

Vejledning om behandling af vandselskabers materielle anlægsaktiver ved de reguleringsmæssige indberetninger

DANVA VEJLEDNING NR. 89



ISBN: 978-87-92651-10-5

Titel: Vejledning om behandling af vandselskabers materielle anlægsaktiver ved de reguleringsmæssige indberetninger
DANVA vejledning nr. 89

Udgiver: DANVA
Vandhuset
Godthåbsvej 83
8660 Skanderborg

Udarbejdet af:
Økonomi & Regulering, DANVA

Finansiering:

Vejledningen er finansieret af
DANVA

Januar 2013



Indholdsfortegnelse

1	Indledning	2	
2	Årsregnskabslovens bestemmelser	4	
2.1	Omkostningsførsel og aktivering	4	
2.2	Sondring mellem vedligeholdelse og forbedring	4	
2.3	Allokering og opdeling på delaktiver	5	
3	Prisloftreguleringens bestemmelser	6	
3.1	Indvirkning af årsregnskabsnets anvendte regnskabspraksis og regnskabsmæssige skøn	6	
3.1.1	Opsummering	7	
3.2	Allokering og opdeling på delaktiver	7	
3.2.1	Opsummering	8	
4	Omkostningsfordeling	9	
4.1	Omkostninger vedrørende arbejdsmateriellet	9	
4.2	Omkostninger vedrørende arbejdskraften	10	
4.3	Serviceselskab	10	
5	Serviceaktiviteter	11	
5.1	Administrationshonorar kontra afskrivning	11	
5.2	Reguleringsmæssige forhold	13	
5.3	Juridiske forhold	14	
6	Eksempelkatalog	15	

1 Indledning

Vandselskaber der er underlagt prisloftsbestemmelserne skal udarbejde tre årlige regnskaber; årsregnskabet, skatteregnskabet og prisreguleringsregnskabet. Det enkelte selskab skal derfor administrativt operere med flere forskellige regnskaber og principper for opgørelse af anlægsaktiver og driftsomkostninger.

Vandselskaber, som er underlagt prisloftsbestemmelserne, skal indberette en række økonomiske data til Forsyningssekretariatet. Indberetningen skal hvert år foretages inden 15. april og omfatter bl.a. investeringsregnskab og reguleringsregnskab. De reguleringsmæssige regnskabsopgørelser skal udarbejdes efter nærmere bestemmelser fastlagt i bekendtgørelser samt retningslinjer fra Forsyningssekretariatet. De af myndighederne fastsatte regler og vejledninger tager ikke hensyn til samtlige problemstillinger. Særligt i relation til sondringen mellem anlægsaktiver og driftsomkostninger kan der være nogen usikkerhed omkring klassifikationen.

Samtidig er et element i prisreguleringen benchmarking mellem selskaberne. Det enkelte selskabs valg af metoder til sondring mellem drift og anlæg har dermed indirekte effekt på de øvrige selskaber. En forudsætning for benchmarkingen mellem vandselskaberne er derfor en ensartet behandling i forbindelse med sondringen mellem anlægsaktiver og driftsomkostninger.

Derfor har DANVA udarbejdet denne vejledning om behandlingen af vandselskabernes materielle anlægsaktiver ved de reguleringsmæssige indberetninger. Vejledning er udarbejdet af KPMG som til arbejdet har fået input og sparring fra det tidligere DANVA indsatsområde Økonomi & Regulering samt Roskilde Forsyning A/S og Silkeborg Forsyning A/S. Hensigten er, at vejledningen kan virke som støtte for vandselskaberne i deres arbejde med differentieringen mellem drift og anlægsaktiver.

Ambitionen med vejledningen er, at den kan være et hjælpemiddel for selskaberne i forbindelse med den prisloftsmæssige regulering og indberetningen til denne. Det har således ikke været hensigten, at udarbejde en vejledning, der tager højde for anden anvendelse som for eksempel den skattemæssige behandling af aktiver. Derfor skal det for god ordens skyld understreges, at der er tale om en vejledning som skal bidrage til at opnå en god og ensartet praksis. Der er således ikke tale om regler, påbud eller begrænsninger. Ligesom vejledningen kan understøtte men ikke erstatte behovet for vurderinger om sund fornuft og ret og rimelighed.

Vejledningen er opbygget, så årsregnskabslovens bestemmelser vedrørende materielle anlægsaktiver beskrives indledningsvist, da prisloftreguleringens bestemmelser i alt væsentlighed baserer sig på årsregnskabsloven. Herefter belyses områder, hvor prisloftreguleringens bestemmelser afviger fra årsregnskabslovens bestemmelser. Endelig indeholder vejledningen et ikke udtømmende eksempel katalog, som omhandler de mest almindelige problemstillinger på tidspunktet for udsendelse af vejledningen.

Vejledningen er udarbejdet på baggrund af de regler og forudsætninger der var gældende primo december 2012.

2 Årsregnskabslovens bestemmelser

I det følgende redegøres for årsregnskabslovens generelle bestemmelser for materielle anlægsaktiver.

Materielle anlægsaktiver defineres efter årsregnskabsloven som fysiske aktiver, der besiddes af virksomheden til brug i produktionen eller distributionen af varer eller tjenesteydelser eller med henblik på udlejning eller til administrative formål, og som er til vedvarende eje eller brug i mere end 1 år. Materielle anlægsaktiver anskaffes med henblik på direkte eller indirekte at opnå fremtidige økonomiske fordele.

Ifølge loven skal et materielt anlægsaktiv indregnes i balancen som et aktiv, når det er sandsynligt, at

- fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden,
- aktivet er under virksomhedens kontrol og
- aktivet er et resultat af tidligere perioders begivenheder.

Det er tillige et krav, at aktivets kostpris kan måles pålideligt. Desuden skal det vurderes, om virksomheden har fået overdraget de fordele og risici, der er forbundet med ejerskabet af aktivet. Materielle anlægsaktiver omfatter såvel købte aktiver som egenfremstillede aktiver.

2.1 Omkostningsførsel og aktivering

Alle aktiver, der opfylder definitionen i afsnit 2 ovenfor, skal aktiveres og afskrives over aktivets brugstid. Der forefindes imidlertid i praksis ofte en værdimæssig grænse for materielle anlægsaktiver, der omkostningsføres straks i resultatopgørelsen (småaktiver). Der er ikke i årsregnskabsloven direkte angivet en sådan nedre beløbsgrænse, og grænsen for småaktiver er en praktisk foranstaltning i det daglige arbejde i regnskabsafdelingens bogholderi.

Selskabets ledelse aflægger regnskabet og fastlægger dermed også den praksis, der benyttes omkring behandlingen af materielle anlægsaktiver. Det afgøres således af ledelsen i selskabet, hvornår noget kvantificeres som et aktiv eller en driftsomkostning. Ledelsens vurdering skal afspejle, at alle relevante forhold skal afspejles korrekt i årsrapporten, medmindre de er ubetydelige.

2.2 Sondring mellem vedligeholdelse og forbedring

I praksis kan der være udfordringer med at vurdere, om en omkostning, som er afholdt i forbindelse med et aktiv, der er taget i brug, skal aktiveres eller omkostningsføres. Dette kan eksempelvis være reparationsarbejder på rørledninger, som er taget i brug.

Omkostninger, der vedrører et aktiv, som er taget i brug, skal vurderes på samme måde, som hvis aktivet endnu ikke er taget i brug. Hvis omkostningen opfylder definitionen på et

materielt anlægsaktiv som angivet ovenfor, skal omkostningen aktiveres og afskrives over den forventede brugstid. Omkostninger afholdt i relation til eksisterende anlægsaktiver skal medtages som et anlægsaktiv, når:

- de afholdte omkostninger medfører en forlængelse af levetiden på det oprindelige aktiv
- de afholdte omkostninger medfører, at det oprindelige bliver forbedret, herunder kan generere flere indtægter til virksomheden eller medfører besparelser på omkostningerne.

Omkostninger til vedligeholdelse, som ikke opfylder definitionen på et materielt anlægsaktiv, skal omkostningsføres i det regnskabsår, de afholdes.

2.3 Allokering og opdeling på delaktiver

Ved større anlægsarbejder, hvor et større samlet aktivs delkomponenter har forskellige brugstider, skal kostprisen ved første indregning opdeles i væsentlige enkeltbestanddele af det samlede aktiv. Herunder skal der ske allokering af omkostninger til de enkelte delkomponenter med baggrund i de konkrete forhold. Brugstiden for de enkelte bestanddele skal fastsættes individuelt, og bestanddelene skal afskrives hver for sig. Brugstiden for de enkelte komponenter af aktivet fastsættes på ibrugtagningstidspunktet på baggrund af de oplysninger, der på dette tidspunkt er tilgængelige.

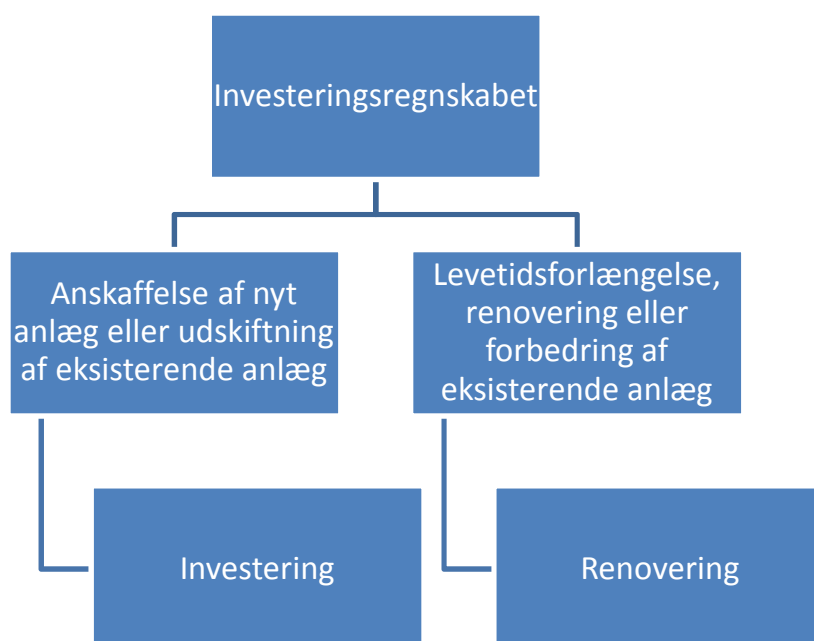
Ved større anlægsarbejder vil vandforsyningerne typisk opleve, at de nye anlæg idriftsættes løbende i takt med anlægsarbejdets udførelse. Det ses ofte, at de større anlægsprojekter løber over flere år. Kravet om, at der skal ske aktivering og afskrivning fra det tidspunkt, anlægsaktivet ibrugtages, kan i sådanne situationer blive vanskeligt at håndtere i praksis. Der kan derfor med fordel foretages en etapeopdeling af anlægsprojektet, så det bliver muligt administrativt at aktivere og afskrive på den del af det samlede anlægsaktiv, der er taget i drift.

Ligeledes ses det ofte, at større ledningsprojekter medfører, at der sidst i projektet kommer omkostninger til færdiggørelse af belægninger, landmåler, tinglysning m.v. Flere omkostningstyper kommer efter, aktivet er taget endeligt i brug. Her bør der ske en aktivering af de afholdte omkostninger ved ibrugtagning. Efterfølgende afholdte omkostninger bør så aktiveres særskilt og afskrives over aktivets restlevetid.

3 Prisloftreguleringens bestemmelser

Materielle anlægsaktiver indgår i prisreguleringen i investeringsregnskabet, hvor der er tre tillæg for investeringer under prisloftet. I dette afsnit vil fokuspunktet være tillægget for gennemførte investeringer, hvor de samme principper imidlertid også er gældende for planlagte investeringer. I den følgende figur illustreres kategoriseringen af en anskaffelse vedrørende et anlægsaktiv i prisloftreguleringen.

Figur 1: Kategorisering af en anskaffelse vedrørende et anlægsaktiv.



Anskaffelser af materielle anlægsaktiver opdeles i investeringsregnskabet på investering og renovering. Investeringer består af nyanlæg og udskiftning af eksisterende anlæg. Renoveringer består af levetidsforlængelser, renoveringer og forbedringer af allerede eksisterende anlæg. Både investeringer og renoveringer, hvis renoveringsaktiviteten medfører en forlængelse af aktivets levetid, bør medtages i investeringsregnskabet. I det følgende vil indvirkningen fra en forsynings anvendte regnskabspraksis blive belyst, og efterfølgende beskrives fremgangsmåden ved opdeling af større anlægsprojekter på delaktiver.

3.1 Indvirkning af årsregnskabets anvendte regnskabspraksis og regnskabsmæssige skøn

Reguleringsmæssigt er prislofterne for vandselskaberne indrettet med særskilte opgørelser for midler til henholdsvis drift og anlæg. Driftsomkostningerne er karakteriserede ved at være

effektiviseringskrav, benchmarking og detailregulering. Mens anlægsomkostningerne medfører en forhøjelse af investeringstillæg og dermed prisloftet og kan lånefinansieres i det omfang, forsyningen ikke har mulighed for at få dækket omkostningerne ind over taksterne.

I de situationer, hvor der kan være argumenter for henføring af en aktivitet til både drift og anlæg, skal der foretages en vurdering af hvilke argumenter der vejer tungest, ligesom der skal foreligge en beskrivelse eller dokumentation for de foretagne vurderinger..

I bilag til Forsyningssekretariatets vejledning om prisloft nævnes, at investeringer skal indregnes i investeringsregnskabet, hvis den har "så væsentlig størrelse, at den udgør en anlægsinvestering"¹ og vedrører anskaffelse af en mængde små aktiver med ensartet standardlevetid og formål, at "disse mindre aktiver har i sig selv ikke en værdi, der er stor nok til at blive en anlægsinvestering"². Udgangspunktet er, at en anlægsanskaffelse skal medtages i investeringsregnskabet, uanset om den beløbsmæssige værdi af investeringen eller renoveringen er af stor eller mindre størrelse. Som eksempel kan nævnes udskiftning af vandmålere, som enkeltvis pr. måler beløbsmæssigt ikke udgør en stor investering, men på årsbasis samlet udgør eksempelvis 500 tkr. Disse udskiftninger af vandmålere kan således indregnes samlet under investeringer med den samlede sum på 500 tkr. og en tilhørende beskrivelse under "selskabets eventuelle bemærkninger".

3.1.1 Opsummering

Alle investeringer i nyanlæg, udskiftninger, levetidsforlængelser, renoveringer og forbedringer af eksisterende anlæg bør medtages i investeringsregnskabet, såfremt de opfylder årsregnskabslovens bestemmelser for aktivering af materielle anlægsaktiver.

3.2 Allokering og opdeling på delaktiver

Ved indberetningen af investeringsregnskabet skal der ske indberetning af forskellige investerings- og renoveringsprojekter, som forsyningen har gennemført i året. Såfremt flere anskaffelsesbeløb relaterer sig til et samlet anlægsprojekt, er disse sandsynligvis samlet i én tilgang i bogføringen ved årsregnskabet. Denne allokering til et samlet anlægsprojekt eller opdeling af et større anlægsprojekt på delaktiver er foretaget på baggrund af den anvendte regnskabspraksis i årsregnskabet med dertilhørende afskrivningsprofiler på forskellige grupper af materielle anlægsaktiver. Disse allokeringer og opdelinger med tilhørende afskrivningsprofiler kan være forskellige fra de grupper af materielle anlægsaktiver med tilhørende afskrivningsprofiler, som pris- og levetidskataloget indeholder.

¹ Forsyningssekretariatet (2012): Prisloft for 2013, vejledning om vand- og spildevandsselskabers prislofter for 2013, bilag E, side 5.

² Ibid., side 5-6.

I årsregnskabet kan eksempelvis en samlet anskaffelse i en vandforsyning af en iltnings-trappe være tilgået under produktions- og vandtekniske anlæg og afskrevet over 40 år. I investeringsregnskabet skal der ske en opdeling på de enkeltelementer, som fremgik af pris- og levetidskataloget (konstruktionen og de mekaniske/elektriske dele). De enkelte delelementer har forskellig levetid, og afskrivningerne vil derfor være forskellige fra årsregnskabet. Kravene til dekomponering af anlægsaktiverne er i investeringsregnskabet som udgangspunkt større end, det er normal praksis under årsregnskabsloven. Har man ønske om at benytte samme grad af dekomponering i investeringsregnskabet og årsregnskabet, rummer årsregnskabsloven også mulighed herfor. Omvendt kan der ydermere også dekomponeres yderligere under de forskellige kategorier i pris- og levetidskataloget, hvilket kan gøre det administrative arbejde lettere ved en senere renovering og generel anlægsregistrering.

Hvis leverandøren af iltningsstrappen har opdelt sin fakturering på de forskellige elementer, kan dette danne grundlag for allokeringen i investeringsregnskabet. Hvis ikke leverandørens fakturering er opdelt på de forskellige elementer, skal forsyningen foretage fordelingen. Som oftest vil der ligeledes skulle foretages fordeling af overordnede omkostninger til projektering m.v. Det er Forsyningens ansvar, at de skøn, der udøves, svarer til den økonomiske værdi, de enkelte delanlæg har.

Ved anlæggelse af større ledningsnet kan det være vanskeligt at få frembragt et validt grundlag til fordeling af omkostningerne på de enkelte elementer. Ved kloakprojekter skal der eksempelvis foretages en opdeling på ledningsnet, knuder, pumpestationer, bassiner m.v. Der forefindes flere it-systemer til håndtering af registreringerne af anlægsaktiverne, hvoraf flere kan fordele den samlede anskaffelsessum på de relevante komponenter. Fordelen ved disse systemer er tillige, at der er en god håndtering af afgangsregistreringer.

3.2.1 Opsummering

Ved investeringsregnskabet er det vigtigt at få opdelt større anlægsprojekter på delaktiver og herunder at allokere anskaffelsessværdier til de forskellige kategorier af materielle anlægsaktiver i pris- og levetidskataloget.

4 Omkostningsfordeling

I det følgende redegøres for indirekte omkostninger, der også benævnes overhead og som for nogle virksomheders vedkommende i årsregnskabet skal medregnes til kostprisen for materielle anlægsaktiver.

Materielle anlægsaktiver skal efter årsregnskabsloven måles til kostpris, som omfatter de direkte omkostninger, og som ligeledes omfatter overhead/indirekte omkostninger, afhængig af virksomhedens regnskabsklasse.

Direkte omkostninger omfatter alle omkostninger ved anskaffelsen indtil det tidspunkt, hvor aktivet er klar til at blive taget i brug, og som direkte kan henføres til det købte eller fremstillede aktiv.

Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal endvidere medtage indirekte omkostninger for egenfremstillede materielle anlægsaktiver som en del af disse aktivers værdi. Virksomheder i regnskabsklasse B kan vælge at indregne indirekte omkostninger på samme måde som virksomheder i regnskabsklasse C og D, men der er ikke krav herom.

Indirekte omkostninger er karakteriseret ved at opfylde to kriterier:

- Der skal være tale om omkostninger, som er foranlediget af arbejdet
- Omkostningerne skal være afholdt i fremstillingsperioden.

I bestemmelserne for investeringsregnskabet er der ikke fastlagt, hvilke principper vandsekskaberne skal følge omkring indregning af overhead. Men indregning af overhead vil som det fremgår være i overensstemmelse med årsregnskabsloven og vil derfor være en god praksis. Overheadomkostningerne omfatter også en del af selskabets faste omkostninger, og man skal derfor være opmærksom på, at driftsomkostningerne kan blive unormalt lave i perioder med mange anlægsarbejder. Omkostningsfordelingen sker således efter det enkelte års belastning i selskabets administration, og omkostningsfordelingen kan karakteriseres som dynamisk.

Overhead kan opdeles i omkostninger vedrørende arbejdsmateriellet og omkostninger vedrørende arbejdskraften. I begge tilfælde skal der foretages en registrering af de forbrugte ressourcer, hvilket lettest sker i form af timeregistrering.

4.1 Omkostninger vedrørende arbejdsmateriellet

Omkostninger vedrørende arbejdsmateriellet omfatter typisk:

- Afskrivninger på maskiner, materiel og bygninger, der anvendes i forbindelse med arbejdet
- Omkostninger til reparation og vedligeholdelse af ovenstående udstyr

- Øvrige omkostninger, som kan henføres til arbejdet.

"Øvrige omkostninger" kan eksempelvis være leasingydelse på operationelt leasede aktiver anvendt i arbejdet, forsikringspræmier vedrørende arbejdsmateriellet, andel af omkostninger til husleje, rengøring og ledelse i afdelingen, der er ansvarlig for arbejdet m.v.

Såvel variable som faste omkostninger skal medregnes til kostprisen, så længe det sker på en systematisk måde. I bilag 1 fremgår et eksempel på udregningen af overhead for en bil.

4.2 Omkostninger vedrørende arbejdskraften

Omkostninger vedrørende arbejdskraften vil primært udgøre løn, gager, pension og feriepenge. Foruden løn og gager samt de afledte lønarter og sociale omkostninger, der indgår i kostprisens direkte lønandel, indregnes omkostninger til uddannelse, arbejdstøj, sikkerhedsudstyr, arbejdsskadeforsikring, omkostninger til fremstillingsadministration og -ledelse m.v. Omkostninger vedrørende arbejdskraften er i praksis ofte vanskelige at opdele. Til brug for afgrænsningen skal følgende to forhold klarlægges:

- Definition af, hvilke medarbejdere, kategorier af medarbejdere eller andele af medarbejdere der bør indgå i "puljen" af indirekte omkostninger
- Definition af, hvilke omkostningsarter vedrørende de pågældende medarbejdere der kan indgå i beregningsgrundlaget.

Ligesom ved omkostninger vedrørende arbejdsmateriellet skal definitionerne oven for anvendes systematisk og ensartet mellem forskellige anlægsprojekter. Der henvises til bilag 2 for eksempel på opgørelse af overhead/timepris for arbejdskraften.

4.3 Serviceselskab

Køber vandselskabet personaleydelse og brug af biler og maskiner hos et serviceselskab, bør overhead allerede være pålagt den faktura, der modtages fra serviceselskabet. Der vil som udgangspunkt ikke være belæg for yderligere overhead i vandselskabet.

Det er af stor økonomisk betydning, at serviceselskabet medregner alle overhead ved opgørelsen af regningen til vandselskabet, så der ikke er overheadomkostninger, der ikke fordeles ud.

5 Serviceaktiviteter

En forsyningskoncerns serviceaktiviteter kan omfatte forskellige ydelser og aktiviteter som it, biler og lastvogne, administrationslokaler og kantinedrift samt -lokaler. Disse serviceaktiviteter kan være placeret på forskellig vis i forsyningskoncernen, og effekten heraf vil i det følgende blive belyst.

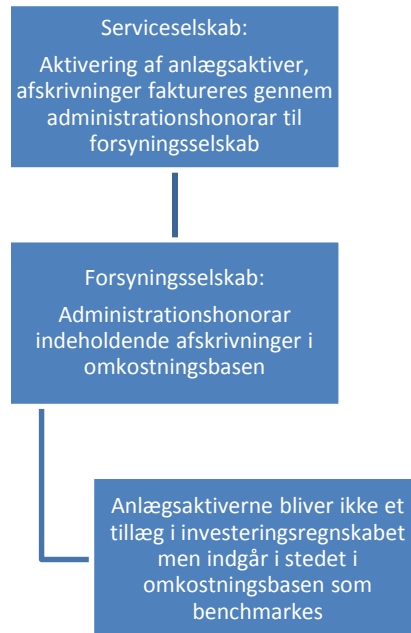
Vedrørende kostprisen i forbindelse med anskaffelsen af et aktiv til serviceaktiviteter skal der tages højde for eventuel overhead, som behandlet i afsnit 4. I forbindelse med aktivering af et aktiv til serviceaktiviteter skal det understreges, at kun aktiver, der opfylder kriterierne for aktivering, kan aktiveres. Således kan selve tiden i forbindelse med udførelse af serviceaktiviteter ikke aktiveres.

Eksempler på forskellige typer af materielle anlægsaktiver, som kan relatere sig til serviceaktiviteter er it-hard- og software, biler, lastvogne, administrationsbygning og inventar. Det grundlæggende servicerelaterede ved disse aktiver er, at de indgår i produktionen af ydelser til mere end et driftsselskab.

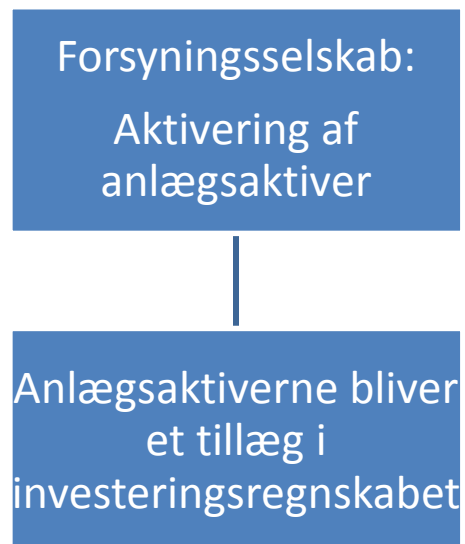
5.1 Administrationshonorar kontra afskrivning

Overordnet kan en serviceaktivitet udføres i eksempelvis et serviceselskab i forsyningskoncernen, eller udføres af de enkelte forsyningsselskaber. De tilhørende omkostninger til personale, eksterne omkostninger, overhead og afskrivninger kan således blive afholdt i enten serviceselskabet eller de enkelte forsyningsselskaber. Dette er afgørende for den reguleringsmæssige behandling.

Hvis aktiverne vedrørende serviceaktiviteterne aktiveres i serviceselskabet, vil afskrivningerne på aktiverne blive faktureret videre gennem serviceselskabets administrationshonorar til de enkelte forsyningsselskaber. Dette betyder, at aktiviteten vil indgå i de omkostninger, som selskabet benchmarkes på og selskabet vil ikke have ret til et tillæg i prisloftet for de til aktiviteten tilknyttede afskrivninger. Princippet kan illustreres således:



Hvis aktiverne vedrørende serviceaktiviteterne aktiveres i de enkelte forsyningsselskaber, vil afskrivningerne medføre et tillæg i prisloftet. Aktiverne vil sandsynligvis blive betegnet som fællesfunktionsanlæg i pris- og levetidskataloget. Princippet kan illustreres således:



I forhold til placeringen er der nogle reguleringsmæssige og juridiske forhold, som bør overvejes.

5.2 Reguleringsmæssige forhold

Ved aktivering af aktiver til serviceaktiviteter i de enkelte forsyningsselskaber skal det overvejes og undersøges, om tillæggene hertil er inden for anlægsloftet i prisloftet. Anlægsloftet er tillægget for historiske afskrivninger (fra pris- og levetidskataloget) og tillægget for planlagte investeringer, hvorunder de afholdte anlægsinvesteringer skal kunne indeholdes. Princippet kan illustreres således:

tkr.	Anlægsloft i prisloftet 2011	Realiseret
Tillæg for planlagte investeringer	3.500	
Tillæg for historiske investeringer	42.000	
Gennemførte investeringer		47.000
Låntagning til investeringer		-3.000
I alt	45.500	44.000

I ovenstående eksempel vil der ske en korrektion til prisloftet, såfremt forsyningen har opkrævet det fulde beløb i anlægsloftet, da forsyningsselskabet kun må opkræve de realiserede investeringer.

Der er i prisloftbekendtgørelsens § 12 a blevet indført supplerende investeringstillæg, som kan tildeles vandselskabet, når:

- likviditeten fra tillæggene for planlagte, gennemførte og historiske investeringer ikke er tilstrækkelige til at kunne finansiere afdrag på selskabets lånefinansierede investeringer, og
- afdrag på eventuelle yderligere lån, som selskabet forventer at optage til betaling af tillægsberettigede investeringer, køb af grunde, bortskaffelse af aktiviteter, der er taget ud af drift, og reetablering som følge heraf, samt til delvis tilbagebetaling af slutningsbidrag ved etablering af alternativ bortskaffelse af tag- og overfladevand.

Størrelsen på de supplerende investeringstillæg fastsættes ud fra selskabets budgettal, og de kan anerkendes som tillæg når selskabet dokumenterer betingelserne fra de ovenstående punkter.

De reguleringsmæssige forhold, som skal undersøges og overvejes, vil være forskellige mellem fra vandselskab til vandselskab, og de skal derfor altid overvejes individuelt.

5.3 Juridiske forhold

Hvis aktiver til serviceaktiviteter anskaffes og aktiveres i et serviceselskab, vil serviceselskabet blive den juridiske ejer af aktiverne, hvilket i forbindelse med fakturering af administrationshonorar, som dækker blandt andet afskrivninger på disse aktiver, ikke giver nogle juridiske udfordringer.

Hvis aktiver til serviceaktiviteter besluttet anskaffet i fællesskab mellem forsyningsselskaberne, ved eksempelvis anskaffelse af et it-system, som på baggrund af en vurdering af anvendelsen fordeles 70/30 mellem spildevandsforsyningen og vandforsyningen, vil dette give anledning til en række juridiske forhold, der skal afklares.

Ejerskabet til it-systemet skal juridisk placeres ved et af selskaberne, hvor det umiddelbart kan placeres ved det selskab, som forventes at anvende den største andel af it-systemet. Derefter laves en aftale mellem de selskaber, som skal anvende administrationsbygningen, der indeholder bestemmelser omkring brugsret i en angiven periode, der skal strække sig over afskrivningshorisonten på bygningen. På den baggrund kan anskaffelsesprisen på it-systemet fordeles efter anvendelsesandelen og aktiveres i de enkelte forsyningsselskaber.

Alternativt kan der undersøges mulighed for stiftelse af et interessentskab mellem vand, spildevand, varme m.fl., som således vil være et interessentskab til ejerskabet af aktiverne, til samtidig aktivering i de enkelte forsyningsselskaber med forholdsmæssig ejerandel i interessentskabet, som skal svare til den forventede anvendelse af aktiverne.

6 Eksempelkatalog

Sondringen mellem aktiver og drift er i teorien og på det beskrivende plan relativ simpel. Det er derimod langt mere komplekst, når spørgsmålene fremkommer i den virkelige verden.

Nedenstående eksempelkatalog er derfor udarbejdet som en vejledning til den rette reguleringsmæssige – og måske regnskabsmæssige behandling – af drift i forhold til aktivering som materielle anlægsaktiver.

Aktivitet	Beskrivelse	Reguleringsmæssig behandling	Særlige forhold
Vandmålere	Udskiftning eller opsætning af vandmålere	Levetid er over 1 år og til vedvarende eje, hvorfor der er tale om et materielt anlægsaktiv. Dette uafhængigt af at den enkelte måler ikke har nogen værdi af betydning.	Kostprisen består af omkostninger til måler samt arbejds løn, omkostninger til bil m.v. Omkostninger til nedtagning af den gamle måler kan ligeledes dækkes af tilslutningsbidrag eller det tillæg de historiske investeringer frembringer..
Stophaner/ventiler	Udskiftning eller opsætning af stophaner/ventiler, hvor stophaner er en komponent på stikledningen og ventilen en komponent på andre ledninger.	Levetid er over 1 år og til vedvarende eje, hvorfor der er tale om et materielt anlægsaktiv.	
Regenerering af boring	Afsyring af boring for at den løbende kan leve op til normal kapacitet m.v. Skal foretages med faste intervaller afhængig af forholdene i området.	. Foretages der en omfattende renovering af boringen, så levetiden forlænges, kan der ud fra en konkret vurdering være tale om en forbedring/levetidsforlængende aktivitet, som kan aktiveres som et materielt anlægsaktiv. Såfremt aktiviteten løbende er nødvendig for, at vandboringen kan yde det forudsatte er der som udgangspunkt tale om en driftsomkostning	
Oprensning okkerbede	Ved behandling af råvand på vandværket sker der løbende udskilning af okker, som i første omgang place-	Okker fremkommer som en del af den løbende produktion af vandet. Der er derfor tale om en driftsomkostning til bortskaffelse af	Der er mulighed for dispensation ved store periodevise driftsomkostninger (§ 8, stk.

Aktivitet	Beskrivelse	Reguleringsmæssig behandling	Særlige forhold
	res i bassiner. Oprensning af disse bassiner skal af og til foretages.	et affaldsprodukt.	2).
Undersøgelser af forureningssag	Omkostninger afholdt til at afdække og udbedre forurening.	Der er tale om en driftsomkostning.	Der kan være mulighed for dispensation ved en beløbsmæssig væsentlig omkostning til udbedring efter forurening (§ 8, stk. 2), hvor dispensationen forudsætter en dokumenteret ansøgning om dispensation.
Dæksler	Udskiftning af dæksler på brønde.	Brønden består af flere elementer, hvoraf dækslet udgør den øverste del. Udskiftningen vil som oftest blive foretaget til bedre model. Der er tale om et materielt anlægsaktiv.	
Stikledninger	Udskiftning af stikledninger.	Levetid er over 1 år og til vedvarende eje, hvorfor der er tale om et materielt anlægsaktiv. Stikledningen skal være ejet af forsyningen.	
Ledningsstræk, planlagt	Planlagt udskiftning/renovering af ledninger.	Ved planlagte udskiftninger vil forsyningen som oftest forholde sig til større områder eller længere ledningsstrækninger. Såfremt der udskiftes/renoveres mere end 2,5 meter, er der tale om et anlægsaktiv. Udskiftes der mindre end 2,5 meter, eksempelvis med punktrenoveringer, er der tale om en almindelig vedligeholdelsesomkostning, som	

Aktivitet	Beskrivelse	Reguleringsmæssig behandling	Særlige forhold
		driftsføres.	
Ledningstræk, brud	Ikke planlagte reparationer foretaget i forbindelse med brud.	Udgangspunktet ved brud er, at der er tale om en driftsomkostning, idet der kun foretages en reparation af en mindre strækning, hvor den normale funktion ikke har kunnet opretholdes. Udskiftes/renoveres der i forbindelse med bruddet mere end 2,5 meter ledning, vil der være tale om et materielt anlægsaktiv.	
Oprensning slambede	Løbende ophobning af slam fra produktionen/reanseanlæg.	Slammet er et almindeligt biprodukt fra reanseanlægget. Der er tale om en driftsomkostning.	Der er mulighed for dispensation ved store periodevise driftsomkostninger (§ 8, stk. 2).
Spuling af ledninger	Sikring af at kapaciteten i spildevandsledninger løbende er til stede.	Aktiviteten sikrer en løbende opretholdelse af ledningernes funktion og kapacitet. Der er tale om en almindelig driftsomkostning.	
TV-inspektion	TV-inspektion af ledningsnettet udføres for at sikre, at renoveringer af ledningsnettet udføres i den økonomiske og miljømæssige rigtige rækkefølge.	Aktiviteten igangsættes hovedsagligt for at identificere rækkefølgen i renoveringsbehovet af selskabets ledningsnet til gavn for brugerne. Omkostningen relaterer sig til udførelse af renoveringsopgaver på ledningsnettet, hvor dette er nedslidt, og der er behov for en renovering. TV-inspektioner, der udelukkende udføres i forbindelse med drifts- og vedligeholdelses-	

Aktivitet	Beskrivelse	Reguleringsmæssig behandling	Særlige forhold
		opgaver, omkostningsføres.	
Rammeaftaler/omkostninger til flere aftaler	Ved indgåelse af rammeaftaler kan der være tilknyttet omkostninger, som vedrører alle aftalerne omfattet af rammeaftalen. Ligeledes kan der ved indgåelse af flere aftaler være tilknyttet en fælles omkostning, som vedrører alle aftalerne.	Omkostninger vedrørende rammeaftaler eller fælles omkostninger ved flere aftaler afholdes for at kunne indgå den primære aftale. Omkostningerne vedrørende en tilknyttet rammeaftale eller fælles omkostninger vedrørende flere aftaler kan fordeles ud på relevante anlægsprojekter og aktiveres.	
Rådgiverhonorar ved driftsoptimeringer.	Honorar til teknisk rådgiver i forbindelse med en driftsoptimering af anlægs-/driftsstyring.	Aktiviteten er iværksat for at opnå en besparelse i omkostninger på drift af forsyningens anlæg. Såfremt der kan dokumenteres en kontant besparelse i omkostninger, som kan allokere til et eller flere specifikke anlægsaktiver, vil rådgiveromkostningen kunne aktiveres på de(t) aktiv(er), som der er foretaget en optimering på.	
Bygværker som eksempelvis pumpestationer.	Udskiftning af installationer i bygværker som eksempelvis pumpestationer.	Pumpestationer og andre bygværker med tekniske installationer fornyes enten gennemgribende ved etablering af et nyt bygværk med installationer (materielt anlægsaktiv) eller delvist ved fornyelse af dele af bygværket. Bygværket afskrives i særskilte kategorier: Bygning (pumpestationens brøndbygværk(er) ved mindre stationer), el og maski-	

Aktivitet	Beskrivelse	Reguleringsmæssig behandling	Særlige forhold
		ner og SRO. Udskiftes de væsentligste bestanddele af en kategori, der særskilt er aktiveret, eksempelvis nye eltavler, ledningsføring m.v. under kategorien elinstallationer, er der tale om en forbedring/levetidsforlængende aktivitet, som kan aktiveres som et materielt anlægsaktiv. Andre eksempler på delelementer i et bygværk kan være udskiftning af en bygnings tag, ny asfaltering på et større område i forbindelse med forsyningens anlæg/bygninger.	
Spildevands- og skybrudsplaner.	Planlægning af drift i spildevandsnettet og forebyggelse af eller nedbringelse af risiko for akutte problemer ved skybrud.	Aktiviteten med udarbejdelse af omfattende spildevandsplaner for driften og planlægning af den fremtidige drift af spildevandsnettet kan aktiveres som et anlægsaktiv, hvis det kan godtgøres, at planlægningen kan henføres til en større omlægning af spildevandsnettet eller i forbindelse med en omfattende nyudstyknings eller langtidsplanlægning. Omkostninger til rådgivere og teknikere i forbindelse med forebyggelse af eller nedbringelse af risiko for akutte problemer ved skybrud kan aktiveres, såfremt det kan påvises, at fremtidige omkostninger i forbindelse med akutte problemer ved skybrud kan forebygges eller nedbringes.	Omkostninger vedrørende forebyggelse af og nedbringelse af risiko for akutte problemer ved skybrud kan alternativt forsøges ansøgt som en omkostning til miljø- og servicemål.

Bilag 1: Eksempel på udregning af overhead for en bil

Til brug for beregning af overhead skal de følgende parametre opgøres:

- En fordelingsnøgle
- De samlede budgetterede omkostninger til bilen i regnskabsperioden.

Ad. 1. Antallet af driftstimer anvendes som fordelingsnøgle, da det afspejler det økonomiske træk på bilens økonomiske ressourcer. Ledelsen forventer, på baggrund af budget eller tidligere års forbrug, at bilen vil blive anvendt 750 timer årligt.

Ad. 2. Alle omkostninger til bilen i perioden skal opgøres til brug for beregning af overhead. Nedenfor ses omkostningerne i dette eksempel.

Budgetterede omkostninger 1. januar 20x2 – 31. december 20x2

	kr.
Afskrivning	42.863
Brændstof	9.000
Bilforsikring	5.300
Værkstedsregninger	1.177
Vejhjælp	700
Ejerafgift	3.160
Garageplads (andel af husleje)	5.300
Administration/bogholderi (skøn)	5.000
Omkostninger i alt i perioden	72.500

Beregning af overhead

Når det forventede antal driftstimer samt de samlede budgetterede omkostninger er opgjort, kan overhead pr. driftstime beregnes:

$$\text{Overhead pr. driftstime} = \frac{\text{Budgetterede omkostninger}}{\text{Forventet antal driftstimer}} = \frac{72.500 \text{ kr.}}{750 \text{ timer}} = 96,66 \text{ kr.}$$

Indregning af overhead på anlægsaktiv

Når et anlægsaktiv opføres, udskiftes eller renoveres vil der således kunne indregnes 96,66 kr. pr. time bilen har været med til opførelsen, udskiftningen eller renoveringen af anlægsaktivet. Indregningen sker som en del af anskaffelsesprisen for anlægsaktivet ved debitering, og modposten er en kreditering under bilens driftsomkostninger i resultatopgørelsen.

Bilag 2: Opgørelse af overhead/timepris for arbejdskraften

Til brug for beregning af overhead skal de følgende parametre opgøres:

- En fordelingsnøgle
- De samlede budgetterede omkostninger til medarbejderen i regnskabsperioden.

Ad. 1. Det forventede antal faktiske arbejdstimer anvendes som fordelingsnøgle, da det afspejler det forventede output fra medarbejderen. Ledelsen forventer, på baggrund af budget eller tidligere års faktiske arbejdstimer registreret ved tidsregistrering af medarbejderes arbejdstid, at det forventede antal arbejdstimer udgør 1.376 timer pr. år.

Forventet antal arbejdstimer 1. januar 20x2 – 31. december 20x2

	Timer
Årsværk	1.924
Frokostpause	-130
Ferie	-222
Sygdom	-112
Kursusdage	-37
Interne møder	-37
Medarbejdersamtale og anden ledelse	-10
Forventet antal arbejdstimer	1.376

Ad. 2. Alle omkostninger til medarbejderen skal opgøres til brug for beregning af overhead. Nedenfor ses de budgetterede omkostninger i dette eksempel.

Budgetterede omkostninger 1. januar 20x2 – 31. december 20x2

	Kr.
Løn	292.694
Arbejdsgiverbidrag til pension	44.235
Feriepenge	36.587
Arbejdsgivers ATP	2.228
AER-bidrag	2.926
Arbejdsskadeforsikring	2.880
Efteruddannelse	8.000
Arbejdstøj	1.500
Sikkerhedsudstyr	1.000
Andel af omkostninger til lønbogholderi *	2.950
Andel af omkostninger til selskabsledelse *	20.000
Andel af omkostninger til bogholderi *	15.000
Andel af omkostninger til kundeservice *	5.000
It-udstyr og medarbejdertelefon	15.000
Budgetterede omkostninger	450.000

Beregning af overhead

Når det forventede antal arbejdstimer samt de samlede budgetterede omkostninger for regnskabsperioden er opgjort, kan overhead pr. arbejdstime beregnes:

$$\text{Overhead pr. arbejdstime} = \frac{\text{Budgetterede omkostninger}}{\text{Forventet antal arbejdstimer}} = \frac{450.000 \text{ kr.}}{1.376 \text{ timer}} = 327,03 \text{ kr.}$$

Indregning af overhead på anlægsaktiv

Når et anlægsaktiv opføres, udskiftes eller renoveres vil der således kunne indregnes 327,03 kr. pr. time medarbejderen har været med til opførelsen, udskiftningen eller renoveringen af anlægsaktivet. Indregningen sker som en del af anskaffelsesprisen for anlægsaktivet ved debitering, og modposten er en kreditering under personaleomkostninger i resultatopgørelsen.

*) Opgørelse af omkostninger til lønbogholderi

Til opgørelse af omkostninger til lønbogholderi i eksemplet forudsættes det, at virksomheden har 100 ansatte, og de budgetterede omkostninger er i alt 295.000 kr., jf. nedenstående tabel.

	Kr.
Lønbogholder lønomkostninger (deltid)	250.000
Lønssystem	30.000
It-system	15.000
Samlede budgetterede omkostninger til lønbogholderi	295.000

Lønomkostninger til lønbogholder indeholder løn, pension, feriepenge osv. som i eksemplet ovenfor.

Omkostningen pr. medarbejder kan således beregnes:

$$\text{Omkostning pr. medarbejder til lønbogholderi} = \frac{\text{samlede budgetterede omkostninger til lønbogholderi}}{\text{antal medarbejdere}} = \frac{295.000}{100} = 2.950$$

***) Øvrige omkostninger som overhead**

Af øvrige omkostninger relateret til medarbejderes tid, som kan indgå som overhead, kan der eksempelvis medtages ledelseløn, bogholderi og kundeservice. Også her kan det med fordel være på baggrund af tidsregistrering hvis muligt, og alternativt på baggrund af en fordelingsnøgle. Et andet eksempel på en fordelingsnøgle kan være indgåede kreditorbilag målt i kr., hvor der fordeles efter den enkelte forsynings indgåede bilag.

Ved beregning til ovenstående eksempel er der vedrørende omkostninger til ledelses aflønning, bogholderi og kundeservice anvendt samme antal medarbejdere som ved lønbogholderiet. Omkostningen pr. medarbejder kan beregnes således:

$$\text{Omkostning pr. medarbejder til selskabsledelse} = \frac{\text{samlede budgetterede omkostninger til selskabsledelse}}{\text{antal medarbejdere}} = \frac{2.000.000}{100} = 20.000$$

$$\text{Omkostning pr. medarbejder til bogholderi} = \frac{\text{samlede budgetterede omkostninger til bogholderi}}{\text{antal medarbejdere}} = \frac{1.500.000}{100} = 15.000$$

$$\text{Omkostning pr. medarbejder til kundeservice} = \frac{\text{samlede budgetterede omkostninger til kundeservice}}{\text{antal medarbejdere}} = \frac{500.000}{100} = 5.000$$