



DET KONGELIGE KOMMUNAL- OG MODERNISERINGSDEPARTEMENT

Kommunerevisjon IKS
v/ Elin Dokken Myhre

Deres ref

Vår ref

Dato

20/422-2

27. februar 2020

Pensjonskostnader og selvkost ved endring av regnskapsprinsipp

Vi viser til brev av 20. januar 2020 med spørsmål om selvkost og håndtering av pensjonsforpliktelsen som synliggjøres ved endring av regnskapsprinsipp.

Slik vi forstår saken, har de aktuelle renovasjonsselskapene til og med 2018 resultatført den årlige pensjonspremien i samsvar med regnskapslovens regler for små foretak. Den årlige pensjonspremien har samtidig vært grunnlaget for beregning av selvkost og utmåling av renovasjonsgebyrene. Fra og med 2019 skal selskapene i sitt årsregnskap balanseføre den aktuarberegnete (netto) pensjonsforpliktelsen og resultatføre den årlige pensjonskostnaden. Når netto pensjonsforpliktelse tas inn i balansen i 2019, går (engangs)virkningen av dette kun mot egenkapitalen, og resultatregnskapet belastes ikke.

Spørsmålet er om denne engangsvirkningen i selskapets balanseregnskap ved beregningen av avfallsgebyrene kan eller skal tas med som en *kostnad i selvkostregnskapet*. Dette kommer eventuelt i tillegg til de årlige pensjonskostnadene, enten som en engangskostnad for 2019 eller ved fordeling av kostnaden over flere år.

Gjeldende rett

Avfallsgebyrene skal fullt ut dekke kostnadene forbundet med avfallssektoren, jf. forurensningsloven § 34 første ledd. Avfallsforskriften § 15-3 gir nærmere regler om fastsettelse av avfallsgebyret. Etter bestemmelsene her skal avfallsgebyret fastsettes slik at det svarer til de totale kostnadene kommunene påføres ved lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Det skal sikres full kostnadsdekning. Kommunen skal ikke ha fortjeneste på slik avfallshåndtering. Kun kostnader ved og inntekter fra lovpålagt håndtering av husholdningsavfall skal inngå i beregningen av avfallsgebyret.

Postadresse
Postboks 8112 Dep
0032 Oslo
postmottak@kmd.dep.no

Kontoradresse
Akersg. 59
www.kmd.dep.no

Telefon*
22 24 90 90
Org.nr.
972 417 858

Avdeling
Kommunalavdelingen

Saksbehandler
Bent Devik
22 24 72 27

Hverken forurensningsloven eller avfallsforskriften gir utfyllende bestemmelser om innholdet i kostnadsbegrepet og hvordan begrepet *kostnader* skal forstås i relasjon til beregning av avfallsgebyrer.

Miljødirektoratet har utarbeidet veilederen M-258 om beregning av avfallsgebyrer og hvordan avfallsforskriften § 15-3 skal forstås. I veilederen punkt 2.2.4 til 2.2.7 peker veilederen på en rekke kostnader (primært hvilke aktiviteter) som inngår i selvkost. Det er klart at det er kostnadene knyttet til håndtering av avfallet som skal være fullt finansiert av gebyrene, og ikke selskapets kapital, jf. avsnittet i punkt 2.2.4 om "eierkostnader". Pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser er ikke spesielt omtalt, utover at det i punkt 2.3.2 om separat regnskap kun er nevnt at pensjonsforpliktelser kan holdes utenfor. Utover dette henviser M-258 til Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer for beregning av selvkost (H-3/14).

Heller ikke i H-3/14 er det gitt nærmere veiledning eller en klar anbefaling om hvordan pensjonskostnader skal håndteres i selvkostkalkylen. Det pekes på at pensjonskostnader kan være et mer korrekt beregningsgrunnlag enn pensjonspremier og at enten pensjonskostnader eller pensjonspremier brukes som grunnlag for gebyrberegningen, må praksis være konsistent over tid slik at det ikke oppstår dobbelbelastning, jf. punkt 5.1.

Fra 1.1.2020 (regnskapsåret 2020) må samlet selvkost for avfallsgebyrer beregnes i samsvar med kommuneloven § 15-1 og forskrift 11.12.2019 nr. 1731 om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer (selvkostforskriften). Disse gjelder så fremt ikke annet følger av forurensningsloven med forskrift. Heller ikke kommuneloven eller forskriften inneholder bestemmelser som regulerer det aktuelle spørsmålet om virkningen av prinsippendring direkte.

Vurdering

Departementet viser til av hverken forurensningsloven med forskrift og veileder (M-258), KMDs veileder (H-3/14), eller kommuneloven med forskrift gir direkte anvisning for hvordan virkningen av prinsippendringer generelt og innregning av pensjonsforpliktelser spesielt skal håndteres i selvkostkalkylen.

Så langt vi kan forstå, er det ikke klart at virkningen av at pensjonsforpliktelsen tas inn i balansen, er en type kostnad som etter forurensningsloven § 34 første ledd og avfallsforskriften kapittel 15 skal gebyrlegges.

Departementet finner det naturlig å vurdere spørsmålet i lys av den praksisen som er akseptert i KMDs veileder (H-3/14) og de hensynene som ligger bak bestemmelsene i kommuneloven kapittel 15 og selvkostforskriften, særlig generasjonsprinsippet.

Så langt vi kan se har det vært akseptert at selvkost kan beregnes på grunnlag pensjonspremiene, også på avfallsområdet. Når H-3/14 aksepterer at pensjonspremiene legges til grunn, ligger det implisitt en aksept av at selvkost ikke belastes med differansen mellom aktuarberegnet pensjonsforpliktelse og pensjonsmidler (netto pensjonsforpliktelse). Denne størrelsen ligger "latent" også når et selskap bare forholder seg til pensjonspremiene, men synliggjøres først og oppstår i årsregnskapet ved overgangen til nytt regnskapsprinsipp når reglene for små foretak ikke lenger kan benyttes. Det har ikke vært noen uttalt

forutsetning at dersom selvkost beregnes på grunnlag pensjonspremier, må selvkost på et fremtidig tidspunkt i tillegg belastes med en slik mulig engangsvirkning av endring i regnskapsprinsipp knyttet til balanseføring av pensjonsforpliktelser i selskapets årsregnskap. Når pensjonspremiene legges til grunn for beregning av selvkost og gebyrutmålingen, taler det ovenstående for at gebyrbetalernes forpliktelser også regnes som oppgjort på dette grunnlaget. Dette taler også for at det å belaste selvkost med "bare" pensjonspremier ikke må regnes som en feil som innebærer at virkningen av prinsippendringen senere kan tas inn i selvkost. Etter vår vurdering tilsier dette at en overgang til nye regnskapsprinsipper i ettertid ikke utløser en mulighet eller plikt til å belaste selvkost for den historiske differansen mellom forpliktelse og midler (netto pensjonsforpliktelse på tidspunktet for prinsippendring) som synliggjøres og balanseføres i årsregnskapet ved overgangen til nytt regnskapsprinsipp.

Dersom selvkost skulle bli belastet med engangsvirkningen av å ta pensjonsforpliktelsen inn i selskapets balanse, vil det medføre at dagens (og eventuelt fremtidige) brukere må ta en belastning som eventuelt kunne eller burde vært lagt på tidligere brukere. Etter vårt syn blir dette et brudd med generasjonsprinsippet, hvor dagens brukere i prinsippet kun skal betale det som dagens tjenester koster.

Vi viser også til at en eventuell gebyrøkning basert på engangsvirkningen ikke vil gjenspeile noen reell endring i kostnadsnivået ved tjenestene. En eventuell gebyrøkning vil kun være et resultat av aktuarmodellene for beregning av regnskapsmessige pensjonsforpliktelser, beregningsforutsetningene og overgangen til nytt regnskapsprinsipp.

Departementets vurdering er således at engangsvirkningen av å ta inn netto pensjonsforpliktelse i balansen (virkningen av prinsippendringen), ikke kan regnes som en kostnad som skal inngå i beregningen av samlet selvkost. Virkningen på egenkapitalen her må dermed etter vårt syn regnes som en kostnad som kun belastes selskapet og eventuelt deres eiere.

Departementet arbeider for tiden med å utarbeide en veileder til den nye selvkostforskriften. Det er her aktuelt å gi en nærmere omtale av de problemstillingene som er reist i saken.

Med hilsen

Thor Bernstrøm (e.f.)
avdelingsdirektør

Bent Devik
utredningsleder

Dokumentet er elektronisk signert og har derfor ikke håndskrevne signaturer