

Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester

H-2140

Kommunal- og regionaldepartementet
Kommunalavdelingen, januar 2003

1	Bakgrunn og innhold.....	3
1.1	Forhistorie.....	3
1.2	Om innholdet i retningslinjene	4
1.3	Kommunale tjenester og selvkost.....	5
2	Selvkostprinsippet	7
2.1	Definisjon	7
2.2	Selvkostnadskalkyle - Generell modell for produktbeskrivelse	8
2.2.1	Kjerneproduktet.....	9
2.2.2	Tilleggsytelser	9
2.2.3	Støttefunksjoner	9
2.2.4	Anvendelsen av modellen	10
2.3	Aktiviteter som ikke bør taes med i selvkostkalkylen – Ikke henførbare kostnader ..	10
3	Selvkostkalkylen	12
3.1	Kjerneproduktet	12
3.1.1	Spesielt om delte stillingshjemler	12
3.2	Tilleggsytelser og støttefunksjoner (interntjenester)	13
3.2.1	Liste over tilleggsytelser og støttefunksjoner (interntjenester).....	14
3.2.2	Skisse til håndtering av kostnader ved interntjenester i selvkostkalkyle	14
4	Kapitalkostnader.....	17
4.1	Hva er kapitalkostnader ?	17
4.2	Definering av varige driftsmidler- grunnlaget for å beregne kapitalkostnader	18
4.3	Beregningsgrunnlag for fordeling av kostnader	19
4.3.1	Historisk kostnad eller gjenanskaffelseskost.....	19
4.3.2	Fradrag i historisk anskaffelseskost.....	20
4.4	Beregningsmetode for fordeling av kostnader over år (avskrivningsmetode)	22
4.4.1	Lineære avskrivninger.....	23
4.4.2	Progressive avskrivninger (annuitetsmetoden)	23
4.4.3	Degressive avskrivninger (saldometoden)	23
4.4.4	Vurdering	24
4.5	Valg av avskrivningsperiode	24
4.6	Alternativkostnad/beregning av normalavkastning av innskutt kapital	25
4.6.1	Kalkylerente	25
4.7	Behandling av nye investeringer	26
4.8	Salg og utrangering av anleggsmidler	27
4.9	Konklusjoner og oppsummering	28
4.10	Forenklet beregning av kapitalkostnader for interntjenester	28
5	Praktisering av selvkostprinsippet - Behandling av overskudd eller underskudd i selvkostkalkylen - bruk av fond.....	29
	Vedlegg 1 Skisse til selvkostkalkyle	32
	Vedlegg 2 Eksempel på selvkostanalyse – Barnehage.....	36

1 Bakgrunn og innhold

1.1 Forhistorie

I kommuneøkonomiproposisjonen for 1991 (St.prp. nr. 100 (1989-90) Om kommuneøkonomien 1991 mv.) som ble lagt fram våren 1990, ble det presentert en gjennomgang av regelverket om fastsetting av kommunale gebyrer og egenbetaling. Konklusjonen her var bl.a. at det var behov for en nærmere avklaring av innholdet i selvkostprinsippet. Selv om selve prinsippet er gjort gjeldende, er 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 skal beregnes. For de tjenester hvor slike avklaringer var gjort, eksisterte sprik i beregningsmetodene som ga en ikke tiltenkt variasjon i prissettingen av tjenestene (variasjon i prissetting ut fra andre forhold enn reelle kostnadsvariasjoner eller subsidieringsgrad av tjenester).

På denne bakgrunn var det enighet mellom de berørte departementer om å nedsette en arbeidsgruppe, under ledelse av Kommunal- og arbeidsdepartementet, som bl.a. 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 framla sin rapport i desember 1992.

Ut over å definere selvkost som begrep foreslo arbeidsgruppen at følgende hovedprinsipper ble lagt til grunn ved beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester:

- Både direkte og indirekte variable kostnader bør medtas i beregning av selvkost
- Bare kostnader som har sammenheng med framstillingen av det enkelte produkt eller betalingstjeneste (henførbare kostnader) bør medtas i beregning av selvkost. Avgrensninger av hhv. henførbare og ikke-henførbare kostnader bør foretas i forskrifter vedrørende den enkelte vare eller betalingstjeneste.
- Valg av metode for fordeling av indirekte henførbare kostnader bør i hovedsak overlates til den enkelte kommune
- Kapitalkostnader bør som hovedregel medtas ved beregning av kostnader ved kommunale betalingstjenester

Arbeidsgruppen fant at en nødvendig forutsetning for en praktisering av et slikt felles opplegg i den enkelte kommune var utvikling av internregnskap hvor relevante kostnader for den enkelte tjeneste ble henført til en samlet oppstilling.

Arbeidsgruppen utarbeidet ikke noe forslag til konkrete retningslinjer for beregning av selvkost, men foreslo i stedet at Kommunal- og arbeidsdepartementet fulgte opp dette

arbeidet videre.

I kommuneøkonomiproposisjonen for 1994 (St.prp. nr. 84(1992-93) Om kommuneøkonomien 1994 mv.) fulgte Kommunal- og arbeidsdepartementet opp arbeidsgruppens forslag og anga at departementet tok sikte på å utarbeide retningslinjer i beregning av selvkost for kommunale tjenester som kunne nyttes som støtte og felles rettesnor ved utforming av regelverket for den enkelte betalingstjeneste.

Som ledd i dette arbeidet engasjerte Kommunal- og arbeidsdepartementet forsker Steinar Gran ved Nord-Trøndelag distriktshøgskole for å utarbeide et forslag til kalkyle (beregningsmodell) for kommunale betalingstjenester og en drøfting av oppbyggingen av en slik modell. Grans rapport "Selvkostkalkyler og kommunaltekniske betalingstjenester" (NTDH, Publikasjon nr. 22:1994) har vært på en begrenset høring i kommunesektoren og departementer og andre statlige etater. Konklusjonen som kunne trekkes ut fra høringsrunden var en gjennomgående støtte til anbefalingene i Grans rapport.

1.2 Om innholdet i retningslinjene

De retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale (betalings)tjenester som nå er utarbeidet bygger i hovedsak på anbefalingene i Grans rapport. I tillegg til å angi retningslinjer for hvordan selvkost bør beregnes, er det også tatt med et kapittel med innspill på hvordan selvkostprinsippet hensiktsmessig bør praktiseres. Noe avhengig av betydningen av den enkelte betalingstjeneste (økonomisk og prinsipielt), vil det være ulike krav til presisjon og totalitet i en selvkostkalkyle. I de tilfeller hvor tjenesten har lav økonomisk betydning for kommunen og betalingssatsene utgjør små beløp for brukeren, vil det være få incitamenter til å legge betydelige ressurser i en selvkostkalkyle. Tilsvarende vil antagelig være tilfelle for de tjenester hvor egenbetalinger kun kan utgjøre en ubetydelig del av kommunens kostnader. Vi vil likevel understreke betydningen av at det for ulike betalingstjenester nyttes felles prinsipper for kostnadsberegning. Det bør heller ikke være staten som avgjør hvilke ressurser den enkelte kommune skal nytte ved beregning av selvkost. Staten bør i stedet gå inn med norm for minimumsberegninger som må foretas av den enkelte kommune som grunnlag for brukerbetalingen. Ønsker kommunen å foreta en utførlig beregning ut fra felles prinsipper, bør den ikke hindres i dette. Det kan og være grunner i kommunen internt til å foreta en relativt detaljert dokumentasjon av kostnader. Enkelte kommuner har som følge av dyre investeringer eller tap på utbyggingsprosjekter vært nødt til å redusere eller ta bort den subsidiering av betalingstjenester som har skjedd gjennom kommunens frie inntekter. For brukerne av tjenester og media oppfattes dette som en betydelig prisøkning som foretas for å finansiere den foretatte investering eller det oppståtte tapet. Solid dokumentasjon vil være et effektivt virkemiddel for å vise at prisene ikke settes høyere enn kostnadene ved å produsere tjenestene.

Disse retningslinjene er utarbeidet med ovennevnte for øye. Dette har som sannsynlig konsekvens at retningslinjene vil kunne oppfattes som detaljert. Vi har imidlertid, av hensyn til de betalingsordninger hvor selvkostkalkyler forutsettes å være detaljert, foretatt en relativt uttømmende drøftelse av kostnadskomponenter som antas å være felles for mange tjenester. Likeens er kapitalkostnader behandlet relativt utførlig. Retningslinjene er revidert høsten 2002. Det er i den forbindelse foretatt noen mindre justeringer, i hovedsak som følge av et behov for tilpasninger til Forskrift om årsregnskap og årsberetning, gjeldene fra 2001.

Som en bistand til leseren er det i vedlegg gitt eksempler på bruk av retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester

Arbeidsgruppen som utredet selvkostprinsippet mente at utvikling av internregnskap i kommunene var en forutsetning for en lik praktisering av prinsipper for selvkostberegning. Mens alle inntekter og kostnader i eksternregnskapet er relatert til funksjoner og arter som er relevante for det generelle informasjonsbehovet ved styring av kommunesektoren, kan alle kostnader og inntekter i et slikt internregnskap relateres til selvkosttjenestene. Eksternregnskapet skal som minimum gi grunnlag for presentasjon av nøkkeltall og rapporter som viser bruk av ressurser fordelt på dimensjonene "funksjon" og "art". Systematiseringen av internregnskapet må skje slik at de rapporter man ønsker over kostnader som skal henføres ut fra ulike dimensjoner, kan trekkes ut. Slike dimensjoner kan være budsjettansvarsområder, kostnadssteder o.l. I vårt tilfelle ønsker vi å trekke ut henførbare kostnader for betalingstjenester slik at disse kan framstilles samlet isolert fra øvrige kostnader i kommunen. Innføringen av avskrivninger i kommuneregnskapet fra 2001 åpner for en større utnyttelse av data fra eksternregnskapet i selvkostberegninger. Om internregnskapet skal komme i tillegg til eksternregnskapet, eller være en utvidelse av dette, vil være opp til den enkelte kommune, avhengig av hva slags økonomisystem som benyttes. Disse retningslinjene vil kunne brukes som en kravspesifikasjon til hvilke kostnader som skal trekkes ut for å kunne framstille rapporter over samlede henførbare kostnader som medgår ved å yte betalingstjenesten. Videre vil retningslinjene spesifisere hvordan henførbare kostnader kan beregnes når slike ikke entydig kan trekkes ut av internregnskapet.

Med internregnskaper og rapporter sikter vi ikke nødvendigvis til et maskinelt system som del av kommunens økonomisystemer. Data over relevante kostnader kan være trukket ut på ulik måte, også gjennom manuelle rutiner. Rapporten (beregningsmodellen) kan ev. være basert på regneark. Framstilling av ønskede rapporter vil være enklere når slike er framstilt ut fra IT-baserte rutiner.

1.3 Kommunale tjenester og selvkost

Innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen foreta en etterkalkulasjon (selvkostregnskap) av de reelle 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 og fylkeskommuner inkluderer regler om avgifter, gebyrer og egenbetaling for konkrete tjenester som kommunen yter.

Det rettslige utgangspunktet for all forvaltningsvirksomhet er at ingen borger kan pålegges å yte noe til fellesskapet uten at dette er hjemlet i lov (legalitetsprinsippet). 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. I noen tilfeller yter kommunene service overfor innbygger uten å være pålagt dette i lov. Det mest aktuelle eksempelet er levering av vann og avløpstjenester. Kommunene vil likevel ved produksjon av denne typen tjenester ofte være i en monopolsituasjon. Dette medfører at måten virksomheten drives på må underlegges vanlige forvaltningsmessige prinsipper.

For flere tjenester hvor brukerbetaling er regulert, nyttes selvkost som ramme for brukerbetaling. Dette innebærer at kommunen må foreta en etterkalkulasjon (selvkostregnskap) av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenestoområdene for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost. Eventuelt overskudd i selvkostregnskapet innenfor disse områdene skal avsettes til selvkostfond, jf. kapittel 5 om behandling av overskudd/underskudd i selvkostregnskapet.

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

- *Renovasjon.* Innenfor avfallsområdet (renovasjon) er det satt et lovmessig krav om at selvkost *skal* danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling. Forurensningslovens §34 bestemmer at kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll mv. Brukerbetaling skal dekke de totale kostnader ved å produsere tjenesten. SFT har utarbeidet egne retningslinjer blant annet for hvordan kommunene kan differensiere avfallsgebyrene. SFTs retningslinjer supplerer retningslinjene fra KRD på andre tema enn selvkost.
- *Vann og avløp* (Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974 og rammeforskrift av 10. januar 1995 med senere endringer). Utgangspunktet for loven og forskriften er at brukerne av tjenesten i kommunen bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Plan- og byggesaksbehandling* (Plan- og bygningsloven § 109). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.

- *Kart- og delingsforretning* (Kart- og delingsloven § 5-2). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.
- *Feietjeneste* (Brannvernloven § 28). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.

Øvrige tjenester der selvkostberegninger kan være aktuelt :

- barnehager
- kommunale boliger
- pleie- og omsorgstjenester
- skolefritidsordningen (I opplæringslovens § 13-7 med forskrifter er "selvkost" satt som øvre ramme for brukerbetaling, men her benyttes selvkostbegrepet i en mer begrenset betydning enn det som ellers legges i begrepet. Bestemmelsen som regulerer brukerbetaling innenfor skolefritidsordningen er høsten 2002 under revisjon).

2 Selvkostprinsippet

2.1 Definisjon

Vi tar utgangspunkt i følgende definisjon av selvkost:

Selvkost er den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.

Merkostnader tolkes i denne sammenheng som kostnader knyttet til den samlede produksjon av den aktuelle vare eller tjeneste. Dette omfatter kostnader som er direkte forbundet med framstilling av en bestemt vare eller tjeneste, men ikke kostnader kommuner ville hatt uavhengig av produksjonen av den relevante vare eller tjeneste. Selvkost er dermed ikke en andel av kommunens totale kostnader, men andel av kommunens variable kostnader som mer eller mindre er proporsjonal med omfanget av betalingstjenesten. Kommunens kostnadsfunksjon er:

$$A = \underline{B} + \sum_{i=1}^n b_i(x_i)$$

A er her lik kommunens totale kostnader, B er de faste kostnader (kostnader som ikke knytter seg til omfanget av framstilling av tjenester, $b(x)$ er de variable kostnader som påvirkes av mengden av de tjenester som ytes. Formålet med retningslinjene er dels å avgrense hvilke av kommunens totale kostnader som bør henføres til konstantleddet, og dels å angi hvordan de variable kostnader for tjenester som er felles for flere betalingstjenester, kan bygges opp i en selvkostkalkyle.

Kostnadsfunksjonen for den enkelte betalingstjeneste vil være gitt ved:

$$b_1(x_1) = \underline{C} + c(x_1)$$

Merkostnader knyttet til tjenesten vil altså både være kostnader som er uavhengig av produsert mengde, f.eks. tjenesteledelse, og kostnader som varierer med omfang. Merkostnader ved kommunale betalingstjenester vil derfor ikke utelukkende være variable kostnader i tradisjonell økonomisk forstand.

Til hjelp for forståelsen av de valg som foretas i retningslinjene mht. hvilke kostnader som skal medregnes i gebyrgrunnlaget, benytter vi en teoretisk modell. Hensikten med modellen er å synliggjøre hvordan framstilling av betalingstjenester legger beslag på helt ulike typer av ressurser som finnes i kommuneorganisasjonen. En slik synliggjøring er også ment å underbygge forskjeller i metodevalg når vi kostnadsberegner bruk av de forskjellige ressurser.

Bruk av selvkost ved brukerbetaling for ulike tjenester vil imidlertid ikke være noen garanti for at det drives en effektiv virksomhet. Sammenligninger (bench-marking) på pris og kostnad med tilsvarende virksomheter i andre kommuner eller private vil dermed gi viktig tilleggsinformasjon.

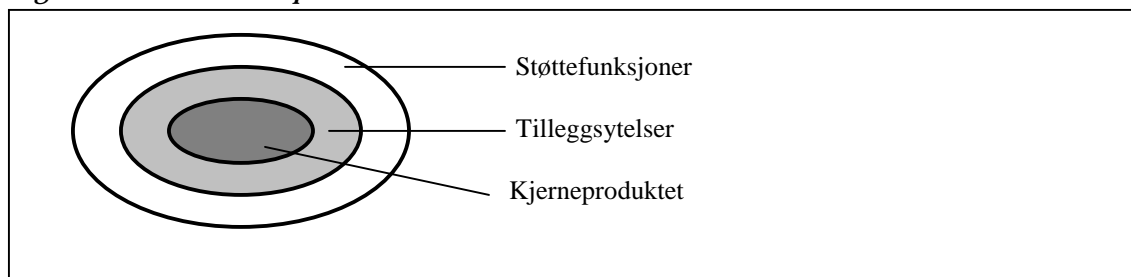
Ved privatisering av tjenester vil kommunens selvkost bestå av anbudssummen, "bestiller-kostnadene" i kommunen og eventuelt øvrige kommunale kostnader som kan henføres til tjenestene.

2.2 Selvkostnads kalkyle - Generell modell for produktbeskrivelse

Utgangspunktet for kostnads kalkyler er en beskrivelse av karakteristiske egenskaper ved de ytelser som skal kalkuleres og som påvirker kostnaden ved ytelsen. Formålet med kalkyler vil normalt være å vurdere de ulike kostnadsdrivere i produksjonsprosessen slik at driften kan skje mest mulig kostnadseffektivt. Det er da nødvendig å vurdere hvert enkelt ledd i prosessen fram mot ferdigstilling av varen/tjenesten. Hvert ledd må vurderes mht. nødvendighet og kostnadseffektivitet. Splittingen på ledd er nødvendig også for selvkosttjenester.

En generell modell for produktbeskrivelse som kan anvendes på de fleste tjenestetyper, er å dele opp totalytelsen i delkomponenter. Når formålet med kalkylen er prissetting av varen/tjenesten på basis av faktiske kostnader, er det naturlig å ta utgangspunkt i hva brukeren anser som sentrale egenskaper ved tjenesten. Vi har i retningslinjene valgt en modell hvor ytelsen splittes i tre delkomponenter - **kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner.**

Figur 2.1: Modell for produktbeskrivelse



Kommunale tjenester er sjelden lagervare. Tjenestene produseres og konsumeres på samme tid. Tjenesten er sammensatt av flere elementer, hvor mange ikke er synlige for brukeren. Modellen splitter innsatsen som samlet gir produktet i disse tre hovedkomponentene. Suksessen i en kostnadskalkyle ligger i en god forståelse av hvilken sammensetning av disse aktivitetene som best beskriver produktet. Når det ikke kan gjøres et sentralt overordnet valg er det fordi sammensetningen varierer mellom ulike tjenester og varierer mellom kommunene for samme tjeneste.

2.2.1 Kjerneproduktet

Kjerneproduktet beskriver basisen i tjenesten og hva brukeren opplever som den grunnleggende tjeneste som han er villig til å betale for. Innholdet i kjerneproduktet er den arbeidsinnsats og bruk av varer og kapital kommunalt ansatte nytter på å betjene brukeren og/eller innleide tjenester for å betjene brukeren. Kostnadene ved bruk av disse innsatsfaktorene er lønnskostnader, øvrige driftskostnader, inkl. betaling til private for utførte tjenester, og kapitalkostnader (avskrivninger og finanskostnader) for bruk av egne anleggsmidler.

2.2.2 Tilleggsytelser

Ansatte som betjener brukerne direkte vil være avhengig av tjenester fra andre deler av kommuneorganisasjonen for at tjenesten kan framstå som et hele. Slike tjenester betegnes som tilleggsytelser. Tilleggsytelsene utvider kjerneproduktet til en helhetlig organisert tjeneste/ytelse og sikrer en stabil og pålitelig tjeneste over tid. Tilleggsytelsene vil i overveiende grad være kunderelaterte og nært knyttet til kjerneproduktet. Konkrete eksempler på tilleggsytelser er ledelse og organisering av enkelttjenester, saksbehandling og kundekontakt, fakturering og regnskap for tjenesteenheter samt øvrig kontorstøtte. Aktivitetene kan anses som nødvendige for at tjenesten skal framstå som et pålitelig hele, organisert og levert i ordnede former.

2.2.3 Støttefunksjoner

Støttefunksjoner angir aktiviteter som er pålagt eller på annen måte vil være nødvendig for kommunen som helhet, men som står i et forhold til den enkelte tjeneste som gjør at de vanskelig kan avgrensnes kalkylemessig. Dette kan være fordi bruken av slike funksjoner er sporadisk og/eller tilfeldig eller fordi funksjonene ikke relaterer seg til enkelttjenester. Eksempler kan være personalkontor, bedriftshelsetjeneste, den øverste politiske og administrative ledelse i den andre enden av skalaen.

2.2.4 Anvendelsen av modellen

Når det i kalkylen anbefales operert med tilleggsytelser og støttefunksjoner atskilt, er dette for å følge opp poenget om at kjerneproduktet er avhengig av tilleggsytelsene for å kunne framstå som en helhetlig tjeneste for brukeren. Bruken av støttefunksjoner er ikke synlig for brukeren, men mange støttefunksjoner vil likevel være henførbare til kjerneproduktet.

Inndeling av produktet i komponentene kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner representerer en forenkling av virkeligheten. En slik forenkling er nødvendig for å kunne håndtere kostnadskomponentene i en selvkostkalkyle på en systematisk måte. Den "vanlige" kommune vil sjelden ha en gjennomtenkt organisering i henhold til modellens produktkomponenter. Tilleggsytelser og støttefunksjoner vil ofte gå inn under fellesbetegnelsen "interntjenester".

2.3 Aktiviteter som ikke bør taes med i selvkostkalkylen – Ikke henførbare kostnader

Kostnader knyttet til strategisk ledelse og utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for strategisk ledelse regnes ikke som henførbare i selvkostkalkylen. Kostnader til mellomledere anses ikke som henførbare når disse leder tjenesteledere.

Som nevnt finnes det blant støttefunksjonene aktiviteter som ikke er nødvendige for å framstille betalingstjenestene, men som er nødvendige ut fra helt andre hensyn. Eksempler er aktiviteter som retter seg mot kommuneorganisasjonen som et hele, enten det dreier seg om å utvikle denne, lage mål for denne eller representere denne. I rapporten "Selvkostprinsippet anvendt på kommunale tjenester" (KAD 1992) opereres det med tre begreper - direkte henførbare kostnader, indirekte henførbare kostnader og indirekte ikke-henførbare kostnader. Direkte henførbare kostnader vil i den generelle modellen være sammenfallende med kostnader knyttet til kjerneproduktet. I den andre enden finner en indirekte ikke-henførbare kostnader. I den generelle modellen vil slike kostnader som nevnt være knyttet til deler av støttefunksjonene.

Aktiviteter knyttet til å representere, utvikle og lage mål for kommuneorganisasjonen faller inn under samlebegrepet strategisk ledelse. Konkret - i forhold til den kommunale organisasjon - anbefaler vi i disserteringslinjene at kostnader relatert til den strategiske ledelse ikke medtas i selvkostkalkyle.

Under "strategisk ledelse", slik det brukes i disse retningslinjene, hører

- Den administrative ledergruppe sammensatt av administrasjonssjefen og sektorledere (ledere for funksjonsområder). Medlemmer av ledergruppen leder ikke selv tjenester, men leder tjenesteledere.
- Folkevalgte organer som kommunestyre, formannskap, faste utvalg, styrer og

komiteer.

- Aktiviteter som understøtter den politiske og administrative ledelse som utarbeidelse av saksframlegg for politisk behandling, utarbeidelse av strategiske planer som kommuneplan, økonomiplan, budsjett, sektorplan osv.

Dette innebærer at

- Kostnader forbundet med utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for strategisk ledelse - oppgaver som ivaretas av strategisk støttegruppe - regnes i disse retningslinjene også som ikke henførbare. Konkret innebærer dette at kostnader forbundet med utarbeidelse av kommuneplaner (inkl. arealdel), handlingsprogram, økonomiplaner, sektorplaner og årsbudsjett som hovedregel ikke bør medtas i selvkostkalkylen. Det kan imidlertid gjøres vurderinger av om enkelte aktiviteter vil være nødvendig for tjenesteproduksjonen og dermed allikevel medtas i selvkostkalkylen for den aktuelle tjenesten. Prosjektplanlegging, inkl. utarbeidelse av reguleringsplaner når dette er nødvendig for å realisere bestemte prosjekter, bør være medtatt i kalkylen. I den grad ansatte bare delvis utfører aktiviteter rettet mot beslutningsstøtte for den strategiske ledelse, kan ansatte som bruker mer enn 80 % av sin stilling til å ivareta slike funksjoner regnes som del av strategisk støttegruppe, og kostnader relatert til slike stillinger regnes som ikke henførbare. Dette tilsvarer det prinsippet man har lagt seg på i KOSTRA der en stillingsandel kan unnlates å fordeles dersom den utgjør mindre enn 20%.
- Kostnader til mellomledere anses som ikke henførbare når disse leder tjenesteledere (ledere for betalingstjenester). Når mellomleder både leder tjenesteleder og samtidig leder enkelttjenester, bør det foretas en kostnadsfordeling slik at funksjonen som leder av betalingstjenesten medtas som en henførbart tilleggssytelse dersom denne stillingsandelen utgjør 20% eller mer.

Ressursinnsats som ikke bør henføres til bestemte tjenester

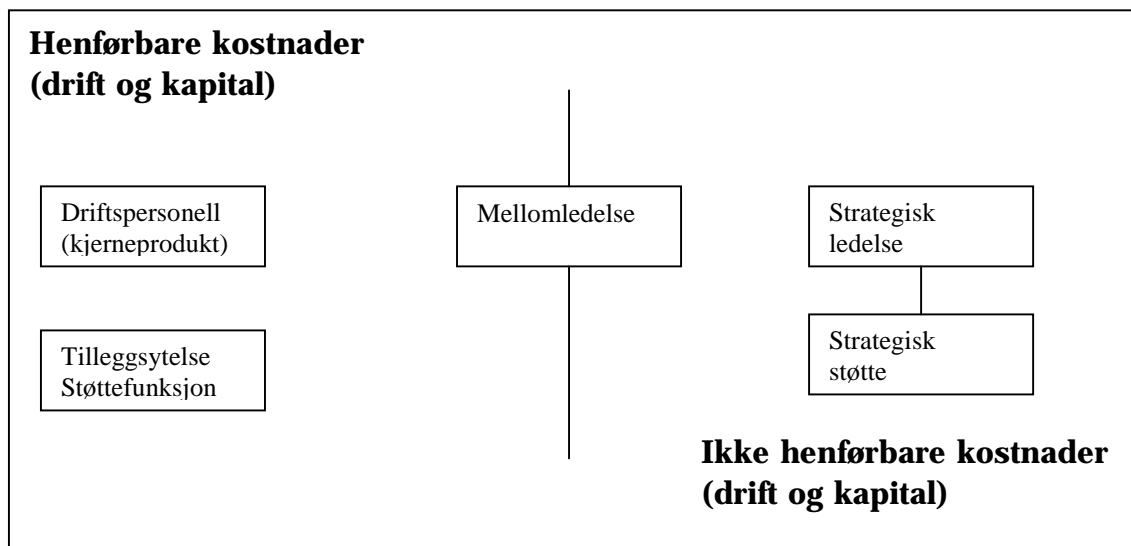
Ressurser gått med til strategisk ledelse, og som dermed ikke skal medtas, vil være:

- 1) Lønn og godtgjørelse til folkevalgte.
- 2) Øvrige kostnader forbundet med avholdelse av møter i kollegiale organer.
- 3) Lønn og godtgjørelse til den øverste administrative ledelse (administrasjonssjef + ev. ledergruppe).
- 4) Øvrige kostnader knyttet til betjening av disse stillinger.

Som kostnader for "strategisk støttegruppe" regnes følgende:

Ressurser medgått til forberedelse av saker for kollegiale organer som f.eks. utarbeidelse av strategiske planer (årsbudsjett, økonomiplan, kommuneplan inkl. arealplan og sektorplan). Dette vil både være lønnskostnader, andre driftskostnader og kapitalkostnader.

Figur 2.2: Henførbare og ikke henførbare kostnader



Note: Med "strategisk støtte" menes bruk av ressurser for å understøtte funksjonene strategisk ledelse ivaretar.

3 Selvkostkalkylen

Vi har nå foretatt en avgrensning av kostnader som bør inngå i selvkostkalkylen. I forhold til den generelle kalkylemodell står vi igjen med kjerneproduktet, tilleggsytelser og deler av støttefunksjonene (den del som anses som indirekte henførbare).

3.1 Kjerneproduktet

I disse retningslinjene vil vi basere oss på en streng avgrensning av "kjerneproduktet". Dette innebærer at kun kostnader knyttet til stillingshjemler som fullt ut er relatert til framstilling av den konkrete vare eller tjeneste i utgangspunktet regnes som del av denne hovedgruppen. For delte stillingshjemler regnes kostnadene inn i denne hovedgruppen når hele stillingen formelt er delt på tjenestesteder eller på annen måte entydig kan fordeles på tjenestesteder. Hvor store krav en skal sette til det formelle her, vil bero på skjønn.

3.1.1 Spesielt om delte stillingshjemler

For å kunne utnytte de samlede ressurser på en rasjonell måte, brukes i mange tilfeller den samme bemanning ved utføring av flere tjenester. Dette vil i all hovedsak gjelde tjenester som er nært relatert, f.eks. vann- og avløpstjenester eller tjenester rettet mot beboere i aldershjem/-boliger og rene hjelpetjenester i privathjem. I mange tilfeller kan det være hensiktsmessig å ikke ha noe organisatorisk skille mellom disse typer

tjenester. Ved framstilling av kostnadskalkyler er det likevel nødvendig å foreta en fordeling av kostnadene fordi brukergruppene er forskjellige for tjenestene. Det kan først være hensiktsmessig å foreta en avgrensning mht. hva som skal omfattes av en kostnadsfordelingsberegning.

Ved kostnadsfordeling vedr. delte stillinger er det snakk om fordeling av ressursinnsats som skal henføres under "kjerneproduktet", som altså nyttes til direkte betjening av kunden. Når samme person er forutsatt å fordele sin arbeidsinnsats med 50 prosent på to betalingstjenester, er det naturlig å behandle disse separat som tjenestespesifikk ressursinnsats. En slik fordeling er relevant å foreta i de tilfeller hvor samme person utfører tjeneste på flere tjenestesteder uten at det er foretatt noen formell fordeling av stillingshjemmelen. Fordelingen bør imidlertid ligge fast gjennom året og mellom år. Det antas at slik tjenesteinnsats i hovedsak begrenser seg til 2-3 tjenestesteder. Registrert tidsbruk vil gi den beste kalkylen, men et anslag på prosent av årsverk vil være en rimelig nest-best løsning (jf. anbefalt løsning i KOSTRA). Det antas at skjønnsmessig fordeling vil gi marginale avvik sammenlignet med å registrere tidsbruken. Det anbefales derfor at det brukes en skjønnsmessig fordeling.

3.2 Tilleggsytelser og henførbare støttefunksjoner (interntjenester)

Hva som er relevant metode for å håndtere interntjenester i en selvkostkalkyle vil variere fra interntjeneste til interntjeneste. Generelt gjelder at det er viktig at kostnader for interntjenester som gjelder hele organisasjonen fordeles før en foretar fordeling av kostnader for interntjenester som gjelder et begrenset antall tjenester. Likedan må kapitalkostnader relatert til interntjenester belastes disse før en foretar kostnadsfordeling.

Tilleggsytelser og henførbare støttefunksjoner skal fordeles mellom ulike tjenester (kjerneprodukt). Det kan sjelden leses direkte ut av et kommunalt organisasjonskart hvorvidt en funksjon/enhet er å anse som tilleggsytelse eller støttefunksjon. I retningslinjene bruker vi derfor i det følgende "interntjenester" som samlebegrep på tilleggsytelser og henførbare støttefunksjoner. Vi angir relevante "interntjenester" og i kommentarene til den enkelte angis om det er tale om en tilleggsytelse eller støttefunksjon eller om begge muligheter er til stede. Med "interntjenester" forstår vi tjenester for å støtte opp om de brukerrettede tjenester og de som utfører brukerrettede tjenester (støttefunksjoner) samt tjenester/oppgaver som følger som en konsekvens av de brukerrettede tjenester (tilleggsytelser).

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 selv å stå for slike. Eksempelvis kan juridiske tjenester, trykkeritjenester og bygningsvedlikehold utøves av egne ansatte, eller kjøpes av private. Det vil derfor være lite hensiktsmessig i en kalkylemodell å stille opp noen uttømmende liste over interntjenester som skal gjøres til gjenstand for kostnadsfordeling. I en kalkylemodell vil det imidlertid være relevant å angi metoder for

kostnadsfordeling. *Hva som er relevant metode vil variere fra interntjeneste til interntjeneste. Generelt gjelder imidlertid at det er viktig at kostnader for interntjenester som gjelder hele organisasjonen fordeles før en foretar fordeling av kostnader for interntjenester som gjelder et begrenset antall tjenester. Likens må kapitalkostnader relatert til interntjenester belastes disse før en foretar kostnadsfordeling.*

3.2.1 Liste over tilleggsytelser og henførbare støttefunksjoner (interntjenester)

Nedenfor er det foretatt en oppstilling av tilleggsytelser/henførbare støttefunksjoner (interntjenester). Listen er ment å være mest mulig dekkende uten dermed å kunne oppfattes som absolutt uttømmende.

- 1) Regnskaps- og innfordringsfunksjon
- 2) Kontorstøtte
- 3) Revisjonsfunksjon
- 4) Personalfunksjon
- 5) Personalpolitiske funksjoner og velferdstiltak overfor ansatte
- 6) Sentral opplæring
- 7) Kantinedrift
- 8) Hustrykkeri
- 9) Informasjonsteknologi (drift- og opplæring)
- 10) Drift av sentralbord og øvrige felles post- og teletjenester
- 11) Teknisk konsulent og bistand ved prosjektering
- 12) Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)
- 13) Drift av felles maskinpark
- 14) Bygningsdrift

3.2.2 Skisse til håndtering av kostnader ved interntjenester i selvkostkalkyle

1) Regnskaps- og innfordringsfunksjon

Disse funksjonene omfatter arbeid knyttet til utsending av fakturaer, betaling av regninger, føring av kunde- og leverandørreskontro, ev. føring av internregnskap og føring opp mot kommunens ordinære regnskap. I mange kommuner vil bruk av ressurser på slike funksjoner være ført etatsvis og være en tilleggsytelse dersom det ikke er medtatt direkte på kostnadsstedet for kjerneproduktet. Samtidig vil kommunen ha en sentral overordnet regnskapsenhet hvor kostnadene skal fordeles som støttefunksjon. Det anbefales å fordele kostnadene ved h.h.vis regnskapsføring og innfordring hver for seg. Mest relevant vil da være å fordele driftskostnader knyttet til slike funksjoner ut fra h.h.vis bilagsmengde og antall utgående faktura. Subsidiært kan fordelingen foretas ut fra den andelen kostnaden ved kjerneproduktet utgjør av kommunens bruttoprodukt (omsetning).

2) Kontorstøtte

I likhet med regnskaps- og innfordringsfunksjonen, vil kontorstøtte i mange kommuner være medtatt på kostnadsstedet for betalingstjenesten. Er så ikke tilfelle, bør funksjonen i kostnadskalkylen håndteres som tilleggssytelse til kjerneproduktet. Kontorstøtte som understøttelse av strategisk ledelse fra merkantilt personales side skal ikke medtas. Øvrig kontorstøtte bør fordeles ut fra årsverk knyttet til kjerneproduktet som andel av det årsverkantall kontorstøtten betjener.

3) *Revisjonsfunksjonen*

Revisjonens oppgaver, som er en støttefunksjon til kjerneproduktet, er knyttet til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon samt råd og veiledning av administrativt personale. Revisjonens driftskostnader bør fordeles ut fra andel bilagsmengde betalingstjenesten står for. Fordeling ut fra bruttoprodukt kan gi en noe lavere andel. Felles for betalingstjenester er imidlertid at oppfølging av kontantstrømmen blir viktigere og det mest korrekte vil da være å kostnadsfordele ut fra bilagsmengde.

4) *Personalfunksjon*

Driftskostnaden ved denne funksjonen, som er en støttefunksjon til kjerneproduktet, vil være knyttet til drift av personalkontor og andre driftskostnader knyttet til personalkonsulent og/eller sekretær i stab. De fleste kommuner har egne lønssystemer som sorterer under regnskapsavdelingen, mens drift av systemløsningene hører inn under funksjonen IT-støtte. Det er rimelig å fordele slike kostnader ut fra ansatte knyttet til kjerneproduktet som andel av ansatte totalt i kommunen.

5) *Velferds- og personalpolitiske tiltak for ansatte*

Dette er kostnader knyttet til bedriftshelsetjeneste, arbeidsmiljøutvalg, vernetjeneste osv. Dette er støttefunksjoner som det er mest relevant å kostnadsfordele ut fra andel årsverk eller andel ansatte.

6) *Sentral opplæring*

Kostnader til eksterne kurs og konferanser føres normalt på kostnadsstedet som en del av kostnaden ved kjerneproduktet. I den grad kommunen har en sentral opplæringsenhet, bør kostnadene ved denne fordeles som en støttefunksjon. Mest relevant er å kostnadsfordele ut fra faktisk bruk av opplæringstjenesten. I praksis antas dette mindre praktikabelt, og en rimelig løsning vil da være å kostnadsfordele ut fra andel ansatte, jf. pkt. 4.

7) *Kantinedrift*

I mange kommuner er kantinedrift forutsatt å være selvfinansierende. Subsidiertes kantinen bør subsidiært kostnadsfordeles som en støttefunksjon. Kostnadsfordelingen bør skje ut fra andel av ansatte som har reell tilgang til kantinenes tjenesten.

8) *Drift av hustrykkeri*

Dette er en ren støttefunksjon. Tjenesten kjøpes i mange tilfeller fra private, eller

tjenester fra private utgjør et viktig supplement til intern trykking. Betydelige variasjoner i hvor stor grad den enkelte tjeneste (betalingstjeneste og andre) forbruker tjenester fra hustrykkeriet, gjør det vanskelig å foreta rent sjablonmessige vurderinger. En stor andel av kostnader tilknyttet et hustrykkeri vil være knyttet til trykking av planer/dokumenter til politisk behandling. Disse kostnadene skal ikke henføres til betalingstjenestene, jf . kap 2.3. Kostnader til drift av trykkeriet bør fordeles ut fra faktisk bruk. Noen kommuner nytter et internfaktureringsystem, og dette er å anbefale. Det er de faktiske kostnader som skal fordeles. Timesleie basert på 100 prosent kapasitetsutnyttelse vil normalt gi en undervurdering av kostnadene ved trykkeritjenester.

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

IT-tjenester vil i hovedsak være en tilleggsytelse til kjerneproduktet. Undersøkelser viser at kostnader til IT-infrastruktur og drift og anvendelse av IT utgjør en stigende del av kommunens kostnaden økonomisystemer inkl. lønns- og personalsystemer, arkivsystemer, saksbehandlings- og beslutningsstøttesystemer legger beslag på økt andel av tilgjengelige ressurser. Dette gjelder både på drifts- og investeringssiden. I hvilken grad den enkelte betalingstjeneste skal belastes for slike kostnader avhenger av tilgangen til slik IT-understøttelse. Kostnadsfordeling ut fra registrert tidsbruk vil være det optimale fordelingskriterie. I praksis er en fordeling etter andel arbeidsstasjoner i kommunens interne nett (eller terminaler) en rimelig fordelingsnøkkel.

10) *Felles post, arkiv - og teletjeneste*

Kommuner kan ha varierende praksis med å fakturere post-, arkiv og teletjenester på det enkelte kostnadssted eller sentralt. Dette gjør at disse kostnadene i enkelte kommuner inngår i kostnaden ved kjerneproduktet, mens de i andre kommuner vil være tilleggsytelser som må kostnadsfordeles. Den sentrale post-/arkivfunksjonen i kommunen fordeles ikke i KOSTRA. Fordeling etter antall dokumenter anbefales i selvkostkalkylen. Kostnader til sentralbord- og teletjenester fordeles fullt ut på de aktuelle funksjoner i KOSTRA. Det er kun sentralbord for politisk- og administrativ ledelse som ikke skal fordeles. Dersom fordeling ut fra faktisk bruk kan angis, anbefales dette. Subsidiært anbefales fordeling ut fra andel linjer. En slik andel vil oftest avvike fra andel årsverk, men det antas at antall linjer best gjenspeiler den enkelte betalingstjenestes bruk av felles teletjenester. Disse funksjonene er tilleggsytelser i form av at de sikrer kommunikasjon mellom tjenesteyter og bruker.

11) *Teknisk konsulent og bistand ved prosjektering*

Dette er en støttefunksjon som mange kommuner velger å kjøpe fra private. Bruken av slike tjenester vil skje sporadisk. Dette er kostnader som i KOSTRA forutsettes fordelt fullt ut på de funksjoner som betjenes fra enheten. Det anbefales klart å foreta en fordeling av kostnader for slike interntjenester ut fra faktisk bruk.

12) *Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)*

Det anbefales å foreta en fordeling av kostnader for slike interntjenester ut fra faktisk

bruk .

13) *Drift av felles maskinpark*

Ut over kapitalkostnader og vedlikeholdskostnader knyttet til maskinparken, vil kostnader her være bemanning av maskiner, drift- og kapitalkostnader av sentralverksted e.l. Dette er kostnader som i KOSTRA forutsettes fordelt fullt ut på de funksjoner som betjenes fra enheten. En slik fordeling kan basere seg på nøkler som kommunen har definert på forhånd, eller den kan foretas etterskuddsvis på bakgrunn av faktisk fordeling av aktivitet/ressursbruk. Denne aktiviteten er en tilleggsytelse.

14) *Bygningsdrift*

Kapitalkostnader knyttet til bygninger og anlegg behandles særskilt. Kostnader det her tenkes på er kostnader knyttet til felles vedlikeholdsstab, utskifting av løst utstyr av fellesarealer og renhold av lokaler mv. Dette er kostnader som i KOSTRA forutsettes fordelt fullt ut på de funksjoner som betjenes fra enheten.

Kostnadsfordeling bør primært skje ut fra areal den enkelte tjeneste (betalingstjeneste) benytter. I praksis vil ofte areal være generert ut fra bemanning og det antas derfor rimelig å kunne benytte andel årsverk som fordelingsnøkkel. Bygningsdrift er en tilleggsytelse.

4 Kapitalkostnader

4.1 Hva er kapitalkostnader ?

Kapitalkostnad er en avledet kostnad som beregnes som følge av at det enkelte årsregnskap ikke gir et korrekt bilde av inntjening og kostnad for betalingstjenesten ved en del større anskaffelser. En forutsetning for å kunne beregne korrekte årlige kapitalkostnader, er at slike anskaffelser er definert og avgrenset fra øvrige anskaffelser, se pkt. 4.2.

Årlige kapitalkostnader består her av to elementer:

- Avskrivningskostnader, dvs. forringelsen i et driftsmiddels verdi ut fra slitasje og elde.
- Alternativkostnaden, dvs. den avkastning kommunen alternativt kunne oppnå ved å plassere penger tilsvarende investeringsbeløpet i markedet. I et fungerende marked vil renten angi alternativkostnaden.

Størrelsen på årlig kapitalkostnad bestemmes av følgende komponenter:

- Størrelsen på anleggskostnaden (historisk kost).
- Anleggsmidlets (bygninger, utstyr mv.) økonomiske levetid.
- Fordelingen av anleggskostnad over økonomisk levetid.
- Alternativkostnaden, dvs. rentesatsen (kalkylerenten) multiplisert med

anleggskostnaden fratrukket tidligere års avskrivninger.

Innenfor vann og avløp har enkelte kommuner praktisert en ordning der vesentlige deler av årets investeringer blir investert direkte av gebyrinntekter. Dette strider mot prinsippene om tidsriktighet og kostnadsriktighet som selvkostberegningene baseres på. Ved behandling av innstilling fra energi- og miljøkomiteen, Inst. S. Nr. 103 (2001-2002) slo Stortinget fast at årlige kapitalkostnader som brukes til beregning av vann- og avløpsgebyrer i kommunene skal baseres på anleggenes levetid og kalkulert rente, og ikke finansielle utgifter. En slik "direktefinansiering" av investeringer som enkelte kommuner praktiserer er i strid med regelverket.

4.2 Definerings av varige driftsmidler- grunnlaget for å beregne kapitalkostnader

Kostnader ved anleggsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år (varige driftsmidler) bør fordeles over et tilsvarende antall år. Definerings av varige driftsmidler skjer i henhold til god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Ressursinnsatsen er vanlig å gruppere i bruk av arbeidskraft og driftsmidler. Driftsmidler inndeles i to hovedgrupper; varige og ikke-varige (løpende) driftsmidler. I skatteloven og regnskapsloven er dette skillet en sentral problemstilling. Disse lovene har ulike tilnærminger til hvordan kostnader ved anskaffelser av driftsmidler skal fordeles over år eller utgiftsføres fullt ut. God regnskapsskikk etter regnskapsloven (NRS) knytter grensen til forståelsen av varekretsløpet i regnskapsenheten.

Driftsmidler som utgjør en naturlig del av varekretsløpet fra råvare fram til ferdig vare, anses som løpende driftsmiddel. Varige driftsmidler forbrukes ikke fullt ut i den enkelte prosess fram mot ferdigvare. I praksis anses driftsmidler som forbrukes ut over ett år som varige.

Skattereglene har særskilte bestemmelser om når anskaffelser skal kostnadsføres fullt ut i året, og når kostnaden skal fordeles over flere regnskapsår. Kostnadsføring fullt ut i året vil forskyve skattebelastningen sammenlignet med å kostnadsfordele over år.

Forutsetningen for å kostnadsføre over flere år er at det er hevet over tvil at anskaffelsen har økonomisk verdi ut over året og at en fordeling har reell betydning for resultatet.

I budsjett- og regnskapsforskriftene av 1993 gjaldt at anskaffelser som kan kostnadsfordeles over flere år vil være investeringer (påkostninger) som har en levetid som går over minst 3 regnskapsår. Denne forståelsen er i samsvar med skattelovens regler for når driftsmidler kan gjøres til gjenstand for skattemessige avskrivninger. I forhold til selvkostprinsippet er de samme avgrensninger relevante. *Kostnader ved anleggsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, bør fordeles over et tilsvarende antall år.*

Etter gjeldende kommunelov skal kommunenes årsregnskap (og årsbudsjett) inndeles

i en driftsdel og en investeringsdel. Løpende driftsvedlikehold skal som tidligere alltid utgiftsføres i de årlige driftsregnskaper. Som vedlikehold av et anlegg regnes tiltak for å holde anlegget i stand, med en standard tilsvarende da anlegget stod ferdig som nytt.

Definering av investeringer (varige driftsmidler) skjer i henhold til god kommunal regnskapsskikk (GKRS). Påkostninger skal behandles som varige driftsmidler og dermed utgiftsføres i investeringsregnskapet, aktiveres i balansen og avskrives over objektets levetid. Tiltak som fører anlegget til en annen stand eller bedre standard enn det har vært i tidligere, regnes som påkostning (dvs investering). Før beregning av årlige kapitalkostnader foretas, må det gjøres fradrag for eventuelle anleggsbidrag mv. (trekkes fra brutto anleggskostnader, jf. pkt 4.3.2), samt tomttekostnaden jf. pkt. 4.3.1. Kostnader ved øvrige anskaffelser av driftsmidler føres direkte og uavkortet opp i gebyrgrunnlaget.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk vil fastsette standard for skillet mellom drifts og investeringsposter, herunder beløpsgrense og levetid for å kunne definere en utgift som investering. Prinsippene vil bli retningsgivende for kommunesektorens håndtering av dette skillet. For informasjon om regnskapsstandarder fra foreningen for GKRS: www.GKRS.no.

4.3 Beregningsgrunnlag for fordeling av kostnader

4.3.1 Historisk kostnad eller gjenanskaffelseskost

Historisk anskaffelseskostnad skal benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Gjenanskaffelseskostnad justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB) brukes der hvor historisk kostnad ikke lar seg skaffe (deflatert gjenanskaffelseskostnad).

Varige driftsmidler synker i verdi som følge av slitasje og elde. Det er altså snakk om ressurser som gradvis fortæres, over 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 ressurs 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.

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

Er formålet derimot å beregne kostnader for kommunene samlet eller for å kunne foreta sammenligninger mellom kommuner ved f.eks. innlemming av nye oppgaver, kan gjenanskaffelseskostnad være et likeverdig beregnings-grunnlag.

Anskaffelseskost representerer brutto finansielt utlegg kommunen har hatt ved kjøp av driftsmidlet. Avskrivningsgrunnlag gitt ved anskaffelseskostnad er beregningsmessig enkelt og etterprøvbart.

Gjenanskaffelseskostnad vil måtte baseres på skjønn og vil også av den grunn være lite etterprøvbart. *Når formålet er å beregne grunnlaget for gebyrer for å kunne oppnå kostnadsdekning, er det anskaffelsesprisen som er mest relevant.*

Det legges en viss vekt på å ikke ha særregler for kommuner dersom særskilte hensyn ikke foreligger. At både skatte- og regnskapslov baserer seg på historisk kostnad understøtter at historisk kostnad legges til grunn for kalkylen.

I noen tilfeller er historisk kostnad 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-best løsning. Gjenanskaffelseskostnad justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB.no) skal nyttes i de tilfeller hvor historisk kostnad ikke er kjent (deflatert gjenanskaffelseskostnad). En slik nest-best løsning samsvarer med nest-best løsningen for private.

4.3.2 Fradrag i historisk anskaffelseskostnad

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

Selvkostkalkylen skal danne grunnlag for egenbetalinger fra brukeren. Prinsippet er at kommunen gjennom brukerbetalinger skal ha anledning til å få dekket sine merkostnader. Når det skal fastsettes et avskrivningsgrunnlag må det fra brutto anskaffelseskostnader gjøres fradrag 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

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 anleggskostnader. Avskrivningsgrunnlaget blir derved netto anleggskostnader.
- 2) Godskrives inntektene for brukerbetaling.

For selvkosttjenester, hvor poenget 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. Hensynet til at kommunen skal kunne opparbeide seg kapital for å kunne foreta reinvesteringer er altså i denne sammenheng mindre relevant. *Anleggsbidrag/ investeringstilskudd skal således føres til fradrag på brutto anleggskostnader.*

I henhold til foreløpig standard fra Forening for god kommunal regnskapsskikk høsten 2002 om anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter, skal kommunene aktivere (balanseføre) anleggsmidler til *brutto anskaffelseskost*. Eventuelle anleggsbidrag skal fra 01.01.2003 ikke trekkes ifra avskrivningsgrunnlaget i kommunenes regnskap. Som en følge av denne regelendringen kan beregnede avskrivninger i selvkostkalkylen (basert på netto anskaffelseskostnad) avvike fra kostnadsførte avskrivninger i kommuneregnskapet.

(Innenfor vann- og avløpssektoren betales det "tilknytningsgebyr" ved tilknytning til et kommunalt anlegg. Tilknytningsgebyrene skal ikke regnes som anleggsbidrag. Gebyret skal dermed inngå som en del av brukerbetalingen i selvkostregnskapet tilsvarende øvrig gebyr etter Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter.)

Behandling av tomtekostnader

Tomtekostnad skal som hovedregel trekkes fra anleggskostnad (anskaffelseskostnad) 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.

Anleggskostnader er sammensatt av kostnader ved oppføring/kjøp av bygninger og anlegg på eiendommen og kostnader ved selve tomtegrunnen. Mens bygninger og anlegg utsettes for slitasje og elde og dermed reduseres i økonomisk verdi, er situasjonen for tomtegrunnen at den økonomiske verdi av denne i hovedsak er uavhengig av anleggets alder og tilstand. I det private regnskap inngår tomteverdien ikke i avskrivningsgrunnlaget. Når tomtekostnader inngår i opprinnelig anskaffelseskostnad, bør denne trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget. *En hovedregel vil altså være å utelate tomtekostnader fra avskrivningsgrunnlaget.* Dette prinsippet vil imidlertid ikke kunne gjennomføres fullt ut. Enkelte typer arealanvendelse vil åpenbart påvirke arealets verdi. Det typiske eksempel er avfallsdeponi, men også annen type anvendelser av areal som reduserer kvalitative egenskaper ved arealet kan gjøres til gjenstand for avskrivninger. Arealer nytt til bolig-, kontor- eller lagerbygninger skal ikke gjøres til gjenstand for avskrivninger. Merk likevel at investeringer i tomtegrunn binder opp kapital. Det vises her til pkt. 4.6 "alternativkostnad" for vurdering av avkastning ved alternativ plassering.

Eksempel:

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

Anskaffelseskostnad (brutto)	1.000.000
-Anleggsbidrag	200.000
=Netto anleggskostnad	800.000
-Tomtekostnad	50.000
=Avskrivningsgrunnlag	750.000

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

4.4 Beregningsmetode for fordeling av kostnader over år (avskrivningsmetode)

Lineære avskrivninger skal brukes i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger.

Følgende omtale av ulike avskrivningsmetoder illustrerer hvorfor lineære avskrivninger er valgt som standard ved selvkostberegninger for kommunale tjenester.

Vi har i utgangspunktet 4 muligheter:

1. Like årlige avskrivningskostnader (lineær metode)
2. Stigende avskrivningskostnader gjennom beregningsperioden (progressiv metode/annuitetsmetoden)
3. Synkende avskrivningskostnader gjennom beregningsperioden (degressiv metode)
4. Varierende avskrivningskostnader gjennom beregningsperioden

Den siste metoden anses som uaktuell.

De øvrige tre metoders relevans vurderes ut fra følgende kriterier:

- kostnadsriktighet
- tidsriktighet
- anvendbarhet

Med kostnadsriktighet menes at det er samsvar mellom opprinnelig utlegg (anleggskostnad) 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.

4.4.1 Lineære avskrivninger

Fordeling av avskrivningskostnader etter lineær metode har følgende fordeler:

- Metoden er beregningsmessig enkel. Årlige beregnede avskrivningskostnader er uavhengige av eventuelle renteendringer.
- Metoden sikrer kostnadsriktighet.
- Metoden gir en rimelig fordeling over år ("kompromiss") når reinvesteringstidspunktet er usikkert.

I kommunenes årsregnskap er lineære avskrivninger forskriftsfestet. Lineære avskrivninger er også nasjonalt og internasjonalt den suverent mest brukte metode for å beregne bedriftsøkonomiske avskrivningskostnader.

4.4.2 Progressive avskrivninger (annuitetsmetoden)

Siden progressive avskrivninger innebærer stigende avskrivningskostnader ut over i perioden innebærer dette at vi legger til grunn at den vesentlige del av verdiforringelsen av anleggsmidlet skjer i siste del av levetiden.

Annuitetsmetoden er et eksempel på progressive avskrivninger. Ved denne form for progressive avskrivninger fastsettes årlige avskrivninger slik at summen av årlige finanskostnader og avskrivningskostnader blir lik for hele avskrivningsperioden dersom rentenivået holder seg uendret gjennom hele perioden.

- Metoden gir kostnadsriktighet.
- Det er tvilsomt om metoden gir tidsriktighet siden metoden innebærer en antagelse om at tyngden av verdiforringelse kommer i siste del av avskrivningsperioden.
- Metoden er anvendbar, gitt at det ikke skjer renteendringer i avskrivningsperioden.

Annuitetsmetoden var tidligere vanlig å nytte. Begrunnelsen var at metoden sikret stabilitet i gebyrgrunlaget. Dette er kun riktig dersom rentenivået ikke endrer seg gjennom beregningsperioden, at det ikke foretas nye investeringer eller skjer noe med øvrige komponenter i selvkostberegningen. Ingen av disse forutsetningene er særlig realistiske. Eksempelvis må hele avskrivningsplanen, dvs. årlige satser, justeres hver gang det skjer en endring av rentenivået.

4.4.3 Degressive avskrivninger (saldometoden)

Brukes degressiv metode vil årlige avskrivninger gradvis avta gjennom avskrivningsperioden. Den såkalte "saldometoden" som nyttes for skattebetingede avskrivninger er en form for degressive avskrivninger. Årlige avskrivninger beregnes som en prosentsats av restverdien av driftsmidlet. I og med at restverdien gradvis vil

reduseres, vil også årlige avskrivningskostnader avta.

- Saldometoden gir kostnadsriktighet.
- Det er tvilsomt om metoden gir tidsriktighet relatert til ordinære kommunale tjenester.
- Saldometoden anses anvendbar.

I skatteregnskapet er spørsmålet om driftsmidler skal gjøres til gjenstand for avskrivninger, og i tilfelle hvordan, et spørsmål om fordeling av skattebyrden. I selvkostkalkyler er skattemomentet ordinært fraværende. Når en kan se bort fra slike forhold, er det lite som tilsier at verdifallet på kommunale anleggsmidler er størst i første del av levetiden.

4.4.4 Vurdering

Lineær metode oppfyller generelt kravene til kostnads- og tidsriktighet. Metoden vurderes i tillegg som anvendbar. Lineære avskrivninger er innført som prinsipp i kommunens regnskaper fra 2001. De øvrige metoder gir en skjev fordeling over avskrivningsperioden, noe det er vanskelig å begrunne faglig når det gjelder ordinære kommunale investeringer. Annuitetsmetoden anses kun anvendbar når det ikke skjer endringer i rentenivå. Det siste vil være en lite realistisk forutsetning.

En innvending mot den lineære metode kan være at kapitalkostnader vil synke gjennom avskrivningsperioden, noe som gir et ustabil grunnlag for beregning av gebyrer. Mot dette kan det fremheves at slik ustabilitet kun vil oppstå når det ikke foretas jevnlig investeringer og reinvesteringer for tjenesten. I tillegg er det vanlig å betrakte kapitalkostnader og vedlikeholds-kostnader i sammenheng.

Vedlikeholdskostnader vil øke med anleggets alder. Gebyrgrunnlaget samlet behøver derfor ikke påvirkes betydelig av at kapitalkostnader isolert synker gjennom perioden. *Av dette kan det konkluderes med at bruk av lineær metode gir best kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet. Lineær metode skal benyttes som metode i selvkostkalkylen.*

4.5 Valg av avskrivningsperiode

Ved valg av avskrivningsperiode for ulike investeringer benyttes de periodene som er angitt i Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.00.

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

For private, med krav til avkastning på innskutt kapital vil lengden på avskrivningsperioden i prinsippet tilsvare driftsmidlets (økonomiske) levetid. Dette fordi verdien midlet er satt til i balansen (avskrivningsgrunnlaget) i prinsippet skal tilsvare den nåverdien av den kontantstrøm midlet gir i framtiden. Dette vil være 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 midler være negativ. Nyere driftsmidler vil imidlertid representere høyere kapital- og finanskostnader. Driftsmidler har økonomisk levetid inntil det tidspunkt hvor årlige kostnader ved nyinvesteringer er lavere enn årlige kostnader ved eksisterende driftsmiddel. Fastsetting av levetid er altså basert på lønnsomhetsvurderinger.

I kommunene vil valg av investerings- eller reinvesteringstidspunkt sjelden alene være basert på rene kost/nyttevurderinger. Investeringer foretas like mye ut fra politiske prioriteringer som lønnsomhetskalkyler. Det bør brukes sjabloner over økonomisk levetid for ulike typer driftsmidler. Det vises her til de avskrivningstidene som går fram av §8 i Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000.

4.6 Alternativkostnad/beregning av normalavkastning av innskutt kapital

Ved beregning av selvkost for kommunen skal kostnadsberegningen ikke være avhengig av hvilken finansieringsform kommunen velger (bruk av lån eller egenkapital). Derfor må kapitalkostnader beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler, uavhengig av hvordan anskaffelsen er finansiert

Når kommuner anskaffer et varig driftsmiddel må dette finansieres. Netto anleggskostnad finansieres gjennom lån eller egne midler. Lånefinansieres investeringen påløper 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, normalavkastning. Et slikt tap (kostnad) synliggjøres ikke i kommunens årsregnskap. I prinsippet gir imidlertid de to alternative finansieringsformer samme kostnad. *Det anbefales derfor i selvkostkalkyler at det ses bort fra hvordan netto anleggskostnad (anleggskostnad fratrukket eksterne tilskudd) er finansiert.* Dette innebærer at finanskostnader beregnes for netto anleggskostnader. Selvkostkalkylen vil da inneholde et avkastningselement også for den finanskapital kommunen selv har skutt inn ved finansieringen av anskaffelsen.

Finanskostnader skal beregnes ut fra avskrivningsgrunnlaget tillagt ev. tomtekostnader (se punkt 4.3.2). Poenget med beregning av alternativkostnad er å få kompensert for kapital som er bundet opp, noe som opplagt er tilfellet også med finansiering av tomtekostnader. Størrelsen på finanskostnadene vil bestemmes ut fra grunnlaget (anleggskostnader fratrukket ev. anleggsbidrag) og valgt rentenivå (kalkylerente).

4.6.1 Kalkylerente

Kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året)

For kapitalintensive betalingstjenester vil valg av kalkylerente ha vesentlig betydning i selvkostkalkylen. Det er viktig at de fleste kommuner oppfatter den rente som fastsettes som norm for beregningene av finanskostnader som 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.

Enkelte har uttrykt at statens kalkulasjonsrente må kunne benyttes som en slik normrente. I relasjon til selvkostkalkyler mener vi at denne renten er mindre relevant. Dette fordi denne renten er ment som et hjelpemiddel ved lønnsomhetsvurderinger av offentlige investeringer. I "bruk av kalkulasjonsrente i staten" (NOU 1983:25) drøftes kalkulasjonsrenten som uttrykk for hhv. "den samfunnsmessige tidsprefereanse" og "den samfunnsmessige alternativkostnad". Begge disse innfallsvinkler vil være relevant i forhold til valg av investeringer. Poenget i selvkostkalkyler er imidlertid at investeringer allerede er foretatt, og at kostnader i henhold til selvkostprinsippet skal dekkes ved brukerbetaling (gebyr).

Vi finner det derfor mer rimelig å ta utgangspunkt i det finansmarked kommuner faktisk står overfor. Det bør nyttes en langsiktig plasseringsrente. Selvkostkalkyler vil vanskelig kunne oppdateres i løpet av året. Valg av kortsiktig rente i finansmarkedet vil gi tilfeldige utslag på selvkostkalkylen avhengig av tidspunkt for beregningen av denne. *Konkret anbefales det at kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid (www.norges-bank.no, "statistikk", "renter"). Kommuner vil kunne være avhengige av å lånefinansiere investeringer. For at alle kommuner skal kunne få inndekket merkostnader, skal det i kalkylerenten legges inn et tillegg på 1 prosentpoeng.* I valget er det lagt til grunn at kommuner driver en mest mulig kostnadseffektiv finansforvaltning, og at selvkosttjenester inngår som en ordinær del av kommunens virksomhet.

4.7 Behandling av nye investeringer

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. Slike renteutgifter føres som en del av anskaffelseskosten for investeringen. Anleggskostnaden inklusive renter i byggeperioden inngår i avskrivningsgrunnlaget senest fra året etter at bygget/anlegget tas i bruk. Velger derimot kommunen å finansiere investeringen med egne midler, inngår rentetapet normalt ikke i anleggskostnaden (avskrivningsgrunnlaget). For å ivareta prinsippet om at finansieringsform ikke skal ha betydning for beregnede kostnader i selvkostoppstillingen, bør anleggskostnaden i disse tilfellene tillegges kalkulatoriske renteutgifter i byggeperioden. Av hensyn til selvkostberegningenes håndterbarhet anses det imidlertid ikke som et brudd mot prinsippet om man utelater kalkulatoriske

renter i byggeperioden.

En løsning som tar vare på prinsippet om at kostnader skal inngå i gebyrgrunnlaget etter hvert som de påløper og som samtidig er rimelig praktiserbar, kan være å la nyinvesteringer inngå i gebyrgrunnlaget først det påfølgende år etter at investeringen er gjennomført, og da inklusive renter i byggeperioden.

4.8 Salg og utrangering 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 i selvkostkalkylen

At anleggsmidlet selges innebærer at bruken av dette ikke lenger kan henføres til selvkosttjenesten og at det derfor skal trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget. Tilsvarende salgsprisen opprinnelig netto anskaffelseskostnad fratrukket tidligere avskrivninger, behøver en i selvkostkalkylen ikke foreta seg noe ut over å utelate objektet i avskrivningsgrunnlaget. Avviker salgsprisen fra dette beløpet, føres differansen som inntekt eller kostnad i selvkostkalkylen for året.

Eksempel:

En lastebil som er benyttet innenfor avløpsområdet i en kommune er solgt for 40.000 kroner. 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).

Anskaffelseskostnad	250.000
-Avskrevet verdi	150.000
=Restverdi	100.000
Salgssum	40.000
Tap	60.000

I dette tilfelle belastes selvkostregnskapet med et tap på 60.000 kroner det aktuelle året.

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

For anleggsmidler som er utrangert og som dermed må erstattes av nye investeringer, skal eventuell restverdi taes som en kostnad i selvkostkalkylen det aktuelle året.

4.9 Konklusjoner og oppsummering

1. *Kostnader ved anleggsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år (varige driftsmidler) bør fordeles over et tilsvarende antall år. Definerings av varige driftsmidler skjer i henhold til god kommunal regnskapsskikk (GKRS).*
2. *Historisk anskaffelseskostnad skal benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Gjenanskaffelseskostnad justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB) brukes der hvor historisk kostnad ikke lar seg skaffe (deflatert gjenanskaffelseskostnad).*
3. *Investeringsstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne (andre enn kommunen) kommer til fradrag fra anskaffelseskostnad ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen.*
4. *Tomtekostnad skal som hovedregel trekkes fra anleggskostnad (anskaffelseskostnad) 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.*
5. *Lineære avskrivninger skal brukes i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger.*
6. *Ved valg av avskrivningsperiode for ulike investeringer benyttes de periodene som er angitt i Forskrift om årsregnskap og årsberetning, av 15.12.00.*
7. *Ved beregning av selvkost for kommunen skal kostnadsberegningen ikke være avhengig av hvilken finansieringsform kommunen velger (bruk av lån eller egenkapital). Derfor må kapitalkostnader beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler, uavhengig av hvordan anskaffelsen er finansiert.*
8. *Kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året).*
9. *Ved nyinvesteringer tas anleggsmidlet med i avskrivningsgrunnlaget senest fra og med året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk.*
10. *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 i selvkostkalkylen.*

4.10 Forenklet beregning av kapitalkostnader for interntjenester

Det skal i utgangspunktet foretas beregninger av kapitalkostnader basert på de angitte prinsipper for alle anleggsmidler som er relevant for selvkostkalkylen. Dette gjelder absolutt for anleggsmidler som utelukkende eller i hovedsak nyttes i en bestemt tjeneste (betalingstjeneste). For noen interntjenester (tilleggsytelser og støttefunksjoner) kan det i enkelte tilfeller være forsvarlig å foreta forenklete beregninger av kapitalkostnader. Dette gjelder interntjenester som er arbeidsintensive hvor kapitalkostnadene i det vesentlige består i bruk av bygningsareal.

En forenklet beregning av kapitalkostnader kan foretas ved å anslå arealbruk pr. årsverk. Normalt kan dette utgjøre 8-14 kvm. pr årsverk. Stipulerte kapitalkostnader knyttet til årsverk kan da anslås ved å multiplisere antall årsverk som medgår for den enkelte interntjeneste med anslag for arealbruk pr. ansatt. Verdien en da kommer fram til multipliseres så med en anslått leiepris (markedspris) pr kvm.

Eksempel:

Beregnet antall årsverk for den aktuelle interntjenesten er 2, anslått arealbruk pr årsverk er 12 og leiepris i markedet er 1 500 kr pr kvm. pr år.

Arealbruk	2 x 12 kvm=	24 kvm
Beregnet kapitalkostnad	24 kvm x 1.500 kr/kvm=	36.000 kroner

I dette tilfelle kan de beregnede kapitalkostnadene på 36.000 kroner danne grunnlaget for fordeling mellom de ulike tjenestene som drar nytte av den aktuelle interntjenesten, jf kap. 3.2.2.

Ser vi på listen over interntjenester som er gitt i kap. 3.2.1 er en slik fremgangsmåte brukbar når det gjelder 1-7 og 11-12. For de øvrige intern-tjenester anbefales det å foreta beregninger av kapitalkostnader ut fra de prinsipper som er angitt. Avskrivninger er nå obligatorisk i kommuneregnskapene, og man vil dermed lettere kunne beregne kapitalkostnader også for de nevnte fellestjenester. For flere av fellestjenestene vil kapitalkostnaden være knyttet til avskrivninger og alternativkost av administrasjonslokaler. Administrasjonslokaler rapporteres på egen funksjon i regnskapene, og kapitalkostnadene framkommer da ved å beregne den enkelte interntjenestes andel av avskrivningene (andel av lokalene) samt en kalkylerente på tilsvarende andel av avskrivningsgrunnlaget (netto).

5 Praktisering av selvkostprinsippet - Behandling av overskudd eller underskudd i selvkostregnskapet - bruk av fond

Kommunen kan framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år (innenfor et 3-5-årsperspektiv). I praksis må dette skje gjennom et bundet selvkostfond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes stabile.

Investeringskostnadene må fordeles jevnt over investeringenes levetid, jf. kapittel 4 Kapitalkostnader. Investeringer i anleggsmidler kan dermed ikke finansieres direkte av selvkostfondet.

Retningslinjene har som hovedhensikt å angi hvordan selvkost (gebyrgrunnlaget) bør beregnes. Det er imidlertid hensiktsmessig og også å angi hvordan prinsippet bør anvendes i praksis.

For de fleste tjenester hvor selvkostprinsippet er gjort gjeldende, er det ikke forutsatt at inntektene for det enkelte år maksimalt kan tilsvare årskostnaden for kommunen. I stedet er det forutsatt at inntektene over noen år (3-5 år) ikke skal overstige kostnadene for årene samlet. En slik forståelse kan dels være motivert ut fra behovet for en nødvendig fleksibilitet i forhold til endringer på inntekts- og kostnadssiden, f.eks som følge av investeringer (økt nivå på kapitalkostnadene), som de fleste kommuner opplever. Et annet motiv vil være behov for en viss stabilitet i nivået på gebyrer til tross for planlagte kostnadsvariasjoner mellom regnskapsår. Slike behov vil mest hensiktsmessig løses gjennom hvordan selvkostprinsippet praktiseres, ikke gjennom hvordan selvkost beregnes. Dette innebærer at selvkostkalkylen kun beregner kostnader for igangsatte aktiviteter. Dersom kommunen planlegger å igangsette økt aktivitet innenfor tjenesten de nærmeste år, 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 1 år. Kommunen kan dermed framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år (innenfor et 3-5-årsperspektiv). I praksis vil dette måtte skje gjennom et bundet selvkostfond dersom regnskapet skal være fullstendig.

Et selvkostfond er et akkumulert overskudd som er oppstått i selvkostregnskapet. Dette innebærer at det må foretas en etterkalkyle (regnskap) etter hvert regnskapsår.

Selvkostprinsippet tar hensyn til tidsriktighet. Brukerne skal kun betale for tjenester de selv har nytte av, og dagens brukere skal ikke subsidiere bruken til andre generasjoner. *Investeringsutgiftene må dermed fordeles jevnt over investeringsenes levetid, jf kapittel 4 Kapitalkostnader. Investeringer i anleggsmidler kan dermed ikke finansieres direkte av selvkostfondet.*

Alternativkostnad ved bundet kapital i selvkostfond

På avsatte midler til selvkostfond skal det legges til kalkulatoriske renter (alternativkostnad) som skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenværende løpetid med tillegg på 1 prosent, og beregningsgrunnlaget vil være gjennomsnittlig beholdning det enkelte år. Ved framføring av underskudd i selvkostregnskapet kan tilsvarende prinsipp legges til grunn, når kommunen er pålagt eller dersom kommunestyret har bestemt at kostnaden ved tjenesten fullt ut skal dekkes av brukerne.

Selvkostprinsippet innebærer en øvre grense for kommunenes inntekter fra betalingstjenestene. For de færreste av disse tjenestene er prinsippet nyttet som et minstekrav til inntektene. For de tjenester hvor kommunene er pålagt å innkreve gebyr

ut fra selvkost (renovasjon), kan prinsippet nyttes også ved årsunderskudd. Dette er også relevant dersom kommunestyret har fattet et prinsippvedtak om egenbetaling ut fra selvkost forut for inntektsåret. Det er imidlertid oftest tale om å behandle et overskudd i selvkostkalkylen. Et overskudd innebærer at brukerne av betalingstjenestene har innbetalt mer enn hva som tilsvarer kommunens kostnader. Om brukerne i stedet hadde latt være å innbetale "overskuddet", ville dette alternativt kunne vært plassert i bank med renteavkastning. På samme måte som kommunen gjennom kalkulatoriske finanskostnader kompenseres for rentetap ved å binde opp kapital, bør den også kompensere brukerne for det rentetap de påføres ved å binde kapital i kommunen. Det bør brukes samme kalkylerente som ved beregning av kalkulatoriske finanskostnader (normalavkastning). Det er i tillegg rimelig å anta at overskuddet opparbeides gradvis over året. Ved beregning av kalkulatorisk renteinntekt for kommunen ved overskudd legges det da til grunn en halvtårsvirkning ut fra overskuddet for året under ett. Tilsvarende prinsipp legges til grunn dersom det er grunnlag for å framføre et underskudd når kommunestyret har vedtatt at selvkostprinsippet skal legges til grunn for brukerbetalingen fra tjenesten.

Vedlegg 1 Skisse til selvkostkalkyle

Tabell 1 Hovedoversikt

Kostnadskomponent	Beregningsnøkkel	Kostnad
Kjerneproduktet/operativ kjerne	100 %	
Tilleggsytelser	Beregnet andel	
Støttefunksjoner	Beregnet andel	
Betalingstjenesten		Selvkostnad

Tabell 1 b Inntekter kjerneprodukt

Inntekter fra brukerbetaling for tjenesten fra private	
Inntekter fra salg av tjenester/utstyr til egen kommune inkl. bedrifter	
Inntekter fra salg av tjenester/utstyr til interkommunale foretak	
Refusjoner fra private (drift - ikke investeringer)	
Tilskudd, refusjoner og betaling for tjenester/utstyr fra stat, fylkeskommune eller andre kommuner (drift - ikke investeringer)	
Sum inntekter i året	
+/- Framført "overskudd" eller "underskudd" fra tidligere år (selvkostfond)	
+/- Kalkulert renteinntekt/tap av framført "over- eller underskudd"	
Sum inntekter totalt	

Tabell 2 Kostnader kjerneprodukt

Aktiviteter	Lønn Trygd Pensjon	Varer og forbruks- materiell	Andre drifts- utgifter	Kjøp av tjenester	Avskrivnings- kostnad tabell 5	Alternativ- kostnad tabell 5	Sum kostnad pr aktivitet
Aktivitet 1*							
.....							
.....							
.....							
.....							
Aktivitet n							
	Sum lønns- utgifter	Sum varekjøp	Sum andre driftsutgifter	Sum kjøp av tjenester	Sum avskrivning	Sum alternativ- kostnad	SUM kostnad

*) Når tilleggsytelser og støttefunksjoner, jf. kap. 3 fullt ut er kostnadsført på kostnadsstedet for kjerneproduktet (betalingstjenesten) medtas også disse her.

"Aktiviteter" angir ulike aktiviteter tilordnet kjerneproduktet. Aktiviteter vil være ulike typer arbeidsoperasjoner som hører inn under kjerneproduktet. Eksempler på aktiviteter er direkte betjening av brukeren, eventuelt splittet på arbeidsoperasjoner, ledelse av tjenesten, planlegging av tjenesten osv.

Tabell 3 og 4 inneholder kostnader for henholdsvis tilleggsytelser og henførbare støttefunksjoner (interntjenester).

Tabell 3 Kostnader for tilleggsytelser

Tilleggsytelser	Lønn Trygd Pensjon	Varer og forbruksmateriell	Andre driftsutgifter	Inntekter på tjeneste	Avskrivninger tabell 6 eller 6 b	Alternativkostnad tabell 6	Sum nettokostnad pr tjeneste	Andel for belastning kjerneprodukt
Tjeneste1								
.....								
.....								
.....								
Tjeneste N								
	Sum lønnsutgifter	Sum varekjøp	Sum andre driftsutgifter	Sum inntekter	Sum avskrivninger	Sum alternativkostnad	SUM netto kostnad	Andel av netto kostnad kjerneprodukt

Tjeneste henspeiler på de ulike typer av interntjenester det er gitt en mest mulig uttømmende opplisting av i retningslinjene, jf. kap. 3.2. På samme måte som for kjerneproduktet vil disse være sammensatt av aktiviteter. Det anses som lite rimelig å splitte interntjenestene på aktiviteter i selvkostkalkylen.

Tabell 4 Kostnader for henførbare støttefunksjoner

Tilleggsytelser	Lønn Trygd Pensjon	Varer og forbruksmateriell	Andre driftsutgifter	Inntekter på tjeneste	Avskrivninger tabell 6 eller 6 b	Alternativkostnad tabell 6	Sum nettokostnad pr tjeneste	Andel for belastning kjerneprodukt
Tjeneste1								
.....								
.....								
.....								
Tjeneste n								
	Sum lønnsutgifter	Sum varekjøp	Sum andre driftsutgifter	Sum inntekter	Sum avskrivninger	Sum alternativkostnad	SUM netto kostnad	Andel av netto kostnad kjerneprodukt

Bruken av begrepet "tjeneste" er lik for tilleggsytelser og støttefunksjoner.

Tabell 5 Beregning av avskrivninger og kalkulatorisk rentekostnad for kjerneproduktet

Aktivitet	Investeringsobjekt	Historisk kost (netto anleggskostnad)	Herav tomtekostnad	Avskrivningsperiode	Avskrivningsingssats	Tidligere avskrevet	Avskrivningskostnad	Alternativ kostnad
Aktivitet 1								
SUM							SUM avskrivningskostnad	SUM alternativ kostnad
Aktivitet n								
SUM							SUM avskrivningskostnad	SUM alternativ kostnad

Avskrivningskostnad beregnes ved å multiplisere netto anleggskostnader (historisk kostnad fratrukket tomtekostnad) med avskrivningssatsen.

Alternativkostnad beregnes ved å multiplisere netto anleggskostnad (inkl. tomtekostnad), men fastsatt kalkylerente.

Tabell 6 Beregning av avskrivningskostnad og alternativ kostnad for tilleggsytelser og støttefunksjoner (interntjenester)

Tjeneste	Investeringsobjekt	Historisk kost (netto anleggs-kostnad)	Herav tomte-kostnad	Avskrivningsperiode	Avskrivnings-sats	Tidligere avskrevet	Avskrivnings-kostnad	Alternativ kostnad
Tjeneste 1								
SUM							SUM avskrivnings-kostnad	SUM alternativ kostnad
Tjeneste n								
SUM							SUM avskrivnings-kostnad	SUM alternativ kostnad

Avskrivningskostnad og alternativkostnad beregnes på samme måte for tilleggsytelser/støttefunksjoner som for kjerneproduktet.

Tabell 6 b Forenklet beregning av årlige arealkostnader for tilleggsytelser og støttefunksjoner

Tjeneste	Årsverk	Areal pr årsverk	Kvm. leiepris	Stipulert areal-kostnad *)
Tjeneste 1				
.....				
.....				
.....				
Tjeneste n				

*) Føres i tabell 3 og 4 under avskrivningskostnader og intet føres under alternativkostnader.

Vedlegg 2 Eksempel på selvkostanalyse – Barnehage

Tabell 1 Hovedoversikt

Kostnadskomponent	Beregningsnøkkel	Kostnad	
Kjerneproduktet/Operativ kjerne	100 %	4814	Sum tabell 2
Tilleggsytelser	Beregnet andel	1018	Sum tabell 3
Støttefunksjoner	Beregnet andel	68	Sum tabell 4
Betalingstjenesten		5900	

Tabell 1b Oversikt inntekter

Inntekter fra brukerbetaling for tjenesten fra private	1980	Betaling for opphold
Inntekter fra salg av tjenester/utstyr til egen kommune inkl. bedrifter	0	
Inntekter fra salg av tjenester/utstyr til interkommunale foretak	0	
Refusjoner fra private	30	
Tilskudd, refusjoner og betaling for tjenester/utstyr fra stat, fylkeskommune eller andre kommuner (drift – ikke investeringer)	1842	Statstilskudd for 72 barn
Sum inntekter i året	3852	
+/- Framført "overskudd" eller "underskudd" fra tidligere år	0	
+/- Kalkulert renteinntekt/tap av framført "over- eller underskudd"	0	
Sum inntekter totalt	3852	

Kostnadsdekning = Sum inntekter totalt/selvkostnad

$$3852 / 5900 = 65 \%$$

Tabell 2 Kostnader kjerneproduktet

Aktiviteter	Lønn Trygd Pensjon	Varer og forbruksmatriell	Andre driftsutgifter	Kjøp av tjenester	Avskrivningskostnad tabell 6	Alternativkostnad tabell 6	Sum kostnad pr aktivitet
Opphold og stimulering førskolebarn	3500	150	80	0	140	179	4049
Styrket barnehage-tilbud	750	15	0	0			765
Samlet							4814

Lønn + sosiale tjenester. Avdelingsledelse + assistenter

Materiell

Kommunale gebyr/forsikring/strøm mv.

Fra tabell 5

Til tabell 1

Tabell 3 *Kostnader tilleggsytelser*

Tilleggsytelser	Lønn mv.	Varer og forbruksmaterieill	Andre driftsutgifter	Kjøp av tjenester	Avskrivningskostnad	Kalkulatorisk rentekostnad	Sum kostnad	Andel kjerneprodukt
Ledelse/barnehagestyrer	325	15	10	0			350	100
Barnehagekontor (barnehagekonsulent)	400	40	15	0	30		485	90
Innfordring opph.betaling	600	15	75	0	30 + 6	2	728	5
IT (drift og opplærings-system)	900	150	600	250	60 + 200	24	2184	1
Renhold	100	10					110	100
Bygningsdrift	3200	2000	200		750	250	6400	1
Sum tilleggsytelser								1018

Lønn + sosiale tjenester.
Avdelingsledelse + assistenter

Forenklet beregning
Leiepris pr. kvm =
1200 kr x antall kvm.

Andel som skal belastes
kjerneproduktet

Fra tabell 6

Til tabell 1

Tabell 4 *Kostnader henførbare støttefunksjoner*

Tjeneste	Lønn mv.	Varer og forbruksmaterieill	Andre driftsutgifter	Kjøp av tjenester	Avskrivningskostnad	Alternativ kostnad	Sum kostnad	Andel kjerneprodukt
Økonomiavd.	900	60	10	0	36	2	1008	2
Revisjon	650	30	15	0	24	0	719	2
Lønns- og personalkontor	600	15	25	75	24	0	739	2
Bedriftshelse-Tjeneste		0		450			450	2
Kantinedrift				100			100	2
Juridisk bistand				8			8	100
Sum støttefunksjoner								68

Forenklet beregning (se tabell 3)

Bistand 1 ukeverk fra kommuneadvokat i forbindelse med konkret sak

Til tabell 1

Tabell 5 *Kapitalkostnader kjerneproduktet*

Barnehage A	Objekt	Historisk kostnad	Herav tomt	Avskrivningsperiode	Avskrivningssats	Tidligere avskrevet	Avskrivningskostnad	Alternativ kostnad
	Barnehagebygning	3600	400	40	2,5	800	80	168
	Ustyr/innvendig	350	0	10	10	280	35	4
	Lekeapparater	250	0	10	10	125	25	7
Sum							140	179

Opprinnelig pris

Levetid

Til tabell 2

Tabell 6 *Kapitalkostnader tilleggssytelser og støttefunksjoner*

Tjeneste	Objekt	Historisk kostnad	Herav tomt	Avskrivningsperiode	Avskrivningssats	Tidligere avskrevet	Avskrivningskostnad	Alternativ kostnad
Innfordring	Utstyr	30	0	5	20	0	6	2
IT (drift/opplæring)	Utstyr og programvare	1000	0	5	20	600	200	24
Bygningsdrift	Biler	2500	0	10	10	1250	250	75
	maskiner	5000	0	10	10	2000	500	180

Til tabell 3