisen omfatter alle de omkostninger, der er foranlediget af anskaffelsen indtil det tidspunkt, hvor aktivet er klar til at blive taget i brug, eller som direkte kan henføres til aktivet. I kostprisen skal indregnes både eksterne omkostninger og værdien af eget arbejde ved fremstillingen. Desuden kan indirekte omkostninger indregnes, for virksom-

heder i regnskabsklasse C er det en pligt. Herudover kan renter af lånt kapital indregnes frem til ibrugtagningen.

Hvis et samlet anlægsaktiv består af bestanddele med forskellige forventede brugstider, skal kostprisen efter årsregnskabsloven opdeles i væsentlige enkeltbestanddele. Dette gælder også ledningsnet og dets forskellige bestanddele. Behovet for en opdeling bør dog ses i sammenhæng med den praktiske håndtering af de enkelte bestanddele i anlægskartotekerne.

For alle anlægsaktiver føres der både efter årsregnskabsloven og varmforsyningsloven anlægsregistreringer, der har til formål at styre kostpris, anskaffelsestidspunkt, årets afskrivninger, akkumulerede afskrivninger, restværdi og afgang for alle anlægsaktiver.

En tilgang bør indeholde oplysninger, der muliggør en identifikation over til det tekniske ledningsregister, f.eks. dimension og beliggenhed/strækning. Disse oplysninger er vigtige elementer til brug ved udskiftninger, jf. nedenfor.

Det er i det hele taget væsentligt, at anlægsregistreringerne sker omhyggeligt, både efter ÅRL og VFL til brug for de nødvendige afstemninger mellem de to regelsæt.

Afskrivninger og henlæggelser

Efter årsregnskabsloven skal kostprisen afskrives systematisk over den forventede brugstid med henblik på, at resultatopgørelsen løbende afspejler periodens forbrug af aktivet. I

princippet er det kun forskellen mellem kostprisen og scrapværdien, der skal afskrives, men for ledningsnet må det antages, at forventninger til salgsværdi efter udrangering vil være beskedne. Afskrivningerne vil i princippet belaste resultatopgørelsen med samme beløb hvert år, indtil aktivet er fuldt afskrevet. De årlige afskrivninger forøges ved nyinvesteringer og reduceres, når en bestanddel er restafskrevet.

Efter varmforsyningsloven foretages afskrivninger i henhold til afskrivningsbekendtgørelsen, der giver muligheder for at afskrive anlægsaktivers kostpris over mindst fem år og højst 30 år. Der kan desuden i op til fem år forud for en planlagt investering foretages henlæggelser med op til 20 % årligt af den budgetterede anlægssum, i alt op til maksimalt 75 %.

Der kan - i modsætning til efter ÅRL - efter eget valg for både afskrivninger og henlæggelser foretages ændringer af de anvendte procentsatser fra år til år. Det forudsætter dog, at de er anmeldt, idet anmeldte, budgetterede afskrivninger og henlæggelser efter Energitilsynets praksis skal foretages med samme beløb i regnskabs eftervisningen.

Det er her vigtigt at forstå, at formålet med afskrivninger og dermed indregning i priserne efter VFL er at skabe finansiering af anlægsaktiverne og ikke (nødvendigvis) at afspejle et løbende fysisk forbrug heraf. Energitilsynet stiller visse krav til sammenhængen mellem afskrivningerne - og dermed prisbelastningen

- og selskabets finansielle behov, men det berøres ikke yderligere her.

Tilslutningsbidrag

I relation til varmforsyningsloven anses opkrævning af tilslutningsbidrag som en pris i leveringsforholdet. Det betyder i praksis, at tilslutningsbidrag modregnes fuldt ud i afskrivningsgrundlaget, inden afskrivningerne beregnes. Tilslutningsbidrag kan efter varmforsyningsloven i princippet indtægtsføres løbende, men den metode kan som regel ikke anbefales, idet den ofte giver en uheldig tidsmæssig fordeling af resultatet.

Forholdet omkring tilslutningsbidrag og det lovfæstede hvile-i-sig-selv princip er ikke specifikt behandlet i årsregnskabsloven, men den seneste teoretiske udvikling går i retning af IFRIC 18. Som en praktisk løsning i årsregnskabet anbefales det at anvende den metode, der kommer tættest på varmforsyningslovens princip,

nemlig at tilslutningsbidragene modregnes i tilgangen på anlægsaktivet.

Alternativt kan tilslutningsbidrag indregnes i balancen som en periodeafgræsningspost under forpligtelser og indtægtsføres under omsætning i takt med afskrivningen på aktivet (bruttometoden). Metoden er teknisk mere kompleks, idet den kræver, at der føres et separat "anlægskartotek" for de enkelte bestanddele af passivposten, der matcher de enkelte aktiver, for at kunne gennemføre de nødvendige afstemninger af de tidsmæssige forskelle i forbrugerbetalingen.

Ved begge metoder opnås en symmetrisk resultatføring af indtægter og omkostninger.

Vedligeholdelse, reovering og udskiftninger

Omkostninger til drift og vedligeholdelse samt løbende reovering af anlæg skal både efter ÅRL og efter VFL udgiftsføres løbende. Er der derimod

tale om en investering i et nyt aktiv, skal der ske aktivering og efterfølgende afskrivning over brugstiden.

Det kan i nogle tilfælde være svært at definere, hvornår der er tale om en driftsomkostning, og hvornår der er tale om en investering. Der vil i den sammenhæng kun undtagelsesvis (heldigvis) være forskel mellem ÅRL og VFL.

Udgangspunktet kan tages i definitionen af, hvad der betragtes som et aktiv. Der er tale om et aktiv, når det er sandsynligt, at udgiften medfører yderligere fremtidige økonomiske fordele (merindtjening eller omkostningsbesparelse) og kostprisen kan måles pålideligt. Det vil med andre ord sige, når der forventes en forbedring af ydeevne eller funktionalitet (f.eks. bedre isolering) eller en forlængelse af restlevetiden.

Mange opererer i praksis med en (Fortsættes næste side)

(Fortsat fra forrige side)

væsentlighedsgrænse for aktiver, således at småaktiver omkostningsføres straks. En sådan sondring er ikke tilladt efter varmforsyningsloven, idet alle aktiver uanset kostpris skal afskrives i henhold til afskrivningsbekendtgørelsen.

Sondringen kan måske bedst illustreres med nogle eksempler:

1. Investering i nyt ledningsnet i forbindelse med udvidelse af forsyningsområdet

Der er klart tale om et nyt aktiv. Investeringen er ikke nogen erstatning af eksisterende aktiver.

Både i årsregnskabet og i prisregnskabet reduceres afskrivningsgrundlaget med eventuelt modtagne tilslutningsbidrag. I prisregnskabet reduceres afskrivningsgrundlaget endvidere med eventuelle henlægninger.

2. Planlagt eller nødvendig udskiftning af gammelt ledningsnet eller dele heraf

Der er tale om et nyt aktiv, idet levetiden forlænges, hvortil kommer, at der formentlig er tale om forbedring af funktionalitet i form af bedre isolering.

I årsregnskabet aktiveres det nye aktiv med sin fulde kostpris inkl. eventuel værdi af eget arbejde, og der tages stilling til afskrivningsperiode. Værdien af det gamle stykke ledningsnet skal fjernes fra anlægsregistreringen og nedskrives i resultatopgørelsen med fradrag af eventuelt salgsprovenu fra skrottet.

I prisregnskabet aktiveres det nye stykke med kostprisen. Til forskel fra årsregnskabet skal restværdien af det gamle stykke ikke nedskrives og dermed ikke indregnes i prisen. Afskrivningen fortsætter efter afskrivningsbekendtgørelsen, indtil aktivet er afskrevet. Der opstår derved et bidrag til de tidsmæssige forskelle mellem årsregnskabet og prisregnskabet, som skal indgå i afstemningen.

Det er hverken i årsregnskabet eller i prisregnskabet tilladt at omkostningsføre de løbende udskiftninger af gamle ledningsnet, selvom der kan argumenteres for, at omkostningen derved på langt sigt i en vis udstrækning udjævner sig. Når der er tale om et nyt aktiv, skal omkostningerne derved i form af afskrivninger belaste driften i de år, hvor aktivet bruges. I årsregnskabet over den forventede (driftsmæssige) brugstid, og i prisregnskabet i den takt, investeringen forventes finansieret/afdraget.

3. Reparation af ledningsnet

Ved brud sker der en reparation af typisk et kort stykke ledningsnet og måske nogle tilhørende brønde, ventiler m.v. Hvis reparationen er begrænset til et lille område omkring bruddet, vil udgiften skulle omkostningsføres, idet det samlede aktiv, som måske er hele gadens ledningsnet, ikke ændrer sig nævneværdigt, og ledningsnetets ydeevne forbedres ikke. Når tidspunktet for den samlede udskiftning indtræffer, vil man formentlig skifte det hele uanset reparationen. Dertil kommer, at det vil være administrativt tungt at skulle håndtere relativt små bestanddele af ledningsnettet særskilt.

Der er dog tale om en skønsmæssig vurdering. Hvis det f.eks. viser sig, at der er behov for at udskifte et længere stykke, fordi den generelle tilstand er ringe, vil udskiftningen skulle ske som i eksempel 2.

De samme principper kan anvendes på andre reparationer af ledningsnet og rørsystemer m.v., både over og under jorden.

4. Kombineret reparation og renoivering

I tilfælde af en form for hovedrenoivering, hvor et større aktiv består af dele med forskellig levetid, og hvor nogle dele udskiftes, mens

FAKTA OM IFRS**FAKTA OM IFRS**

- IFRS Foundation, International Financial Reporting Standards, sikrer udviklingen af internationalt anerkendte regnskabsregler. Under IFRS er der en komite, IFRIC, der fortolker de internationale regnskabsstandarder.
- Komiteen har udsendt et fortolkningsbidrag, IFRIC 18, der blandt andet indeholder regler om, hvordan en leverandør regnskabsmæssigt skal behandle et tilskud/tilslutningsbidrag.

Læs mere på www.ifrs.org.

andre genanvendes, således at det samlede aktivs levetid derved forlænges, kan den regnskabsmæssige behandling være en kombination af aktivering og omkostningsførelse. Problemstillingen er måske ikke så ofte aktuel for ledningsnettet, men tages med for fuldstændighedens skyld og illustreres ved følgende eksempel:

Et motoranlæg skal hovedrenoveres. Motorens grundbestanddele har en forventet brugstid på 12 år, mens stempler, foringer, lejer, andre bevægelige dele og elektronik m.v. har en forventet levetid på seks år, hvorefter der skal ske en hovedrenovering af motoren. Når hovedrenoveringen gennemføres, vil de aktiver, der

udskiftes, forventeligt være nedskrevet. Kostprisen på de nye dele vil herefter skulle aktiveres og afskrives over den forventede brugstid, i dette tilfælde seks år, svarende til motorens restlevetid. I anlægskartoteket skal de udskiftede dele fjernes, og en eventuel restsaldo nedskrives. De nye dele indregnes som tilgang. De øvrige omkostninger ved renoveringen omkostningsføres i årsregnskabet.

På samme måde som i eksempel 2 vil der være en tidsmæssig forskel på behandlingen i årsregnskabet og i prisregnskabet.

Sammendrag

De væsentligste forskelle i den regnskabsmæssige behandling af led-

ningsnet i årsregnskabet og i prisregnskabet knytter sig til forskellig tidsmæssig placering af afskrivninger, herunder at tab og gevinster ved udskiftninger ikke indregnes i prisregnskabet på udskiftningstidspunktet.

Det er væsentligt at foretage en omhyggelig anlægsregistrering til brug for styring af både årsregnskabet og prisregnskabet.

Det er væsentligt at definere, hvornår der er tale om en driftsomkostning, og hvornår der er tale om en investering eller en forbedring. Der er heldigvis kun få forskelle mellem ÅRL og VFL.

Det er hverken i årsregnskabet eller i prisregnskabet tilladt at omkostningsføre de løbende forbedringer/udskiftninger af gamle ledningsnet. Argumenter om, at omkostningen derved på langt sigt i en vis udstrækning udjævner sig, holder ikke.

karstenpedersen@kpmg.dk