

Forord

Kommunal- og regionaldepartementet har revidert retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester. Formålet med retningslinjene er å bidra til en god og ensartet praksis for beregning av selvkost på et tjenesteområde.

Som en del av arbeidet med å revidere retningslinjene fikk BDO AS og Telemarksforsking i oppdrag å levere et utkast til Kommunal- og regionaldepartementet. Departementet har gjennomgått og supplert forslaget fra BDO/Telemarksforsking.

Kommunal- og regionaldepartementet

Oslo, februar 2013

Innholdsfortegnelse

Forord.....	1
1. Sammendrag.....	4
2. Kommunale tjenester og selvkost	6
2.1. Gebyrhjemler.....	6
2.2. Hvilken rettslig status har retningslinjene?	7
3. Innledende kommentarer.....	8
4. Selvkostprinsippet	10
4.1. Definisjon av selvkost	10
4.2. Om begrepene henførbare, ikke-henførbare, direkte og indirekte kostnader	11
4.3. Administrasjon og fellesfunksjoner	11
5. Selvkostkalkylen – direkte og indirekte kostnader	13
5.1. Direkte kostnader knyttet til kjerneproduktet	13
5.2. Henførbare indirekte kostnader (interntjenester)	14
5.2.1. Interntjenester i selvkostkalkylen med fordelingsnøkkel	15
6. Selvkostkalkylen - kapitalkostnader	18
6.1. Hva er kapitalkostnader?.....	18
6.2. Definisjon av varige driftsmidler	18
6.3. Beregningsgrunnlag for kapitalkostnader	19
6.3.1. Historisk kost.....	19
6.3.2. Fradrag i historisk anskaffelseskost	20
6.4. Avskrivningsmetode	22
6.5. Avskrivningsperiode	23
6.6. Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad).....	24
6.6.1. Kalkylerente.....	25
6.7. Behandling av nye investeringer	26
6.8. Salg og utrangering av anleggsmidler	27

6.9. Beregning av kapitalkostnader for indirekte tjenester	28
7. Selvkostkalkylen – oppstilling og resultat.....	29
7.1. Overskudd/underskudd i selvkostkalkylen.....	32
7.1.1. Praktisering av selvkostprinsippet	32
7.1.2. Selvkostfond og godskriving av renter	34
7.1.3. Fremførbart underskudd.....	35
7.2. Avdekking av feil i regnskap og selvkostkalkyle	37
7.2.1. Tidligere års feil i regnskapet	37
7.2.2. Tidligere års feil i kalkylene	37
7.3. Regnskap og noteopplysninger	38
7.3.1. Sammenheng mellom regnskap og etterkalkyle.....	38
7.3.2. Noteopplysning om selvkost	38
8. Organisering av selvkosttjenester	41
8.1. Ansvar og prinsipper for beregning av selvkost ved ulik organisering.....	41
8.2. Likviditet i selskaper og forholdet til selvkost	44
8.3. Krysssubsidiering.....	44
9. Tilgjengelighet, dokumentasjon og åpenhet om selvkostberegningene	47
Vedlegg Skisser til selvkostkalkyle	49

1. Sammendrag

Innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen utarbeide en selvkostkalkyle. Kommunene skal utarbeide en budsjettkalkyle (forkalkyle) og foreta en etterkalkulasjon (etterkalkyle) av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost. Der hele selvkosttjenesten er ivaretatt av ett selskap, kan selskapet utarbeide selvkostkalkylen.

Selvkostkalkylen utarbeides etter følgende retningslinjer:

- 1 **Definisjon** Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.

- 2 **Direkte og indirekte kostnader** Direkte kostnader er arbeid, varer og tjenester som anvendes for å yte tjenesten. Direkte kostnader er selvkosttjenesten, og er alltid henførbare. Indirekte kostnader er henførbare når interntjenesten bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne.

- 3 **Administrative ledere, jf. KOSTRA** Kostnader knyttet til administrativ ledelse og utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for administrativ ledelse regnes ikke som henførbare i selvkostkalkylen. Administrative ledere som yter tjenester for betalingstjenesten, fordeler denne andelen til betalingstjenesten. Prinsippet følger KOSTRA-veiledningen.

- 4 **Indirekte kostnader og fordeling** Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon. Fordelingsmetode bør primært være en som gir best uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt henføres en andel av interntjenestens netto driftsutgifter tilsvarende selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter.

- 5 **Avskrivninger og levetider** Kostnader ved bruk av varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, fordeles over samme avskrivningsperiode som i årsregnskapet.

- 6 **Anskaffelseskost** Avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen baseres på historisk anskaffelseskost. Gjenanskaffelseskost justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB), kan brukes der hvor historisk kost ikke lar seg skaffe (deflatert gjenanskaffelseskost).

- 7 **Anleggsbidrag** Investeringstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne (andre enn kommunen) kommer til fradrag fra anskaffelseskost ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Tilknytningsgebyr er en driftsinntekt og kommer ikke til fradrag i anskaffelseskost.

- 8 **Tomter** Kjøp av tomt bør som hovedregel trekkes fra anleggskost ved fastsettelsen av avskrivningsgrunnlaget. Dersom bruken av tomteareal er av en slik karakter at den vil redusere tomtearealets økonomiske verdi, kan det gjennomføres avskrivninger svarende til forringelsen. Dette gjelder i første rekke avfallsdeponier, men også andre typer arealanvendelser kan være aktuelle. Det bør ikke gjøres fradrag for tomteutgifter ved beregning av kalkulatorisk rentekostnad.
- 9 **Lineære avskrivninger** Avskrivninger i selvkostkalkylen er lineære. Lineære avskrivninger gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger. Som avskrivningsperiode for ulike investeringer, velges de periodene som kommunen eller selskapet benytter i sine respektive årsregnskaper.
- 10 **Alternativ-kostnader (kalkulatorisk rentekostnad)** I selvkostkalkylen er kostnadene ikke avhengig av hvilken finansieringsform som velges (bruk av lån eller egenkapital). Kalkulatorisk rentekostnad beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler, fratrullet anleggsbidrag (netto anleggskost), tillagt utgifter til tomter.
- 11 **Kalkylerente** Kalkylerenten settes lik 3-årig swaprente tillagt ½ prosentpoeng.
- 12 **Nye investeringer og renter** Byggelånsrenter på nye investeringer trekkes ut av anskaffelseskost, og kalkulatorisk rentekostnad beregnes for hvert års investeringer, uavhengig av når driftsmidlet tas i bruk. Ved nye investeringer tas driftsmidlet med i avskrivningsgrunnlaget senest fra og med året etter at driftsmidlet er tatt i bruk.
- 13 **Salg av anleggsmidler** Ved salg av anleggsmidler tillegges differansen mellom anleggsmidlets restverdi og salgssum årets inntekter eller kostnader i selvkostkalkylen. Ved utrangering av anleggsmidler tillegges eventuell restverdi årets kostnader som en nedskrivning i selvkostkalkylen.
- 14 **Kapitalkostnad på indirekte tjenester** Beregning av kapitalkostnader på indirekte tjenester gjøres etter henførbarhet. Fordelingsmetode bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten, eller alternativt et sjablongmessig påslag på anslagsvis 5% av netto indirekte kostnader for selvkosttjenesten.

2. Kommunale tjenester og selvkost

2.1. Gebyrhjemler

Innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen utarbeide en selvkostkalkyle (for- og etterkalkyle) av kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette må gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost.

De rettslige rammene for brukerbetaling i kommuner inkluderer regler om avgifter, gebyrer og egenbetaling for konkrete kommunale tjenester. Utgangspunktet for all forvaltningsvirksomhet er at ingen borger kan pålegges å yte noe til fellesskapet uten at dette er hjemlet i lov (legalitetsprinsippet). Adgangen til å kreve brukerbetaling er hjemlet i de ulike særlovene med tilhørende forskrifter knyttet til de respektive tjenestene. I mange tilfeller vil kommunen være forvalter/eier av varer eller tjenester som borgerne er forpliktet til å benytte seg av. I slike tilfeller kreves lovhjemmel for å kreve betaling fra brukerne. Dette utelukker imidlertid ikke at ytelsen kan bero på en avtale eller gis ved en frivillig disposisjon.

Viktige kommunale tjenester der selvkost setter den øvre rammen for brukerbetalingen:

- *Renovasjon* (Lov om vern mot forurensning og om avfall (forurensningsloven) av 13. mars 1981, § 34). Innenfor avfallsområdet (renovasjon) er det et lovmessig krav om at selvkost skal danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling. Kommunene er altså pålagt å ha full kostnadsdekning. Klima- og forurensningsdirektoratet (KLIF) har utarbeidet egne retningslinjer blant annet for hvordan kommunene kan differensiere avfallsgebyrene. Disse retningslinjer supplerer retningslinjene fra KRD på andre tema enn selvkost.
- *Vann og avløp* (Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012 nr. 12 og forurensningsforskriften av 1. juni 2004). Brukerne av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Plan- og byggesaksbehandling* (Plan- og bygningsloven av 27. juni 2008, § 33-1). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost, men det er ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Kart- og delingsforretning* (Matrikkelloven av 17. juni 2005, § 32). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost, men det er ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Feietjeneste* (Lov om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven) av 14. juli 2002, § 28). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost, men det er ikke pålagt full kostnadsdekning.

2.2. Hvilken rettslig status har retningslinjene?

Kommunenes oppgaver fremgår av den kommunale særlovgivningen. Dette gjelder også regelverk knyttet til kommunale tjenester hvor det gjelder et selvkostprinsipp. Formålet med retningslinjene for beregning av selvkost for slike kommunale tjenester er å gi veiledning til utmålingen av gebyrer for den enkelte betalingstjenesten, jf. omtale i boks 2.1. Retningslinjene utfyller dermed reglene om brukerbetaling i særlovgivningen. Retningslinjene har etter KRDs erfaring tjent som en tolkningsfaktor og har i stor grad bidratt til å utvikle en ensartet praksis på selvkostområdene.

Selvkostprinsippets nærmere innhold beror på en tolkning av lover og forskrifter for de ulike tjenesteområdene. I motsetning til lover og forskrifter som pålegger kommunene bestemte plikter, er retningslinjene for beregning av selvkost ikke rettslig bindende overfor kommunene. Retningslinjene kan likevel tjene som et sentralt tolkningsmoment i vurderingen av hvilke kostnader en kommune kan kreve dekket gjennom brukerbetaling fra innbyggerne. Å avvike fra retningslinjene i denne veilederen er dermed ikke ensbetydende med å bryte lov eller forskrift på det aktuelle området. Samtidig har retningslinjene til å hensikt å angi en økonomifaglig standard for beregning av selvkost og praktisering av selvkostprinsippet som er i tråd med reglene i særlovgivningen. Eventuelle avvik fra retningslinjene bør derfor begrunnes.

Boks 2.1 Bakgrunnen for felles retningslinjer for beregning av selvkost

Retningslinjene for beregning av selvkost på kommunale betalingstjenester har sin bakgrunn i St.prp. nr. 100 (1989-90) *Om kommuneøkonomien 1991 mv.* I proposisjonen ble det presentert en gjennomgang av regelverket om fastsetting av kommunale gebyrer og egenbetaling, der konklusjonen bl.a. var at det var behov for en nærmere avklaring av innholdet i selvkostprinsippet. Selv om selve prinsippet var gjort gjeldende, var det i flere tilfeller ikke avklart hvilke kommunale kostnader som skal legges til grunn når kommunens selvkostnad skal beregnes, og/eller ut fra hvilke prinsipper slike kostnader skulle beregnes. Det ble nedsatt en arbeidsgruppe med de berørte departementene, under ledelse av Kommunal- og arbeidsdepartementet, som skulle forestå en klargjøring av innholdet i, og praktiseringen av selvkostprinsippet. Det skulle her vurderes hvilke kostnadsfaktorer som burde legges til grunn ved fastsettelsen av selvkost. Hensikten var et felles opplegg som kunne bidra til at nivået på brukerbetalingen kunne fastsettes ut fra ens prinsipper mellom kommunene og mellom betalingstjenester. Arbeidsgruppen utarbeidet ikke noe forslag til konkrete retningslinjer for beregning av selvkost, men ble enig om noen grunnleggende prinsipper, og foreslo at Kommunal- og arbeidsdepartementet fulgte opp dette arbeidet videre. Departementet utarbeidet på bakgrunn av dette et sett retningslinjer, som så ble revidert på nytt i henholdsvis 2002 og nå sist i 2013.

3. Innledende kommentarer

Retningslinjene for beregning av selvkost bygger på prinsippet om at brukerne av dagens tjenester skal betale det disse tjenestene koster, også omtalt som generasjonsprinsippet eller det finansielle ansvarsprinsipp. Dette innebærer at en generasjon brukere ikke skal subsidiere neste generasjon, eller omvendt, men at kostnadene ved tjenestene som ytes i dag skal dekkes av de brukerne som drar nytte av tjenesten.

Retningslinjene bygger på at selvkost defineres som den totale kostnadsøkningen en kommune påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste. Alle henførbare kostnader, både direkte og indirekte, inngår i denne kostnadsberegningen. Kommunen kompenseres for faktiske kostnader, herunder kostnadene ved kapitalbinding i investeringer. Som følge av dette er det investeringenes omfang som danner grunnlaget for beregning av kapitalkostnader i selvkostkalkylen, ikke hvordan investeringene faktisk er finansiert. Kommunen får med dette dekket sine utgifter til tjenesten og kostnadene ved kapitalbindingen som følger av utleggene.

Selvkost er en kalkyle over inntekter og kostnader som tar utgangspunkt i regnskapet. Både kommuner og selskaper kan være omfattet av selvkostreglene, og retningslinjene legger opp til at selvkostberegningene kan ta utgangspunkt i regnskapsreglene som gjelder for den aktuelle virksomheten.

Kommuner følger kommunelovens regnskapsregler, som har periodisering etter anordningsprinsippet, dvs. kjente utgifter og inntekter. Disse periodiseringene er teoretisk sett forskjellige fra kostnadsbaserte regnskaper (forbruk av varer og tjenester), og vil i praksis også kunne skape enkelte forskjeller i input til selvkostkalkylen sammenlignet med kostnadsbaserte regnskaper. Den viktigste forskjellen er at kommuner ikke håndterer beholdningsendringer, men utgiftsfører hele anskaffelsen i regnskapsåret. I praksis vil imidlertid varebeholdninger på gebyrområdene være begrenset, slik at også periodiseringsforskjellene vil være begrenset.

Kommuner baserer sin selvkostkalkyle på utgifter og inntekter regnskapsført etter kommunelovens regnskapsregler. Dette innebærer at selvkostkalkylen ikke bygger på et rent kostnadsbegrep slik kostnad er definerte i regnskapsteorien (forbruk av varer og tjenester).

For selskaper som skal utarbeide selvkostkalkyler vil imidlertid grunnlaget være regnskapsførte kostnader og inntekter i henhold til regnskapslovens regler. Ulike regnskapsregler kan medføre enkelte periodiseringsforskjeller i selvkostkalkylene, og således enkelte gebyrforskjeller enkelte år, men avviket vil være av et begrenset omfang, særlig sett over tid. Primært vil forskjellene være knyttet til eventuelle ulikheter i periodiseringen i kapitalkostnader.

Når lov eller vedtak krever beregning av selvkost, er det i utgangspunktet kommunen som er ansvarlig for å gjøre denne beregningen. Ofte benytter kommunen selskaper til helt eller delvis å ivareta selvkostberegningene. Gir selskaper (et IKS og/eller AS) input til selvkosttjenesten, eksempelvis at de ivaretar selvkosttjenestene (de direkte kostnadene), må kommunen selv sette opp den endelige selvkostkalkylen hvor alle kostnadene og inntektene er tatt med. Er hele tjenesten overdratt til et selskap, må selskapet sette opp selvkostkalkylen og gi informasjon til kommunen(e) om beregning og oppstilling. Er det flere selskaper som ivaretar deler av en tjeneste, må hvert enkelt

selskap gi bidrag til det selskapet og/eller den kommunen som skal sette opp den endelige selvkostkalkylen.

Vanligvis utarbeides selvkostkalkylen som en spesifikk oppstilling utenom regnskapet. Likevel bør det gis opplysninger om beregninger av gebyrfinansierte selvkosttjenester i noter til kommunens regnskap, jf. KRS nr. 6, og det er naturlig å omtale selvkostresultater og fondsutvikling i årsrapport eller årsberetning, både i kommuner og selskaper. Det er videre viktig at gebyrbelagte tjenester og resultater blir lett tilgjengelig for allmennheten, slik at gebyrleggingen skaper troverdighet og tillit, jf. kommuneloven § 4. Dette kan ivaretas ved å legge informasjon ut på kommunens og selskapenes hjemmesider. For flere av selvkosttjenestene er kommunene også pliktig til å rapportere inn selvkostregnskapet til Statistisk sentralbyrå.

4. Selvkostprinsippet

4.1. Definisjon av selvkost

Selvkost er et veletablert begrep fra det bedriftsøkonomiske fagområdet. Selvkost er tradisjonelt et fullkostnadsbegrep, der alle faste og variable kostnader i en virksomhet fordeles og innkalkuleres mot den eller de varer/tjenester virksomheten produserer. I en virksomhet som produserer flere varer/tjenester, vil da som regel selvkost for hvert produkt summere seg til virksomhetens totale kostnader.

Bruken av selvkost i forbindelse med kommunale betalingstjenester avviker noe fra dette, ved at en del kommunale kostnader ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget for betalingstjenestene. Slike kostnader kalles ikke-henførbare, og defineres nærmere i kapitlene nedenfor. Dette innebærer at selvkostbegrepet anvendt på kommunale betalingstjenester kan ses på som en variant av en ABC-basert kalkyle (ABC = aktivitetsbasert kalkulasjon). Dette fordi man i ABC-baserte kalkyler som oftest opererer med bedriftsnivåkostnader (overordnede kostnader uavhengig av aktivitet), dvs. kostnader som anses som ikke-henførbare til det enkelte produkt.

Et viktig prinsipp ved å knytte gebyrnivået til selvkost er at kommunen skal kunne få tilbake de utlegg den opprinnelig hadde ved anskaffelsen, samt bli kompensert for den kapitalen som har blitt bundet opp ved anskaffelsen. Retningslinjene legger derfor opp til at kostnaden må være pådratt og reelt sett utgjøre en utgiftspost i regnskapet, og historisk pris legges til grunn ved beregning av kostnader. Retningslinjene legger ikke opp til at andre alternativkostnader enn kalkulerte rentekostnader skal inngå i selvkost

For beregninger av selvkost for kommunale tjenester tar vi derfor utgangspunkt i følgende definisjon av selvkostbegrepet:

Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.

Denne definisjonen får fram at det kun skal være kostnader som direkte eller indirekte er knyttet til den samlede produksjon av den aktuelle varen eller tjenesten som skal inngå i beregningsgrunnlaget for selvkost. Kostnader kommunen ville hatt uavhengig av produksjonen av den relevante varen eller tjenesten, skal dermed ikke inngå. Definisjonen får også fram at kostnadene knyttet til en kommunal betalingstjeneste kan bestå av både faste og variable kostnader.

Kommunens kostnader som knyttes til den enkelte betalingstjeneste vil i de fleste tilfeller både bestå av kostnader som er uavhengig av produsert mengde, f.eks. tjenesteleidelse eller husleie, og kostnader som varierer med omfanget av tjenesten. Henførbare kostnader til en kommunal betalingstjeneste vil derfor som regel ikke bare være variable kostnader i tradisjonell økonomisk forstand.

I enkelte kommunale betalingstjenester, som for eksempel vann- og avløpstjenester, vil størstedelen av kostnadene ofte være sprangvis faste kostnader. Kostnadene vil da i større eller mindre grad

være faste opp til en viss kapasitetsgrense. Dersom det blir flere abonnenter til et vann- eller avløpsnett, slik at kapasitetsgrensen for anlegget nås, må det investeres i økt kapasitet. Vi får da en ny og høyere kapasitet på anlegget, og en høyere årlig kostnad (gjennom de årlige avskrivningene og kalkulatorisk rentekostnad). Dette blir kostnadsøkningen forbundet med å bygge ut denne ekstra kapasiteten.

Brukerbetaling basert på selvkostprinsippet gir ingen garanti for at det drives en effektiv virksomhet. Dersom en kommune driver ineffektivt, vil denne ineffektiviteten likevel bli en del av gebyrgrunnlaget i tillegg til det teoretisk minimale kostnadsnivået en mest mulig kostnadseffektiv kommune kunne ha drevet tjenesten for. Sammenligninger (benchmarking) på pris og kostnad med tilsvarende virksomheter i andre kommuner eller private tilbydere vil dermed gi viktig tilleggsinformasjon for å utvikle en mer kostnadseffektiv drift.

4.2. Om begrepene henførbare, ikke-henførbare, direkte og indirekte kostnader

Direkte kostnader er selvkosttjenesten og er alltid henførbare. Indirekte kostnader er henførbare når interntjenesten bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne.

Et hovedmål med disse retningslinjene er å gi kommunene konkret veiledning om hvilke kostnader som skal henføres til en bestemt betalingstjeneste. Direkte kostnader er de kostnader som direkte eller umiddelbart kan tilordnes den aktuelle tjenesten. Dette gjelder både faste og variable direkte kostnader. Direkte kostnader kan også kalles kostnader til kjerneproduktet, dvs. alle kostnader som er forbundet direkte med produksjonen av den tjenesten brukeren opplever at han/hun mottar fra kommunen, og som brukeren skal betale for. Alle slike direkte kostnader skal henføres til den aktuelle tjenesten.

Det er for de indirekte kostnader det oppstår ulike avgrensingsproblemer. Indirekte kostnader vil være kostnader til aktiviteter som mer indirekte kan være koblet til kjerneproduktet eller kjerneaktiviteten som brukeren skal betale for. Dette kan eksempelvis være administrative tjenester, ledelsesfunksjoner og ulike støttefunksjoner som er relatert til kjerneproduktet. Slike indirekte kostnader er ofte ulike typer interntjenester som kjerneaktiviteten trenger for å kunne levere en helhetlig tjeneste (kjerneproduktet) ut mot brukerne. Utfordringen er da å skape et operativt skille mellom hva som bør anses som indirekte henførbare kostnader, og hva som bør holdes utenfor og kategoriseres som indirekte ikke-henførbare kostnader.

4.3. Administrasjon og fellesfunksjoner

Kostnader knyttet til administrativ ledelse og utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for administrativ ledelse regnes ikke som henførbare i selvkostkalkylen. Administrative ledere som yter tjenester for betalingstjenesten, fordeler denne andelen til betalingstjenesten.

Indirekte kostnader og interntjenester som ikke er nødvendige for å framstille betalingstjenestene, men som er nødvendige ut fra andre hensyn, skal ikke henføres til betalingstjenestene. Administrativ ledelse, slik dette er definert i KOSTRA-veiledningen¹, bør ikke henføres til betalingstjenesten.

Administrativ ledelse er definert slik:

- Administrative ledere er ledere som leder andre administrative ledere. Administrative ledere er definert til å være ledere når de har både økonomiske og administrative fullmakter.
- Dersom en administrativ leder yter tjenester for ett eller flere tjenesteområder, skal denne andelen fordeles til tjenestefunksjonen (betalingstjenesten).

Dette innebærer:

- Kostnader forbundet med utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for administrativ ledelse, regnes som ikke-henførbare. Dette innebærer at kostnader ved utarbeidelse av kommuneplaner (inkludert arealdel), handlingsprogram, økonomiplaner, årsbudsjett og sektorplaner som hovedregel ikke skal tas med i selvkostkalkylen. Det kan imidlertid gjøres vurderinger av om enkelte aktiviteter vil være nødvendig for tjenesteproduksjonen og dermed likevel tas med i selvkostkalkylen for den aktuelle tjenesten. Prosjektplanlegging, inkl. utarbeidelse av reguleringsplaner når dette er nødvendig for å realisere bestemte prosjekter, bør tas med i kalkylen.
- Stabs-/støttefunksjoner knyttet til planlegging, oppfølging og styring av hele kommunen eller av et administrativt ledernivå, er i utgangspunktet en del av administrasjonsfunksjonen. Dette omfatter blant annet oppgaver knyttet til økonomiforvaltning, personalforvaltning, informasjonsarbeid, kommuneadvokat/-jurist, utvikling av lokalsamfunn og næring, samt arbeid knyttet til organisasjonen eller organisasjonsutvikling. Likevel kan deler av slike tjenester henføres til betalingstjenesten som indirekte kostnad dersom de ytes til betalingstjenesten. Det vises til kapittel 5.2 for nærmere beskrivelse av interntjenester.
- Ansatte i tjenestefunksjon (betalingstjenesten) som yter tjenester til stabs-/støttefunksjon for administrativ ledelse, skal fordele denne andelen til stab/støtte, dvs. at andelen tas ut av tjenestefunksjonen (betalingstjenesten) som direkte henførbare kostnad. En forholdsmessig andel av de totale stabs-/støttefunksjonene kan henføres til betalingstjenesten som indirekte kostnad dersom de ytes til betalingstjenesten.

¹ Kommunal- og regionaldepartementet. Hovedveileder KOSTRA (www.regjeringen.no/krd)

5. Selvkostkalkylen – direkte og indirekte kostnader

I forvaltningen av et gebyrområde vil en kommune i forkant av budsjettåret måtte foreta en kalkyle av inntekter og kostnader (forkalkyle/selvkostkalkyle) som et grunnlag for å kunne fastsette gebyrnivået og budsjettere gebyrinntektene. I forbindelse med regnskapsavlutningen må kommunen sette opp hva de faktiske inntektene og kostnadene (etterkalkyle/selvkostregnskap) faktisk ble og sette av til (eller bruke av) de bundne fondene i henhold til resultatet i etterkalkylen.

I dette kapitlet gjennomgås de direkte og indirekte kostnadene som inngår i selvkost. I kapittel 5 gjennomgås kapitalkostnadene. Det avgjørende er at kostnadene er henførbare til selvkosttjenesten. Blant annet er det ovenfor foretatt en avgrensning av administrativ ledelse og stabs-/støttefunksjoner når det gjelder henførbarehet. De henførbare kostnadene vil inngå i selvkostkalkylen. Denne omfatter også driftsinntektene, slik at det kan beregnes et selvkostresultat. Det vises til kapittel 7 for nærmere gjennomgang av etterkalkylen.

5.1. Direkte kostnader knyttet til kjerneproduktet

Direkte kostnader er arbeid, varer og tjenester som anvendes for å yte tjenesten.

Alle direkte kostnader forbundet med å yte tjenesten, skal inngå i kalkylen. Eksempelvis lønn til ansatte mv., kjøp av varer og tjenester som inngår i tjenesteproduksjonen, og eventuelle overføringer. Når det gjelder lønnsutgifter, baserer retningslinjene seg på en avgrensning mot kjerneproduktet. Utgangspunktet er at stillinger skal være klart avgrenset til tjenesten, enten som fullt ut henførbare, eller som andel henførbare når ansatte ivaretar oppgaver for flere tjenester. For det skjønnet som må brukes vises det til prinsippene for avgrensning av administrativ ledelse og for fordeling av andel stillinger slik det er beskrevet i [KRDs KOSTRA-veileder](#).

For ansatte som ivaretar oppgaver for flere tjenester, foretas en fordeling av andelen til de respektive tjenestene, herunder betalingstjenesten. I tillegg skal det også foretas fordeling av andel stilling til stabs-/støttefunksjoner, ev. også for andel av administrativ ledelse, som nevnt ovenfor. Oppsummert vil direkte henførbare lønnskostnader mv. til kjerneproduktet være:

- Lønnsutgifter til stillinger som er 100 % henførbare til kjerneproduktet
- Andel av lønnsutgifter til stillinger som er knyttet til flere tjenester, når andelen gjelder henførbare tjenester
- Andel av lønnsutgifter til stillinger som er knyttet til administrativ ledelse, når andelen gjelder henførbare tjenester

Enkelte tjenester er henført direkte til kjerneproduktet, mens andre er en fordeling fra andre tjenestefunksjoner, så som bruk av teknisk konsulent, bruk av felles maskinpark og bygningsdrift.

Eksempel

DIREKTE KOSTNADER

Direkte kostnader knyttet til kjerneproduktet skal i sin helhet inntas i selvkostkalkylen. Tall hentes ut fra regnskapet på bakgrunn av de funksjonsnummer som tilhører gebyrområdet. For å sikre sporbarhet kan det være fornuftig å benytte regnskapets artsgrupper som bakgrunn for beregning av de direkte kostnader. Sum direkte kostnader overføres til selvkostkalkylen.

Tabell 1 - Direkte kostnader (tall i 1000)

Gebyr- område	Funksjon	Tekst	Artsgruppe					Sum direkte kostnader ekskl. finansposter
			0	1	2	3	4	
			Lønn og sosiale utgifter	Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm.tjenesteprod.		Kjøp av tjenester	Overføringer	
Avløp	350	Avløpsrensing	0	0	50	8 000	0	8 050
Avløp	353	Avløpsnett	2 700	1 200	900	0	100	4 900
Avløp	354	Tømming	0	0	0	0	0	0
...	...	...						
SUM								12 950

5.2. Henførbare indirekte kostnader (interntjenester)

Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon. Fordelingsmetode for indirekte kostnader i selvkostkalkylen bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt brukes en fordelingsnøkkel som interntjenestens netto driftsutgifter fordelt etter selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter.

Selvkosttjenestens indirekte kostnader (interntjenester) tas med i selvkostkalkylen. Interntjenester vil være tjenester som understøtter eller er komplementære med de direkte brukerrelaterte tjenester. Visse interntjenester, så som administrasjon og ledelse av tjenesten, vil finnes i alle kommuner, mens innslaget av andre typer interntjenester varierer mellom kommunene. Årsakene til dette er at kommuner kan kjøpe slike tjenester av andre i stedet for å stå for slike selv. Eksempelvis kan juridiske tjenester, kopierings- og trykkeritjenester og bygningsvedlikehold utøves av egne ansatte, eller de kan kjøpes av private. Det kan være vanskelig i en kalkylemodell å stille opp en uttømmende liste over interntjenester, men de angitte tjenestene nedenfor anses som de viktigste.

I en kalkylemodell er det relevant å angi metoder for kostnadsfordeling. Hva som er relevant metode vil variere fra interntjeneste til interntjeneste. Generelt bør metoden i størst mulig grad reflektere faktisk bruk av interntjenesten, så som andel ansattes bruk av personalfunksjonen (primær fordelingsnøkkel).

I henhold til selvkost må både utgiftene og inntektene fordeles til betalingstjenesten. Det innebærer at kommunens *netto* driftsutgifter, dvs. brutto driftsutgifter fratrukket driftsinntekter knyttet til interntjenesten, vil være utgangspunktet når de indirekte tjenestene skal henføres til selvkosttjenesten. Der den primære fordelingsnøkkelen er vanskelig tilgjengelig, eller arbeidskrevende å oppdatere, kan det benyttes en alternativ fordelingsnøkkel, eksempelvis selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter.

For interkommunale selskaper (samarbeid) kan alle kostnader knyttet til selskapsorganene regnes som direkte henførbare kostnader, herunder også etablerings- og avviklingskostnader ved omdannelser. Valget av selskapsform medfører nye kostnader til generalforsamling/representantskap, som ikke ville vært med i en kommunal organisering. Kostnader til styret regnes også som henførbare, og vil være med hvis tjenesten er organisert i et kommunalt foretak.

5.2.1. Interntjenester i selvkostkalkylen med fordelingsnøkkel

Nedenfor er det foretatt en oppstilling av de mest relevante, henførbare indirekte tjenestene (interntjenester):

1) *Regnskaps- og innfordringstjenesten*

Disse tjenestene omfatter arbeid knyttet til utarbeidelse og utsending av fakturaer, håndtering og betaling av inngående fakturaer, føring av kunde- og leverandørreskontro, samt føring av internt og eksternt regnskap med fordelinger. Den andelen av disse tjenestene som fordeles til selvkostkalkylen, er selvkosttjenestens andel av disse kostnadene. Disse kostnadene bør primært fordeles etter andel bilag eller andel utgående fakturaer, dersom tjenesten for fordelingsmessige formål splittes i regnskap og innfordring.

2) *Kontorstøtte*

Kontorstøtte vil normalt være henført til kostnadsstedet for betalingstjenesten. Dersom det ikke er tilfelle, bør tjenesten håndteres i selvkostkalkylen som indirekte ytelse til kjerneproduktet. Andelen kontorstøtte som ytes til administrativ ledelse tas ikke med i selvkostkalkylen. Eventuell henførbare kontorstøtte kan eksempelvis fordeles ut fra selvkosttjenestens andel av det totale antall årsverk som kontorstøtten betjener.

3) *Revisjon*

Revisjonens netto driftsutgifter fordeles til kjerneproduktet etter selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter (jf. sekundær fordelingsnøkkel).

4) *Personaltjenesten*

Personaltjenesten er ofte organisert i stabs-/støttefunksjon. Tjenesten kan også omfatte IKT-systemer til HR-funksjonen som et felles system i kommunen. For fordeling av IKT-utgifter, vises det til omtale nedenfor. For å henføre en andel av personaltjenestens netto driftsutgifter til selvkosttjenesten, vil selvkosttjenestens andel av antall ansatte i kommunen kunne fungere som fordelingsnøkkel.

5) *HMS*

Dette er kostnader knyttet til bedriftshelsetjeneste, arbeidsmiljøutvalg, vernetjeneste osv. Dette er indirekte ytelser til kjerneproduktet, og som primært er mest relevant å henvføre ut fra selvkosttjenestens andel av kommunens samlede antall årsverk eller ansatte.

6) *Sentral opplæring*

Kostnader til eksterne kurs og konferanser føres normalt som en del av kostnaden ved kjerneproduktet. Dersom kommunen har en sentral opplæringsenhet, bør kostnadene ved denne fordeles som en indirekte ytelser til kjerneproduktet. Det er mest relevant å henvføre enten ut fra faktisk bruk av opplæringstjenesten, eller etter andel ansatte.

7) *Kantinedrift*

I mange kommuner er kantinedrift forutsatt å være selvfinansierende. Subsidiertes kantinen av kommunen, bør denne andelen (netto driftsutgift) fordeles som en indirekte ytelser til alle brukere av kantinetjenesten. Kostnadsfordelingen bør primært skje ut fra andel av ansatte som har tilgang til kantinetjenesten.

8) *Kopiering og trykktjenester*

Det vil ofte være betydelige variasjoner i hvor stor grad den enkelte tjeneste (betalingstjeneste og andre) forbruker slike tjenester. Det er derfor vanskelig å foreta rent sjablongmessige vurderinger. En stor andel av kostnader til kopiering og trykkeri vil være knyttet til trykking av planer og dokumenter til politisk behandling, som i utgangspunktet ikke skal henvføres til betalingstjenestene. Kostnader til drift av kopierings- og trykktjenestene bør primært fordeles etter faktisk bruk.

9) *IKT-tjenester (drift og opplæring)*

Felles IKT-løsninger for hele kommunen inkluderer anskaffelse, drift og vedlikehold samt brukerstøtte til fellessystemer. Slike systemer kan være økonomisystemer, inkl. lønns- og personalsystemer, arkivsystemer, og saksbehandlings- og beslutningsstøttesystemer. Disse er i KOSTRA henvført til administrasjonsfunksjonen. Utgifter knyttet til "fagsystemer", så som pleie- og omsorgssystemer, sosialsystemer, system for barnehageopptak, geografiske informasjonssystemer til reguleringsplanlegging og forvaltning av eiendommer og anlegg m.m., er henvført til de funksjonene som systemene betjener. Det er andelen av felles IKT-utgifter knyttet til administrasjonsfunksjonen som kan fordeles til selvkosttjenesten. Kostnadsfordeling ut fra registrert tidsbruk vil være det beste (primære) kriteriet, alternativt kan en fordeling basert på andel PC-er/terminaler eller andel årsverk benyttes.

10) *Felles post, arkiv - og sentralbord*

Felles post-, arkiv- og sentralbordfunksjon er i KOSTRA henvført til administrasjonsfunksjonen. Netto driftsutgifter på dette området fordeles til selvkosttjenesten primært etter faktisk bruk, så som antall dokumenter eller andel årsverk.

11) *Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)*

Dersom kommunen har en egen enhet for juridiske tjenester, anbefales det å foreta en fordeling av kostnader for slike interntjenester ut fra faktisk bruk.

Eksempel

INDIREKTE KOSTNADER

Indirekte kostnader hentes ut fra regnskapet med utgangspunkt i tjeneste, og fordeles etter artsgruppe. Brutto driftsutgifter fratrasket driftsinntekter knyttet til interntjenesten utgjør fordelingsgrunnlaget, som vist i tabellen under.

Tabell 2 - Fordeling av indirekte kostnader (tall i 1000)

Tjeneste- nummer	Tjenestetekst	AVLØP Fordelingsnøkkel (tekst)	Artsgruppe					Inntekter	Sum netto- kostnad pr tjeneste	Andel for belastning kjerne- produkt	Sum andel kostnad
			0 Lønn og sosiale utgifter	1 Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tjeneste prod.	2	3 Kjøp av tjenester	4 Overføringer				
	Regnskapsjeneste	Antall bilag	3 200	100	50	0	50	500	2 900	16,67 %	483
	Innfordringstjeneste	Antall faktura	1 500	300	400	2 200	100	400	4 100	10,00 %	410
	Personaltjeneste	Andel ansatte	2 500	100	0	0	150	400	2 350	0,91 %	21
	Kantinedrift	Andel ansatte	500	200	20	0	0	300	420	3,33 %	14
	IKT-tjenester (drift og opplæring)	Antall po	1 900	800	2 800	0	500	300	5 700	1,25 %	71
	Påslag kapitalkostnader indirekte tjenester										774
											0
SUM									15 470		1 773

Fordelingsnøkkelene benyttes for å finne den andel av de henførbare indirekte kostnader som det skal beregnes selvkost for.

Tabell 3 - Eksempel på beregning av fordelingsnøkler

Ansvarssted	Fordelingsnøkkel	Andel avløp	Antall enheter totalt	Fordelings- nøkkel
Regnskapsjeneste	Antall bilag	20 000	120 000	16,67 %
Innfordringstjeneste	Antall utgående faktura	5 000	50 000	10,00 %
Kontorstøtte	Antall årsverk	-	-	-
Revisjon	Antall bilag	-	-	-
Personaltjeneste	Andel ansatte	10	1 100	0,91 %
Velferds- og personalpolitiske tiltak for ansatte	Andel årsverk / andel ansatte	-	-	-
Sentral opplæring	Andel ansatte	-	-	-
Kantinedrift	Antall med tilgang på kantine	3	90	3,33 %
Kopiering og trykktjenester	Faktisk bruk	-	-	-
IKT-tjenester (drift og opplæring)	Antall terminaler	5	400	1,25 %
Felles post, arkiv - og sentralbord	Faktisk bruk	-	-	-
Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)	Faktisk bruk	-	-	-
Påslag kapitalkostnader indirekte tjenester	1 % av sum netto indirekte kostnader	-	15 470	5,00 %

6. Selvkostkalkylen - kapitalkostnader

Retningslinjene for beregning av selvkost bygger på at dagens brukere verken skal subsidiere eller bli subsidiert av fremtidige abonnenter. Kommunens gebyrinntekter i året skal samsvare med kommunens selvkost i året. Utgangspunktet for en selvkostkalkyle er derfor at utgiften ved en investering skal fordeles over den perioden som eiendelen er i bruk,. På denne måten blir brukerbetalingene knyttet direkte opp mot bruken av eiendelen, slik at generasjonsprinsippet blir ivaretatt.

6.1. Hva er kapitalkostnader?

Kapitalkostnaden i selvkostkalkylen skal fange opp kostnader som oppstår når kapital bindes opp i en realinvestering (bygninger, anlegg mv.). Et årsregnskap vil inkludere finanskostnader som følge av at investeringer er lånefinansierte, men kapitalkostnaden i selvkostkalkylen beregnes ut fra (netto) investeringen, ikke finansieringen.

En forutsetning for å kunne beregne korrekte årlige kapitalkostnader, er at alle investeringer er definert og avgrenset fra øvrige anskaffelser, se kapittel 6.2.

Årlige kapitalkostnader består av to elementer:

- Avskrivningskostnader, dvs. forringelsen i et driftsmiddels verdi som følge av slit og elde.
- Alternativkostnaden (kalkulatorisk rentekostnad), dvs. den avkastning kommunen alternativt kunne oppnå ved å plassere penger tilsvarende (netto) investeringsbeløpet (etter avskrivninger) i markedet. I et fungerende marked vil renten angi alternativkostnaden.

Størrelsen på årlig kapitalkostnad i selvkostkalkylen bestemmes av følgende komponenter:

- Størrelsen på anleggskost (historisk kost), fratrasket anleggsbidrag.
- Anleggsmidlets (bygninger, utstyr m.v.) økonomiske levetid.
- Fordelingen av anleggskost over økonomisk levetid (avskrivningsprofil).
- Alternativkostnaden, dvs. rentesatsen (kalkylerenten) multiplisert med gjennomsnittlig anleggskost i året fratrasket tidligere års avskrivninger.

6.2. Definisjon av varige driftsmidler

Definisjon av varige driftsmidler i selvkostkalkylen baseres på definisjonene som er lagt til grunn for kommunens eller selskapets årsregnskap.

I kommunal regnskapsstandard nr. 1 fra Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS), defineres et varig driftsmiddel slik:

“Et varig driftsmiddel kan defineres som et driftsmiddel som forventes brukt mer enn en regnskapsperiode (1 år). Driftsmiddelet må ha en anskaffelseskost på minimum kr 100.000 og ha en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunktet.”

I en selvkostkalkyle er de samme avgrensninger relevante. Kostnader ved varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, fordeles i henhold til avskrivningstider bestemt i den kommunale regnskapsforskriften, og avgrensningen av hva som skal anses som et varig driftsmiddel, gjøres i henhold til kommunal regnskapsstandard (KRS) nr. 1 for kommuner og selskaper som fører regnskap etter kommunelovens prinsipper.

Ifølge kommuneloven skal kommunenes årsregnskap (og årsbudsjett) inndeles i en driftsdel og en investeringsdel². I kommunal regnskapsstandard (KRS) nr. 4 er skillet mellom drift og investering nærmere definert³. Avgrensningen mellom påkostning (investering) og vedlikehold (drift) i selvkostkalkylen følger denne standarden. Investeringer skal aktiveres i balansen og avskrives over objektets levetid.

For selskaper som følger regnskapsloven, må beregningen av kapitalkostnader i selvkostkalkylen følge reglene for god regnskapsskikk (avgrensning anleggsmiddel, beløpsgrense for aktivering og avskrivningstider).

Før beregning av årlige kapitalkostnader foretas, skal det gjøres fradrag for eventuelle anleggsbidrag mv. Det vises til kapittel 6.3 for nærmere beskrivelse av beregningsgrunnlagene.

6.3. Beregningsgrunnlag for kapitalkostnader

6.3.1. Historisk kost

Historisk anskaffelseskost benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Gjenanskaffelseskost justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB), brukes der hvor historisk kost ikke lar seg skaffe (deflatert gjenanskaffelseskost).

Varige driftsmidler synker i verdi som følge av slitasje og elde. Det er altså snakk om ressurser som gradvis fortæres, opptil 40-50 år, og i visse tilfeller en enda lengre periode. Skal slik bruk av ressurser framstilles i økonomiske termer, må den økonomiske verdien av den ressursen som gradvis forbrukes, beregnes. Den økonomiske verdi kan være gitt ved hva driftsmidlet opprinnelig kostet kommunen, eller hva tilsvarende driftsmiddel ville kostet kommunen i dag.

² Kommuneloven § 46 nr 5

³ KRS (F) nr 4 Avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet, desember 2009

En kan ha to perspektiver på dette. Betaling fra brukere skal sikre at kommunen får tilbake det utlegg kommunen opprinnelig hadde ved anskaffelsen. Alternativt kan brukerbetalingen sikre kommunen midler til å foreta en fremtidig reinvestering, altså et kapasitetsbevarende perspektiv. Hvilket alternativ som benyttes, vil avhenge av formålet med å beregne kostnadene. Selvkost er definert som den totale kostnadsøkningen kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste. Det vil derfor være korrekt i selvkostkalkylen å benytte historisk anskaffelseskost ved produksjon av dagens tjenester. Å benytte gjenanskaffelseskost i kalkylen, ville innebære at dagens brukere finansierte framtidige tjenester, noe som vil stride med den allmenne forståelse av selvkostprinsippet (og generasjonsprinsippet).

Anskaffelseskost representerer brutto finansielt utlegg kommunen har hatt ved kjøp av driftsmidlet. Avskrivningsgrunnlag basert på anskaffelseskost, er beregningsmessig enkelt og etterprøvbart.

I enkelte tilfeller er historisk kost ikke mulig å angi fordi regnskapsopplysningene ikke er tilgjengelige. For å komme fram til et fullstendig avskrivningsgrunnlag, må en da ta i bruk en "nest beste" løsning. Gjenanskaffelseskost justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB) bør benyttes i de tilfeller hvor historisk kost ikke er kjent (deflatert gjenanskaffelseskost).

Dersom en selvkostvirksomhet blir selskapsorganisert og ny åpningsbalanse etableres, må beregningsgrunnlaget for kapitalkostnader i selvkostkalkylen bygge på historiske kost-verdier, alternativt deflatert gjenanskaffelseskost dersom historisk kost er vanskelig tilgjengelig. Er de varige driftsmidlene nedskrevet før selskapsorganisering, kan det ikke beregnes kapitalkostnader på nye verdier. Bakgrunnen er at abonnentene ikke skal betale kapitalkostnader på de samme driftsmidlene på nytt.

I tilfeller hvor kommunen kjøper rettigheter til grunn, eksempelvis ved vannframføring, tas kjøpsprisen med i grunnlaget for kapitalkostnadene (historisk kost). Kjøpet avskrives over rettighetens avtaleperiode.

6.3.2. Fradrag i historisk anskaffelseskost

Selvkostkalkylen skal danne grunnlag for egenbetalinger fra brukeren. Prinsippet er at kommunen gjennom brukerbetalinger skal ha anledning til å få dekket sin totale kostnadsøkning. Når det skal fastsettes et avskrivningsgrunnlag, må det gjøres fradrag i brutto anskaffelseskost for anleggsbidrag mv., og eventuelt fradrag for den del av anlegget som ikke er utsatt for verdiforringelse ut fra slitasje og elde.

Behandling av anleggsbidrag

Investeringsstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne (andre enn kommunen) kommer til fradrag fra anskaffelseskost ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen.

Med anleggsbidrag menes offentlige investeringstilskudd eller bidrag/refusjoner fra private ved investeringen. I forhold til avskrivningsgrunnlaget, kan anleggsbidraget behandles på to måter:

1. Til direkte fradrag på brutto anleggskost. Avskrivningsgrunnlaget blir derved netto anleggskost.
2. Godskrives inntektene for brukerbetaling.

For selvkosttjenester, hvor formålet er at kommunens utlegg skal dekkes inn gjennom brukerbetalinger, er det naturlig å ta utgangspunkt i den pris på investeringen kommunen rent faktisk står overfor. Anleggsbidrag/investeringstilskudd skal således føres til fradrag på brutto anleggskost i avskrivningsgrunnlaget, og gir en netto anleggskost.

I henhold til kommunal regnskapsstandard nr. 2⁴ skal kommunene aktivere (balanseføre) anleggsmidler til brutto anskaffelseskost. Eventuelle anleggsbidrag skal dermed ikke trekkes ifra avskrivningsgrunnlaget i kommunenes regnskap. Dette innebærer at det er en forskjell mellom beregningsgrunnlaget for avskrivninger i kommuneregnskapet og selvkostkalkylen. Det samme gjelder for byggelånsrenter på nye investeringer, jf. avsnitt 6.7.

Innenfor vann- og avløpssektoren betales det tilknytningsgebyr ved tilknytning til et kommunalt anlegg. Tilknytningsgebyrene regnes ikke som anleggsbidrag. Gebyret inngår som en del av brukerbetalingen i selvkostkalkylen tilsvarende øvrig gebyr etter lov om kommunale vass- og avløpsanlegg.

Ulike regnskapsregimer kan gi forskjellig periodisering av avskrivningene (og følgelig også forskjeller i kalkulatorisk rentekostnad). I selvkostkalkylen er det lagt opp til at levetiden er i samsvar med avskrivningstiden for anleggsmidlene i årsregnskapet.

Behandling av tomteutgifter

Kjøp av tomt trekkes som hovedregel fra netto anleggskost ved fastsettelsen av avskrivningsgrunnlaget. Dersom bruken av tomteareal er av en slik karakter at den vil redusere tomtearealets økonomiske verdi, kan det gjennomføres avskrivninger svarende til forringelsen. Dette gjelder i første rekke avfallsdeponier, men også andre typer arealanvendelser kan være aktuelle. Det gjøres ikke fradrag for tomteutgifter ved beregning av kalkulatorisk rentekostnad.

Investeringer er sammensatt av utgifter til oppføring/kjøp av bygninger/anlegg på eiendommen, og utgifter til kjøp av selve tomtegrunnen. Mens bygninger og anlegg utsettes for slitasje og elde, og dermed reduseres i økonomisk verdi, er situasjonen for tomtegrunn at den økonomiske verdien av denne i hovedsak er uavhengig av anleggets alder og tilstand. I årsregnskapet inngår ikke tomteverdien i avskrivningsgrunnlaget. Når slike utgifter inngår i opprinnelig anskaffelseskost, må denne av samme grunn trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget.

⁴ KRS nr 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter, juni 2005

Som hovedregel skal tomteutgifter utelates fra avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Enkelte typer arealanvendelse vil imidlertid åpenbart påvirke arealets verdi. Det typiske eksemplet er avfallsdeponi, men også annen type anvendelser av areal som reduserer kvalitative egenskaper ved arealet. Slik bruk av tomter kan derfor gjøres til gjenstand for avskrivninger i selvkostkalkylen. Tomtearealer knyttet til bolig, kontor eller lagerbygninger, er derimot ikke gjenstand for avskrivninger i kalkylen. Merk likevel at investeringer i tomtegrunn binder opp kapital, og at alternativkostnaden ved slike investeringer dermed vil inngå i selvkost gjennom beregningen av kalkulatorisk rentekostnad. Det vises til kapittel 5.6 for vurdering av kalkulatoriske rentekostnader på kommunale investeringer.

Eksempel

En kommune foretar en investering innenfor vann- og avløpsområdet til anskaffelseskost 1.000.000 kroner (brutto anleggskost). Kommunen mottar anleggsbidrag på 200.000 kroner, og 100.000 kroner i tilknytningsgebyr. Tomtekost er 50.000 kroner, og arealanvendelsen påvirker ikke tomtens verdi.

Anskaffelseskost (brutto)	1.000.000
- Anleggsbidrag	200.000
= Netto anleggskost	800.000
- Tomtekost	50.000
= Avskrivningsgrunnlag	750.000

Avskrivningsgrunnlaget blir altså på 750.000 kroner. Tilknytningsgebyret regnes ikke som anleggsbidrag, men skal inngå som brukerbetaling i selvkostkalkylen.

Kapitalkostnader regnes av netto anleggskost, kr 800.000

I og med at utgifter til tomtekjøp trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget, må kommunen/selskapet finansiere slike anskaffelser med andre midler enn gebyrinntekter. Dette kan være gjennom egne bevilgninger til anskaffelsen, gjennom tilskudd fra eierne til selskapet, eller av innskutt kapital i selskapet. Også selskapets opptjente kapital utenom selvkost kan besluttes anvendt til tomtekjøp.

6.4. Avskrivningsmetode

Det legges til grunn lineære avskrivninger i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger.

Avskrivninger kan baseres på ulike metoder. Eksempelvis er lineære avskrivninger, dvs. likt avskrivningsbeløp hvert år, mest vanlig i selskapers årsregnskap. Saldoavskrivninger, dvs. lik

prosentvis avskrivningssats hvert år fra saldo, brukes i forbindelse med beregning av skattbart overskudd i henhold til skatteloven.

Følgende kriterier er de mest sentrale når en skal vurdere ulike avskrivningsmetoders egnethet:

- kostnadsriktighet
- tidsriktighet
- anvendbarhet

Med kostnadsriktighet menes at det er samsvar mellom opprinnelig utlegg (anleggskost) kommunen har hatt, og summen av avskrivninger i avskrivningsperioden. Med tidsriktighet menes at avskrivninger for det enkelte år gir et rimelig bilde av kapitalslitet (verdiforringelsen) i året. Med anvendbarhet menes at metoden er relativ enkel å praktisere.

Lineær metode oppfyller generelt kravene til kostnads- og tidsriktighet. Metoden er i tillegg enkel. Lineære avskrivninger er også bestemt brukt i kommuneregnskapet. Andre avskrivningsmetoder gir en skjev fordeling av kostnadene over avskrivningsperioden, noe det er vanskelig å begrunne faglig når det gjelder beregning av selvkost basert på et generasjonsprinsipp.

6.5. Avskrivningsperiode

Som avskrivningsperiode for investeringer benyttes som en praktisk tilnærming de periodene som benyttes i kommunens/selskapets årsregnskap.

Utgangspunktet for selvkostberegningen er at (netto)utgiften ved en investering fordeles over den perioden som eiendelen er i bruk. På denne måten blir brukerbetalinger knyttet direkte opp mot bruken av eiendelen.

Lengden på avskrivningsperioden bestemmes ut fra hvor lang tid en antar det vil gå før anleggsmidlet må erstattes, dvs. at nyinvesteringer bør foretas. Svaret på et slikt spørsmål vil sjeldent være det samme for offentlig forvaltning og private selskaper.

For private selskaper, med krav til avkastning på innskutt kapital, vil lengden på avskrivningsperioden i prinsippet tilsvare driftsmidlets økonomiske levetid. Dette fordi verdien som driftsmidlet er satt til i balansen, i prinsippet skal tilsvare nåverdien av den kontantstrømmen driftsmidlet gir i framtiden. Dette vil være den perioden hvor årlige kostnader ved driftsmidlet er lavere enn kostnader ved å reinvestere. Eldre driftsmidler innebærer i hovedsak høyere vedlikeholdskostnader og lavere produktivitet enn nyere driftsmidler. På sikt vil derfor årlig kontantstrøm ved eldre driftsmidler være negativ. Nyere driftsmidler vil imidlertid representere høyere kapitalkostnader. Driftsmidler har økonomisk levetid inntil det tidspunktet hvor årlige driftskostnader ved nyinvesteringer er lavere enn årlige driftskostnader ved eksisterende driftsmidler. Fastsetting av levetid for driftsmidler i selskaper er altså basert på lønnsomhetsvurderinger.

I kommunene vil valg av investerings- eller reinvesteringstidspunkt sjelden være basert på rene kost/nytte-vurderinger. Investeringer foretas like mye ut fra politiske prioriteringer. Varige driftsmidler som er fullt ut avskrevet, men fortsatt i bruk, skal ikke oppskrives.

Som en praktisk tilnærming kan kommunen/selskapet i selvkostkalkylen legge til grunn avskrivningsperiodene som er benyttet i deres respektive årsregnskaper. Det må påses at avskrivningsperiodene i selvkostkalkylene er i rimelig samsvar med brukstiden for anleggene, slik at generasjonsprinsippet ivaretas. For kommuner, kommunale foretak eller interkommunale selskaper som fører regnskap etter kommunelovens prinsipper, vises det til de avskrivningstidene som går fram av den kommunale regnskapsforskriften⁵.

Dersom den økonomiske levetiden til et anleggsmiddel er åpenbart kortere enn den faste avskrivningstiden, kan en kortere levetid benyttes.

Selskaper som følger regnskapsloven har ikke faste avskrivningstider, men følger lovens bestemmelse om at avskrivninger skal gjøres etter en fornuftig avskrivningsplan⁶. Dette er en skjønnsmessig vurdering.

6.6. Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad)

I selvkostkalkylen skal kostnadene være uavhengig av hvilken finansieringsform som velges (bruk av lån eller egenkapital). Alternativkostnadene (kalkulatorisk rentekostnad) beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler.

Netto anleggskost finansieres gjennom lån eller egne midler. Dersom investeringen lånefinansieres, vil det påløpe finanskostnader. Finansieres investeringen gjennom egne midler, påløper ingen ordinære finanskostnader. Kommunen lider imidlertid et tap ved at den går glipp av den avkastning en alternativ bruk av midlene ville gitt. Et slikt tap (kostnad) synliggjøres ikke i kommunens årsregnskap, og vil derfor betegnes som en kalkulatorisk kostnad. Tilnærmingsvis gir imidlertid de to alternative finansieringsformene samme kostnad. I selvkostkalkyler ses det derfor bort fra hvordan netto anleggskost (anskaffelseskost fratrasket anleggsbidrag) faktisk er finansiert. Dette innebærer at kalkulatorisk rentekostnad beregnes med utgangspunkt i netto anleggskost. Selvkostkalkylen vil da inneholde et avkastningselement også for den finanskapital kommunen selv eventuelt har skutt inn ved finansieringen av anskaffelsene.

Kalkulatorisk rentekostnad baseres på netto anleggskost inklusive eventuelle tomteutgifter (se kapittel 6.3.2). Poenget med beregning av kalkulatorisk rentekostnad er å få kompensert for kapital som er bundet opp, noe som også er tilfellet med finansiering av tomtekostnader. Årets kalkulatoriske rentekostnad beregnes ut fra gjennomsnittlig verdi på netto anskaffelseskost etter avskrivninger, jf. tabell 4 og 5 nedenfor.

⁵ Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner m.v. (15.12.2000 nr 1424), § 8

⁶ Regnskapsloven § 5-3, jf § 7-13

6.6.1. Kalkylerente

Som kalkylerente benyttes 3-årig swaprente , med et tillegg på ½ prosentpoeng.

For kapitalintensive betalingstjenester vil valg av kalkylerente ha vesentlig betydning i selvkostkalkylen. Det er viktig at den renten som benyttes som norm for beregningene av kalkulatorisk rentekostnad er dekkende for de kostnader kommunen står overfor. På den annen side bør normrenten ikke settes så høyt at den dekker opp for manglende effektivitet i finansforvaltningen fra den enkelte kommunes side.

Det finnes flere muligheter for å beregne en kalkylerente som skal reflektere kapitalkostnaden som kommuner står overfor. I perioder har markedsrentene på både statsobligasjoner og andre rentebærende papirer variert betydelig. Siden et formål med selvkostberegningene er å innarbeide faktiske kostnader for kommunene ved å tilby betalingstjenestene til sine innbyggere, synes det derfor mest relevant å basere kalkylerenten på markedsrentene som kommunene/selskapene står ovenfor.

Selv om utgangspunktet er at kalkylerenten skal reflektere kommunenes faktiske kapitalkostnader, kan det av hensyn til utviklingen i gebyrene fra år til år være hensiktsmessig å legge en mer langsiktig rente til grunn. Dersom en velger kortsiktig (flytende) rente i finansmarkedet, eksempelvis NIBOR-rente, vil kalkylerenten variere betydelig fra år til år, og dermed kunne gi store svingninger i gebyrnivåene. Dette kan unngås ved å basere kalkylerenten på swaprenten med 3 års gjenstående løpetid. For at kommunene om lag skal kunne få dekket sine faktiske kostnader, kan det i kalkylerenten legges inn et tillegg på et halvt prosentpoeng.. En kalkylerente basert på 3-årig swaprente pluss et halvt prosentpoeng vil ikke nødvendigvis reflektere det faktiske rentenivået ett bestemt år, men vil over tid om lag dekke gjennomsnittlige rentekostnader for en kommune.

Ved fastsettelsen av kalkylerenten for bruk i et bestemt år (budsjettkalkylen), benyttes nivået på 3-årig swaprente for kalkyleåret , pluss et tillegg på ½ prosentpoeng. Det benyttes *gjennomsnittlig* nivå på 3-årig swaprente pluss et tillegg på ½ prosentpoeng for kalkyleåret (etterkalkylen).

Eksempel

KAPITALKOSTNADER

I eksemplet under vises forslag til en oppstilling for beregning av kapitalkostnader.

Tabell 4 - Grunnlag for beregning avskrivning og kalkulatorisk rentekostnad

Anleggs middel		Beregning av avskrivningsgrunnlaget og grunnlag for beregning av kalk. rentekostnad				
nr	tekst	Anskaffelseskost	Anleggsbidrag	Tomteutgift	Avskrivningsgrunnlag	Beregningsgrunnlag kalk. rentekostnad
1	Ledningsnett	70 000 000	10 000 000	0	60 000 000	60 000 000
2	Pumpestasjon	4 000 000	0	500 000	3 500 000	4 000 000
3	Ustyr	200 000	0	0	200 000	200 000
4	Transportmidler	800 000	0	0	800 000	800 000
...	...	...				

Kapitalkostnader regnes av netto anleggskost (anskaffelseskost minus anleggsbidrag).

Avskrivninger regnes av netto anleggskost fratrasket utgift til tomtekjøp.

Tabell 5 - Beregning kapitalkostnader

AVLØP									
Investeringer			Levetid og bruttokostnad				Årets beregninger		
AR	Anleggsmiddel nr	Tekst	Levetid	Avskrivningsgrunnlag	Beregningsgrunnlag kalk. rentekostnad	Tidl. Avskrevet	Årets avskrivninger/ nedskrivninger	Salg/ utrangering	Kalk. rentekostnad
	1	Ledningsnett	40	60 000 000	60 000 000	8 750 000	1 750 000	0	1 868 913
	2	Pumpestasjon	20	3 500 000	4 000 000	1 575 000	175 000	0	77 446
	3	Ustyr	10	200 000	200 000	60 000	20 000	0	4 823
	4	Transportmidler	10	800 000	800 000	320 000	80 000	20 000	15 953
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
SUM									

For transportmidler er det i tillegg til årets avskrivninger på kroner 80.000 tatt inn et salg av transportmidler på kroner 20.000 (bokført verdi), og restverdien blir med dette kr 20.000 lavere.

Eksempelvis beregnes kalkulatorisk rentekostnad for ledningsnettet i tabellen slik:

$$\text{Kalkulatorisk rentekostnad} = \frac{(60.000.000 - 8.750.000) + 49.500.000}{2} * \text{kalkylerente}$$

I eksemplet er kalkylerenten satt til 3,71 %.

6.7. Behandling av nye investeringer

Ved nye investeringer tas driftsmidlet med i avskrivningsgrunnlaget senest fra og med året etter at driftsmidlet er tatt i bruk.

Byggelånsrenter på nye investeringer trekkes ut av anskaffelseskost, og kalkulatorisk rentekostnad beregnes for hvert års investeringer, uavhengig av når driftsmidlet tas i bruk.

Ved nyinvesteringer tas anleggsmidlet med i avskrivningsgrunnlaget senest fra og med året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk.

Ved oppføring av bygninger og anlegg trekker kommuner gradvis på egne omløpsmidler eller på en byggelånskonto for å finansiere løpende utbetalinger i forbindelse med oppføringen. Gjennom slike trekk påføres kommunen en renteutgift eller et rentetap. Renteutgifter på byggelån føres i kommuneregnskapet som en del av anskaffelseskost for investeringen⁷. Anleggskost inklusive renter i byggeperioden kan således inngå i avskrivningsgrunnlaget for årsregnskapet senest fra året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk. Velger derimot kommunen å finansiere investeringen med egne midler, inngår ikke rentetapet i anleggskost (avskrivningsgrunnlaget).

For å ivareta prinsippet om at finansieringsform ikke skal ha betydning for beregnede kostnader i selvkostkalkylen, må eventuelt henførte byggelånsrenter trekkes ut av anskaffelseskost i selvkostkalkylen, og i stedet henføres kalkulatorisk rentekostnad på gjennomsnittlig nye investeringer i året, uavhengig av om investeringen tas i bruk det året. Det innebærer at flerårige investeringer blir belastet med kalkulatorisk rentekostnad årlig i selvkostkalkylen.

6.8. Salg og utrangering av anleggsmidler

Ved salg av anleggsmidler tas differansen mellom anleggsmidlets restverdi og salgssum inn i årets inntekter eller kostnader i selvkostkalkylen. Ved utrangering av anleggsmidler tas eventuell restverdi årets kostnader med som en nedskrivning i selvkostkalkylen.

Når et anleggsmiddel selges, innebærer det at anleggsmidlet ikke lenger kan henføres til selvkosttjenesten, og det skal derfor trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget. Tilsvaret salgssum opprinnelig netto anskaffelseskost fratrukket tidligere avskrivninger, behøver en i selvkostkalkylen ikke foreta seg noe ut over å ta ut objektet i avskrivningsgrunnlaget. Avviket salgssum fra dette beløpet, føres differansen som inntekt eller kostnad i selvkostkalkylen for året (gevinst/tap ved salg av anleggsmiddel).

⁷ Kommunal regnskapsstandard (KRS) nr. 2 *Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter*, avsnitt 2.1 om definisjon av anskaffelseskost

Eksempel

En lastebil som er benyttet innenfor avløpsområdet i en kommune, er solgt for kr 40.000. Transportmidler skal normalt avskrives over 10 år. Denne bilen ble anskaffet for 6 år siden til 250.000 kroner, og er i regnskapet avskrevet i 6 år med til sammen 150.000 kroner (6* 25.000 kroner).

Anskaffelseskost	250.000
- Avskrevet verdi	150.000
= Restverdi	100.000
- Salgssum	40.000
= Nedskrivning	60.000

I dette tilfelle belastes selvkostkalkylen med et tap på 60.000 kroner det aktuelle året. Tapet fremkommer i selvkostkalkylen gjennom en reduksjon i "andre inntekter og kostnader".

I prinsippet skal også anleggsmidler som overføres til bruk i andre tjenester i kommunen, behandles tilsvarende. Det må her utøves et fornuftig skjønn ved vurdering av sannsynlig salgspris. Når det er snakk om betydelige beløp, bør takst anvendes.

For anleggsmidler som er utrangert og som dermed må erstattes av nye investeringer, tas eventuell restverdi som en kostnad (nedskrivning) i selvkostkalkylen det aktuelle året.

6.9. Beregning av kapitalkostnader for indirekte tjenester

Beregning av kapitalkostnader på indirekte tjenester gjøres ut fra henførbarhet.

I beregningen av selvkost skal det i utgangspunktet foretas beregninger av kapitalkostnader basert på prinsippene om driftsmidler som er henførbare. Også for interntjenester (indirekte tjenester) som innkalkuleres i selvkostkalkylen etter de prinsipper som står angitt i kapittel 5.2, vil det som regel påløpe visse kapitalkostnader knyttet til bruk av kommunale bygninger, utstyr mv. Det prinsipielt riktige er at kapitalkostnader beregnes etter samme prinsipper som for andre driftskostnader for de indirekte tjenestene, jf. 5.2.1. Det innebærer at en andel av kapitalkostnadene som knytter seg til de indirekte tjenestene (f.eks. regnskaps- og innfordringsfunksjonens bruk av rådhuset) må henføres til selvkost. Andelen må beregnes ut fra hvilken andel av de samlede avskrivningene som kan knyttes til selvkosttjenestens forbruk, og tilsvarende fordelingsnøkler kan legges til grunn for avskrivningene som for de indirekte driftskostnadene.

Fordelingsmetode bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten, eller alternativt. Det vil imidlertid kunne være ressurskrevende å foreta en konkret beregning av hvor mye de ulike indirekte tjenestene forbruker i form av kapitalkostnader. Som en forenklet beregning av kapitalkostnader for indirekte tjenester (interntjenester), kan det alternativt brukes et sjablongmessig påslag på anslagsvis 5% av netto indirekte kostnader for selvkosttjenesten.

7. Selvkostkalkylen – oppstilling og resultat

Selvkostkalkylen kan oppstilles på flere måter. Nedenfor vises et eksempel som ivaretar informasjonsbehovet for ulike typer transaksjoner. Det vises også til kravene til oppstilling av selvkostregnskapet ved rapportering til KOSTRA (KOSTRA-skjema 23).

Eksempel

SELVKOSTKALKYLEN

Eksempel på selvkostkalkyle for gebyrområdet Avløp.

Tabell 6- Eksempel på selvkostkalkyle

SELVKOSTKALKYLE	gebyrområde
A. Direkte driftsutgifter	12 950 000
A2. Herav kapitalutgifter hos ekstern produsent	
B. Henførbare indirekte driftsutgifter	999 947
C. Kalkulatoriske rentekostnader	2 329 231
D. Kalkulatoriske avskrivninger	2 858 500
E. Andre inntekter	30 000
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)	19 107 678
G. Gebyrinntekter	22 700 000
H. Årets finansielle resultat (G-F)	3 592 322
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd	3 592 322
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd	
K. Kontrollsum (subsidiert) (H-I+J)	0
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret	5 000 000
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd	9 421
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M-I-J)	8 601 743
Nøkkeltall:	
O. Årets finansielle dekningsgrad i % $(G/F)*100$	118,8
P. Årets selvkostgrad i % $(G/(F+I-J))*100$	100,0

Tabell 7 - Spesifikasjon av posten "andre inntekter og kostnader"

Korrigerings av tidligere års feil i kalkyle	0
Gevinst/tap ved salg av anleggsmiddel	-60 000
Andre inntekter og kostnader	-60 000

Gebyrgrunnlaget

Gebyrgrunnlaget består av direkte kostnader, kapitalkostnader direkte tjenester, netto indirekte kostnader, samt kapitalkostnader indirekte tjenester, fratrasket andre inntekter.

I andre inntekter inngår salgs- og leieinntekter og overføringer og korrigering av tidligere års feil. Tilknytningsgebyr på vann- og avløpssektoren inngår også her.

Det er ikke anledning til å finansiere investeringer direkte av årets driftsinntekter.

Når det gjelder pensjon, er utgangspunktet at årlige pensjonsforpliktelser tas inn i selvkostkalkylen ut fra det som er regnskapsført i kommunens eller selskapets årsregnskap. Basert på kommuneregnskapets finansielt orienterte regnskapssystem og tidligere praksis anses det som naturlig at kommuner utarbeider selvkostkalkylene etter betalte pensjons*premier* (etter fratrekk for bruk av premiefond). Dette innebærer at selvkostkalkylene det enkelte år samsvarer med de pensjonsutgiftene kommunene har overfor pensjonsordningene. En slik praksis innebærer at pensjonspremiene som er fordelt på funksjonene i KOSTRA må korrigeres for andelen bruk av premiefond ved utarbeidelse av selvkostkalkylen.

Reglene for kommuneregnskapet innebærer at kommuner skal beregne årlige pensjons*kostnader* og årlige premieavvik. Regnskapsføringen av premieavvik i kommuneregnskapet har hatt til hensikt å bidra til at belastningen av pensjonsforpliktelsene i det samlede kommuneregnskapet blir jevnere og mer stabil over tid. Det er ikke krav om at det er beregnet pensjonskostnad som skal belastes de enkelte tjenestestedene i kommunens regnskap. Når kommunens pensjonspremier legges til grunn for selvkostkalkylen, innebærer det at årlige premieavvik og amortisering av tidligere års premieavvik ikke påvirker gebyrinntektene.

Kommuner kan alternativt finne det mer hensiktsmessig å basere selvkostkalkylen på pensjonskostnader. Det kan argumenteres for at pensjonskostnadene gir en mer tidsriktig periodisering av pensjonsforpliktelsene i en selvkostkalkyle. Dersom kommunen baserer kalkylen på pensjonskostnader inklusive amortiseringskostnader, må kostnader til amortisering av premieavvik som tidligere er belastet kalkylen gjennom pensjonspremier holdes utenfor kalkylen. Det vil ivareta at selvkostkalkylen ikke belastes samme forpliktelse to ganger. Over tid vil alternativet innebære at selvkostkalkylen blir belastet med beløp som tilsvarer pensjonspremiene.

Utgangspunktet for selskaper er at selvkostkalkylen baseres på pensjonskostnader slik disse er regnskapsført i selskapets årsregnskap.

I gebyrgrunnlaget inngår også eventuelle korreksjonsposter for feil i tidligere års kalkyler, kalkylerenter på selvkostfond og gevinst eller tap ved salg av anleggsmiddel. Eventuelle feil i tidligere års regnskap følger regnskapsstandardene om korreksjoner i senere års regnskaper. Korreksjonene bør være spesifisert i en note til selvkostkalkylen.

Eksempel

INNTEKTER KJERNEPRODUKT

Inntekter hentes fra regnskapet med utgangspunkt i funksjon. Gebyrinntekter og tilknytningsgebyr er i selvkostkalkylen (tabell 6 ovenfor) presentert i sum gebyrinntekter. De øvrige artene presenteres hver for seg i kalkylen.

Tabell 8 – Inntekter kjerneprodukt (1000 kr)

Gebyr- område	Funksjon	Tekst	Gebyr- inntekter	Tilknytnings- gebyr	Artsgruppe			Drifts- inntekter ekskl. finansposter
					6	7	8	
					Øvrige salgs- inntekter	Overføringer med krav til motytelse	Overføringer uten krav til motytelse	
Avløp	350	Avløpsrensing	0	0	0	0	0	0
Avløp	353	Avløpsnett	18 500	4 200	0	30	0	22 730
Avløp	354	Tømming	0	0	0	0	0	0
...	...							
SUM								22 730

Årets finansielle resultat

Årets finansielle resultat er differansen mellom gebyrinntekter og driftskostnadene (gebyrgrunlaget).

Avsetning til selvkostfond og dekning av fremførbart underskudd

Dersom gebyrområdet har fremførbart underskudd, og det er lovfestet eller vedtatt selvkost, kan et overskudd disponeres til å dekke inn tidligere års underskudd. Et eventuelt resterende overskudd avsettes til selvkostfond (bundet driftsfond).

Kommunen kan ha miljøforpliktelser knyttet til behandlingsanlegg for renovasjon, og slike avsetninger gjøres under denne posten. Ifølge avfallsforskriften⁸ er det et krav om at deponi skal ha tilfredsstillende finansiell garanti eller tilsvarende sikkerhet for å sikre at forpliktelsene som følger av tillatelsen, herunder avslutnings- og etterdriftsproseduren, kan oppfylles. Forurensningsloven bygger på prinsippet om at "forurensere betaler", dvs. at dagens forbrukere av renovasjonstjenesten også skal betale for det framtidige oppryddingsarbeidet som er knyttet til innsamlet avfall. Kalkylemessig skal denne forpliktelsen klassifiseres som en avsetning til etterbruksfond (bundet fond).

⁸ Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall av 1.6.2004 nr 930, jf § 9-10 om finansiell garanti og kostnadsdekning

Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd

Ett års selvkostkalkyle kan være finansiert med bruk av selvkostfond, dvs. at det er tatt høyde for å bruke fondet ved fastsetting av årets gebyrinntekter. Slik bruk kommer i tillegg til årets gebyrinntekter mv., for å finansiere årets selvkost.

Dersom det finansielle resultatet viser et underskudd, kan dette finansieres av selvkostfondet eller skape/øke et fremførbart underskudd.

7.1. Overskudd/underskudd i selvkostkalkylen

Kommunen kan framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år (innenfor en viss periode). I praksis skjer dette gjennom et bundet selvkostfond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader mv. slik at gebyrene kan holdes stabile.

Selvkostregnskapet (etterkalkylen) vil avsluttes med et finansielt resultat som enten er positivt (overskudd) eller negativt (underskudd). Dette er et kalkylemessig resultat, og må ikke forveksles med årsregnskapets mer-/mindreforbruk eller årsresultat. Det finansielle resultatet er påvirket av både betalbare inntekter og kostnader, kalkulatoriske inntekter og kostnader (anleggsmidler og fond, se nedenfor). Likevel skal det være sammenheng mellom over-/underskudd og regulering mot selvkostfond i selvkostkalkylene og i kommuneregnskapet, unntatt for håndtering av situasjoner med fremførbart underskudd (se nedenfor). Også i selskapsregnskapet skal overskudd på selvkost avsettes til fond (egenkapital med restriksjoner).

Det er et rettslig skille mellom gebyrene for ulike tjenester. Gebyrinntektene fra de ulike områdene skal gå med til å finansiere de respektive formålene. Hvert selvkostområde har sitt eget selvkostfond, slik at gebyrene for den enkelte selvkosttjeneste lettere kan kontrolleres. Det er ikke anledning til å slå sammen fond for ulike tjenester. Dette innebærer at midler på et fond knyttet til ett gebyrområde heller ikke kan benyttes (midlertidig) i årsbudsjettet/årsregnskapet til å finansiere årets underskudd på et annet gebyrområde.

7.1.1. Praktisering av selvkostprinsippet

Denne veilederen gir retningslinjer for hvordan selvkost (gebyrgrunnlaget) kan beregnes. Det er samtidig behov for retningslinjer for hvordan selvkostprinsippet kan praktiseres over tid.

Normalt vil oppstillingen av selvkostregnskapet vise at gebyrinntektene avviker noe fra beregnet selvkost (etterkalkylen). For sikre at selvkostprinsippet ivaretas over tid er det nødvendig å se gebyrinntekter og etterkalkylen over flere år i sammenheng, slik at det føres kontroll med at gebyrene samlet sett samsvarer med selvkost. Som regel vil det være rimelig å legge til grunn som en praktisk tilnærming at inntektene over noen år ikke skal overstige kostnadene for årene samlet. En slik tilnærming ivaretar også behovet for en nødvendig fleksibilitet med tanke på endringer på inntekts- og kostnadssiden, f. eks. som følge av investeringer (økt nivå på kapitalkostnadene).

Tilnærmingen legger også til rette for at man kan sikte mot en viss stabilitet i nivået på gebyrene til tross for planlagte kostnadsvariasjoner mellom regnskapsår.

Slike hensyn vil mest hensiktsmessig ivaretas gjennom måten selvkostprinsippet praktiseres på, og ikke gjennom hvordan selvkost beregnes. En selvkostkalkyle beregner kun kostnader for igangsatte aktiviteter. Dersom kommunen planlegger å sette i gang økt aktivitet innenfor tjenesten de nærmeste årene, skal slike planlagte kostnader holdes utenom gebyrgrunnlaget. Hvis det er ønskelig å øke gebyrene for å ta høyde for slike planlagte økte kostnader, kan dette skje ved at beregningsperioden settes lenger enn ett år. Kommunen kan dermed framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år. Med utgangspunkt i generasjonsprinsippet bør fremføring av overskudd holdes innenfor et 3-5-års perspektiv. I praksis vil dette måtte skje gjennom et selvkostfond (bundet driftsfond) dersom regnskapet skal være fullstendig.

Intensjonen er ikke at kommunen/selskapet skal bygge opp fond over lengre tid, men ha en planlagt prosess både for oppbygging og nedbygging av fondet, som ledd i økonomiplanarbeidet. Selvkostfondet etableres gjennom overskudd på etterkalkylen, dvs. at gebyrinntektene og andre henførbare driftsinntekter er høyere enn beregnet selvkost i etterkalkylen. Dette fondet skal derfor brukes til å finansiere framtidig gebyrgrunnlag (selvkost), i kommuneregnskapet som bruk av selvkostfondet i driftsregnskapet. Selvkostfondet skal ikke benyttes som finansiering av investeringer. Dette bidrar til at det tas hensyn til tidsriktighet. Brukerne skal kun betale for tjenester de selv har nytte av, og dagens brukere skal ikke subsidiere bruken til senere generasjoner gjennom fond som er bygget opp av gebyrinntekter. Investeringsutgiftene belastes selvkostkalkylen og gebyrene jevnt over investeringsenes levetid, jf. kapittel 6 om kapitalkostnader. I kommuneregnskapet (investeringsdelen) må således investeringer på selvkostområdet finansieres med andre midler enn selvkostfondet.

Selvkostprinsippet innebærer en øvre grense for kommunenes inntekter fra betalingstjenestene. Dersom en tjeneste ikke gir full kostnadsdekning, det vil si at den går med underskudd ett år, kan kommunen kreve dette underskuddet dekket inn ved høyere gebyrer påfølgende år. Dette gjelder for tjenester hvor regelverk eller vedtak krever selvkost. Dersom det ikke er fastsatt krav til selvkost i form av lov, forskrift eller kommunestyrets vedtak, må et eventuelt underskudd dekkes av kommunens øvrige midler.

Det anbefales at dette praktiseres slik at et overskudd (eller underskudd) i ett år tilbakeføres til (eller dekkes inn fra) abonnentene innen tre til fem år etter at overskuddet (eller underskuddet) i selvkostkalkylen oppstod. Dette innebærer at et overskudd i år t tilbakeføres senest i år $t+5$, overskudd i år $t+1$ må være tilbakeført senest i år $t+6$ og så videre. Tilsvarende dekkes et underskudd fra år t inn senest i år $t+5$ osv. I et tenkt tilfelle vil en kommune dermed kunne avsette overskudd til fond i inntil fem år på rad, men følgelig måtte bruke av fond i påfølgende fem år. I et slikt tilfelle vil samlede gebyrinntekter samsvare med beregnet selvkost over 10-årsperioden.

Selvkostregnskapet for det enkelte år gjøres opp ved at et overskudd avsettes til selvkostfond eller dekker et fremført underskudd fra tidligere år. Et underskudd dekkes eventuelt ved bruk av avsetninger fra tidligere år, eller fremføres til senere år dersom det ikke er tilstrekkelige midler på selvkostfondet. Det foretas ikke en avsetning til et bundet fond samtidig med at det brukes av et bundet fond i ett og samme år.

Den 3-5-årsperioden som disse retningslinjene skisserer, er basert på en avveining mellom ulike hensyn. På en side er det hensiktsmessig at selvkostprinsippet kan praktiseres med rom for en viss fleksibilitet og stabile gebyrer når det foreligger et begrunnet behov for det. På den annen side gjelder hensynet om at dagens abonnenter verken skal subsidiere eller bli subsidiert av fremtidige abonnenter, og at kommunens samlede gebyrinntekter det enkelte året i rimelig utstrekning skal reflektere kommunens årskostnad ved å levere tjenestene. Kommunen må vurdere ut fra lokale forhold om det er faglig grunnlag for å strekke perioden for tilbakeføring av overskudd / inndekning av underskudd over fem år, eller om det vil være mer rimelig å praktisere en kortere tilbakeføringsperiode.

I enkelte tilfeller kan det tenkes at det finansielle ansvarsprinsipp tilsier at det kan vurderes å benytte en lengre periode for utligning av overskudd og underskudd enn 5 år. Et eksempel kan være en kommune som foretar en større utbygging av vann- og avløpsnett med overkapasitet for også å ta høyde for fremtidig utbygging av hytte- eller boligfelt, og der tilkoblingen til nettet vil skje etappevis etter hvert som hytte- eller boligfeltene bygges ut. Dersom kapitalkostnadene til VA-nettet belastes fullt ut dagens abonnenter kan det hevdes at eksisterende abonnenter også dekker kostnadene ved nye (fremtidige) abonnenters bruk av anlegget. Når utgangspunktet er at gebyrene til dagens abonnenter skal stå i et rimelig forhold til deres nytte/bruk, kan dette trekke i retning av at kommunen har anledning til å dekke inn kostnadene over en lengre periode enn det som vil være rimelig innenfor en 3-5 års periode.

I en vurdering av om kommunen finner faglig grunnlag for å strekke perioden utover 5 år, bør det blant annet tas hensyn til hva som anses som et vesentlig beløp for abonnentene som blir berørt. Kommunen må i slike tilfeller begrunne og dokumentere sitt valg om den går utover 5-årsperioden.

Et slikt valg vil innebære at kommunestyret må prioritere dette innenfor sine årsbudsjetter de første årene: Gebyrinntektene vil ligge under beregnet selvkost i den aktuelle perioden, og i denne perioden må kommunen dekke opp for lavere gebyrinntekter ved å bruke av de frie inntektene.

7.1.2. Selvkostfond og godskriving av renter

På avsatte midler til selvkostfond legges det til kalkulatoriske renter som skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Kalkylerenten settes lik 3-årig swaprente, med et tillegg på ½ prosentpoeng, jf. avsnitt 0, og beregningsgrunnlaget vil være gjennomsnittlig beholdning det enkelte år. Ved framføring av underskudd i selvkostregnskapet kan tilsvarende prinsipp legges til grunn, dersom kommunen er pålagt det gjennom lov og forskrift, eller dersom kommunestyret har bestemt at kostnaden ved tjenesten fullt ut skal dekkes av brukerne.

Eksempel

SELVKOSTFOND

Eksemplet her viser hvordan fondet økes/redueres med årets selvkostresultat. Ved årets slutt beregnes og tillegges renteavsetning på utgående balanse.

Tabell 9 - Selvkostfond

Regnskapsår	Gebyrområde	Inngående balanse	Selvkost-resultat	Utgående balanse	Kalkyle-rente	Kalkulert renteavsetning selvkostfond	Utgående balanse inkl. renteavsetning
2010	Avløp	-1 966 261	4 477 091	2 510 830	3,46 %	9 421	2 520 251
2009	Avløp	1 541 475	-3 500 000	-1 958 525	3,71 %	-7 736	-1 966 261
2008	Avløp	0	1 500 000	1 500 000	5,53 %	41 475	1 541 475
...							

Etter retningslinjene godskrives brukerne med gjennomsnittlig kalkylerente på selvkostfond. Dette innebærer at et overskudd for året også blir godskrevet med kalkylerente. Bakgrunnen er at det er innbetalt fond/overskudd mer enn selvkost, og dette er "utlegg" som brukerne skal ha "tilbakebetalt", inkludert avkastning. "Tilbakebetalingen" skjer gjennom korrigeringer av senere års gebyrer gjennom bruk av fond. Også fremførbare underskudd skal belastes med kalkylerente i etterkalkylen. I slike tilfelle har kommunen/selskapet lagt ut for underskuddet inntil det blir dekket gjennom økte gebyrer senere år.

I regnskapet vil et selvkostfond under egenkapitalen likviditetsmessig inngå som en del av kommunens/selskapets arbeidskapital. De likvide midlene av arbeidskapitalen vil normalt være plassert i kontanter, bank og verdipapirer. For midler som er plassert, vil kommunen/selskapet bli godskrevet avkastning. Slik avkastning (betalbare renter) kan enten skje løpende eller per 31.12. avhengig av innskuddsavtaler. Det vil kunne være forskjeller mellom de faktisk innbetalte rentene i året og de beregnede kalkylerentene for året. Det er likevel lagt til grunn foran at det er kalkylerentene som bør avsettes til selvkostfondet i kommunens regnskap.

7.1.3. Fremførbart underskudd

Fremførbare underskudd innebærer at gebyrene har vært lavere enn det full kostnadsdekning skulle tilsi. Dersom det er bestemt gjennom regelverk eller vedtak at en tjeneste skal baseres på selvkost, er det nødvendig å holde oversikt over slike underskudd. Dette kan gjøres som en del av etterkalkylen hvor gebyrområdets fond framvises. Fremførbart underskudd i denne oversikten vil ikke kunne avstemmes mot regnskapets fond. Likevel kan opplysningene tas med i regnskapets note om "gebyrfinansierte selvkosttjenester". Det er også mulig å framvise disse blant kommuneregnskapets memoriakonti.

Underskudd i selvkostkalkylen som er større enn selvkostfondet, vil skape et "negativt selvkostfond" (underskudd er negativ egenkapital) når kalkylens resultater avsluttes i årsregnskapet til

kommunen. Underskudd i selvkostkalkylen skal imidlertid ikke medføre negative selvkostfond i kommunens årsregnskap (kun i selvkostkalkylen/skyggeregnskapet). Et ”negativt selvkostfond” innebærer at kommunen har lagt ut for tjenestene på vegne av innbyggerne for en periode, og dette kan da kommunen kompenseres for ved å beregne renter på det fremførbare underskuddet og derigjennom belaste innbyggerne for denne kapitalbindingen, se prinsippet omtalt i avsnitt 6.6.

Også i et selskapsregnskap, som i sin helhet omfatter ett eller flere gebyrtjenester, vil kalkylens underskudd være forskjellig fra selskapets årsresultat, blant annet som følge av forskjeller i kapitalkostnader sammenlignet med summen av avskrivninger og finanskostnader i selskapsregnskapet. Disse selskapene vil kunne gi opplysninger om selvkost og fondsutvikling i årsberetningen.

Eksempel

FREMFØRBART UNDERSKUDD

Eksemplet her viser hvordan fondet økes/redueres med årets selvkostresultat, dvs underskuddet i 2009 på 3,5 mill. gir et fremførbart underskudd på nær 2,0 mill. pluss ”renteavkastning”. Ved årets slutt beregnes og tillegges altså renteavsetning på utgående balanse.

Tabell 10 – Fremførbart underskudd

Regnskapsår	Gebyrområde	Inngående balanse	Selvkost-resultat	Utgående balanse	Kalkyle-rente	Kalkulert renteavsetning selvkostfond	Utgående balanse inkl. renteavsetning
2009	Avløp	1 541 475	-3 500 000	-1 958 525	3,71 %	-7 736	-1 966 261
2008	Avløp	0	1 500 000	1 500 000	5,53 %	41 475	1 541 475
...	...						

For gebyrtjenester som har lovpålagt eller vedtatt selvkost, må fremførbare underskudd dekkes inn over senere års gebyrer. Inndekkingen bør framvises i etterkalkylen. Dette er en kalkylemessig disposisjon som reduserer gebyrområdets fremførbare underskudd. Eventuell justering av memoriakonto må foretas, og i selskapsregnskapet vil merinntekten gi et positivt årsresultat.

Eksempel

INNDEKKING AV FREMFØRBART UNDERSKUDD

Eksempel på hvordan et fremførbart underskudd fra 2009 dekkes inn over selvkostkalkylen for 2010.

Tabell 11 - Inndekking av fremførbart underskudd

H. Årets finansielle resultat (G-F)	3 592 322
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd	3 592 322
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd	

Årets finansielle resultat bygger på selvkostkalkylen i tabell 6 foran. Sum avsetning til fond (avsetning til fond/dekning av underskudd eller bruk av fond/fremføring av underskudd) skal være identisk med årets finansielle resultat (gitt 100% dekning), og en kommune kan ikke både bruke av og sette av til fond i ett og samme år. Både positive og "negative" fond skal i henhold til retningslinjene vurderes over en avgrenset periode, der overskudd og underskudd tilbakeføres i løpet av en 3-5 årsperiode.

7.2. Avdekking av feil i regnskap og selvkostkalkyle

7.2.1. Tidligere års feil i regnskapet

Dersom det avdekkes at det er begått feil i tidligere års regnskaper, skal dette rettes i innværende års regnskap. I tråd med god kommunal regnskapsskikk⁹ skal slike korrigeringer gjøres som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet. Regnskapet er input til selvkostkalkylen for de betalbare transaksjonene. I den grad tidligere års feil i årsregnskapet har medført tilsvarende feil i selvkostkalkylen for tidligere år, vil det være rimelig at tidligere års feil også vil bli håndtert i selvkostkalkylen et senere år.

Tilsvarende må eventuelle feil i selvkostkalkylen for selskaper som fører regnskap etter regnskapsloven, rettes opp i selvkostkalkylen for senere år, selv om det i selskapsregnskapet vil bli korrigert direkte mot selskapets egenkapital.

7.2.2. Tidligere års feil i kalkylene

Dersom det avdekkes feil i tidligere års selvkostkalkyle, er utgangspunktet at dette må rettes i senere års kalkyle. Slike feil kan være feil anvendelse av fordelingsnøkler, feil kalkylerente, feil levetid anleggsmidler og feil henføring av direkte og indirekte kostnader. I vurderingen av retting av feil, bør det tas hensyn til hva som anses som et vesentlig beløp for abonnentene.

⁹ KRS (F) nr 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigering av tidligere års feil, vedtatt 11.10.2004.

Oppretting av feil, enten de skyldes feil i årsregnskapet eller feil i kalkylen fra tidligere år, kan være både til gunst og til ugunst for abonnentene. Av hensyn til abonnentene og prinsippet om at dagens abonnenter ikke skal subsidiere eller bli subsidiert av andre abonnenter, vil det være naturlig å anse fem år som en øvre grense for å kunne ta hensyn til slike feil når det går i disfavør av abonnentene, jf. avsnitt 7.1.1. Kommunen må som profesjonell part og myndighet stå ansvarlig for de kalkyler som utgjør beregningsgrunnlaget for tjenestenes selvkost. På bakgrunn av dette er det neppe rimelig at innbyggerne i senere år må dekke kostnader som kommunen skulle, burde eller kunne innkrevd tidligere. Dette vil også gjelde de tilfeller hvor kommunestyret har fattet vedtak om at gebyrer skal dekke kostnadene fullt ut.

Dersom feilene som avdekkes innebærer at kommunen i foregående år har krevd inn for høye gebyrer fra innbyggerne, må det vurderes i det enkelte tilfelle om feilen er så vesentlig at kalkylen må korrigeres slik at dette tilbakeføres abonnentene, enten direkte eller gjennom lavere framtidige gebyrer. Dette selv om forholdet skulle ligge noe lengre tilbake i tid enn fem år.

7.3. Regnskap og noteopplysninger

7.3.1. Sammenheng mellom regnskap og etterkalkyle

Kommunens eller selskapets regnskap er input i selvkostkalkylen. Regnskapets inndeling er forskjellig fra etterkalkylen oppstilling (linjer/arter), blant annet vil et regnskap ha flere kontodimensjoner. Kommuner skal også rapportere regnskapsdata til Statistisk sentralbyrå, og i denne rapporteringen skal dimensjonene "funksjon" (tjeneste) og "art" (utgift og inntekt) benyttes. Selskaper og foretak som er omfattet av regnskapsloven, og som har rapporteringsplikt til KOSTRA, må konvertere kontiene til disse dimensjonene¹⁰.

I den detaljerte beregningen av selvkost, bør det framgå hvordan uttrekk fra regnskapet til kalkyle er foretatt, både når det gjelder direkte og indirekte kostnader. Alternativt kan regnskapet være tilrettelagt for å kunne trekke ut/rapportere selvkosttjenester direkte. Etterkalkylen vil således være et sammendrag av de regnskapsmessige uttrekk, i tillegg til at kalkylen også inkluderer kalkulatoriske kostnader og håndtering av årets finansielle resultat.

7.3.2. Noteopplysning om selvkost

Ifølge god kommunal regnskapsskikk¹¹ skal det i tilknytning til årsregnskapet opplyses om beregningen av gebyrfinansierte selvkosttjenester i note. Beregningen kan inneholde oversikt over direkte kostnader, indirekte kostnader, kapitalkostnader og resultater. Oppstilling over etterkalkylen kan benyttes til å gi disse noteopplysninger, alternativt at det gjøres et sammendrag av hovedpostene i kalkylen i samsvar med minimumskravene og med angivelse av alle gebyrområdene

¹⁰ Jf forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet, av 21.10.2003.

¹¹ KRS (F) nr. 6 Noter og årsberetning, kap. 3.2.2 pkt. 12

samlet i en oppstilling. Tabell 17 og 18 gir eksempler for oppstilling av resultatet og utviklingen i selvkostfondet over tid. Disse opplysningene er sentrale for å belyse om gebyrnivået over tid samsvarer med selvkost, jf. kapittel 7.1.1 om praktisering av selvkostprinsippet.



SELVKOSTKALKYLE	Vann	Avløp	Renovasjon		SUM
A. Direkte driftsutgifter					
A2. Herav kapitalutgifter hos ekstern produsent					
B. Henførbare indirekte driftsutgifter					
C. Kalkulatoriske rentekostnader					
D. Kalkulatoriske avskrivninger					
E. Andre inntekter og kostnader					
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)					
G. Gebyrinntekter					
H. Årets finansielle resultat (G-F)					
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd					
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd					
K. Kontrollsum (subsidiert) (H-I+J)					
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret					
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd					
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M+I-J)					
Nøkkeltall:					
O. Årets finansielle dekningsgrad i % (G/F)*100					
P. Årets selvkostgrad i % (G/(F+I-J))*100					

Eksempel

Noteopplysning som viser utviklingen i selvkostresultatet for flere gebyrområder over en tidsperiode på 5 år.

Tabell 17 - Utvikling i selvkostresultatet

Tall i 1000 kroner	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)
Utvikling i selvkostresultatet	t+5	t+4	t+3	t+2	t+1
Vann					
Avløp					
Renovasjon					
Feiling					
Byggesak					

Eksempel

Opplysning som viser fondsutvikling for flere gebyrområder over en tidsperiode på 5 år.

Tabell 18 - Utvikling i fond

Tall i 1000 kroner	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)
Utgående balanse i fond	t+5	t+4	t+3	t+2	t+1
Vann					
Avløp					
Renovasjon					
Feiling					
Byggesak					

I tilfeller hvor kommunen har "negative selvkostfond", er det her anbefalt å gi opplysninger om dette i tillegg, jf. avsnitt 7.1.3.

Det er ikke tilsvarende krav til noter for selskaper som følger regnskapsloven. For slike selskaper som utelukkende ivaretar ett eller flere gebyrfinansierte tjenester på vegne av kommuner, er det naturlig at opplysninger om selvkost, selvkostfond og fordelinger til eierkommuner m.v. har en sentral plass i årsberetningen.

8. Organisering av selvkosttjenester

Selvkosttjenester kan organiseres på flere måter, men prinsippet om selvkost er uavhengig av organisasjonsform. Også krysssubsidiering kan være et tema når selvkostbaserte tjenester skal skilles fra andre tjenester. Både organisasjonsformer og krysssubsidiering omhandles i dette kapitlet.

8.1. Ansvar og prinsipper for beregning av selvkost ved ulike organisering

Det er mange måter å organisere selvkosttjenester på, eksempelvis:

- Kommunal regi som en virksomhetsdel ("etat")
- Kommunal regi som et kommunalt foretak
- Interkommunalt selskap (IKS) eller annet interkommunalt samarbeid
- Aksjeselskap
- Tilknyttede selskaper for en avgrenset del av tjenestene
- Kombinasjoner av det ovenstående

Selvkostprinsippet gjelder uavhengig av hvordan tjenesten er organisert. Det mest vanlige er at kommunen som sådan er ansvarlig for å utarbeide selvkostkalkyler. Dersom selvkosttjenesten, dvs. de direkte henførbare tjenestene, kjøpes gjennom andre selskaper, samarbeidsformer eller foretak, vil kjøpsprisen inngå i kommunens selvkost som en direkte kostnad. Disse selskapene, samarbeidsformene og foretakene kan imidlertid på sin hånd være ansvarlige for å utarbeide selvkostkalkyler for selvkosttjenesten, herunder eventuelt et system for hvordan de direkte kostnadene skal fordeles på deltakende kommuner.

Når kommunen ivaretar administrative funksjoner på selvkostområdet, så som fakturering, regnskapsføring og oppfølging, vil dette være indirekte tjenester i selvkostkalkylen. Dersom kommunen har satt ut hele tjenesten til et selskap, samarbeid eller foretak, altså både selvkosttjenesten og de indirekte tjenestene, herunder fakturering, vil disse organisatoriske enhetene som regel være ansvarlige for å utarbeide selvkostkalkylen i sin helhet. I slike tilfelle skal kommunen opplyse om organisasjonsformen og resultatet av selvkostområdet i noteopplysninger i sitt regnskap¹².

¹² KRS (F) nr 6 Noter og årsberetning, jf. redegjørelse om "øvrige noter" pkt. 2 og 12.

Eksempel

ENERGIGJENVINNINGSELSESKAP SOM LEVERANDØR TIL RENOVASJONSETATEN

Et energigjenvinningsselskap kan være et eksempel på at deler av kjernetjenesten ivaretas av egen organisatorisk enhet eller selskap. Renovasjonsenheten kjøper behandling (forbrenning) av avfall hos energigjenvinningsselskapet, og denne tjenesten blir en kjøpskostnad i renovasjonsenheten. Energigjenvinningsselskapet på sin hånd må skille mellom forbrenning av husholdningsavfall og næringsavfall for å tilfredsstille kravet om at bare husholdningsavfallet er omfattet av lovpålagt selvkost.

En praktisk tilnærming til selvkost er å håndtere over- og underskudd i etterkalkylen (bundet selvkostfond). Dette er nærmere omtalt i kapittel 7.1. Når en kommune kjøper selvkostområdets selvkosttjeneste av et selskap, men har indirekte og eventuelt direkte kostnader også i egen regi, må selvkostfondet håndteres i kommunens kalkyle og regnskap. Utførende selskap avregner kostnadene på kommunen/kommunene, og har således ikke selvkostfond. Når kommuner har satt bort hele gebyrtjenesten til et selskap, både direkte og indirekte tjenester, vil det være selskapet som har selvkostfond. Kommunene vil i dette tilfelle ikke ha selvkostfond, men bør gi opplysninger om etterkalkylen i noter til regnskapet.

Kommuner og selskaper kan ha forskjellige regnskapsprinsipper og derav forskjellig uttrekk til selvkostkalkylen. Dette er nærmere omtalt i kapittel 3. **Feil! Fant ikke referanse kilden..** Samtidig er reglene for selvkost på visse områder forskjellig fra hvordan de samme økonomiske hendelser håndteres i regnskapene, jf. bl.a. aktivering av investeringer og av- og nedskrivninger. Det er derfor viktig å understreke at det er forskjeller i prinsippene for selvkost som skal være grunnlaget for selvkostkalkylen, ikke regnskapsreglene.

Eksempel

IKS SOM UTELUKKENDE LEVERER SELVKOSTBASERTE TJENESTER

Et interkommunalt selskap som utelukkende leverer tjenester innen et eller flere selvkostområder, vil kunne hevdes å "representere selvkost" i sitt alminnelige regnskap når dette er basert på et kostnadsbasert regnskapsprinsipp (periodisert regnskap). Likevel må selskapet sette opp en selvkostkalkyle ut fra disse reglenes beregningsmåte. Dette vil da kunne medføre forskjeller, eksempelvis:

- Forskjellig rentenivå på lånegjeld og kalkylerente på investeringer. Dersom investeringene er 100% lånefinansiert, vil renteforskjellen medføre en likviditetsforskjell; høyere lånerenter gir belastning på likviditeten ut over det selvkostresultatet viser, og vise versa.
- Forskjellig rentenivå på likvide plasseringer og kalkylerente på fond. Dersom avsetning av rentegodtgjørelse på overskudd og fond er høyere enn renteinntekter på plasseringer (fondsmidler), gir dette en belastning på likviditeten når fondet senere skal brukes.

Kjøp av tomter skal etter regnskapsreglene ikke avskrives. Etter selvkostreglene inngår slike anskaffelser i beregning av alternativkostnad (renter), men avskrives ikke. Dette sikrer alternativkostnadsdekning, selv om det kan være forskjeller i rentenivå på betalbare renter og kalkylerenter.

Kommunene kan velge om de vil ta hånd om selvkosttjenesten selv eller helt eller delvis kjøpe tjenesten fra eksterne tilbydere. Dette kan være kjøp som inngår i den kommunale gebyrtjenesten, og det kan være kjøp av tjenester som fullt ut erstatter den kommunale tjenesten.

Organisasjonsformen sier noe om hvordan og i hvilket omfang gebyrtjenesten kjøpes. Dersom kommunen velger å kjøpe tjenesten i markedet, er anskaffelsen omfattet av regelverket om offentlige anskaffelser. Dette regelverket har som formål å sikre mest mulig effektiv ressursbruk basert på forretningsmessighet og likebehandling¹³. Anbudsprinsippet innebærer at den prisen som betales, er den foretrukne etter en samlet vurdering opp mot gitte kriterier, og skal inngå som kostnad i selvkostkalkylen. Denne prisen ligger fast uavhengig av hvilken avkastning selskapets eiere får i form av utbytte, gevinst ved salg av eierandeler eller hva kreditorer får i renter på lån.

¹³ Lov om offentlige anskaffelser §§ 1 og 2.

8.2. Likviditet i selskaper og forholdet til selvkost

Ved etablering av selskaper vil eiernes kapitalinnskudd utgjøre selskapets likviditet, og selskapet må ha likviditet til å gjøre opp sine forpliktelser. Dersom selskapet ikke har egne løpende inntekter, eksempelvis at det foretas avregning av resultatet på eierkommunene etterskuddsvis, må kommunene innbetale forskudd på denne avregningen, og/eller må selskapet benytte kassekreditt eller lån for å sikre likviditet. Anskaffelse av varige driftsmidler (investeringer) kan finansieres med lån. Dersom slike anskaffelser er ikke-avskribare, så som tomter, vil selskapet ikke ha likviditet over tid til å nedbetale lån knyttet til slike ikke-avskrivbare eiendeler. Også i selvkostkalkylen vil forskjell mellom kalkulatoriske kostnader og faktiske kostnader ha likviditetsmessig konsekvens. Et eksempel er hvis kalkulasjonsrenten på alternativkostnaden (kalkulatorisk rentekostnad) midlertidig er lavere enn lånerenten. Dette vil da medføre høyere betalbare kostnader (lånerenter) enn alternativkostnader dekket gjennom selvkost, og dermed skape et midlertidig likviditetsbehov.

Kommuner kan dekke opp et likviditetsbehov gjennom økte kapitalinnskudd, gjennom tilskudd eller ved å yte likviditetslån. Eventuelle renter på likviditetslån eller kassekreditt i bank er ikke en del av kostnadene i selvkostkalkylen. Lånerenter er en finanspost i regnskapet, men anses ikke som en kostnad i selvkostkalkylen, hvor den altså er erstattet med en kalkulatorisk rentekostnad på investeringen uavhengig av finansiering.

8.3. Krysssubsidiering¹⁴

Det er forbud mot krysssubsidiering av selvkosttjenester, dvs. at selvkost ikke skal belastes med kostnader som ikke er henførbare til selvkosttjenesten. En form for krysssubsidiering kan være et tilfelle der en ansatt som hovedsakelig er knyttet til en selvkosttjeneste, men som også utfører andre tjenester, ikke fordeler andelen til den andre tjenesten. Slik andel av stilling skal fordeles.

En særlig problemstilling er vurdering av oppgaver innen "myndighetsutøvelse". Eksempelvis skal oppgaver knyttet til rollen som forurensningsmyndighet skilles fra selvkosttjenestene vann, avløp og renovasjon, og rollen som reguleringsmyndighet skilles fra selvkosttjenester innen bygg, kart og oppmåling. Når fordeling av andel stilling er definert i forbindelse med KOSTRA-rapporteringen, vil selvkosttjenestene framstå som "rene" i det eksterne regnskapet.

En annen form for krysssubsidiering kan oppstå i skillet mellom håndtering av likeartede tjenester hvor selvkostprinsippet bare gjelder for deler av tjenesten. Et eksempel her er innsamling og håndtering av avfall, der husholdingsavfallet er omfattet av selvkost, mens næringsavfallet ikke er det. Kommunen/selskapet må da etablere systemer for å skille disse tjenestene kalkylemessig fra hverandre. I dette ligger det også et krav om at de faste kostnadene må fordeles på de ulike tjenestene.

¹⁴ Med krysssubsidiering menes normalt at en konkurranseutsatt del av en virksomhet får økonomiske fordeler fra offentlige midler, og som er i strid med regler om offentlig støtte. Krysssubsidiering brukes i dette kapitlet også om uriktig henføring av kostnader fra en tjeneste til en gebyrfinansiert selvkosttjeneste.

Eksempel

FORDELING AV KOSTNADER PÅ HUSHOLDNING OG NÆRING

Tabell 19 - Fordelingsnøkler, gebyrområde avfall

Tjeneste- nummer	Tjenestested	Beregnet fordelingsnøkkel		Fordelingsnøkkel skjønnsmessig		Kommentar
		Husholdning	Næring	Husholdning	Næring	
110	Deponi	28 %	72 %			Sammenstilling av tonnasje
160	Farlig avfall			80 %	20 %	
130	Gjenvinningsstasjon			80 %	20 %	
...	...					

I disse tilfellene vil alle kostnadene være henførbare, og det er ikke aktuelt å skille mellom indirekte og direkte kostnader. Fordelingen gjøres i stedet med utgangspunkt i tjenestenummer og tjenestested. Det vil være hensiktsmessig å begrunne valg av fordelingsnøkler i kommentarfeltet for å sikre sporbarhet og mulighet for etterkontroll.

Tabell 20 - Fordeling av kostnader på husholdning og næring, gebyrområde avfall

Tjeneste- nummer	Steds navn	Sum kostnader artsgruppe 0-4	Fordelingsnøkkel		Husholdning	Næring
			Husholdning	Næring		
110	Deponi	10 000 000	28 %	72 %	2 800 000	7 200 000
160	Farlig avfall	1 000 000	80 %	20 %	800 000	200 000
130	Gjenvinningsstasjon	5 000 000	80 %	20 %	4 000 000	1 000 000
...	...	...				
					7 600 000	8 400 000

Fordelingsnøklerne benyttes for å regne ut hvor stor andel av kostnadene som knytter seg til husholdninger og dermed skal inngå i selvkostkalkylen.

Et tredje eksempel på mulig kryssubsidiering er hvordan et interkommunalt selskaps resultat på selvkostområdene skal fordeles på eierkommuner når det er forskjellig kostnadsstruktur i de ulike kommunene som er med i samarbeidet. Selvkost skal gjelde for "kommunens kostnader", etter en faglig skjønnsmessig vurdering fra selskapet. Eksempelvis må kostnader ved renovasjon i regi av et interkommunalt selskap eller kostnadene ved en privat aktør kunne splittes for hver kommune som betjenes. Er kostnadene ved renovasjon i én kommune høyere per abonnent enn i en annen kommune, og det ikke eksisterer faglige grunner for kostnadsutjevning, skal ikke abonnentene betale samme pris. Likevel er det ikke hensikten at ulike transportavstander fra kommunene til behandlingsanlegg nødvendigvis skal separeres. Avstandsforskjellene kan skyldes at en lokalitet var miljømessig gunstigere, mer kostnadseffektiv, utgjorde et bedre tilbud enn en annen eller ble valgt som følge av en anbudskonkurranse. Den samme vurderingen kan gjøres når det gjelder drikkevannsforsyning og ledningsnett.

Det er også anledning til å se investeringer som gjøres på ulike tidspunkt i sammenheng. Dersom det er lagt en investeringsplan som samlet vil komme samtlige kommuner tilnærmelsesvis likt til gode, kan det være rimelig å utligne de samlede kapitalkostnadene på samtlige kommuner. Dette vil også gjelde om den første delen av investeringen bare kommer enkelte kommuner til nytte, såfremt de øvrige kommunene får tilsvarende nytte av investeringer som gjøres på et senere tidspunkt. Det avgjørende for kostnadsfordelingen mellom eierkommunene er at fordelingen ikke framstår som at enkelte kommuner over tid blir subsidiert på bekostning av de øvrige.

Et fjerde eksempel er dersom flere selskaper (datterselskaper) inngår i et konsern (med morselskap), og konsernet avgir selvkostdata til kommunen(e) eller selv er ansvarlig for å sette opp selvkostkalkyle. Da skal prisen for de tjenestene som datterselskaper gir bygge på armlengdeprinsippet¹⁵. Er tjenesten tilbudt i konkurranse med andre, er anbudspris lik kjøpspris, jf. kapittel 8.1. Dersom en tjeneste utføres ved enerett eller i egenregi av kommunenes selskaper, skal kostpris legges til grunn. Utgjør omsetningen internt (mellom døtre og/eller mor) som vedrører selvkosttjenesten over 80 % av samlet omsetning, må datterselskapet(ene) selv dokumentere kostnadene som inngår i kalkyleberegningen, også om tjenesten har vært utsatt for konkurranse.

¹⁵ Prinsippet om at kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

9. Tilgjengelighet, dokumentasjon og åpenhet om selvkostberegningene

Generelt er det i offentlig forvaltning et krav om saksbehandling, vedtak og møtebok¹⁶. Saker behandlet i folkevalgte organer er i utgangspunktet offentlige, og dokumentasjon fra saksbehandlingen og vedtak kan gi god informasjon om gebyrberegninger og gebyrvedtak/-regulativ.

Brukerbetaling av tjenester kan kun kreves når det foreligger hjemmel for det (legalitetsprinsippet). For å kunne dokumentere at gebyrtjenesten holdes innenfor de rettslige rammer til økonomisk dekning, må det dokumenteres hvordan selvkost er beregnet. Det må framlegges en etterkalkyle som viser inntekter, kostnader og resultater. Informasjon om dette gis i forbindelse med kommunenes årsregnskap, hvor det i henhold til god kommunal regnskapsskikk bør vises ”beregningen av gebyrfinansierte selvkosttjenester der kommunen fastsetter betalingen etter lov og forskrift, herunder resultatet av selvkostberegningen, gjerne over flere år.”

I tilfeller hvor det hevdes at kommunens gebyrsatser ikke er fastsatt i henhold til selvkostprinsippet, vil innbyggere kunne be kommunen dokumentere at selvkostprinsippet er ivaretatt, f.eks. ved å fremlegge for- og etterkalkyler av grunnlaget for sine gebyrsatser. Det vises her til Høyesteretts dom gjengitt i Rt. 2004 side 1603 (saken gjaldt byggesaksgebyrene spesielt).

Selvkostkalkylene med tilhørende grunnlagsdata gir grunnlag for kommunale avgifter som inntektsføres i kommuneregnskapet, samt selvkostnoten. Bokføringsloven gjelder for regnskapsinformasjon i kommuneregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 2. Etter bokføringsloven § 13.2 er aktuell oppbevaringstid 10 år (primærdokumentasjon) eller 3 ½ år (sekundærdokumentasjon). Hele beregningsgrunnlaget, det vil si grunnlagsdata, selvkostkalkylen og etterkalkylen bør kunne dokumenteres i 10 år. Oppbevaringen må foretas på en ordnet måte og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Fordelen med oppbevaringsperiode i 10 år er at kommunen vil kunne ha historikk for samme periode som det er oppbevaringsplikt for regnskapsdata, og dette vil gi bedre sikkerhet for at dokumentasjonen oppbevares lenge nok. Det kan være nyttig om det er behov for å gå tilbake i tid ved eventuelle undersøkelser av feil i selvkost. Generelt er brukerne av tjenestene opptatt av gebyrnivået i sin kommune, og foretar ofte sammenligning mot andre kommuner. Gjennom KOSTRA/SSBs database er slik informasjon og sammenligningsmulighet lett tilgjengelig. Også offentleglova gir brukere og innbyggere vid adgang til dokumenter og opplysninger som ikke er taushetsbelagt. Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, vil det ofte være grunn til å utvise merinnsyn etter offentleglova § 11. Innhold i og resultat av selvkostberegninger vil derfor kunne være offentlig tilgjengelig på forespørsel.

Kommuner og selskaper har egne hjemmesider for å gi publikum informasjon og service. Det er naturlig at også informasjon om selvkost gjøres enkelt tilgjengelig på hjemmesiden, jf. kommuneloven § 4. Dette kan være:

¹⁶ Se kommuneloven kapittel 6 Saksbehandlingsregler i folkevalgte organer

HØRINGSUTKAST - RETNINGSLINJER FOR BEREKNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

- Hvilke tjenester som helt eller delvis er gebyrfinansiert, herunder et vedtatt nivå for gebyrdekning der det ikke skal være 100 % kostnadsdekning. Det bør også være lenke til saksframlegg og vedtak om gebyrene (gebyrregulativet).
- Henvisning til saksdokumenter knyttet til behandlingen av gebyrer.
- Hvordan tjenestene er organisert, dvs. i egen regi/kommunalt foretak, interkommunalt samarbeid/selskap, i aksjeselskap, eller former for samhandling mellom kommunen og andre.
- Etterkalkylene, herunder sammensetning av inntekter, kostnader og resultater, samt anvendelse av resultatene. Eventuelle fordelinger mellom eierkommuner bør også framgå, herunder anvendte fordelingsnøkler.
- Redegjørelse for vesentlige poster i etterkalkylen, herunder hendelser eller forhold som har betydning for å vurdere årets resultater og sammenligningen mot tidligere år.

Der tjenesten er ivaretatt helt i et selskaps regi, bør kommunen f.eks. ha lenke til selskapets hjemmeside for å få eventuelle tilleggsopplysninger som kommunen selv ikke besitter.

Ved presentasjon av selvkostresultatene på hjemmesiden, bør det gis et kvalitetsstempel ved å henvise til at regnskapet med noter er revidert, herunder selvkosttjenestene, og i den anledning vise til behandlingen av årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning, gjerne med lenke til sakene. Dette betyr at informasjon om sist avlagte selvkostkalkyler først vil skje etter at regnskapet er revidert.

Vedlegg Skisser til selvkostkalkyle

Tabell 1 *Inntekter kjerneprodukt*

Gebyr- område	Funksjon	Tekst	Gebyr- inntekter	Tilknytnings- gebyr	Artsgruppe			Drifts- inntekter ekskl. finansposter
					6	7	8	
					Øvrige salgs- inntekter	Overføringer med krav til motytelse	Overføringer uten krav til motytelse	
...	---	---	---	---	---	---	---	---
...	---	---	---	---	---	---	---	---
...	---	---	---	---	---	---	---	---
SUM								

Tabell 2 *Direkte kostnader*

Gebyr- område	Funksjon	Tekst	Artsgruppe					Sum direkte kostnader ekskl. finansposter
			0	1	2	3	4	
			Lønn og sosiale utgifter	Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm.tjenesteprod.		Kjøp av tjenester	Overføringer	
SUM								

Tabell 3 *Indirekte kostnader*

GEBYROMRÅDE			Artsgruppe					Inntekter	Sum netto- kostnad pr tjeneste	Andel for belastning kjerne- produkt	Sum andel kostnad
Tjeneste- nummer	Tjenestetekst	Fordelingsnøkkel (tekst)	0	1	2	3	4				
			Lønn og sosiale utgifter	Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm.tjenesteprod.		Kjøp av tjenester	Over- føringer				
SUM											

Tabell 3.1 *Beregning av fordelingsnøkler*

Ansvarssted	Fordelingsnøkkel (tekst)	Andel gebyrområde	Antall enheter totalt	Fordelings- nøkkel
---	---	---	---	---
---	---	---	---	---
---	---	---	---	---

Tabell 4 *Beregning av avskrivninger og kalkulatorisk rentekostnad for kjerneproduktet*

Anleggsmiddel		Beregning av avskrivningsgrunnlaget og grunnlag for beregning av kalk. rentekostnad				
Nr	Tekst	Anskaffelseskost	Anleggsbidrag	Tomteutgift	Avskrivningsgrunnlag	Beregningsgrunnlag kalk. rentekostnad
1						
2						
3						
4						
...	...					

AVLØP										
Investeringer			Levetid og bruttokostnad				Årets beregninger			
ÅR	Anleggsmiddel		Levetid	Avskrivningsgrunnlag	Beregningsgrunnlag kalk. rentekostnad	Tidl. Avskrevet	Årets avskrivninger/ nedskrivninger	Salg / utrangering	Restverdi UB	Kalk. rentekostnad
	Nr	Tekst								
	1									
	2									
	3									
	4									
...	...	...	...							

Avskrivningskostnad beregnes ved å multiplisere netto anleggskost (historisk kost fratrasket tomteutgift og anleggsbidrag) med avskrivningssatsen.

Kalkulatorisk rente beregnes ved å multiplisere netto gjennomsnittlig anleggskost med fastsatt kalkylerente.

Tabell 5 *Sum beregnet rente på selvkostfondet tillegges utgående balanse, og inngår i sum selvkostfond ved årets slutt*

Regnskapsår	Gebyrområde	Inngående balanse	Selvkost-resultat	Utgående balanse	Kalkyle-rente	Kalkulert renteavsetning selvkostfond	Utgående balanse inkl. renteavsetning

Tabell 6 Eksempel på selvkostkalkyle

SELVKOSTKALKYLE		Avløp
		Fra tabell 2
A. Direkte driftsutgifter		
A2. Herav kapitalutgifter hos ekstern produsent		
B. Henførbare indirekte driftsutgifter		Legges rett inn i kalkylen
C. Kalkulatoriske rentekostnader		
D. Kalkulatoriske avskrivninger		
E. Andre inntekter og kostnader		Fra tabell 3
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)		Fra tabell 5
G. Gebyrinntekter		Fra tabell 4
H. Årets finansielle resultat (G-F)		
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd		
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd		
K. Kontrollsum (subsidiering) (H-I+J)		
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret		
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd		
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M+I-J)		
Nøkkeltall:		
O. Årets finansielle dekningsgrad i % $(G/F)*100$		
P. Årets selvkostgrad i % $(G/(F+I-J))*100$		

Tabell 7 Spesifisering av posten "andre inntekter og kostnader" i selvkostkalkylen

Korrigerings av tidligere års feil i kalkyle	
Gevinst/tap ved salg av anleggsmiddel	
Andre inntekter og kostnader	

HØRINGSUTKAST - RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

Tabell 8 Eksempel på fremstilling i note

SELVKOSTKALKYLE	Vann	Avløp	Renovasjon	...	SUM
A. Direkte driftsutgifter					
A2. Herav kapitalutgifter hos ekstern produsent					
B. Henførbare indirekte driftsutgifter					
C. Kalkulatoriske rentekostnader					
D. Kalkulatoriske avskrivninger					
E. Andre inntekter					
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)					
G. Gebyrinntekter					
H. Årets finansielle resultat (G-F)					
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd					
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd					
K. Kontrollsum (subsidiert) (H-I+J)					
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret					
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd					
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M+I-J)					
Nøkkeltall:					
O. Årets finansielle dekningsgrad i % $(G/F)*100$					
P. Årets selvkostgrad i % $(G/(F+I-J))*100$					

Tabell 8.1 Noteopplysning som viser utviklingen i selvkostresultatet for flere gebyrområder over en tidsperiode på 5 år

Tall i 1000 kroner	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)	Over- (+) / underskudd (-)
Utvikling i selvkostresultatet	t+5	t+4	t+3	t+2	t+1
Vann					
Avløp					
Renovasjon					
Feiing					
Byggesak					

Tabell 8.2 *Noteopplysning som viser fondsutvikling for flere gebyrområder over en tidsperiode på 5 år*

Tall i 1000 kroner	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)	Positiv (+) / negativ (-)
Utgående balanse i fond	t+5	t+4	t+3	t+2	t+1
Vann					
Avløp					
Renovasjon					
Feiing					
Byggesak					