

Hallingdal Renovasjon IKS
Sendt med e-post til firmapost@hallingdalrenovasjon.no

Revisjonsbrev nr. 3

PENSJONSFORPLIKTELSEN SKAL REGNSKAPSFØRES

1 Pensjonsforpliktelse iht. aktuarberegning – plikt til regnskapsføring

Hallingdal Renovasjon IKS (HR) har, som alle andre selskap og kommuner med pensjonsordning, en pensjonsforpliktelse overfor de ansatte ved at de gjennom arbeidsavtale har opparbeidet seg rett til framtidig pensjon fra KLP. Mye av pensjonsforpliktelsen har HR allerede dekket inn gjennom årlig innbetalt premie og opparbeidet avkastning, men ikke alt. Resterende pensjonsforpliktelse framkommer som netto pensjonsforpliktelse i aktuarberegning fra forsikringsselskapet. For HR utgjør netto pensjonsforpliktelse (inkl. arbeidsgiveravgift) per 31.12.2018 kr 9,9 mill. Denne er ikke tatt inn i regnskapet per 31.12.2018.

Vi har i høst tatt opp med HR at selskapet nå plikter å regnskapsføre den aktuarberegnete netto pensjonsforpliktelsen. Når pensjonsforpliktelsen tas inn i regnskapet, skal den framkomme under langsiktige forpliktelser, og belastes egenkapital fordi det er en prinsippendring (se nærmere omtale under kap.3). Årlig endring i pensjonsforpliktelsen blir fra og med 2019 å kostnadsføre, med forholdsmessig fordeling på de ulike virksomhetsområder.

2 Begrunnelse med hjemler

Endring i regnskapspraksis begrunnes i følgende:

- HR skal etter selskapsavtalen § 24 føre regnskap etter regnskapsloven.
- «Små foretak» kan unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelse som er forsikret, jf. regnskapsloven § 5-10. HR har til nå benyttet denne unntaksbestemmelsen, jf. bl.a. note 5 til årsregnskapet, hvor det går fram at det er årets premieinnbetaling som kostnadsføres i regnskapet (og ikke premieavvik). Imidlertid er HR ikke lengre omfattet av definisjonen «små foretak» iht. regnskapsloven §1-6 (to av tre følgende vilkår må være oppfylt; salgsinntekt under kr 70 mill., balansesum under kr 35 mill., antall ansatte under 50). Dermed kan ikke unntaksregelen lengre benyttes, HR har plikt til å følge hovedregelen nedenfor.
- Pensjon skal føre iht. aktuarberegning, noe som innebærer at alle pensjonskostnadene innregnes når de påløper, og fordeles systematisk og fornuftig over opptjeningsperioden. Dette er hovedregelen, jf. *Lov om årsregnskap* (regnskapsloven) kap.4 om grunnleggende prinsipper og *Norsk RegnskapsStandard 6 Pensjonskostnader*.
- Husholdningsrenovasjon og slam skal følge selvkostprinsippet, jf. *Lov om vern mot forurensninger og om avfall* (forurensningsloven) §§ 29 - 34 og *Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall*

(avfallsforskriften) § 15-3. HR sin selskapsavtale pålegger HR å følge selvkostprinsippet også for konkurranseutsatt næringsavfall mv. Retningsgivende for selvkostregnskap er *H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*, utgitt av Kommunal- og moderniseringsdepartementet, og *Beregning av kommunale avfallsgebyr*, en veileder utgitt av Miljødirektoratet i 2014. For selvkostregnskap er det er ikke gitt noen konkrete retningslinjer for pensjon (jf. retningslinjene kap.5). Retningslinjene kap.4 legger opp til at selvkostberegningene kan ta utgangspunkt i regnskapsreglene som gjelder for den aktuelle virksomheten, om det er regnskapslov eller kommunale regler. For selskaper (som følger regnskapsloven) vil grunnlaget for selvkostkalkyler være regnskapsførte kostnader og inntekter i henhold til regnskapslovens regler.

- Dette er videreført i ny selvkostforskrift som skal gjelde fra og med 2020 (ikke trådt i kraft p.t.). I § 3 går det fram at grunnlaget for beregningen av selvkost skal være regnskapsførte utgifter eller kostnader og inntekter, enten virksomheten fører regnskapet i tråd med kommunelovens eller regnskapslovens bestemmelser - så langt ikke noe annet følger av forskrift.
- Forurensningsloven § 34 og avfallsforskriften §§ 15-3 og 15-4 bestemmer at kostnadene for husholdningsrenovasjon og slam fullt ut skal dekkes inn gjennom gebyrene.

3 Belastning av egenkapital

HR bør korrigere pensjon iht. aktuarberegning slik at den framkommer som langsiktig pensjonsforpliktelse og iht. fordelingsnøkkel belastes de bundne selvkostfondene.

Dette begrunnes slik:

- Det er aktuares pensjonsberegning som skal betraktes som den reelle fullstendige pensjonskostnaden for HR. Pensjonsopptjeningen og –kostnaden jf. aktuar har vært reell for HR også tidligere år, selv om pensjonsforpliktelsen ikke har vært kostnadsført i regnskapet til HR tidligere.
- Prinsippendringer som dette skal føres direkte mot egenkapital, jf. regnskapsloven § 4-3. Det samme skal evt. korrigerende av tidligere års feil.
- Forurensningsloven § 34 og avfallsforskriften §§ 15-3 og 15-4 bestemmer at alle kostnadene for husholdningsrenovasjon og slam fullt ut skal dekkes inn gjennom gebyrene. Når det viser seg at kommunen /HR har belastet selvkostregnskapet for lite (eller for mye) i henhold til avfallsforskriften kap.15, skal dette justeres snarest mulig når feilen oppdages, jf. forskriften § 15-5 samt *Beregning av kommunale avfallsgebyrer* kap.2.4. Derfor er det etter vår vurdering riktig å belaste selvkostområdene med pensjonskostnaden.
- Selvkostområdene avsluttes i HR mot bundne selvkostfond under egenkapital.
- Det er etter vår vurdering korrekt å belaste selvkostområdene, selv om de generelle retningslinjene for selvkost og ny selvkostforskrift bestemmer at det er svært begrenset anledning til å belaste selvkostområder med kostnader for tidligere år (se nedenfor). Etter vanlig rettsforståelse går imidlertid forurensningsloven og avfallsforskriften foran disse generelle reglene, noe som innebærer at kostnadene skal belastes selvkost.


H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester kap.7.3.2, som gjelder til og med 2019, sier at fem år er øvre grense for å kunne korrigere selvkostregnskapet med mer kostnader. Fordi kommunen / HR er profesjonell part og myndighet, er det neppe rimelig at innbyggerne i senere år må dekke kostnader som kommunen /HR skulle, burde eller kunne innkrevd tidligere. Dette vil også gjelde de tilfeller hvor kommunestyret har fattet vedtak om at gebyrer skal dekke kostnader fullt ut. Muligheten for å korrigere tidligere selvkostregnskaper med mer kostnader er ytterligere begrenset i ny selvkostforskrift som skal gjelde fra og med 2020. I § 9 bestemmes at virkningen av feil fra tidligere år som har vært til gunst for brukerne ikke skal tas inn i selvkost.

Disse bestemmelsene kunne tilsi at tidligere opparbeidet pensjonsforpliktelse som korrigeres inn i regnskapet burde framkomme som uinndekket negativ egenkapital utenfor selvkostområdene, og dekkes inn av eierkommunene på sikt.

- I et regnskap etter regnskapsloven er det normalt ikke bundne fond under egenkapital, slik det er i regnskap etter kommuneloven. Om abonnentene på husholdningsavfall og slam innbetaler for mye eller for lite gebyr i forhold til selvkost for tjenesten, plikter HR iht. lov og forskrift å saldere forskjellen overfor abonnentene over en femårsperiode. Det finnes relevante faglige argumenter for at forskjellen bør framkomme i regnskapet som forpliktelse / fordring på abonnentene, i stedet for som egenkapital. Det finnes andre renovasjons-IKS som har slik klassifisering, og andre som har tilsvarende klassifisering som HR. Det vesentlige er etter vår vurdering at midlene er bundne til abonnenter, framkommer atskilt i regnskapet, håndteres på en slik måte at midlene ikke kan benyttes til andre formål, og at regnskapet gir god informasjonsverdi for brukerne, som i stor grad er kommunene. Vi har, i alle fall inntil videre, funnet dagens klassifisering av bundne selvkostfond som tilfredsstillende.

Ta gjerne kontakt om det er spørsmål til dette temaet eller annet.

Med hilsen
Kommunerevisjon IKS



Elin Dokken Myhre
Oppdragsansvarlig regnskapsrevisor / registrert revisor

