



# KONTERINGSVEJLEDNING

## 1. INDLEDNING

### 1.1 BAGGRUND FOR DENNE KONTERINGSVEJLEDNING

Denne vejledning gælder for virksomheder, der forventes at blive omfattet af den kommende indtægtsrammeregulering, som regeringen har besluttet sig for ved stemmeaftalerne af 16. april 2016 og 2. juni 2017. Vejledningen gælder for varmevirksomheder, der på koncernniveau har et varmesalg over 50 TJ.<sup>1</sup>

Den nye regulering kommer til at tage udgangspunkt i, at ovennævnte virksomheder skal underlægges en indtægtsrammeregulering med effektiviseringskrav. Disse effektiviseringskrav fastsættes med udgangspunkt i en sammenligning mellem virksomhederne – ud fra en benchmarkingmodel. Inden en sådan model kan udarbejdes, er det vigtigt, at de data, som virksomhederne anmelder, er så sammenlignelige som muligt.

Forsyningstilsynet har i denne forbindelse udarbejdet denne konteringsvejledning, der skal anvendes ved indberetning til Forsyningstilsynet og der bl.a. indebærer, at omkostningerne henføres til det enkelte led i forsyningskæden, som omkostningerne er tilknyttet eller kan tilknyttes.

I dag udarbejdes der tre regnskaber for de fleste varmevirksomheder, nemlig et årsregnskab i henhold til årsregnskabsloven<sup>2</sup>, en priseftersvisning i henhold til varmforsyningsloven og et skatteregnskab for de virksomheder, der er skattepligtige. Denne konteringsvejledning gælder for indberetninger i forhold til varmforsyningsloven. Der er med konteringsvejledningen forsøgt at mindske forskelle mellem de forskellige regnskaber fremadrettet.

Der er udelukkende tale om en vejledning, der vedrører indberetning af data mv. til Forsyningstilsynet. Det er ikke et krav, at varmevirksomhedernes økonomi-/ERP-systemer tilpasses i forhold til denne vejledning. Det kan måske være en fordel nogle steder. Anvender varmevirksomheden i dag standardkontoplanen fra Dansk Fjernvar-

<sup>1</sup> Se anmeldelsesbekendtgørelsens § 5 for anvendelsesområdet.

<sup>2</sup> Enkelte varmevirksomheder aflægger årsregnskab i henhold til en anden rammelovgivning herfor.

me, kan virksomheden fortsætte med dette, ligesom varmevirksomheder, der i dag også anvender en funktionsopdelt kontoplan, kun skal foretage mindre justeringer. Varmevirksomheder, der anvender en artsopdelt kontoplan, vil få en del udfordringer i forhold til indberetninger, såfremt de ikke overgår til en funktionsopdelt kontoplan.

I 2019 og 2020 vil selskaberne skulle indberette budget og prisettersvisning, som de plejer, eftersom de i disse år fortsat er underlagt den nugældende regulering. Energi-styrelsens nye afskrivnings- og omkostningsfordelingsregler vil efter det oplyste først få virkning fra den 1. januar 2021, når indtægtsrammereguleringen skal træde i kraft.

I forhold til tidligere indberetninger indeholder den nye anmeldelsesbekendtgørelse fra 2019 følgende ændringer for selskaber med et varmesalg på 50 TJ eller mere:

- de skal fra 2019 have omlagt deres varmeregnskab til kalenderår,
- de skal indberette omkostninger fordelt efter produktion, transmission og distribution, jf. denne konteringsvejledning,
- de skal årligt indberette budget senest den 1. januar og prisettersvisning senest den 15. april.

I 2019 og 2020 vil selskaberne fortsat afskrive på aktiver og fordele omkostninger ved samproduktion efter de nugældende regler og administrativ praksis.

Der henvises til afsnit 4 for den videre proces med hensyn til indhentning af data til brug for den fremtidige indtægtsrammeregulering.

## **1.2 FORMÅL MED VEJLEDNINGEN**

Konteringsvejledningen skal være med til at standardisere de omkostninger, der indberettes til brug for indtægtsrammeregulering og udvikling af en benchmarkingmodel for sektoren, som varmevirksomhederne indberetter til Forsyningstilsynet.

Konteringsvejledningen gælder pt. virksomhedernes indberetning af budget og prisettersvisning og supplerer for virksomheder med et varmesalg over 50 TJ de gældende vejledninger herfor:

- Vejledning til anmeldelse af budget og prisettersvisning af 23. august 2018.
- Vejledning om indregning af afskrivninger og henlæggelser i varmeprisen af 23. august 2018.

For virksomheder med et varmesalg under 50 TJ gælder alene de to ovennævnte vejledninger.

Konteringsvejledningen vil blive løbende opdateret og navnlig i 2019, når yderligere indberetninger end budget og prisettersvisning bliver reguleret i anmeldelsesbekendtgørelsen. Der vil være tale om et pris- og levetidskatalog, yderligere opdeling i costdrivere og yderligere standardisering af regnskabsoplysninger efter bestemte metoder for afskrivning og omkostningsfordeling. Der henvises til afsnit 4 for en beskrivelse af den videre proces. Indtil videre gælder vejledningen dog alene for de nævnte virksomheders indberetning af budget og prisettersvisning til brug for tilsynet med varmepriserne i 2019 og 2020, hvor disse virksomheder fortsat er underlagt hvile i sig selv-reguleringen.

Konteringsvejledningen er bl.a. udarbejdet med henblik på at angive en ensartet opgørelsesmetode i forhold til, hvornår en omkostning skal allokere til driften, og hvornår den skal aktiveres. Det kan dog i praksis være svært at sætte helt ens skillelinjer for alle varmevirksomheder.

Det er vigtigt, at varmevirksomhederne følger konteringsvejledningen samt årsregnskabslovens regler for aktivering. Dermed sikres det, at graden af aktivering af omkostninger er så ensartet som muligt. Baggrunden herfor er, at den enkelte varmevirksomheds praksis i forhold til adskillelsen mellem drift og anlæg vil påvirke niveauet for totalomkostningerne, som virksomheden bliver målt på i benchmarkingen, da eksisterende anlægsomkostningerne vil blive standardiseret via et kommende pris- og levetidskatalog. Det er derfor driftsomkostningerne, som indberettes ud fra denne konteringsvejledning, der vil kunne påvirke resultaterne i benchmarkingmodellen.

Herudover beskriver konteringsvejledningen, hvorledes alle omkostninger, også administrationsomkostninger, skal opdeles mellem produktion, transmission og distribution. Med en sådan opdeling vil det, jf. lovbemærkninger til de nye databestemmelser i varmforsyningsloven, bl.a. blive muligt at sammenligne omkostninger fra virksomheder, der alene forestår distribution, med omkostninger fra virksomheder, der også forestår produktion.<sup>3</sup>

Begrebet varmevirksomheder i denne vejledning er ikke begrænset til juridiske enheder, men defineres som indberetningspligtige varmevirksomheder i henhold til den nuværende lovgivning. Det vil altså sige, at en juridisk enhed, der i dag f.eks. har tre indberetninger til Forsyningstilsynet årligt, i det følgende vil være præsenteret som tre særskilte varmevirksomheder.

### 1.3 SIDEORDNEDE ELLER TILKNYTTETE AKTIVITETER

Varmevirksomheder kan lovligt have andre aktiviteter end aktiviteter omfattet af varmforsyningslovens prisregulering.<sup>4</sup> Aktiviteter, der ikke er nært tilknyttet til aktiviteten omfattet af varmforsyningsloven, skal holdes selskabsmæssigt adskilt fra varmeaktiviteten. Er der derimod tale om tilknyttede aktiviteter, dvs. aktiviteter, der udspringer som en naturlig forlængelse af varmeaktiviteten, vil disse som udgangspunkt kunne holdes regnskabsmæssigt adskilt, medmindre der er tale om samproduktion. Omkostninger og indtægter til ydelser, der samproduceres med varme, skal efter praksis på varmforsyningsloven fordele deres omkostninger på de forskellige ydelser, jf. afsnit 3.3.1. Krav om selskabs- eller regnskabsmæssig adskillelse kan dog følge af anden lovgivning.

---

<sup>3</sup> Lovbemærkninger til § 22 i lov om varmforsyning (lov nr. 1677 af 26. december 2017)

<sup>4</sup> Der henvises for de aktiviteter, der er omfattet af prisreguleringen, til varmforsyningslovens § 20. Undtaget fra indtægtsrammereguleringen er dog, jf. anmeldelsesbekendtgørelsens § 2, stk. 7: industrivirksomheder, der leverer overskudsvarme, og levering af biogas og andre brændbare gasarter. For kommunale varmevirksomheder gælder specifikke regler, jf. varmforsyningslovens kapitel 1a.

Denne konteringsvejledning vedrører alene indberetning af omkostninger, der kan henføres til aktiviteter omfattet af varmforsyningslovens prisregulering og den kommende indtægtsrammeregulering.

Det vil i øvrigt altid være tilladt at lade indtægter fra andre aktiviteter indgå i indberetningen, hvis varmekomplekset vil bruge dem til at nedsætte varmeprisen. Oplysninger om samproducerede aktiviteter, der alene skal omkostningsfordeles, må desuden også gerne indberettes, men omkostninger til andre aktiviteter, herunder de aktiviteter, der sker i samproduktion med varme, må aldrig dækkes af varmeprisen.

## 2. KONTERINGSVEJLEDNING – OVERORDNEDE PRINCIPPER OG KRAV

### 2.1 OMKOSTNINGSDEFINITIONER

For at få den bedst mulige datakvalitet til brug for den kommende indtægtsrammeregulering med benchmarking er det vigtigt, at varmevirksomhederne så vidt muligt opgør drifts- og anlægsomkostninger ensartet og efter samme principper, jf. afsnit 1.2. Nedenfor er redegjort for forskellige typer af omkostninger, og hvorledes disse håndteres i forbindelse med indberetningen.

### 2.2 DRIFTSOMKOSTNINGER

Ved opgørelse af driftsomkostninger er det vigtigt, at alle varmevirksomheder har en så ensartet skillelinje som muligt i forhold til hvornår, der er tale om en driftsomkostning eller en investeringsomkostning. Vejledningen forsøger at give en ensartet opgørelsesmetode i forhold til, hvornår omkostningen skal allokere til driften, og hvornår den skal aktiveres. Det kan i praksis være svært at sætte helt ens skillelinjer for alle varmevirksomheder.

I afsnit 2.3 redegøres der nærmere for hvornår, der er tale om en investeringsomkostning.

Driftsomkostninger defineres som kortfristede løbende operationelle omkostninger. Driftsomkostninger omkostningsføres i samme år, som de afholdes/forbruges, hvorimod investeringsomkostninger omkostningsføres over flere år.

### 2.3 INVESTERINGSOMKOSTNINGER

#### 2.3.1 MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

Generelt tager denne konteringsvejledning udgangspunkt i årsregnskabslovens bestemmelser for klasse C (stor) virksomheder<sup>5</sup>. Med mindre andet er nævnt i vejledningen, konteres omkostninger i henhold til årsregnskabsloven.

I henhold til årsregnskabsloven defineres materielle anlægsaktiver som fysiske aktiver, der besiddes af virksomheden til brug for driften af virksomheden, og som er til vedvarende eje eller brug i mere end 1 år. Dette indbefatter også grunde. Materielle anlægsaktiver anskaffes med henblik på at opnå en fremtidig økonomisk fordel.

Der er følgende kriterier for, at materielle anlægsaktiver kan indregnes i balancen som et aktiv:

- Fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden.

---

<sup>5</sup> Årsregnskabsloven LBK nr. 1580 af 10/12/2015 er en rammelovgivning. Loven er opbygget således, at der er forskellige bestemmelser i forhold til virksomhedens størrelse. Da bestemmelserne for klasse C (Stor) er mest konkrete, giver det også den mest ensartede kontering på tværs af sektoren.

- Aktivet er under virksomhedens kontrol og et resultat af tidligere perioders be-  
givenheder.
- Aktivets kostpris skal kunne måles pålideligt.
- Virksomheden har fået overdraget de fordele og risici, der er forbundet med at  
eje aktivet.

Såfremt aktivet opfylder disse kriterier, skal det aktiveres og afskrives efter Energisty-  
relsens regler herfor. Pt. kan aktiver afskrives med maksimalt 20 pct. om året over en  
periode på maksimalt 30 år,<sup>6</sup>

Materielle anlægsaktiver kan både være købte aktiver og egenfremstillede aktiver.

### 2.3.2 OMKOSTNINGSFØRELSE OG AKTIVERING

Alle aktiver, der opfylder de nævnte definitioner i afsnit 2.3.1, skal aktiveres og afskri-  
ves efter reglerne.

### 2.3.3 SONDRING MELLEMLIGEHOLDELSE OG FORBEDRING

Det kan være en udfordring i forbindelse med vurdering af om en omkostning, der kan  
henføres til et aktiv, der allerede er taget i brug, skal medtages som en vedligeholdel-  
sesudgift, der udgiftsføres straks, eller hvorvidt der er tale om en forbedring, der akti-  
veres og afskrives. Dette kan eksempelvis være reparationsarbejder på ledningsnet..

Omkostninger, der kan henføres til et aktiv, som allerede er taget i brug, skal vurderes  
på samme måde som et aktiv, der endnu ikke er taget i brug. Hvis omkostningen op-  
fylder definitionen på et materielt anlægsaktiv, som angivet i afsnit 2.3.1 ovenfor, skal  
omkostningen aktiveres og afskrives.

Omkostninger afholdt i relation til eksisterende anlægsaktiver skal altså medtages som  
et anlægsaktiv, når:

- De afholdte omkostninger medfører en forlængelse af levetiden på det oprin-  
delige aktiv.
- De afholdte omkostninger medfører, at det oprindelige aktiv bliver forbedret,  
herunder kan generere flere indtægter til varmevirksomheden eller medføre  
besparelser på omkostningerne.

Omkostninger til vedligeholdelse skal driftsføres i det regnskabsår, de afholdes. Et  
aktiv, hvor omkostningerne anvendt hertil alene, bringer aktivet tilbage til dets oprinde-  
lige tekniske stand, er vedligeholdelsesomkostninger, der skal driftsføres som en om-  
kostning i det pågældende år, hvor denne er afholdt.

Forbedringer, der forlænger levetiden med under 10 %, håndteres som vedligeholdel-  
sesomkostninger.

---

<sup>6</sup> Afskrivningsbekendtgørelsens § 4, bek. nr. 941 af 4. juli 2017.

### Eksempel på sondring mellem vedligeholdelsesomkostning og forbedring:

- Reparation af ledningsnet er som udgangspunkt vedligeholdelsesomkostning.
- Hvis der er en andel af de samlede omkostninger, der kan henføres til, at aktivets levetid forlænges ud over standardlevetiden, skal denne del aktiveres og afskrives over den resterende forøgede levetid på aktivet.
- Foretages der reparation som følge af et ledningsbrud, er der tale om en driftsomkostning.
- Sker udskiftningen af en ledning som følge af en beslutning om renovering af ledningsnettet, er der tale om et aktiv. Her kan en indikator være varmevirksomhedens investeringsplan. Er der tale om en planlagt renovering/udskiftning, taler det for, at der er tale om en forbedring.

Eksempel: En varmevirksomhed ejer et aktiv, der som udgangspunkt afskrives over 10 år. Efter 8 år laves en levetidsforlængelse, der bevirker, at aktivet nu kan holde i 20 år, altså 12 år fra tidspunktet for levetidsforlængelsen. Udgifterne til levetidsforlængelsen afskrives over de resterende 12 år.

#### 2.3.4 KOSTPRIS

Afskrivningsgrundlaget for aktiverede anlæg er den kostpris, som virksomheden har afholdt - dette gælder uanfægtet, om virksomheden selv har anvendt ressourcer, eller der er tale om anskaffelsespriser fra tredjemand. For egenfremstillede anlægsaktiver gælder, at finansieringsomkostninger i projektperioden frem til ibrugtagning samt indirekte produktionsomkostninger (IPO) kan indregnes. Indirekte omkostninger er eksempelvis indirekte løn og materialer samt afskrivninger på produktionsudstyr. Kravene for, hvornår indirekte omkostninger kan indregnes i kostprisen, beskrives mere detaljeret i afsnit 2.4.

#### 2.3.5 IMMATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

Nogle varmevirksomheder kan have immaterielle anlægsaktiver. Dette kan være rettigheder til produktionsanlæg. Sådanne rettigheder afskrives i takt med, at rettigheden udnyttes. Afskrivningerne tilregnes produktionsomkostningerne. Se også afsnit 3.6.

Som eksempel kan nævnes varmevirksomheder, der har været medfinansierende på produktionsanlæg, som juridisk ejes af andre end varmevirksomheden selv. Til gengæld har varmevirksomheden så modtaget en rettighed, til at modtage varme fra den varmevirksomhed, investeringen er foretaget i. Afviklingen af denne rettighed sker efter gældende praksis via afskrivninger, når der er tale om en rettighed, der kan sidestilles med en ejendomsret.<sup>7</sup>

Den varmevirksomhed, der står for opførelsen af produktionsanlægget og dermed har det juridiske ejerskab, skal fratække en eventuel straksbetaling fra anlægssummen.

---

<sup>7</sup> Energitilsynets tilkendegivelse af 23. februar 2009 (j.nr. 4/0920-8901-0380) om KE Varme P/S – afskrivning på rettighed og tilkendegivelse 27. november 2012 (j.nr. 12/09759) om afskrivning på straksbetaling for rådighedsret over varmeproduktionskapaciteten på Studstrupværket .

Den, der har betalt for rådighedsret eller rettigheder, der kan sidestilles med en ejendomsret, afskriver herpå efter gældende regler i afskrivningsbekendtgørelsen.

En varmevirksomhed kan også have andre immaterielle anlægsaktiver. Fælles er, at afskrivningerne skal fordeles til det, de vedrører. Er der tale om immaterielle anlægsaktiver under administrationen, så skal afskrivningerne henføres hertil, og efterfølgende så fordeles på samme måde som de øvrige omkostninger til henholdsvis produktion, transmission og distribution, jf. afsnit 3.8.

#### 2.3.6 AFSKRIVNINGER

Anlægsaktiver skal afskrives efter Energistyrelsens regler i afskrivningsbekendtgørelsen (bek. nr. 941 af 4. juli 2017).

Til afskrivninger henføres også tab ved restafskrivning på anlæg, der tages ud af drift.

#### 2.3.7 NEDTAGNING OG SKROTNING

Tages et aktiv ud af drift, nedskrives restværdien til nul, såfremt aktivet ikke har nogen økonomisk fordel for varmevirksomheden.

Nedtagnings- og skrotningsomkostninger skal som udgangspunkt indregnes som en driftsomkostning i året. Der kan dog henlægges til skrotning efter reglerne i afskrivningsbekendtgørelsen og den administrative praksis.

Er der tale om omkostninger i forbindelse med "gæsteprincippet", vil situationen som udgangspunkt stadig være den samme. De gamle ledninger skrottes og omkostningsføres, og de nye ledninger aktiveres i det omfang, der også ligger en forbedring heri.

#### 2.3.8 FINANSIEL OG OPERATIONEL LEASING

Finansiel og operationel leasing behandles med udgangspunkt i reglerne i årsregnskabsloven.

Indregning af aktivet sker fra starten til en opgjort kostpris, mens forpligtelsen overfor leasingelskabet indregnes som en gældsforpligtelse. På indgåelsestidspunktet vil de to poster som hovedregel være lige store. Kostprisen opgøres som den laveste værdi af dagsværdien af aktivet, og nutidsværdien af leasingydelseerne med tillæg af direkte omkostninger.

Leasingaktivet skal afskrives på samme måde som øvrige aktiver. Hvis det er overvejende sandsynligt, at leasingtager overtager ejendomsretten til aktivet ved leasingperiodens udløb – hvilket er et kendetegn ved finansiel leasing – skal aktivet afskrives efter reglerne i afskrivningsbekendtgørelsen. Er dette ikke tilfældet, skal aktivet afskrives over leasingperioden, dog kan perioden på grund af kravet i afskrivningsbekendtgørelsen om, at der årligt maksimalt må afskrives 20 pct. af anlægssummen, ikke være kortere end 5 år.



De løbende leasingydelser skal opdeles i en rentedel, der indregnes i resultatopgørelsen, og en afdragsdel, der reducerer leasingforpligtelsen. Værdien af henholdsvis aktivet og forpligtelsen vil ofte udvikle sig forskelligt i leasingperioden, da afskrivninger og afdrag sjældent vil have samme størrelse.

Ved operationel leasing indregnes leasingydelser løbende som driftsomkostninger i resultatopgørelsen. Dette foretages som udgangspunkt lineært over leasingperioden. Dette vil i de fleste tilfælde svare til de faktiske betalinger.

Up front-betalinger, forudbetalinger mv. indregnes i første omgang i balancen som en periodeafgrænsningspost, der efterfølgende omkostningsføres over kontraktens løbetid.

Klassifikationen mellem finansiel og operationel leasing, sker på baggrund af en subjektiv vurdering af vilkårene i leasingaftalen. Der vil som udgangspunkt være tale om finansiel leasing, hvis:

- Det må anses for overvejende sandsynligt, at leasingtager vil overtage ejendomsretten til aktivet ved kontraktens udløb, f.eks. fordi leasingtager er tillagt en fordelagtig købsoption
- Leasingperioden dækker den væsentligste del af aktivets økonomiske levetid (typisk 75 % eller mere)
- Nutidsværdien af leasingydelserne stort set svarer til aktivets dagsværdi (typisk 90 % eller mere)

Der er ikke krav om, at alle dele skal være gældende, før det er finansiel leasing, men hvis ingen af elementerne er gældende, er der tale om operationel leasing.

## 2.4 OVERHEAD/INDIREKTE OMKOSTNINGER (IPO)

I det følgende redegøres for indirekte omkostninger, der også benævnes overhead, og som for nogle varmekomplekser skal medregnes til kostprisen for materielle anlægsaktiver, såfremt der ikke udelukkende anvendes eksterne tredjemænd i forbindelse med anlægsarbejder.

Indirekte omkostninger skal medtages for egenfremstillede materielle anlægsaktiver, som en del af disse aktivers værdi. For at øge sammenligneligheden mellem varmekomplekser skal alle virksomheder, der ønsker at aktivere IPO, opgøre deres IPO efter de gældende årsregnskabsregler for virksomheder i regnskabsklasse C (stor).

Nogle varmekomplekser køber hjælp til alle deres anlægsarbejder ved en tredje mand, imens andre har egne ansatte til dette. Som udgangspunkt vil virksomheden med egne ansatte have færre driftsomkostninger end den anden virksomhed, såfremt der anvendes IPO. Dette skyldes at en andel af driftsomkostningerne således fordeles via de interne timepriser til anlægsaktiverne.

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.

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

Alle varmevirksomheder, der ønsker at benytte sig af muligheden for at indregne IPO, skal stadig kunne synliggøre, hvor stor en andel af driftsomkostningerne, der er henført via IPO.

Der stilles ikke krav til, at alle varmevirksomheder indregner IPO, men hvis varmevirksomheden gør det, så skal den følge kravene i årsregnskabsloven.

#### 2.4.1 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 leasingydelser 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.

#### 2.4.2 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 ovenfor anvendes systematisk og ensartet mellem forskellige anlægsprojekter.

#### 2.4.3 SERVICESELSKAB

Køber varmekomforter personaleydelse eller 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 aktivering af yderligere overhead hos varmekomforten.

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

### 3. OPDELING PRODUKTION, TRANSMISSION OG DISTRIBUTION

#### 3.1 INDLEDNING

Det er et krav, at alle omkostninger fordeles således, at de overholder kravet omkring fordeling til produktion, transmission og distribution.

Varmevirksomheder skal indberette deres totale driftsomkostninger og afskrivninger.

Varmevirksomheder fordeler i dag de fleste af deres omkostninger, dog ikke:

- administrationsomkostninger
- en række omkostninger knyttet til øvrige anlæg
- renteudgifter

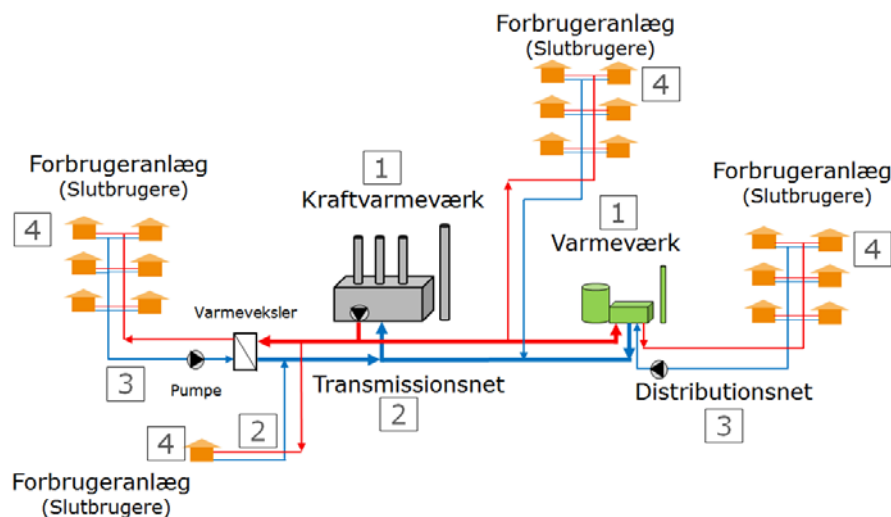
Disse omkostninger skal nu fordeles over de tre led i forsyningskæden.

#### 3.2 OVERORDNET FORSTÅELSE AF OMKOSTNINGSTYPERNE

Ved kontering af omkostninger på de forskellige typer omkostninger, følges følgende skillelinjer.<sup>8</sup>

Disse skillelinjer bygger på både den tekniske adskillelse, men også på den juridiske.

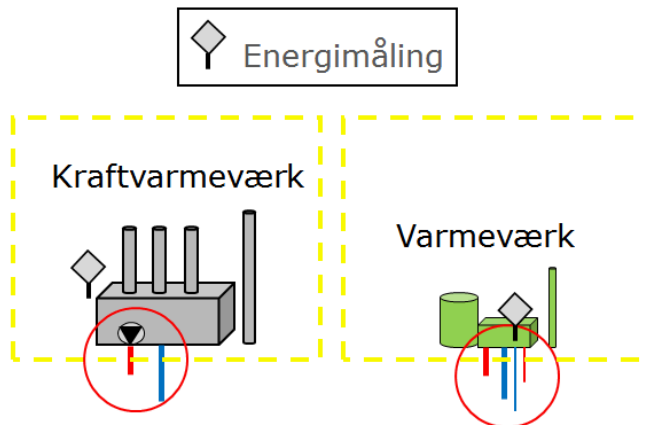
Hvis en varmemvirksomhed, der udelukkende har distribution, men har forpligtet sig til at betale for drift- og/eller vedligeholdelsesomkostninger på produktionssiden, vil disse omkostninger skulle håndteres som varmekøb.



<sup>8</sup> Det bemærkes, at snitfladerne mellem produktion, transmission og distribution, som fremgår af dette afsnit, er en del af det yderligere arbejde, der pt. foretages på pris- og levetidskataloget, jf. afsnit 4.2.1, og forventes at blive tilrettet i anledning af dette arbejde inden ikrafttræden.

1. Produktionsanlæg
2. Transmissionsanlæg
3. Distributionsanlæg
4. Forbruger-/distributionsanlæg.

### 3.2.1 PRODUKTION



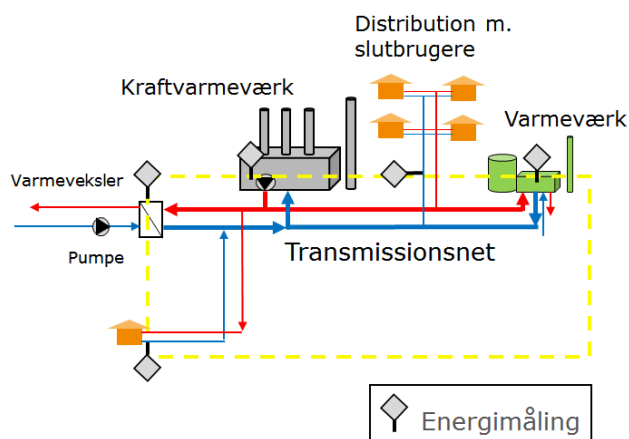
#### Kendetegn

- Varmeproducerende udstyr til damp eller varmt vand i form af motorer, kedler eller vedvarende energi (VE).
- Produktionsanlæg etableres i dedikerede bygninger, hvor andre hovedkomponenter også kan placeres (pumper, vekslere, vandanlæg, trykhold etc.)
- Hertil evt. brændselslagre inden i/udenfor bygninger

#### Grænseflade produktionsanlæg til transmissions- og distributionsnet

- Ved matrikelgrænsen for produktionsanlægget – som branchen kalder det: "ved hegnet".

### 3.2.2 TRANSMISSION



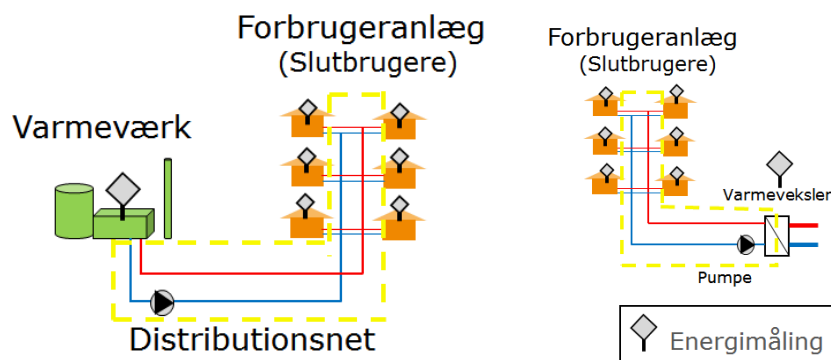
#### Kendetegn

- Store isolerede ledningsanlæg til transport af store damp eller vandmængder (behandlet vand).

### Grænseflader til produktionsanlæg og distributionsnet

- Til produktionsanlæg: Ved produktionsanlæggenes matrikelgrænse.
- Til distributionsanlæg: Ved hydraulisk adskilte punkter som vekslere; midt i veksleren, hvor primær- og sekundærside mødes og/eller ved energimålere.

### 3.2.3 DISTRIBUTION



### Kendetegn

- Isolerede ledningsanlæg til transport af behandlet køle eller varmt vand til slutbrugerne.

### Grænseflader til produktionsanlæg og transmissionsnet

- Til produktionsanlæg: Ved produktionsanlæggenes matrikelgrænse.
- Til transmissionsanlæg: Ved hydraulisk adskilte punkter som vekslere; midt i veksleren, hvor primær- og sekundærside mødes og/eller ved energimålere.
- Til forbrugere:
  - Situation A: Varmekunden ejer bygningens installation. Her går grænsefladen ved kundehanterne og således før selve bygningens fjernvarmeunit/-central.
  - Situation B: Selskabet ejer bygningens installation. Her går grænsefladen fjernvarmeunittens/-centralen afspæringsventiler til bygningens varmeanlæg og brugsvandsanlæg.

## 3.3 PRODUKTIONSOMKOSTNINGER

Til produktionsomkostninger henføres alle omkostninger, der vedrører produktionen af varme. Det kan være brændselsomkostninger, afgifter, drift- og vedligeholdelsesomkostninger m.v.

Til produktionsomkostninger henføres ligeledes alle fællesomkostninger i henhold til den fordeling, der er sket heraf, som fremgår under afsnit 3.8.1, samt de omkostninger der fordeles til varmeproduktionen jf. næste afsnit.

Afgrænsningen mellem produktionsomkostninger og omkostninger enten til transmission eller distribution følger af afsnit 3.2.

### 3.3.1 OMKOSTNINGER VED SAMPRODUKTION

Omkostningerne fra samproduktion består af to dele; særømkostninger, der vedrører varmeproduktionen, samt fordelte fællesomkostninger i henhold til den anmeldte omkostningsfordeling.

Særømkostninger henføres således direkte, mens fællesomkostninger fordeles via en fordelingsnøgle. Virksomhederne skal indberette deres omkostningsfordeling til Forsyningstilsynet, jf. varmforsyningslovens § 21, stk. 1. Efter den gældende administrative praksis har varmevirksomheder forholdsvis vide rammer ved fordeling af omkostninger. Der er ikke fastsat regler for omkostningsfordelingen og fordelingen skal dermed alene opfylde rimelighedskriteriet i varmforsyningslovens § 21, stk. 4, og eventuelle krav i anden lovgivning.

Der henvises for en beskrivelse af den gældende praksis til Forsyningstilsynets vejledning til anmeldelse af budget og priseftersvisning, afsnit 6.5.

Kort opsummerende skal kraftvarmeanlæg for fordeling af omkostningerne udover rimelighedskriteriet i varmforsyningsloven også overholde elforsyningslovens § 75, stk. 2, og § 85, stk. 2. Decentrale kraftvarmeværker har dog mulighed for ikke at fordele deres omkostninger, hvis de modregner deres elindtægter i varmeprisen.

For affaldsforbrændingsanlæg gælder elforsyningslovens § 75, stk. 3, og det betyder, at de skal hvile i sig selv som helhed. Derfor skal affaldsforbrændingsanlæg modregne deres elindtægter i de samlede omkostninger, hvorefter omkostningerne fordeles mellem affald og varme. For affaldsforbrændingsanlæg kan rimeligheden af omkostningsfordelingen af fællesomkostningerne vurderes efter pejlemærker for affaldsforbrændingsprisen, som er den landsgennemsnitlige affaldsbehandlingspris og substitutionsprisen for varme.<sup>9</sup>

### 3.4 TRANSMISSIONSOMKOSTNINGER

Transmissionsomkostninger dækker alle de omkostninger, der kan henføres til transmission af varme. Ikke alle varmevirksomheder har transmissionsledninger, hvorfor nogle varmevirksomheder ikke vil være omfattet af krav omkring fordeling af omkostninger til transmission. Afgrænsningen følger igen den skillelinje, der fremgår af afsnit 3.2.

Til transmissionsomkostninger henføres ligeledes alle fællesomkostninger i henhold til den fordeling, der er sket heraf, som fremgår under afsnit 3.8.1.

### 3.5 DISTRIBUTIONSOMKOSTNINGER

Til distributionsomkostninger henføres alle omkostninger, der vedrører distribution af varme. Det kan være drift- og vedligeholdelsesomkostninger, strømforbrug m.v.

---

<sup>9</sup> Energitilsynets tilkendegivelse om Odense Kraftvarmeværk A/S - genbehandling af sag om klage fra Fjernvarme Fyn A/S over prisen på affaldsvarme af 24.februar 2015 (j.nr. 12/11100).

Afgrænsningen mellem distribution og omkostninger - enten til produktion eller distribution - følger den skillelinje, der fremgår af afsnit 3.2.

Til distributionsomkostninger henføres ligeledes alle fællesomkostninger i henhold til den fordeling, der er sket heraf, som fremgår under afsnit 3.8.1.

### **3.6 VARMEKØB**

Omkostninger til varmekøb indberettes under produktionsomkostninger, men skal oplyses særskilt, da benchmarkingmodellen skal tage højde for det, hvis varmeproduktionen allerede er underlagt effektiviseringskrav.

Omkostninger, der relaterer sig til varmekøbet, fordeles hertil. Dette kan eksempelvis være omkostninger til advokat ved kontraktforhandling, drifts- og vedligeholdelsesomkostninger på produktionsudstyr, som varmevirksomheden er forpligtet til at afholde, selvom varmevirksomheden ikke er den juridiske ejer mv., jf. afsnit 2.3.5. Men det kan også være omkostninger i form af planlægning m.v.

### **3.7 ØVRIGE ANLÆG**

Aktiver, der ikke direkte anvendes til produktion, transmission eller distribution af varme, men som aktiveres, jf. afsnit 2.3, skal fordeles til de tre kategorier produktion, transmission, distribution. Der kan være tale om bygninger, biler, kantinen, kontorudstyr etc.

Fordeling af omkostninger til øvrige anlæg til de tre kategorier skal ske så objektivt som muligt. Hvis omkostningerne ikke objektivt kan henføres til den ene eller anden kategori, fordeles ud fra en fastlagt fordelingsnøgle, såfremt det ikke kan fordeles med et velbegrundet skøn.

Ved fordeling tages der udgangspunkt i anlægsomkostningerne på de tre kategorier for varmevirksomheden. Øvrige anlægsaktiver fordeles så forholdsmæssigt ud i forhold til, hvordan fordelingen mellem de tre kategorier fordeler sig i øvrigt.

Det vil sige, at hvis produktionsanlæg inden fordeling af øvrige anlæg udgør 75 % af de samlede registrerede anlægsomkostninger, fordeles 75 % af de øvrige aktiver til produktion osv.

### **3.8 ADMINISTRATIONSOMKOSTNINGER**

Alle administrationsomkostninger skal fordeles til de tre kategorier produktion, transmission og distribution.

Som det fremgår af vedlagte kontoplan, er der en række områder, der vurderes direkte at kunne henføres til de tre omkostningskategorier. Dette kunne f.eks. være kundebehandling, som direkte henføres til distributionsomkostningerne. Dette skyldes, at det kun er varmevirksomheder med distribution, der har slutbrugere. Varmevirksomheder der kun har produktion, vil også kunne have kundeomkostninger, f.eks. juridiske omkostninger til udarbejdelse af kontrakter, tab på debitorer m.v. Disse omkostninger



henføres så til produktionen.

Som udgangspunkt medtages alle omkostningerne brutto, det vil sige, at eventuelle indtægter ikke kan modregnes. Der er dog nogle særlige tilfælde. F.eks. kan afgiftsgodtgørelse på elomkostninger modregnes, således der vises nettoudgiften for elforbruget.

Særligt for energibesparelser skal disse medtages brutto, således at de omkostninger, der medregnes herunder, dækker det krav, varmevirksomheden har til energibesparelser, hverken mere eller mindre. Hvis varmevirksomheden handler med energibesparelser, er dette at betragte som en sideordnet aktivitet. Der henvises til afsnit 1.3.

De administrationsomkostninger, der ikke kan direkte henføres, fordeles med udgangspunkt i en fordelingsnøgle.

### 3.8.1 FORDELINGSNØGLER TIL ADMINISTRATIONSOMKOSTNINGER

Ved fordeling af fællesomkostninger som administrationsomkostninger skal fordeling af omkostninger ske så objektivt som muligt.

De omkostninger der mangler at blive fordelt, fordi de ikke fordeles via en eventuel IPO- beregning, eller ikke objektivt kan henføres til den ene eller anden type omkostning, fordeles ud fra en selv valgt fordelingsnøgle, såfremt de ikke kan fordeles med et velbegrundet skøn.

Ved fordeling tages der udgangspunkt i de samlede driftsomkostninger for varmevirksomheden. Administrationsomkostningerne fordeles så forholdsmæssigt ud i forhold til, hvordan fordelingen mellem de tre overordnede omkostningskategorier forholder sig i øvrigt.

Det vil sige, at hvis driftsomkostningerne til produktion inden fordeling udgør 75 % af de samlede registrerede driftsomkostninger, fordeles 75 % af administrationsomkostningerne til produktion osv.

Efter denne fordeling indgår omkostningen med de øvrige omkostninger til fordeling på de tre kategorier som beskrevet i tidligere afsnit. Dette kan illustreres således:



Det er vigtigt, at der er tale om administrationsomkostning, der ikke objektivt kan fordeles på andre måder.

### 3.9 FINANSIERINGSOMKOSTNINGER

Renteomkostninger fordeles med udgangspunkt i, hvad lånet kan henføres til.

Er der tale om lån, der ikke direkte kan henføres til et lån, der specifikt vedrører enten produktion, transmission eller distribution, fordeles omkostningerne med udgangspunkt i fordelingsnøglen, der er beskrevet under afsnit 3.7, hvis der er tale om lån til aktiver, og afsnit 3.8.1, hvis der er tale om lån til drift.

### 3.10 FORSKELLE MELLEM NUVÆRENDE REGULERING, ÅRSREGNSKABSLOVEN OG KONTERINGSVEJLEDNINGEN

I det følgende redegøres for de forskelle, der vil opleves mellem de forskellige lovgivninger i forhold til regnskabet.

#### 3.10.1 KASSEPRINCIP OG PERIODISERING

De nuværende regler i henhold til varmforsyningsloven er bygget op omkring en likviditetsbetragtning. F.eks. kan omkostninger til hensættelse til tab på debitorer samt kursreguleringer, ikke medregnes, idet udgangspunktet i varmforsyningsloven er, at det udelukkende er omkostninger til realiserede tab/gevinster, der indgår. Dette gælder også på andre områder. Der ændres pt. ikke herpå.

#### 3.10.2 AFSKRIVNING PÅ ANLÆG

Virksomhederne vil fortsat kunne afskrive efter de gældende regler i årene 2019 og 2020. Anlægsaktiverne skal dog opdeles efter produktion, transmission og distribution.

Der kan afskrives med maksimalt 20 pct. om året og over en periode på maksimalt 30 år fra idriftsættelsesåret.

### 3.10.3 HENSÆTTELSER OG SKROTNING

I henhold til varmforsyningsloven er der ikke mulighed for at indregne hensættelser i varmeprisen. Dette kan f.eks. være hensættelser til tab på debitorer, nedtagningsforpligtelser eller forureningssager. Efter årsregnskabsloven vil sådanne hensættelser skulle medtages løbende, såfremt hensættelsen er et resultat af en tidligere begivenhed.

Definitionen af hensættelser jf. årsregnskabsloven er følgende:

En hensat forpligtelse er en forpligtelse, som eksisterer på balancedagen som resultat af en tidligere begivenhed. En hensat forpligtelse er uvis med hensyn til beløbsstørrelse og/eller afviklingstidspunkt.

Årsregnskabsloven giver således ikke tilladelse til f.eks. hensættelse til fremtidig vedligeholdelse m.v.

Specielt i forhold til nedtagningsforpligtelser/skrotningsforpligtelser kan nævnes, at disse i dag efter varmforsyningsloven vil skulle indregnes, når de afholdes, med mindre der er henlagt hertil efter gældende regler i afskrivningsbekendtgørelsen og administrativ praksis. Efter årsregnskabsloven skal der afsættes en skrotningsforpligtelse i forbindelse med erhvervelse af aktivet, der afskrives sammen med aktivet. Hermed arbejdes der med negative scrapværdier, idet der ved udløb af afskrivningsperioden vil være en forpligtelse under gæld/hensættelser, der skal dække nedtagnings-/skrotningsforpligtelsen. Der ændres pt. ikke på denne forskel mellem årsregnskabsloven og afskrivningsbekendtgørelsen.

### 3.10.4 TILSLUTNINGSBIDRAG

Tilslutningsbidrag kan i henhold til årsregnskabsloven ikke modregnes i kostprisen for anlægsaktiver. Der er således udelukkende mulighed for indregning som en indtægt i året, eller periodisering over en given periode og ikke som modregning på anlægsaktiverne, som varmforsyningsloven tillader i dag.

## 4. VIDERE PROCES FOR INDBERETNINGER TIL BENCHMARKING M.V.

### 4.1 INDLEDNING

Forsyningstilsynet vil med henblik på den fremtidige indtægtsrammeregulering og benchmarking have brug for standardiserede regnskabsoplysninger. Fra 2019 vil der derfor blive stillet krav om indberetning af standardiserede afskrivninger på basis af et pris- og levetidskatalog (POLKA) samt efterfølgende opdatering heraf. Denne indberetning vil dog ikke få en prismæssig effekt i 2019 og 2020, hvor der fortsat afskrives efter gældende regler. Det er alene til brug for den fremtidige benchmarking.

Herudover vil Forsyningstilsynet stille krav om indberetning af standardiserede regnskabsoplysninger, hvor der skal ske en yderligere opdeling af omkostninger på costdrivere, og hvor fællesomkostninger ved samproduktion skal fordeles efter en standardomkostningsfordeling på basis af de metoder, som Energistyrelsen vil fastlægge for 2021. Denne indberetning vil, ligesom indberetning af POLKA, ikke have virkning for priserne i 2019 og 2020, hvor omkostningsfordeling fortsat skal ske efter de nugældende regler.

De facto betyder det, at selskaberne vil få krav om at indberette regnskabsoplysninger for 2019 og 2020 på to forskellige måder:

1. som priseftervisning til brug for tilsynet med varmepriserne for 2019 og 2020 med opdeling i produktion, transmission og distribution samt opgørelse af afskrivninger og omkostningsfordeling efter nugældende regler, og
2. i form af standardiserede regnskabsoplysninger til brug for indtægtsrammereguleringen med yderligere opdeling efter costdrivere samt opgørelse af standardiserede afskrivninger og omkostningsfordeling.

Det er således de samme data, der skal indberettes for 2019 og 2020, men opgjort på forskellige måder.

Varmepriserne for 2019 og 2020 bestemmes ud fra priseftervisningen opgjort efter de nugældende regler, og et eventuelt prisloft eller substitutionspris. De standardiserede regnskabsoplysninger vil blive anvendt til den kommende indtægtsrammeregulering. De standardiserede regnskabsoplysninger vil blive indhentet med henblik på den kommende benchmarking og indtægtsrammeregulering, der skal gælde fra 2021, og dermed kun have fremadrettet virkning.

For året 2021 og fremad skal der kun indberettes ét reguleringsregnskab.

### 4.2 STANDARDISEREDE REGNSKABSOPLYSNINGER

Med henblik på at tilvejebringe standardiserede omkostningsdata til brug for udvikling af benchmarking modellen er der behov for, at virksomhederne indberetter standardiserede regnskabsoplysninger for 2019 og 2020. Det vil blive reguleret ved en ændring af anmeldelsesbekendtgørelsen i 2019.

*Forventet ikrafttræden ny anmeldelsesbekendtgørelse: 1. juli 2019.*

Nedenfor følger en række uddybende oplysninger om de forskellige indberetninger. Oplysningerne er ikke udtømmende og der tages forbehold for, at udviklingsarbejdet og den samtidige dialog med branchen kan medføre ændringer.

#### 4.2.1 POLKA

POLKA er et værktøj, som selskaberne skal taste deres aktiver ind i (antal), og regnearket beregner på baggrund heraf en standardiseret anlægsværdi og afskrivning for det enkelte selskab fordelt på de enkelte led i værdikæden. Et endeligt POLKA-værktøj er under færdiggørelse i dialog med branchen. Arbejdet forventes at blive afsluttet i 1. kvartal 2019. Ved den løbende opdatering af POLKA med nye investeringer skal der bruges faktiske priser afskrevet over standardlevetiden.

*Forventet tidspunkt for udsendelse af indberetningsskema og målrettet vejledning:*  
1. juli 2019.

*Forventet frist for indberetning:* 1. december 2019.

#### 4.2.2 COSTDRIVERE

Arbejdet med fastsættelse af costdrivere forventes at blive afsluttet i 2. kvartal 2019 i samarbejde med branchen. En yderligere opdeling af omkostningerne på costdrivere vil være nødvendig til udvikling af en robust benchmarking model. Når der foreligger en endelig liste for disse costdrivere, vil disse skulle beregnes på baggrund af data for 2019. Til brug for udvikling af benchmarkingmodellen kan Forsyningstilsynet udover regnskabsnære costdrivere få brug for supplerende oplysninger, der beskriver virksomhedernes forsyningsforhold og rammevilkår. Forsyningstilsynets beføjelse til at indhente costdrivere og yderligere oplysninger til brug for benchmarking vil blive reguleret samtidig med POLKA ved en ændring af anmeldelsesbekendtgørelsen i 2019.

*Forventet tidspunkt for udsendelse af indberetningsskema og målrettet vejledning:*  
1. juli 2019.

*Forventet frist for indberetning:* 15. april 2020.

#### 4.2.3 ØMKOSTNINGSFORDELING VED SAMPRODUKTION

Udover opgørelse af årets afskrivninger på standardiseret måde efter POLKA og yderligere opdeling i costdrivere, skal omkostningerne ved samproduktion fordeles efter en standardiseret metode, som Energistyrelsen vil fastsætte regler om. Disse regler vil prismæssigt set først få virkning i 2021, men skal allerede anvendes ved opgørelse af de standardiserede regnskabsoplysninger for 2019 og 2020, som Forsyningstilsynet vil bruge til den kommende regulering.

Den standardiserede fordelingsmetode er alene relevant for varmevirksomheder, der har produktion, og der samproducerer varme omfattet af prisreguleringen med andre ydelser. Disse virksomheder skal anvende standardomkostningsfordelingen både til opgørelse af aktiverne efter POLKA og til fordeling af driftsomkostningerne. Anlægs-

værdier på samproducerende anlæg og driftsomkostningerne vil skulle fordeles efter Energistyrelsens regler. Der foretages et yderligere konsulentarbejde til fastsættelse af standardværdierne, som forventes at være afsluttet i 1. kvartal 2019.

*Forventet tidspunkt for udsendelse af indberetningsskema:*

1. juli 2019.

*Omkostningsfordelingsreglerne anvendes ved indberetning af de standardiserede regnskabsoplysninger: 15. april 2020.*

### **4.3 KONSULENTRAPPORTER PÅ HJEMMESIDEN**

Denne konteringsvejledning har taget udgangspunkt i en rapport fra BDO af 1. juni 2018. I BDO's rapport er det lagt til grund, at opdeling af omkostninger efter costdrivere vil ske samtidig med opdeling i produktion, transmission og distribution, og ikke først efterfølgende, som det er hensigten nu. Rapporten giver dog et godt indtryk af, hvordan en yderligere opdeling efter costdrivere vil kunne ske. Interessenter og varmeforsyninger vil kunne finde rapporten på Forsyningstilsynets hjemmeside ([www.forsyningstilsynet.dk](http://www.forsyningstilsynet.dk)).

Det samme gælder for standardisering af afskrivninger efter et POLKA. Copenhagen Economics, Niras og BDO har udarbejdet et POLKA, der pt. bliver opdateret. Det er således ikke den endelige udgave, men dem, der gerne vil få et indtryk af, hvordan et POLKA vil kunne se ud, kan finde rapporten på Forsyningstilsynets hjemmeside, jf. ovenfor.