

**Innspill til retningslinjer for  
beregning av selvkost  
for kommunale  
betalingstjenester**

## Forord

Kommunal- og regionaldepartementet har ajourført 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, herunder å angi hvordan selvkost bør beregnes og hvordan selvkostprinsippet bør praktiseres.

I denne oppdateringen har både det teoretiske fundamentet og de praktiske løsningene blitt gjennomgått. Blant annet er det foretatt en ytterligere harmonisering mot kommunenes regnskaps- og rapporteringsregler, og det er gitt eksempler på innhold i selvkostkalkylene. Det er også understreket at selvkostkalkylene bør gjøres lettere tilgjengelige i kommunene.

Ajourføringen har vært gjennomført av BDO AS og Telemarkforskning i samarbeid, og har vært organisert slik:

- Ansvarlig partner Morten Thuve, BDO
- Prosjektleder Øyvind Sunde, BDO
- Prosjektmedarbeider Lars Håkonsen, Telemarkforskning
- Prosjektmedarbeider Marianne M. Svartnes, BDO

Prosjektet har knyttet til seg en referansegruppe bestående av ressurspersoner fra departementer, organisasjoner, kommuner og selskaper. I tillegg har også enkeltvise ressurspersoner gitt bidrag.

Retningslinjene er et supplement til fagdepartementenes regelverk som gir kommunene anledning til å ta gebyrer på ulike tjenesteområder. Når selvkost legges til grunn, enten som pålagt nivå eller inntil et slikt nivå, skal disse retningslinjene legges til grunn.

Kommunal- og regionaldepartementet

Oslo, (mnd) 2011

## Innhold

Forord.....	2
1. Sammendrag.....	5
2. Innledning .....	7
2.1. Kommunale tjenester og selvkost .....	8
3. Selvkostprinsippet .....	9
3.1. Definisjon av selvkost .....	9
3.2. Om begrepene henførbare, ikke-henførbare, direkte og indirekte kostnader .....	10
3.3. Administrativ ledelse som ikke-henførbare kostnad .....	10
4. Selvkostkalkylen.....	12
4.1. Direkte kostnader knyttet til kjerneproduktet .....	12
4.2. Henførbare indirekte kostnader (interntjenester) .....	14
4.2.1. Interntjenester i selvkostkalkylen med fordelingsnøkkel .....	14
5. Kapitalkostnader .....	18
5.1. Hva er kapitalkostnader?.....	18
5.2. Definisjon av varige driftsmidler .....	18
5.3. Beregningsgrunnlag for kapitalkostnader .....	19
5.3.1. Historisk kost .....	19
5.3.2. Fradrag i historisk anskaffelseskost .....	20
5.4. Avskrivningsmetode .....	22
5.5. Avskrivningsperiode .....	23
5.6. Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad).....	24
5.6.1. Kalkylerente .....	24
5.7. Behandling av nye investeringer .....	27
5.8. Salg og utrangering av anleggsmidler .....	27
5.9. Beregning av kapitalkostnader for interntjenester .....	28
6. Etterkalkylen .....	29

## RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

6.1.	Oppstilling.....	29
6.2.	Overskudd/underskudd i selvkostkalkylen.....	31
6.2.1.	Praktisering av selvkostprinsippet .....	31
6.2.2.	Selvkostfond og godskriving av renter .....	32
6.2.3.	Fremførbart underskudd.....	33
6.2.4.	Forskjellen mellom betalbare renter og kalkylerenter på selvkostfond .....	35
6.3.	Avdekking av feil i regnskap og selvkostkalkyle .....	36
6.3.1.	Tidligere års feil i regnskapet .....	36
6.3.2.	Tidligere års feil i kalkylene .....	36
6.4.	Fordeling av selvkostresultat på kommuner .....	36
6.5.	Regnskap og noteopplysning.....	38
6.5.1.	Sammenheng mellom regnskap og etterkalkyle.....	38
6.5.2.	Ulike regnskapsprinsipper og selvkostkalkylen.....	39
6.5.3.	Noteopplysning om selvkost .....	40
7.	Organisering av selvkosttjenester .....	42
7.1.	Ulike organisasjonsformer.....	42
7.1.1.	Likviditet i selskaper og forholdet til selvkost .....	44
7.2.	Kryssubsidiering.....	44
8.	Tilgjengelighet og åpenhet om selvkostberegningene.....	47
Vedlegg	Skisse til selvkostkalkyle .....	48

## 1. Sammendrag

Innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen foreta en etterkalkulasjon av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene, dvs utarbeide en selvkostkalkyle. Dette gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost. Der hele selvkosttjenesten er ivaretatt av et selskap, skal selskapet utarbeide selvkostkalkyle.

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 kjernetjenesten, 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 med minst 20% av stillingen, 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 best gir uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt brukes en fordelingsnøkkel som interntjenestens netto driftsutgifter fordelt etter kjernetjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter. Kapitalkostnader relatert til interntjenestene beregnes enten i forhold til henførbarehet, eller gis som et sjablongmessig påslag på 5% av netto indirekte kostnader.
- 5 **Avskrivninger og levetider** Kostnader ved bruk av varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, fordeles i henhold til avskrivningstider bestemt i den kommunale regnskapsforskriften. Definisjon av varige driftsmidler skjer i henhold til god kommunal regnskapsskikk (GKRS).
- 6 **Anskaffelseskost** Historisk anskaffelseskost skal 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).
- 7 **Anleggsbidrag** Investeringstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne (andre enn kommunen) kommer til fradrag fra anskaffelseskost ved

## RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

- fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen.  
Tilknytningsgebyr er en driftsinntekt og kommer ikke til fradrag i anskaffelseskost.
- 8 **Tomter** Kjøp av tomt skal som hovedregel trekkes 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 skal ikke gjøres fradrag for tomteutgifter ved beregning av kalkulatorisk rentekostnad.
- 9 **Lineære avskrivninger** Det skal brukes lineære avskrivninger i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger. Som avskrivningsperiode for ulike investeringer, velges de periodene som er angitt i regnskapsforskriften for kommuner m.v.
- 10 **Alternativ-kostnader (kalkulatorisk rentekostnad)** I selvkostberegningen skal kostnadene ikke være avhengig av hvilken finansieringsform som velges (bruk av lån eller egenkapital). Kalkulatorisk rentekostnad beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler, fratrukket anleggsbidrag (netto anleggskost), tillagt utgifter til tomter.
- 11 **Kalkylerente** Kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med tre års gjenstående løpetid, med et tillegg på ett prosentpoeng. Det skal brukes gjennomsnittlig nivå på 3-årig statsobligasjon fra siste hele år forut for renteberegningen.
- 12 **Nye investeringer og renter** 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.
- 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 enten i forhold til henførbarhet, eller som et sjablongmessig påslag på 5% av netto indirekte kostnader for betalingstjenesten.

## 2. Innledning

Selvkostprinsippet bygger på et prinsipp om at brukerne av dagens tjenester skal betale det disse tjenestene koster, også omtalt som generasjonsprinsippet. Dette innebærer at en generasjon ikke skal subsidiere en neste generasjon, eller omvendt. Alle henførbare kostnader, både direkte og indirekte, inngår i denne kostnadsberegningen. Da kompenseres kommunen for faktiske kostnader, herunder kostnadene ved kapitalbinding i investeringer. Som følge av dette er det investeringenes omfang som danner grunnlaget for beregning av kapitalkostnader, ikke hvordan investeringene faktisk er finansiert.

Selvkost er en kalkyle over inntekter og kostnader som tar utgangspunkt i regnskapet. Både kommuner og selskaper kan være omfattet av selvkostreglene, men det er kommunenes regnskapsregler som er utgangspunktet for selvkostberegningene. I tillegg er det gitt spesifikke regler for håndtering av kapitalkostnader fordi kalkylemessige hensyn har gått foran regnskapsreglene.

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 (IKS og/eller AS) input til selvkosttjenesten, eksempelvis at de ivaretar kjernetjenestene (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 (jf krav til noter). 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.

Regnskapene kan være utarbeidet for interne og eksterne formål. For kommunene er det eksterne regnskapet den rapporteringen som følger av KOSTRA (kontoklasse, funksjon og art, kapittel og sektor). Likevel kan det være nyttig å anvende deler av det interne regnskapet for å identifisere spesifikke tjenester, så som de indirekte kostnadene. Skal selvkostkalkylen framvises direkte i et internt regnskap, må dette gjøres slik at den eksterne rapporteringen ikke påvirkes av fordeling av indirekte kostnader og kalkylemessige poster, som ikke skal være med i den eksterne rapporteringen.

Vanligvis utarbeides selvkostkalkylen i en spesifikk oppstilling utenom regnskapet. Likevel skal det gis opplysninger om beregninger av gebyrfinansierte selvkosttjenester i noter til kommunens regnskap, 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. Dette kan ivaretas ved å legge informasjon ut på kommunens og selskapenes hjemmesider.

## 2.1. Kommunale tjenester og selvkost

*Innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen foreta en etterkalkulasjon (utarbeide en selvkostkalkyle) 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 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). 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.

Et eksempel på en lovpålagt tjeneste er levering av vann og avløpstjenester, hvor kommunene ofte er i en monopolsituasjon. Dette medfører at måten virksomheten drives på må underlegges vanlige forvaltningsmessige prinsipper.

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, sist endret i lov av 19. juni 2009, § 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 disse retningslinjene fra KRD på andre tema enn selvkost.
- *Vann og avløp* (Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974 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* (Matrikkeloven 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 maksimalt dekke selvkost, men det er ikke pålagt full kostnadsdekning.

Det kan også være andre tjenester i kommunene der kommunestyret velger å legge et selvkostprinsipp til grunn, alternativt at det skal framlegges en selvkostkalkyle for å vise en dekningsgrad. I så tilfelle kan prinsippene i disse retningslinjene legges til grunn.



## 3. Selvkostprinsippet

### 3.1. 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.

I forbindelse med praktiseringen av selvkostberegninger 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. tjenesteledelse 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 viktige kommunale betalingstjenester som vann- og avløpstjenester, vil størstedelen av kostnadene ofte være sprangvis faste kostnader. Kostnadene vil da 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 fast kostnad som blir kostnadsøkningen forbundet med å bygge ut denne ekstra kapasiteten.

Bruk av selvkost ved brukerbetaling for ulike tjenester 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.

### **3.2.Om begrepene henførbare, ikke-henførbare, direkte og indirekte kostnader**

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

Hovedmålet med disse retningslinjene er å gi kommunene konkrete veiledninger for å komme fram til hvilke kostnader som skal henføres til en bestemt betalingstjeneste. Direkte kostnader er da 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 at det oppstår ulike vurderingstilfeller og 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 skal anses som indirekte henførbare kostnader og hva som skal holdes utenfor og bli kategorisert som indirekte ikke-henførbare kostnader.

### **3.3.Administrativ ledelse som ikke-henførbare kostnad**

*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 med minst 20% av stillingen, 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-veiledningen<sup>1</sup>, skal 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, og dette utgjør 20% av stillingen eller mer, 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 være tatt 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 skal deler av slike tjenester henføres til betalingstjenesten som indirekte kostnad. Det vises til kapittel 4.2 for nærmere beskrivelse av interntjenester.
- Ansatte i tjenestefunksjon (betalingstjenesten) som bruker minst 20% av stilling 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. Andelen vil kunne inngå i de indirekte kostnadene i selvkostkalkylen.

---

<sup>1</sup> Kommunal- og regionaldepartementet. Hovedveileder KOSTRA  
(<http://www.regjeringen.no/nb/dep/krd/tema/kommuneokonomi/kostra/regnskapsrapporteringen.html?id=551573>)

## 4. Selvkostkalkylen

I dette kapitlet gjennomgås de direkte og indirekte kostnadene som inngår i selvkost. Det avgjørende er at kostnadene skal være 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 oppstillingen for selvkosttjenesten, dvs i etterkalkylen. Denne omfatter også driftsinntektene, slik at det kan beregnes et selvkostresultat. Etterkalkylen settes opp i etterkant av regnskapsåret (kalkyleåret). Det vises til kapittel 6 for nærmere gjennomgang av etterkalkylen.

### 4.1. 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 m.v., kjøp av varer og tjenester som inngår i tjenesteproduksjonen, og eventuelle overføringer. Når det gjelder lønnsutgifter, baserer retningslinjene seg på en "streng" avgrensning mot kjerneproduktet. Utgangspunktet er at stillinger skal være klart avgrenset mot 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 KOSTRA-veilederen.

For ansatte som ivaretar oppgaver for flere tjenester, skal det foretas fordeling av andelen til de respektive tjenestene, herunder betalingstjenesten. Dette gjelder når stillingsandelen utgjør minst 20%. I tillegg skal det også foretas fordeling av andel stilling til stabs-/støttefunksjoner, evt også for andel av administrativ ledelse, som nevnt ovenfor. Oppsummert vil direkte henførbare lønnskostnader m.v. til kjerneproduktet være:

- 100% henførbare stilling til kjerneproduktet
- Andel av henførbare tjeneste hvor stilling er knyttet til flere tjenester (et krav når den utgjør minst 20%)
- Andel av henførbare tjeneste hvor stilling er knyttet til administrativ ledelse (et krav når den utgjør minst 20%)

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. Husleie kan bli belastet for å dekke kostnader ved bygningsdrift. Eventuelle kapitalkostnader inkludert i husleien må enten trekkes ut, da disse er beregnet særskilt i selvkostkalkylen, eller at disse utelates i den spesifikke kapitalkostnadsberegningen. Beregningsgrunnlaget må bygge på prinsippene for beregning av kapitalkostnader i disse retningslinjene, se kapittel 5.

Utgiftene nevnt her skal være fordelt i eksternt regnskapet som direkte henførbare (jf KOSTRA). Disse er derfor ikke nevnt blant de indirekte kostnadene i kapittel 4.2 nedenfor.

## 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
...	...	...						
<b>SUM</b>								<b>12 950</b>

For interkommunale selskaper (-samarbeid) vil alle kostnader knyttet til selskapsorganene være en del av de direkte henførbare kostnadene, samt 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 er også henførbare, og vil være med hvis tjenesten er organisert i et kommunalt foretak.

Ifølge avfallsforskriften<sup>2</sup> 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 at avslutnings- og etterdriftsproseduren, kan oppfylles. Det er sentralt i forurensningsloven et prinsipp om at "forurenser betaler", dvs at dagens forbrukere av renovasjonstjenesten også skal betale for det framtidige oppryddingsarbeidet. Kalkylemessig skal denne forpliktelsen klassifiseres som en avsetning til etterbruksfond (bundet fond).

<sup>2</sup> Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall av 1.6.2004 nr 930, jf § 9-10 om finansiell garanti og kostnadsdekning

## 4.2. Henførbare indirekte kostnader (interntjenester)

*Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon. Fordelingsmetode bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt brukes en fordelingsnøkkel som interntjenestens netto driftsutgifter fordelt etter kjernetjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter. Kapitalkostnader relatert til interntjenestene beregnes enten i forhold til henførbarhet, eller gis som et sjablongmessig påslag på 5% av netto indirekte kostnader.*

Henførbare indirekte kostnader (interntjenester) skal fordeles til det eller de ulike tjenesteområdene det skal beregnes selvkost for.

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 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 reflektere bruken av interntjenesten, så som andel ansattes bruk av personalfunksjonen (primær fordelingsnøkkel).

Indirekte kostnader skal henføres kjernetjenesten som fordeling av netto driftsutgifter, dvs brutto driftsutgifter fratrukket driftsinntekter knyttet til interntjenesten. Der den primære fordelingsnøkkelen er vanskelig tilgjengelig, eller arbeidskrevende å oppdatere, kan det benyttes subsidiær fordelingsnøkkel, som er kjernetjenestens brutto driftsutgifter i forhold til kommunens brutto driftsutgifter.

### 4.2.1. 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 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 som skal fordeles til selvkosttjenesten, er tjenestens andel av disse kostnadene henført under funksjonen "administrasjon" i KOSTRA. 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 i kostnadskalkylen håndteres som indirekte ytelse til kjerneproduktet. Andel kontorstøtte til administrativ ledelse, skal ikke tas med, jf KOSTRA-veiledningen. Eventuell henførbare kontorstøtte bør primært fordeles ut fra årsverk knyttet til kjerneproduktet som andel av det årsverkantall kontorstøtten betjener.

3) *Revisjon*

Revisjonens netto driftsutgifter skal fordeles til kjerneproduktet som tjenestens andel av 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. Personaltjenestens netto driftsutgifter fordeles primært til kjerneproduktet etter andel ansatte knyttet til kjernetjenesten i forhold til totalt antall ansatte i kommunen.

5) *Velferds- og personalpolitiske tiltak for ansatte*

Dette er kostnader knyttet til bedriftshelsetjeneste, arbeidsmiljøutvalg, vernetjeneste osv. Dette er indirekte ytelser til kjerneproduktet, og som primært er mest relevant å kostnadsfordele ut fra andel årsverk eller andel 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 ytelse til kjerneproduktet. Det er mest relevant primært å kostnadsfordele 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 ytelse til alle brukere av kantinetjenesten. Kostnadsfordelingen bør primært skje ut fra andel av ansatte som har tilgang til kantinetjenesten.

8) *Kopiering og trykktjenester*

Disse tjenestene kjøpes i mange tilfeller eksternt, eller utgjør et viktig supplement til intern kopiering/trykking. Da det er betydelige variasjoner i hvor stor grad den enkelte tjeneste (betalings-tjeneste og andre) forbruker slike tjenester, er det vanskelig å foreta rent sjablongmessige vurderinger. En stor andel av kostnader tilknyttet kopiering og trykkeri vil være knyttet til trykking av planer og dokumenter til politisk behandling, som i utgangspunktet ikke skal henføres til betalingstjenestene. Kostnader til drift av kopierings- og trykkeritjenestene bør primært fordeles etter faktisk bruk.

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

Felles IKT-løsninger for hele kommunen inkluderer anskaffelse, drift og vedlikehold inkludert brukerstøtte til fellessystemer. Slike systemer kan være økonomisystemer inkl. lønns- og personalsystemer, arkivsystemer, samt saksbehandlings- og beslutningsstøttesystemer. Disse er henført til administrasjonsfunksjonen i KOSTRA. 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 henført til de funksjonene som systemene betjener. Det er andel IKT-utgifter knyttet til administrasjonsfunksjonen som skal fordeles til kjernetjenesten. Kostnadsfordeling ut fra registrert tidsbruk vil være det beste (primære) kriteriet, men en fordeling basert på andel PC'er/terminaler eller andel årsverk er også akseptabelt.

10) *Felles post, arkiv - og sentralbord*

Felles post-, arkiv- og sentralbordfunksjon er henført til administrasjonsfunksjonen i KOSTRA. Denne nettoutgiften skal fordeles til kjernetjenesten, primært etter faktisk bruk, så som antall dokumenter, eller andel årsverk. Telefonutgiftene skal ifølge KOSTRA fordeles til aktuelle funksjoner, herunder kjernetjenesten for selvkostområdet.

11) *Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)*

Dersom kommunen har egen enhet for juridiske tjenester, anbefales det å foreta en fordeling av kostnader for slike interntjenester ut fra faktisk bruk. Også for disse kostnadene kan det være foretatt full fordeling i KOSTRA, og skal da ikke fordeles her.



## Eksempel

### INDIREKTE KOSTNADER

Indirekte kostnader hentes ut fra regnskapet med utgangspunkt i tjeneste, og fordeles etter artsgruppe. Brutto driftsutgifter fratrukket 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.tjenesteprod.	2	3 Kjøp av tjenester					4 Overføringer
	Regnskapstjeneste	Antall bilag	3 200	100	50	0	50	500	2 900	16,67 %	483
	Innfordrings-tjeneste	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 pc	1 900	800	2 800	0	500	300	5 700	1,25 %	71
	Påslag kapitalkostnader indirekte tjenester										774
	...										0
	<b>SUM</b>								<b>15 470</b>		<b>1 773</b>

Fordelingsnøkklene 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	Fordelingsnøkkel
Regnskapstjeneste	Antall bilag	20 000	120 000	16,67 %
Innfordrings-tjeneste	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 %

## 5. Kapitalkostnader

### 5.1.Hva er kapitalkostnader?

Kapitalkostnaden skal fange opp hvilke kostnader som oppstår når kapital bindes opp i en realinvestering (bygninger, anlegg m.v.). Et årsregnskap vil inkludere finanskostnader som følge av at investeringer er lånefinansierte, mens kapitalkostnaden i selvkostkalkylen beregnes ut fra 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 5.2.

Årlige kapitalkostnader består av to elementer:

- Avskrivningskostnader, dvs. forringelsen i et driftsmiddels verdi ut fra slitasje og elde.
- Alternativkostnaden (kalkulatorisk rentekostnad), 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 anleggskost (historisk kost).
- Anleggsmidlets (bygninger, utstyr m.v.) økonomiske levetid.
- Fordelingen av anleggskost over økonomisk levetid (avskrivninger).
- Alternativkostnaden, dvs. rentesatsen (kalkylerenten) multiplisert med gjennomsnittlig anleggskost i året fratrukket tidligere års avskrivninger.

### 5.2.Definisjon av varige driftsmidler

*Kostnader ved bruk av varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, fordeles på det enkelte år i henhold til avskrivningstider bestemt i den kommunale regnskapsforskriften. Definisjon av varige driftsmidler skjer i henhold til god kommunal regnskapsskikk (GKRS).*

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. Beløpsgrensen på kr 100.000 er tilpasset det faktum at kommunene benytter et finansielt orientert system, hvor endringen av arbeidskapital, anskaffelse og anvendelse av midler, samt bevilgningskontroll, vektlegges fremfor resultatet (regnskapsmessig mer-/ mindreforbruk).”

I forhold til selvkostprinsippet 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.

Ifølge kommuneloven skal kommunenes årsregnskap (og årsbudsjett) inndeles i en driftsdel og en investeringsdel<sup>3</sup>. I kommunal regnskapsstandard (KRS) nr 4 er skillet mellom drift og investering nærmere definert<sup>4</sup>. 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 beregningsgrunnlaget for kapitalkostnader følge reglene etter god kommunal regnskapsskikk (avgrensning anleggsmiddel, beløpsgrense for aktivering og avskrivningstider). Dersom en virksomhet blir omdannet til selskap med ny åpningsbalanse basert på andre verddivurderinger enn bokført verdi, skal likevel den bokførte verdien videreføres i beregningsgrunnlaget for selvkost.

Før beregning av årlige kapitalkostnader foretas, skal det gjøres fradrag for eventuelle anleggsbidrag m.v. Det vises til kapittel 5.3.2 for nærmere beskrivelse av beregningsgrunnlagene.

### 5.3. Beregningsgrunnlag for kapitalkostnader

#### 5.3.1. Historisk kost

*Historisk anskaffelseskost skal 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, 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 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.

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 benyttes, vil avhenge av formålet med å beregne kostnadene. Selvkost er definert som den totale kostnadsøkningen kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare

<sup>3</sup> Kommuneloven § 46 nr 5

<sup>4</sup> KRS (F) nr 4 Avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet, desember 2009

eller tjeneste. Det vil derfor være korrekt 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 gitt ved anskaffelseskost, er beregningsmessig enkelt og etterprøvbart.

I noen 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) skal benyttes i de tilfeller hvor historisk kost ikke er kjent (deflatert gjenanskaffelseskost).

Dersom en selvkostvirksomhet blir selskapsorganisert og ny åpningsbalanse skal etableres, skal beregningsgrunnlaget for kapitalkostnader i selvkostkalkylen bygge på historisk kost verdier, alternativt deflatert gjenanskaffelseskost dersom historisk kost er vanskelig tilgjengelig. Er de varige driftsmidlene nedskrevet før selskapsorganisering, skal 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, inngår kjøpsprisen i historisk kost. Den avskrives over rettighetens avtaleperiode, alternativt 50 år som maksimalperiode.

### 5.3.2. Fradrag i historisk anskaffelseskost

*Investeringstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne (andre enn kommunen) kommer til fradrag fra anskaffelseskost 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 sin totale kostnadsøkning. Når det skal fastsettes et avskrivningsgrunnlag, må det gjøres fradrag i brutto anskaffelseskost for anleggsbidrag m.v., 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 anleggskost. Avskrivningsgrunnlaget blir derved netto anleggskost.
2. Godskrives inntektene for brukerbetaling.

## RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

For selvkosttjenester, hvor formålet er at kommunens utlegg skal dekkes inn gjennom brukerbetaling, 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 netto anleggskost.

I henhold til kommunal regnskapsstandard nr 2<sup>5</sup> skal kommunene aktivere (balanseføre) anleggsmidler til brutto anskaffelseskost. Eventuelle anleggsbidrag skal dermed ikke trekkes ifra avskrivningsgrunnlaget i kommunenes regnskap. Dette utgjør en forskjell mellom beregningsgrunnlaget for avskrivninger i kommuneregnskapet og selvkostkalkylen.

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 selvkostkalkylen tilsvarende øvrig gebyr etter Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter.

### *Behandling av tomteutgifter*

*Kjøp av tomt skal som hovedregel trekkes 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 skal ikke gjøres fradrag for tomteutgifter ved beregning av kalkulatorisk rentekostnad.*

Investeringer er sammensatt av utgifter ved oppføring/kjøp av bygninger/anlegg på eiendommen, og utgifter ved 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 selskapsregnskapet inngår ikke tomteverdien i avskrivningsgrunnlaget. Når slike utgifter inngår i opprinnelig anskaffelseskost, skal denne trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget.

Som hovedregel skal tomteutgifter utelates fra avskrivningsgrunnlaget. Dette prinsippet vil imidlertid ikke kunne gjennomføres fullt ut. Enkelte typer arealanvendelse vil åpenbart påvirke arealets verdi. Det typiske eksemplet er avfallsdeponi, men også annen type anvendelser av areal som reduserer kvalitative egenskaper ved arealet, kan gjøres til gjenstand for avskrivninger. Arealer knyttet til bolig, kontor eller lagerbygninger, skal ikke gjøres til gjenstand for avskrivninger. Merk likevel at investeringer i tomtegrunn binder opp kapital, og at slike investeringer dermed skal inngå i beregning av kalkulatorisk rentekostnad. Det vises til kapittel 0 for vurdering av kalkulatoriske rentekostnader på kommunale investeringer.

---

<sup>5</sup> KRS nr 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter, juni 2005

## 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 utenom selvkostregimet. 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.

### 5.4. Avskrivningsmetode

*Det skal brukes 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 vurderes i tillegg som anvendbar. Lineære avskrivninger er også bestemt brukt i kommuneregnskapet. Andre avskrivningsmetoder gir en skjev fordeling over avskrivningsperioden, noe det er vanskelig å begrunne faglig når det gjelder ordinære kommunale investeringer.

## 5.5. Avskrivningsperiode

*Som avskrivningsperiode for ulike investeringer, velges de periodene som er angitt i regnskapsforskriften for kommuner m.v.*

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 driftsmiddel. 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. Det vises her til de avskrivningstidene som går fram av den kommunale regnskapsforskriften<sup>6</sup>. Varige driftsmidler som for er fullt ut avskrevet, men fortsatt i bruk, skal ikke oppskrives.

---

<sup>6</sup> Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner m.v. (15.12.2000 nr 1424), § 8

## 5.6. Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad)

*I selvkostberegningen skal kostnadene ikke være avhengig av hvilken finansieringsform som velges (bruk av lån eller egenkapital). Alternativkostnadene (kalkulatorisk rentekostnad) beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler, fratrukket anleggsbidrag (netto anleggskost), tillagt utgifter til tomter.*

Når kommuner anskaffer et varig driftsmiddel, må dette finansieres. 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. I prinsippet gir imidlertid de to alternative finansieringsformene samme kostnad. Det anbefales derfor i selvkostkalkyler at det ses bort fra hvordan netto anleggskost (anskaffelseskost fratrukket 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 skal beregnes ut fra netto anleggskost tillagt eventuelle tomteutgifter (se kapittel 5.3.2). 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. Størrelsen på kalkulatorisk rentekostnad vil bestemmes ut fra grunnlaget og valgt rentenivå (kalkylerente).

### 5.6.1. Kalkylerente

*Kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med tre års gjenstående løpetid, med et tillegg på ett prosentpoeng. Det skal brukes gjennomsnittlig nivå på 3-årig statsobligasjon fra siste hele år forut for renteberegningen.*

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

Det finnes flere muligheter for å beregne en kalkylerente som skal reflektere kapitalkostnaden ved bruk av offentlige midler. Finansdepartementet har i et eget rundskriv anbefalt en kalkulasjonsrente til bruk i samfunnsøkonomiske analyser basert på en risikofri realrente på 2 prosent og et



risikotillegg som reflekterer graden av systematisk risiko i offentlige investeringsprosjekter<sup>7</sup>. En fordel ved å velge en kalkylerente i selvkostberegningene basert på Finansdepartementets rundskriv, kunne være at en da fikk samkjørt rentebegrepet til bruk i kommunale selvkostberegninger med øvrige kalkulasjonsrenter i offentlige kalkyler.

Det vil imidlertid være en ulempe at Finansdepartementets anbefalte kalkulasjonsrente i liten grad vil fange opp svingninger i kommunenes faktiske finansieringskostnader over tid. Gjennom de siste årene har markedsrentene på både statsobligasjoner og øvrige rentebegreper variert betydelig. Siden et vesentlig formål med selvkostberegningene er å reflektere faktiske kostnader for kommunene ved å tilby betalingstjenestene til sine innbyggere, synes det derfor mest relevant å basere grunnlaget for kalkylerenten på en observerbar markedsrente.

Selv om det er ønskelig at kalkylerenten reflekterer kommunenes faktiske kapitalkostnader, anbefales det at et relativt langsiktig rentebegrep legges 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. Konkret anbefales det derfor at kalkylerenten baseres på effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid. For at kommunene om lag skal kunne få inndekket sine faktiske kostnader, skal det i kalkylerenten legges inn et tillegg på ett prosentpoeng. Valg av 3-årig statsobligasjonsrente som grunnlag for kalkylerenten kan ses i lys av 3-5-årsregelen omtalt i kapittel 6.2. En kalkylerente basert på 3-årig statsobligasjon pluss ett prosentpoeng vil ikke nødvendigvis reflektere det faktiske rentenivået ett bestemt år, men vil over tid, i et 3-5 års perspektiv, om lag dekke gjennomsnittlige finansieringskostnader i en kommune. Hensynet om å unngå store svingninger fra år til år i gebyrnivået, prioriteres da framfor å benytte en kortsiktig rente som mer nøyaktig følger faktiske finansieringskostnader hvert år.

Ved fastsettelsen av kalkylerenten for bruk i et bestemt år, skal det brukes det gjennomsnittlige nivået på effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, pluss et tillegg på ett prosentpoeng. Det skal brukes gjennomsnittlig nivå på 3-årig statsobligasjon fra siste hele år forut for renteberegningen (etterkalkylen).

### *Eventuell unntaksbestemmelse ved krise i finansmarkedene*

Normalt ligger pengemarkedsrentene (NIBOR-renter), som igjen danner grunnlaget for bankenes utlånsrenter, litt høyere enn Norges Banks styringsrente. Når det oppstår tillitskriser i finansmarkedene, kan imidlertid pengemarkedsrentene bli presset vesentlig høyere enn sitt normale leie. En kan da oppleve situasjoner der Norges Banks styringsrenter og rentene på statsobligasjoner blir svært lave, samtidig som pengemarkedsrentene og utlånsrentene til kommunene blir unormalt høye. Dette fenomenet er historisk sett meget sjeldent, men har inntruffet både i 2008/2009 og høsten 2011. I slike tilfeller kan kommunenes faktiske lånekostnader bli høyere enn den anbefalte kalkylerenten. Dersom det skulle oppstå en situasjon med et vesentlig avvik mellom normalt fastsatt kalkylerente og kommunale lånekostnader, og denne situasjonen vedvarer over et lengre tidsrom,

---

<sup>7</sup> Se rundskriv R-109/2005.

bør det kunne vurderes et skjønnsmessig unntak i fastsettelsen av kalkylerenten. Et slikt unntak vil bli kunngjort særskilt av Kommunal- og regionaldepartementet.

## Eksempel

### KAPITALKOSTNADER

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

Tabell 4 - Grunnlag for beregning avskrivning og kalkulatorisk rentekostnad

Anleggsmiddel		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	Utstyr	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 fratrukket utgift til tomtekjøp.

Tabell 5 - Beregning kapitalkostnader

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	Ledningsnett	40	60 000 000	60 000 000	8 750 000	1 750 000	0	49 500 000	1 868 913
	2	Pumpestasjon	20	3 500 000	4 000 000	1 575 000	175 000	0	1 750 000	77 446
	3	Utstyr	10	200 000	200 000	60 000	20 000	0	120 000	4 823
	4	Transportmidler	10	800 000	800 000	320 000	80 000	20 000	380 000	15 953
...	...	...	...							
<b>SUM</b>										

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 %.

## 5.7. 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. Dette følger av den kommunale regnskapsforskriften.

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 som en del av anskaffelseskost for investeringen<sup>8</sup>. Anleggskost inklusive renter i byggeperioden kan således inngå i avskrivningsgrunnlaget 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, skal eventuelt henførte byggelånsrenter trekkes ut av anskaffelseskost, og i stedet henføre 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.

## 5.8. 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 som en nedskrivning i selvkostkalkylen.*

Når et anleggsmiddel selges, innebærer det at bruken ikke lenger kan henføres til selvkosttjenesten, og det skal derfor trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget. Tilsvarende 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).

---

<sup>8</sup> 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, skal eventuell restverdi tas som en kostnad (nedskrivning) i selvkostkalkylen det aktuelle året.

### 5.9. Beregning av kapitalkostnader for interntjenester

*Beregning av kapitalkostnader på indirekte tjenester gjøres enten i forhold til henførbarhet, eller som et sjablongmessig påslag på 5% av netto indirekte kostnader for betalingstjenesten.*

Det skal 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 4.2, vil det som regel påløpe visse kapitalkostnader knyttet til bruk av kommunale bygninger, utstyr m.v. Det prinsipielt riktige er at kapitalkostnader på indirekte tjenester beregnes etter samme prinsipper som for direkte tjenester. Kapitalkostnader indirekte tjenester blir da den andelen som den indirekte tjenesten forbruker av varige driftsmidler for denne tjenesten, eksempelvis regnskaps- og innfordringsfunksjonens bruk av rådhuset fordelt som andel til selvkosttjenesten.

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 brukes et sjablongmessig tillegg. Det sjablongmessige tillegget for kapitalkostnader settes til 5% av netto indirekte kostnader.

## 6. Etterkalkylen

Etterkalkylen for selvkost er ikke bare en kostnadskalkyle, men viser også de henførbare inntektene og resultatet av selvkosttjenesten. I dette kapitlet gjennomgås både innholdet i etterkalkylen, samt hvordan selvkostprinsippet bør anvendes i praksis.

### 6.1.Oppstilling

En etterkalkyle kan oppstilles på flere måter. Nedenfor vises et eksempel som skal ivareta informasjonsbehovet for ulike typer transaksjoner.

## Eksempel

### SELVKOSTKALKYLEN

Eksempel på selvkostkalkyle for gebyrområdet Avløp.

Tabell 6 - Eksempel på selvkostkalkyle

SELVKOSTKALKYLE	AVLØP
<b>Driftsinntekter</b>	
Gebyrinntekter	22 700 000
Øvrige salgsinntekter (artsgruppe 6)	0
Overføring med krav til motytelse (artsgruppe 7)	30 000
Overføringer uten krav til motytelse (artsgruppe 8)	0
<b>Sum driftsinntekter</b>	<b>22 730 000</b>
+/- Andre inntekter og kostnader	-50 579
+/- Budsjettert avsetning til/bruk av selvkostfond	
<b>Sum inntekter m.v.</b>	<b>22 679 421</b>
<b>Driftskostnader</b>	
Direkte kostnader	12 950 000
Av- og nedskrivningskostnad direkte tjenester	2 025 000
Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad) direkte tjenester	2 329 231
Indirekte driftskostnader (netto)	999 947
Kapitalkostnader indirekte tjenester	773 500
<b>Sum driftskostnader</b>	<b>19 077 678</b>
<b>SELVKOSTRESULTAT</b>	<b>3 601 743</b>
<b>Kostnadsdekning i %</b>	<b>119,14 %</b>
- Inndekking av tidligere års underskudd	0
Disponering resultat - avsetning til fond /bruk av fond	3 601 743
<b>Sum disponert</b>	<b>3 601 743</b>

Linjen "andre inntekter og kostnader" i selvkostkalkylen består av:

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

Korrigerings av tidligere års feil i kalkyle	0
Kalkulert renteinntekt/rentekostnad selvkostfond	9 421
Gevinst/ tap ved salg av anleggsmiddel	-60 000
<b>Andre inntekter og kostnader</b>	<b>-50 579</b>

*Driftsinntekter*

Her inngår gebyrinntektene, øvrige salgs- og leieinntekter og overføringer. Tilknytningsgebyr på vann- og avløpssektoren inngår også her.

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

## 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
...	...							
<b>SUM</b>								<b>22 730</b>

*Andre inntekter og korreksjoner*

Her inngår 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. Linjen er spesifisert i en note til selvkostkalkylen.

*Budsjettert avsetning til/bruk av selvkostfond*

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 m.v., for å finansiere driftskostnadene.

Kommunen kan ha miljøforpliktelser knyttet til behandlingsanlegg for renovasjon, og slike avsetninger gjøres under denne posten. Dette fondet bør da benevnes etterbruksfond.

*Driftskostnader*

Driftskostnadene består av direkte kostnader, kapitalkostnader direkte tjenester, netto indirekte kostnader, samt kapitalkostnader indirekte tjenester.

Når det gjelder sosiale utgifter, skal det benyttes den beregnede pensjonskostnaden (pensjonspremie korrigert for premieavvik). Eventuelle leiekostnader skal baseres på historisk kost for anleggsmidlene.

#### *Selvkostresultat*

Selvkostresultatet er differansen mellom summen/differansen av driftsinntekter og budsjettert avsetning til/bruk av selvkostfond og driftskostnadene. Selvkostresultatet vises også i prosent av driftsinntektene, der høyere enn 100% er overskudd og lavere enn 100% er underskudd i kalkylen.

#### *Anvendelse/inndekking selvkostresultat*

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, alternativt hvis det er underskudd i selvkostresultat, finansieres av selvkostfondet eller skape/øke et fremførbart underskudd. Sum disponert skal samsvare med selvkostresultatet.

## 6.2.Overskudd/underskudd i selvkostkalkylen

*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 m.v. slik at gebyrene kan holdes stabile.*

En etterkalkyle vil avsluttes med et selvkostresultat som enten er positivt (overskudd) eller negativt (underskudd). Dette er et kalkylemessig resultat, og må ikke forveksles med regnskapets mer-/mindreforbruk eller årsresultat. Selvkostresultatet er et resultat av både betalbare inntekter og kostnader, kalkulatoriske inntekter og kostnader (anleggsmidler og fond, se nedenfor), samt disponering av selvkostfond. 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).

### 6.2.1. Praktisering av selvkostprinsippet

Retningslinjene har som hovedhensikt å angi hvordan selvkost (gebyrgrunnlaget) bør beregnes. Det er imidlertid hensiktsmessig også å vise hvordan prinsippet bør praktiseres.

For 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 er dels motivert ut fra behovet for en nødvendig fleksibilitet med tanke på endringer på inntekts- og kostnadssiden, f. eks. som følge av investeringer (økt nivå på kapitalkostnadene).

Et annet motiv er 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. 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 innenfor et 3-5-års perspektiv. I praksis vil dette måtte skje gjennom et bundet selvkostfond dersom regnskapet skal være fullstendig.

Denne 3-5 års regelen er en praktisk tilnærming til prinsippet om 100% kostnadsdekning hvert år. 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, gjerne som ledd i økonomiplanarbeidet. Selvkostfondet etableres gjennom overskudd på etterkalkylen, dvs at driftsinntektene er høyere enn driftskostnadene. Dette fondet skal derfor brukes til å finansiere framtidige driftskostnader, ikke som finansiering av investeringer.

Selvkostprinsippet tar hensyn til tidsriktighet. Brukerne skal kun betale for tjenester de selv har nytte av, og dagens brukere skal ikke subsidiere bruken til senere generasjoner. Investeringsutgiftene må dermed fordeles jevnt over investeringenes levetid, jf kapittel 5 om kapitalkostnader. Investeringer i anleggsmidler skal dermed ikke finansieres av selvkostfondet, som nevnt ovenfor.

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, må kommunen kreve dette underskuddet dekket inn ved høyere gebyrer påfølgende år. Dette gjelder for tjenester hvor lov eller vedtak krever selvkost. Dersom det ikke er krav til selvkost, må et eventuelt underskudd dekkes av kommunens øvrige midler.

### **6.2.2. Selvkostfond og godskriving av renter**

På avsatte midler til selvkostfond skal det legges til kalkulatoriske renter som skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med tre års gjenværende løpetid med tillegg på en prosent (jf kapittel 5.6.1), 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 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
...							

### 6.2.3. Fremførbart underskudd

Underskudd i selvkostkalkylen som er større enn selvkostfondet, vil i utgangspunktet skape et "negativt fond" (underskudd er negativ egenkapital) når kalkylens resultater avsluttes i selve regnskapet. I regnskapet framstår et underskudd (merforbruk) som negativ egenkapital, men dette er forskjellig fra underskudd i en selvkostkalkyle. Underskudd i selvkostkalkylen skal ikke medføre negative selvkostfond i regnskapet. Også fremførbart underskudd skal belastes renter, se prinsippet omtalt i kapittel 6.2.2.

Fremførbare underskudd innebærer at gebyrene har vært lavere enn det full kostnadsdekning skulle tilsi. Dersom det er bestemt (lov eller vedtak) at en tjeneste skal baseres på selvkost, er det nødvendig å holde oversikt over slike fond. 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.

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	Selvkostresultat	Utgående balanse	Kalkylerente	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

### INNDEKING AV FREMFØRBART UNDERSKUDD

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

Tabell 11 - Inndekking av fremførbart underskudd

<b>SELVKOSTRESULTAT</b>	<b>3 601 743</b>
<b>Kostnadsdekning i %</b>	<b>119,14 %</b>
- Inndekking av tidligere års underskudd	1 966 261
Disponering resultat - avsetning til fond /bruk av fond	1 635 482
<b>Sum disponert</b>	<b>3 601 743</b>

Selvkostresultatet bygger på selvkostkalkylen i tabell 6 foran. Sum disponert skal være identisk med årets selvkostresultat.

Både positive og "negative" fond skal i henhold til retningslinjene vurderes over en periode på 3-5 år. Inndekkingen av fremførbart underskudd ovenfor er derfor et eksempel på hvordan det kan gjøres, ikke hvordan det *må* gjøres.

#### 6.2.4. Forskjellen mellom betalbare renter og kalkylerenter på selvkostfond

Etter retningslinjene for selvkost skal brukerne godskrives 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. I regnskapet skal likevel kalkylerentene avsettes til selvkostfondet.

## Eksempel

### KALKYLERENTE

Sum renteavsetning tillegges utgående balanse, og inngår i sum selvkostfond ved årets slutt.

Tabell 12 - Selvkostfond

Regnskapsår	Gebyrområde	Inngående balanse	Selvkost-resultat	Utgående balanse	Kalkyle-rente	Kalkulert renteavsetning selvkostfond	Utgående balanse inkl. renteavsetning
2010	Avløp	4 215 877	-2 000 000	2 215 877	3,46 %	111 269	2 327 147
2009	Avløp	3 082 950	1 000 000	4 082 950	3,71 %	132 927	4 215 877
2008	Avløp	0	3 000 000	3 000 000	5,53 %	82 950	3 082 950
...							

## 6.3. Avdekking av feil i regnskap og selvkostkalkyle

### 6.3.1. Tidligere års feil i regnskapet

Dersom det skulle avdekkes at det er begått feil i tidligere års regnskaper, skal dette rettes i inneværende års regnskap. Ifølge den kommunale regnskapsstandard<sup>9</sup> skal slike korrigeringer gjøres som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet. Regnskapet er input til selvkostkalkylen for de betalbare transaksjonene. Det betyr at tidligere års feil også vil bli håndtert i selvkostkalkylen et senere år. For selskapsregnskapet vil slike feil bli korrigert mot selskapets egenkapital.

### 6.3.2. Tidligere års feil i kalkylene

Dersom det skulle avdekkes feil i tidligere års etterkalkyler, skal dette rettes i senere års etterkalkyle. Slike feil kan være feil anvendelse av fordelingsnøkler, feil kalkylerente, feil levetid anleggsmidler og feil henføring av direkte og indirekte kostnader. Slike feil kan tas hensyn til i inntil tre år bakover i tid. I vurdering av retting av feil, bør det tas hensyn til hva som anses som et vesentlig beløp for abonnentene.

## 6.4. Fordeling av selvkostresultat på kommuner

I de tilfeller der et selvkostområde ivaretas av et interkommunalt selskap/samarbeid eller et selskap med kommunale eiere, skal selvkostresultatet fordeles på kommunene. Dette resultatet kan enten være en kjøpskostnad for selskapets tjenester på gebyrområdet (direkte kostnader), eller det kan være en andel av et overskudd dersom selskapet ivaretar alle tjenester knyttet til selvkosttjenesten (både direkte og indirekte kostnader). Det kan i selskapsavtalen være avklart hvordan andel resultater skal håndteres, herunder om selskapet kan ivareta selvkostfondsforvaltningen (håndtering av over-/underskudd i kalkylene over tid).

Ved underskudd og "negative fond" (negativ egenkapital), kan det bli behov for å styrke selskapets/samarbeidets likviditet midlertidig inntil underskuddet er innekket over framtidige gebyrer. De deltakende kommuner forestår kapitaltilførselen, men kapitaltilførselen skal ikke påvirke etterkalkylen. Dette er først relevant når selskapet/samarbeidet tar hånd om hele selvkostområdet, både direkte og indirekte kostnader. Når selskapet/samarbeidet kun ivaretar deler av gebyrområdets tjenester (direkte kostnader), vil alltid selvkostresultatet bli fordelt til de deltakende kommunene som en kjøpskostnad for tjenesten.

---

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

## Eksempel

I denne tabellen er inntekter beregnet på bakgrunn av antall tonn (grunnlag) og pris pr tonn i de to første inputkolonner. Tabellen åpner også for en kolonne med skjønsmessig input. Dette fordi det ikke alltid er tonn og pris for hver type avfall, og man må gjøre et best mulig anslag på sum inntekt knyttet til avfallet.

På bakgrunn av beregnet sum inntekt for hver avfallstype, skal dette fordeles på andel husholdning og andel næring. Fordelingen skal gi et best mulig bilde på den faktiske fordelingen. Resultatet fremkommer i de siste to kolonnene, hvor sum inntekter fordeles på husholdning og næring.

Tabell 13 - Fordeling av inntekter på husholdning og næring

TYPE AVFALL	INPUT			Sum inntekt	FORDELINGSNØKKELE		ANDEL	
	Beregnet inntekt		Skjønsmessig		Husholdning	Næring	Husholdning	Næring
	Grunnlag	pris						
<b>KOMMUNALT AVFALL</b>								
Kjøkkenavfall	5 000	1 000		5 000 000	100 %	0 %	5 000 000	0
Restavfall	7 000	1 300		9 100 000	100 %	0 %	9 100 000	0
<b>SUM</b>				<b>14 100 000</b>			<b>14 100 000</b>	<b>0</b>
<b>NÆRINGSAVFALL</b>								
Diverse næringsavfall	1 300	1 350		1 755 000	0 %	100 %	-	1 755 000
Kloakkslam	600	500		300 000	0 %	100 %	-	300 000
Flyteslam	1 900	800		1 520 000	0 %	100 %	-	1 520 000
...	2 400	200		480 000	0 %	100 %	-	480 000
<b>SUM</b>				<b>4 055 000</b>			<b>0</b>	<b>4 055 000</b>
<b>RENE FRAKSJONER</b>								
Papp			300 000	300 000	30 %	70 %	90 000	210 000
Papir			20 000	20 000	75 %	25 %	15 000	5 000
Plast			300 000	300 000	90 %	10 %	270 000	30 000
Metall			400 000	400 000	50 %	50 %	200 000	200 000
Trevirke			400 000	400 000	33 %	67 %	132 000	268 000
Glass/metallemb.			200 000	200 000	90 %	10 %	180 000	20 000
EE-avfall			700 000	700 000	50 %	50 %	350 000	350 000
Drikkekartonger			200 000	200 000	100 %	0 %	200 000	-
...								
<b>SUM</b>				<b>2 520 000</b>			<b>1 437 000</b>	<b>1 083 000</b>
Restavfall gjenvinningsstasjoner			2 300 000	2 300 000	50 %	50 %	1 150 000	1 150 000
Farlig avfall			900 000	900 000	10 %	90 %	90 000	810 000
Div. salg, leieinntekter, renter og utbytte			1 800 000	1 800 000	50 %	50 %	900 000	900 000
Div inntekter			500 000	500 000	0 %	100 %	0	500 000
Stallig sluttbehandlingsavgift			1 400 000	1 400 000	50 %	50 %	700 000	700 000
...								
<b>SUM</b>				<b>6 900 000</b>			<b>2 840 000</b>	<b>4 060 000</b>
<b>SUM INNTEKTER HUSHOLDNING</b>				<b>18 377 000</b>				

Dersom det er flere kommuner, skal andel inntekter knyttet til husholdning fordeles på disse. Se nedenfor.

## Eksempel

Sum inntekter fra husholdninger skal, i de tilfeller hvor det er flere kommuner, fordeles på disse. En måte å gjøre dette på vises i tabellen nedenfor:

Tabell 14 - Fordeling av inntekter på kommuner

Kommune	Fordelingsnøkkel	Kommunalt avfall	Rene fraksjoner	Øvrig avfall	SUM
A	45 %	6 378 571	650 071	1 284 762	8 313 405
B	14 %	2 014 286	205 286	405 714	2 625 286
C	12 %	1 678 571	171 071	338 095	2 187 738
D	29 %	4 028 571	410 571	811 429	5 250 571
<b>SUM</b>					<b>18 377 000</b>

Kroner 18.377.000 i sum-kolonnen er identisk med sum inntekter husholdning i tabell 13.

Tabell 15 - Innbyggere som grunnlag for fordeling

Kommune	Antall innbyggere	Fordelingsnøkkel
Kommune A	19 000	45,24 %
Kommune B	6 000	14,29 %
Kommune C	5 000	11,90 %
Kommune D	12 000	28,57 %
<b>SUM</b>	<b>42 000</b>	<b>100,00 %</b>

Sum inntekter på de ulike avfallstyper fordeles her på de aktuelle kommunene på bakgrunn av antall innbyggere. Eksempelvis vil kommune A, hvor det bor 19.000 innbyggere av totalt 42.000 innbyggere, få 45,24% av inntektene inn i sin selvkostkalkyle.

## 6.5.Regnskap og noteopplysning

### 6.5.1. Sammenheng mellom regnskap og etterkalkyle

Kommunens eller selskapets regnskap er input i selvkostkalkylen. Regnskapets inndeling er forskjellig fra etterkalkylens 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, må konvertere kontiene til disse dimensjonene<sup>10</sup>.

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 selvkostresultat.

### 6.5.2. Ulike regnskapsprinsipper og selvkostkalkylen

En selvkostkalkyle er bygget opp etter en kostnadsteori, der anskaffelse av varer og tjenester skal periodiseres etter forbruk i regnskapsperioden. Et selskapsregnskap etter regnskapsloven vil imøtekomme et slikt periodiseringskrav, og disse regnskapene er teoretisk sett riktige som input i kalkyler som baseres på kostnadsforståelse.

Kommuner følger kommunelovens regnskapsregler, som har periodisering etter anordningsprinsippet, dvs kjente utgifter og inntekter. Disse periodiseringene er forskjellige fra kostnadsbaserte regnskaper (forbruk av varer og tjenester), og vil dermed kunne skape 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 varebeholdninger på gebyrområdene være begrenset. Et eksempel kan likevel være rør og kummer innen vann og avløpssektoren. Antagelig vil kommunene i begrenset omfang gjøre anskaffelser av særlig omfang som ikke går med i årets drift og investeringer. Det skal derfor ikke tas hensyn til eventuelle periodiseringsforskjeller som følge av forskjellige regnskapsregimer ved overføring av data til selvkostkalkylen. Utgifter/kostnader og inntekter i regnskapet er tilsvarende kostnader og inntekter i selvkostkalkylen.

#### *Avskrivninger*

Det er i kapittel 5.3 omtalt hvordan avskrivninger skal beregnes, herunder behandling av anleggsbidrag. Det er bestemt at avskrivningsperioden skal samsvare med kommuneregnskapets bestemmelser (anleggsgrupper med faste avskrivningstider). 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 avskrivningsplan<sup>11</sup>. Dette er en skjønnsmessig vurdering. Et anleggsbidrag (jf investeringstilskudd<sup>12</sup>) skal i disse regnskapene ikke komme til fratrukk i anskaffelseskost (brutto prinsippet). Det er således sammenfallende behandling

---

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

<sup>11</sup> Regnskapsloven § 5-3, jf § 7-13

<sup>12</sup> Norsk RegnskapsStandard 4 Offentlige tilskudd pkt 3.4 Balanseføring av investeringstilskudd

av anleggsbidrag i kommuneregnskapet og selskapsregnskapet. Imidlertid skal anleggsbidraget trekkes ut av anskaffelseskost i selvkostkalkylen. Dermed blir det forskjell mellom anleggsregister som underlag for regnskapet (regnskapene) og anleggsregister som underlag for selvkostkalkylen.

Selv om ulike regnskapsregimer kan gi forskjellige avskrivninger, skal det i etterkalkylen brukes levetider i samsvar med anleggsmiddelgruppene i den kommunale regnskapsforskriften, eventuelt kortere avskrivningstid for anleggsmidler som åpenbart har kortere levetid.

### 6.5.3. Noteopplysning om selvkost

Ifølge den kommunale regnskapsstandard om noter<sup>13</sup> skal det i tilknytning til årsregnskapet opplyses om beregningen av gebyrfinansierte selvkosttjenester. Beregningen kan inneholde oversikt over direkte kostnader, indirekte kostnader, kapitalkostnader og selvkostresultater. Oppstilling over etterkalkylen kan benyttes til å gi disse noteopplysningene, alternativt at det gjøres et sammendrag av hovedpostene i kalkylen i samsvar med minimumskravene og med angivelse av alle gebyrområdene samlet i en oppstilling.

## Eksempel

Eksempel hvor alle gebyrområdene er samlet i en oppstilling.

Tabell 16 - Eksempel på noteopplysning

SELVKOSTKALKYLE	Vann	Avløp	Renovasjon	...	SUM
<b>DRIFTSINNTEKTER</b>					
Gebyrinntekter					
Øvrige salgsinntekter (artsgruppe 6)					
Overføring med krav til motytelse (artsgruppe 7)					
Overføringer uten krav til motytelse (artsgruppe 8)					
<b>Sum driftsinntekter</b>					
+/- Andre inntekter og kostnader					
+/- Budsjettert avsetning til/bruk av selvkostfond					
<b>Sum inntekter m.v.</b>					
<b>DRIFTSKOSTNADER</b>					
Direkte kostnader					
Av- og nedskrivningskostnad direkte tjenester					
Alternativkostnad (kalkulatorisk rente) direkte tjenester					
Indirekte driftskostnader (netto)					
Kapitalkostnader indirekte tjenester					
<b>Sum driftskostnader</b>					
<b>SELVKOSTRESULTAT</b>					
<b>Kostnadsdekning i %</b>					
- Inndekking av tidligere års underskudd					
Disponering resultat - avsetning til fond /bruk av fond					
<b>Sum disponert</b>					

<sup>13</sup> KRS (F) nr 6 Noter og årsberetning, kap. 3.2.2 pkt. 12



## 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					
Feiing					
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					
Feiing					
Byggesak					

I tilfeller hvor kommunen har "negative selvkostfond", er det her anbefalt å gi opplysninger om dette i tillegg, jf kapittel 6.2.3 ovenfor.

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.

## 7. Organisering av selvkosttjenester

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

### 7.1. Ansvar og prinsipper for beregning av selvkost ved ulik organisering

Det er mange måter å organisere selvkosttjenester på, eksempelvis:

- Kommunal regi som en virksomhetsdel
- Kommunal regi som et foretak
- Interkommunalt selskap (IKS) eller interkommunalt samarbeid
- Tilknyttede selskaper for avgrenset del av behandlingen
- 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 "kjernetjenesten", dvs de direkte henførbare tjenestene, kjøpes gjennom andre selskaper, samarbeidsformer eller foretak, vil kjøpsprisen inngå i kommunens selvkost som en direkte kostnad. Disse selskaper, samarbeidsformer og foretak kan imidlertid på sin hånd være ansvarlige for å utarbeide selvkostkalkyler for "kjernetjenesten", herunder eventuelt et system for hvordan de direkte kostnadene skal fordeles på deltakende kommuner. Innenfor renovasjon er det lovpålagt, og for andre gebyrbelagte tjenester kan det hjemles i et krav (vedtak) fra kommunen(e).

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 kjernetjenesten og de indirekte tjenestene, herunder fakturering, vil disse organisatoriske enhetene 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 regnskap<sup>14</sup>.

## Eksempel

### ENERGIGJENVINNINGSSKAP SOM LEVERANDØR TIL RENOVASJONSETATEN

Et energigjenvinningsselskap kan være et eksempel på at deler av kjernetjenesten ivaretas av egen organisatorisk enhet eller selskap. Renovasjonsetaten kjøper behandling (forbrenning) av avfall hos energigjenvinningsselskapet, og denne tjenesten blir en kjøpskostnad i renovasjonsetaten. 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.

<sup>14</sup> KRS (F) nr 6 Noter og årsberetning, kfr redegjørelse om "øvrige noter" pkt 2 og 12.

En praktisk tilnærming til selvkost er å håndtere over- og underskudd i etterkalkylen (bundet selvkostfond). Dette er nærmere omtalt i kapittel 6.2. Når en kommune kjøper selvkostområdets kjernetjeneste av et selskap, men har indirekte og eventuelt direkte kostnader også i egen regi, skal selvkostfondet håndteres i kommunens kalkyle og regnskap. Utførende selskap skal avregne kostnadene på kommunen/kommunene, og således ikke ha 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 6.5.2. 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 reglene for selvkost som skal være grunnlaget for etterkalkylen, ikke regnskapsreglene, der det er forskjeller. Likevel har det vært styrende å følge de kommunale regnskapsreglene så langt de har passet og vært hensiktsmessige. Likevel har anleggsbidrag og tomtkjøp måttet få særskilt behandling i selvkostkalkylen.

## 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 likebehandling<sup>15</sup>. 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.

### 7.2.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 at selskapet benytter 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) er lavere enn lånerenten. Dette vil da medføre høyere betalbare kostnader (lånerenter) enn alternativkostnader dekket gjennom selvkost, og dermed skape et 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 ikke i selvkostkalkylen, hvor den altså er erstattet med en kalkulatorisk rentekostnad på investeringen uavhengig av finansiering.

### 7.3.Krysssubsidiering<sup>16</sup>

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 dersom en person som hovedsakelig er knyttet til en selvkosttjeneste, men som også utfører andre tjenester, ikke fordeler andel til den andre tjenesten. Slik andel av stilling skal fordeles. Denne

---

<sup>15</sup> Lov om offentlige anskaffelser §§ 1 og 2.

<sup>16</sup> 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.

vurderingen gjøres i samsvar med KOSTRA-veiledningen, dvs at det er et minimumskrav å foreta fordeling dersom andelen utgjør minst 20%. 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 kryssubsidiering 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.

## 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	Stedsnavn	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
...	...	...				
					<b>7 600 000</b>	<b>8 400 000</b>

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 krysssubsidiert er hvordan et interkommunalt selskaps selvkostresultat 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 skjønnsmessig vurdering fra selskapet. Eksempelvis må kostnader ved renovasjon i regi av et interkommunalt selskap eller 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 logiske grunner for kostnadsutjevning, skal ikke abonnentene betale samme pris. Likevel er det ikke ment at ulike transportavstander fra kommunene til behandlingsanlegg 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 tilnærmedesvis likt til gode, kan det være anledning til 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 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 er selv ansvarlig for å sette opp selvkostkalkyle, skal prisen for de tjenestene som datterselskaper gir, bygge på armlengdeprinsippet<sup>17</sup>. Er tjenesten tilbudt i konkurranse med andre, er anbudspris lik kjøpspris, jf kapittel 7.1. 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. Morselskapet kan iberegne kapitalkostnader på varige driftsmidler som inngår i selvkost (både på direkte og indirekte tjenester) etter reglene her (jf kapittel 5.9).

---

<sup>17</sup> 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.

## 8. Tilgjengelighet og åpenhet om selvkostberegningene

Generelt er det i offentlig forvaltning et krav om saksbehandling, vedtak og møtebok<sup>18</sup>. 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 gjøres når det er gitt en rettslig hjemmel (legalitetsprinsippet). For å kunne dokumentere at gebyrtjenesten holdes innenfor de rettslige rammer til økonomisk dekning, må det framlegges en etterkalkyle som viser inntekter, kostnader og resultater. Informasjon om dette gis i forbindelse med kommunenes årsregnskap, hvor det i krav til note er bestemt at det skal vises ”beregningen av gebyrfinansierte selvkosttjenester der kommunen fastsetter betalingen etter lov og forskrift, herunder resultatet av selvkostberegningen, gjerne over flere år.”

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 offentlighetsloven gir brukere og innbyggere generelt adgang til informasjon og dokumentasjon som ikke er taushetsbelagt. Innhold i og resultat av selvkostberegninger vil 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. Dette kan være:

- 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 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.

---

<sup>18</sup> Se kommuneloven kapittel 6 Saksbehandlingsregler i folkevalgte organer

## Vedlegg Skisser til selvkostkalkyle

Tabell 1 Inntekter kjerneprodukt

Gebyrområde	Funksjon	Tekst	Gebyrinntekter	Tilknytningsgebyr	Artsgruppe			Driftsinntekter ekskl. finansposter
					6	7	8	
					Øvrige salgsinntekter	Overføringer med krav til motytelse	Overføringer uten krav til motytelse	
...								
...								
...								
...								
<b>SUM</b>								

Tabell 2 Direkte kostnader

Gebyrområde	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	
<b>SUM</b>								

Tabell 3 Indirekte kostnader

GEBYROMRÅDE			Artsgruppe					Inntekter	Sum nettokostnad pr tjeneste	Andel for belastning kjerneprodukt	Sum andel kostnad
Tjenestenummer	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	Overføringer				
<b>SUM</b>											

Tabell 3.1 Beregning av fordelingsnøkler

Ansvarssted	Fordelingsnøkkel (tekst)	Andel gebyrområde	Antall enheter totalt	Fordelingsnøkkel



RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

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 fratrukket 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

RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

Tabell 6 Eksempel på selvkostkalkyle

SELVKOSTKALKYLE		AVLØP
<b>Driftsinntekter</b>		
Gebyrinntekter		} Fra tabell 2
Øvrige salgsinntekter (artsgruppe 6)		
Overføring med krav til motytelse (artsgruppe 7)		
Overføringer uten krav til motytelse (artsgruppe 8)		
<b>Sum driftsinntekter</b>		
+/- Andre inntekter og kostnader		} Legges rett inn i kalkylen
+/- Budsjettert avsetning til/bruk av selvkostfond		
<b>Sum inntekter m.v.</b>		
<b>Driftskostnader</b>		
Direkte kostnader		} Fra tabell 3
Av- og nedskrivningskostnad direkte tjenester		
Alternativkostnad (kalkulatorisk rente) direkte tjenester		} Fra tabell 5
Indirekte driftskostnader (netto)		
Kapitalkostnader indirekte tjenester		} Fra tabell 4
<b>Sum driftskostnader</b>		
<b>SELVKOSTRESULTAT</b>		
<b>Kostnadsdekning i %</b>		
- Inndekking av tidligere års underskudd		
Disponering resultat - avsetning til fond /bruk av fond		
<b>Sum disponert</b>		

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

Korrigerings av tidligere års feil i kalkyle	
Kalkulert renteinntekt/rentekostnad selvkostfond	
Gevinst / tap ved salg av anleggsmiddel	
<b>Andre inntekter og kostnader</b>	

## RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

Tabell 8 Eksempel på fremstilling i note

<b>SELVKOSTKALKYLE</b>	<b>Vann</b>	<b>Avløp</b>	<b>Renovasjon</b>	<b>...</b>	<b>SUM</b>
<b>DRIFTSINNEKTER</b>					
Gebyrinntekter					
Øvrige salgsinntekter (artsgruppe 6)					
Overføring med krav til motytelse (artsgruppe 7)					
Overføringer uten krav til motytelse (artsgruppe 8)					
<b>Sum driftsinntekter</b>					
+/- Andre inntekter og kostnader					
+/- Budsjettert avsetning til/bruk av selvkostfond					
<b>Sum inntekter m.v.</b>					
<b>DRIFTSKOSTNADER</b>					
Direkte kostnader					
Av- og nedskrivningskostnad direkte tjenester					
Alternativkostnad (kalkulatorisk rente) direkte tjenester					
Indirekte driftskostnader (netto)					
Kapitalkostnader indirekte tjenester					
<b>Sum driftskostnader</b>					
<b>SELVKOSTRESULTAT</b>					
<b>Kostnadsdekning i %</b>					
- Inndekking av tidligere års underskudd					
Disponering resultat - avsetning til fond /bruk av fond					
<b>Sum disponert</b>					

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

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

RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER

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					