

H-3/14

**Retningslinjer for
beregning av selvkost
for kommunale
betalingstjenester**

FORORD

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

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

Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Februar 2014

INNHALDSFORTEGNELSE

Forord	2
1. Sammendrag	4
2. Kommunale tjenester og selvkost	7
2.1 Gebyrhjemler	7
2.2 Hvilken rettslig status har retningslinjene?	8
3. Selvkostprinsippet	9
4. Selvkostkalkylen – grunnlagsdata og ulike regnskapsprinsipper	11
5. Selvkostkalkylen – direkte og indirekte kostnader	12
5.1 Direkte kostnader knyttet til kjerneproduktet	12
5.2 Henførbare indirekte kostnader (interntjenester)	13
5.2.1 <i>Administrasjon</i>	14
5.2.2 <i>Interntjenester med fordelingsnøkkel</i>	15
6. Selvkostkalkylen – kapitalkostnader	17
6.1 Hva er kapitalkostnader?	17
6.2 Definisjon av varige driftsmidler	17
6.3 Beregningsgrunnlag for kapitalkostnader.....	17
6.4 Avskrivninger	18
6.5 Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad)	19
6.5.1 <i>Kalkylerente</i>	20
6.6 Salg og utrangering av anleggsmidler	20
6.7 Beregning av kapitalkostnader for indirekte tjenester	21
7. Selvkostkalkylen – oppstilling og resultat	23
7.1 Overskudd/underskudd i selvkostkalkylen og selvkostfond	25
7.2 Praktisering av selvkostprinsippet	27
7.3 Avdekking av feil i regnskap og selvkostkalkyle	28
7.3.1 <i>Tidligere års feil i regnskapet</i>	28
7.3.2 <i>Tidligere års feil i kalkylene</i>	29
7.4 Regnskap og noteopplysninger.....	29
7.4.1 <i>Sammenheng mellom regnskap og etterkalkyle</i>	29
7.4.2 <i>Noteopplysning om selvkost</i>	30
8. Organisering av selvkosttjenester	32
8.1 Ansvar og prinsipper for beregning av selvkost ved ulik organisering	32
8.2 Likviditet i selskaper og forholdet til selvkost.....	33
8.3 Krysssubsidiering	34
9. Tilgjengelighet, dokumentasjon og åpenhet om selvkostberegningene	36
Vedlegg Skisser til selvkostkalkyle	38

1. SAMMENDRAG

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

Til grunn for anbefalingene i disse retningslinjene ligger følgende prinsipper:

1	Definisjon	Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune eller et selskap har ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.	Kap. 3
2	Generasjonsprinsippet	En generasjon brukere skal ikke subsidiere eller bli subsidiert av neste generasjon. Kostnadene ved tjenestene som ytes i dag skal dekkes av de brukerne som drar nytte av tjenesten.	Kap. 3
3	Uavhengig av finansieringsform	Hvordan anskaffelsene er finansiert, skal ikke påvirke selvkost.	Kap. 3
4	Kostnadsdekning	Kommunen eller selskapet skal kunne få tilbake de utlegg den opprinnelig hadde ved anskaffelsen, samt bli kompensert for den kapitalen som har blitt bundet opp ved anskaffelsen. Retningslinjene bygger derfor på at kostnaden må være pådratt og reelt sett utgjøre en utgiftspost i regnskapet og at historisk kost legges til grunn ved beregning av kostnader.	Kap. 3

Det anbefales at selvkostkalkylen utarbeides etter følgende retningslinjer:

5	Direkte kostnader	Direkte kostnader er arbeid, varer og tjenester som anvendes for å yte tjenesten. Direkte kostnader kan alltid henføres til den aktuelle selvkosttjenesten.	Kap. 5.1
6	Indirekte kostnader og fordeling	Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon. Fordelingsnøkkel for indirekte kostnader bør primært være en nøkkel som gir best uttrykk for selvkosttjenestens bruk av interntjenesten. Alternativt benyttes selvkosttjenestens andel av kommunens samlede brutto driftsutgifter som fordelingsnøkkel.	Kap. 5.2
7	Administrative ledere	Kostnader knyttet til administrativ ledelse og utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for administrativ ledelse regnes ikke	Kap. 5.2

som henførbare i selvkostkalkylen. Administrative ledere som yter tjenester for betalingstjenesten, fordeler denne andelen til betalingstjenesten. Prinsippet følger KOSTRA-veiledningen.

8	Anskaffelseskost	Avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen baseres på historisk anskaffelseskost. Gjenanskaffelseskost justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB), kan brukes der hvor historisk kost ikke lar seg skaffe (deflatert gjenanskaffelseskost).	Kap. 6.3
9	Anleggsbidrag	Investeringstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne (andre enn kommunen) kommer til fradrag fra anskaffelseskost ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Tilknytningsgebyr er en driftsinntekt og kommer ikke til fradrag i anskaffelseskost.	Kap. 6.3
10	Avskrivninger	Kostnader ved bruk av varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, fordeles over samme avskrivningsperiode som i årsregnskapet. For tomt, som ikke avskrives i regnskapet, legges det til grunn en avskrivningstid på 50 år. Avskrivninger i selvkostkalkylen er lineære.	Kap. 6.4
11	Alternativkostnader (kalkulatorisk rentekostnad)	I selvkostkalkylen er kostnadene ikke avhengig av hvilken finansieringsform som velges (bruk av lån eller egenkapital). Kalkulatorisk rentekostnad beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler, fratrukket anleggsbidrag (netto anleggskost).	Kap. 6.5
12	Kalkylerente	Kalkylerenten settes lik 5-årig swaprente tillagt ½ prosentpoeng.	Kap. 6.5
13	Nye investeringer og renter	Byggelånsrenter på nye investeringer trekkes ut av anskaffelseskost, og kalkulatorisk rentekostnad beregnes for hvert års investeringer. Ved nye investeringer starter avskrivningene i selvkostkalkylen samtidig med at avskrivningene starter i regnskapet.	Kap. 6.3-6.5
14	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.	Kap. 6.6

15	Kapitalkostnad på indirekte tjenester	Beregning av kapitalkostnader på indirekte tjenester gjøres etter henførbarehet. Fordelingsmetode bør primært være den som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten, eller alternativt et sjablongmessig påslag på anslagsvis 5 prosent av netto indirekte kostnader for selvkosttjenesten.	Kap. 6.7
----	--	---	----------

Det anbefales at selvkost praktiseres etter følgende retningslinjer:

16	Selvkostfond	Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond. Selvkostresultat, dvs. differansen mellom alle inntekter og kostnader i etterkalkylen, avsettes til et selvkostfond (ved overskudd) eller motregnes mot et selvkostfond (ved underskudd) dersom gebyrområdet gjennom lov eller kommunestyrevedtak skal ha full kostnadsdekning. Tilsvarende gjelder for det over- eller underskytende i de tilfeller der kommunestyret har vedtatt at bare en bestemt andel av selvkost skal dekkes av gebyrer.	Kap. 7.1
17	Framføring av underskudd og overskudd	Et positivt selvkostresultat (overskudd) tilbakeføres som hovedregel til brukerne av selvkosttjenesten innen fem år. Tilsvarende dekkes et underskudd som hovedregel inn senest innen fem år.	Kap. 7.1
18	Alternativkostnader selvkostfond	På selvkostfondet beregnes det kalkulatoriske renter. Beregningsgrunnlaget vil være gjennomsnittlig beholdning det enkelte år. Selvkostfondets kalkulatoriske renter er lik beregningsgrunnlaget multiplisert med kalkylerente.	Kap. 7.1

2. KOMMUNALE TJENESTER OG SELVKOST

2.1 GEBYRHJEMLER

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

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

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

- *Renovasjon* (Lov om vern mot forurensning og om avfall (forurensningsloven) av 13. mars 1981, § 34). Innenfor avfallsområdet (renovasjon) er det et lovmessig krav om at selvkost skal danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling. Kommunene er altså pålagt å ha full kostnadsdekning. Miljødirektoratet har utarbeidet egne retningslinjer for blant annet hvordan kommunene kan differensiere avfallsgebyrene. Disse retningslinjer supplerer retningslinjene fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet på andre tema enn selvkost.
- *Vannforsyning* (Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012 nr. 12 og forurensningsforskriften av 1. juni 2004). Brukerne av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Avløpshåndtering* (Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012 nr. 12 og forurensningsforskriften av 1. juni 2004). Brukerne av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Tømming fra slamavskillere (septiktanker), privet m.v.* (Lov om vern mot forurensning og om avfall (forurensningsloven) av 13. mars 1981, § 26). Som for renovasjon er det et lovmessig krav om at selvkost skal danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling.
- *Plan- og byggesaksbehandling* (Plan- og bygningsloven av 27. juni 2008, § 33-1). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost, men det er ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Oppmåling og matrikkelføring* (Matrikkeloven av 17. juni 2005, § 32). Kommunen kan ta gebyr for oppmålingsforretning, matrikkelføring, utferding av matrikkelbrev og annet arbeid etter regulativ fastsatt av kommunestyret selv. Gebyrene kan i sum ikke være høyere enn nødvendige kostnader kommunen har med slikt arbeid.
- *Feietjeneste* (Lov om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsvernloven) av 14. juli 2002, § 28). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost, men det er ikke pålagt full kostnadsdekning.

2.2 HVILKEN RETTSLIG STATUS HAR RETNINGSLINJENE?

Formålet med retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale tjenester er å gi veiledning til utmålingen av gebyrer for den enkelte betalingstjenesten, jf. omtale i boks 2.1. Retningslinjene utfyller dermed reglene om brukerbetaling i særlovgivningen. Retningslinjene har etter departementets erfaring tjent som en tolkningsfaktor og har i stor grad bidratt til å utvikle en ensartet praksis på selvkostområdene.

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

Boks 2.1 Bakgrunnen for felles retningslinjer for beregning av selvkost

Retningslinjene for beregning av selvkost på kommunale betalingstjenester har sin bakgrunn i St.prp. nr. 100 (1989-90) *Om kommuneøkonomien 1991 mv.* I proposisjonen ble det presentert en gjennomgang av regelverket om fastsetting av kommunale gebyrer og egenbetaling, der konklusjonen bl.a. var at det var behov for en nærmere avklaring av innholdet i selvkostprinsippet. Selv om selve prinsippet var gjort gjeldende, var det i flere tilfeller ikke avklart hvilke kommunale kostnader som skal legges til grunn når kommunens selvkostnad skal beregnes, og/eller ut fra hvilke prinsipper slike kostnader skulle beregnes. Det ble nedsatt en arbeidsgruppe med de berørte departementene, under ledelse av Kommunal- og arbeidsdepartementet, som skulle forstå en klargjøring av innholdet i, og praktiseringen av selvkostprinsippet. Det skulle her vurderes hvilke kostnadsfaktorer som burde legges til grunn ved fastsettelsen av selvkost. Hensikten var et felles opplegg som kunne bidra til at nivået på brukerbetalingen kunne fastsettes ut fra ens prinsipper mellom kommunene og mellom betalingstjenester. Arbeidsgruppen utarbeidet ikke noe forslag til konkrete retningslinjer for beregning av selvkost, men ble enig om noen grunnleggende prinsipper, og foreslo at Kommunal- og arbeidsdepartementet fulgte opp dette arbeidet videre. Departementet utarbeidet på bakgrunn av dette et sett retningslinjer, som så ble revidert på nytt i henholdsvis 2002 og 2014.

3. SELVKOSTPRINSIPPET

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

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

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

Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune eller et selskap 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 eller selskapet (heretter er kommune brukt som samlebetegnelse med mindre annet er spesifisert) ville hatt uavhengig av produksjonen av den relevante varen eller tjenesten, skal dermed ikke inngå.

Et hovedmål med disse retningslinjene er å gi konkret veiledning om hvilke kostnader som skal henføres til en bestemt betalingstjeneste og dermed inngå i selvkost. Alle henførbare kostnader, både direkte og indirekte, inngår i denne kostnadsberegningen. Kommunen kompenseres for faktiske kostnader, herunder kostnadene ved kapitalbinding i investeringer. Som følge av dette er det investeringenes omfang som danner grunnlaget for beregning av kapitalkostnader i selvkostkalkylen, ikke hvordan investeringene faktisk er finansiert. Kommunen får med dette dekket sine kostnader til tjenesten og kostnadene ved kapitalbindingen som følger av utleggene.

Definisjonen av selvkost 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 enkelte kommunale betalingstjenester, som for eksempel vann- og avløpstjenester, vil størstedelen av kostnadene ofte være sprangvise, faste kostnader. Kostnadene vil da i større eller mindre grad være faste opp til en viss kapasitetsgrense. Dersom det blir flere abonnenter til et vann- eller avløpsnett, slik at kapasitetsgrensen for anlegget nås, må det investeres i økt kapasitet. Vi får da en ny og høyere kapasitet på anlegget, og en høyere årlig kostnad (gjennom de årlige avskrivningene og kalkulatorisk rentekostnad). Dette blir kostnadsøkningen forbundet med å bygge ut denne ekstra kapasiteten.

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

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

4. SELVKOSTKALKYLEN – GRUNNLAGSDATA OG ULIKE REGNSKAPSPRINSIPPER

Selvkost er en kalkyle over inntekter og kostnader som tar utgangspunkt i regnskapet. Både kommuner og selskaper kan være omfattet av selvkostreglene. Retningslinjene identifiserer hvilke kostnader kommunen kan dekke gjennom gebyrene fra innbyggerne. Innenfor samme selvkosttjeneste vil forskjellige enheter kunne føre regnskap etter ulike prinsipper, avhengig av hvordan kommunen har organisert selvkosttjenestene.

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

Kommuner baserer sin selvkostkalkyle på utgifter og inntekter regnskapsført etter kommunelovens regnskapsregler. Dette innebærer at selvkostkalkylen ikke bygger på et rent kostnadsbegrep slik kostnad er definert i regnskapsteorien (forbruk av varer og tjenester)¹.

For selskaper (herunder også enkelte interkommunale selskaper) som skal utarbeide selvkostkalkyler vil imidlertid grunnlaget være regnskapsførte kostnader og inntekter i henhold til regnskapslovens regler.

Ulike regnskapsregler kan medføre enkelte periodiseringsforskjeller i selvkostkalkylene, noe som kan gi noen gebyrforskjeller enkelte år, men avviket vil være av et begrenset omfang. Primært vil forskjellene være knyttet til eventuelle ulikheter i periodiseringen i kapitalkostnader (avskrivninger og kalkulatoriske rentekostnader). Over tid vil forskjeller som følge av ulik periodisering viskes ut.

Retningslinjene legger derfor opp til at selvkostberegningene kan ta utgangspunkt i regnskapsreglene som gjelder for den aktuelle virksomheten.

¹ Disse retningslinjene benytter gjennomgående begrepet kostnader, med mindre annet er presisert, for å skille mellom begrepene kostnad og utgift på en korrekt måte. For de to begrepene brutto og netto driftsutgifter har en imidlertid ikke gjort endringer ettersom disse to begrepene er såpass innarbeidet i publiseringen av nøkkeltall i KOSTRA.

5. SELVKOSTKALKYLEN – DIREKTE OG INDIREKTE KOSTNADER

5.1 DIREKTE KOSTNADER KNYTTET TIL KJERNEPRODUKTET

Direkte kostnader kan alltid henføres til den aktuelle selvkosttjenesten. Direkte kostnader er arbeid, varer og tjenester som anvendes for å yte tjenesten.

Direkte kostnader er de kostnader som direkte eller umiddelbart kan tilordnes den aktuelle tjenesten. Dette gjelder både faste og variable direkte kostnader. Direkte kostnader kan også kalles kostnader til kjerneproduktet, dvs. alle kostnader som er forbundet direkte med produksjonen av den tjenesten brukeren opplever at han/hun mottar fra kommunen, og som brukeren skal betale for. Alle slike direkte kostnader skal henføres til den aktuelle tjenesten.

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

Funksjonene som det skal rapporteres på i KOSTRA er ikke entydige selvkostfunksjoner. Kommunen bør derfor ha en hensiktsmessig inndeling av internregnskapet, slik at selvkosttjenestene kan identifiseres under den aktuelle funksjon.

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

- Lønnskostnader til stillinger som er 100 % henførbare til kjerneproduktet
- Andel av lønnskostnader til stillinger som er knyttet til flere tjenester, når andelen er henførbare til kjerneproduktet
- Andel av lønnskostnader til stillinger som er knyttet til administrativ ledelse, når andelen er henførbare til kjerneproduktet

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.

Når det gjelder pensjon, er spørsmålet om det er pensjonspremien eller pensjonskostnaden som skal inngå i selvkostkalkylen. De to størrelsene vil ha litt ulik periodisering, men vil over tid være like. I prinsippet vil pensjonskostnad være en mer korrekt størrelse i en selvkostkalkyle ettersom den i større grad reflekterer kostnaden ved den enkelte ansatte det enkelte år enn hva premien gjør.

Disse retningslinjene gir likevel ikke noen klar anbefaling på dette punktet, og lar det være opp til kommunen å vurdere hva som er mest hensiktsmessig. Forutsetningen er imidlertid at bruken må være konsistent over tid, slik at selvkostkalkylen ikke belastes for den samme forpliktelsen to ganger.

EKSEMPEL

DIREKTE KOSTNADER

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

Tabell 1 – Direkte kostnader (tall i 1 000)

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

5.2 HENFØRBARE INDIREKTE KOSTNADER (INTERNTJENESTER)

Indirekte kostnader er henførbare når interntjenesten bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne. Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon. Fordelingsmetode for indirekte kostnader i selvkostkalkylen bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt brukes selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter som fordelingsnøkkel.

Indirekte kostnader vil være kostnader til aktiviteter som mer indirekte kan være koblet til kjerneproduktet eller kjerneaktiviteten som brukeren skal betale for. Selvkosttjenestens indirekte kostnader (interntjenester) tas med i selvkostkalkylen. Interntjenester vil være tjenester som understøtter eller er komplementære med de direkte brukerrelaterte tjenester. Visse interntjenester, så som administrasjon og ledelse av tjenesten, vil finnes i alle kommuner, mens innslaget av andre typer interntjenester varierer mellom kommunene. Årsakene til dette er at kommuner kan kjøpe slike tjenester av andre i stedet for å stå for slike selv. Eksempelvis kan juridiske tjenester, kopierings- og trykkeritjenester og bygningsvedlikehold utøves av egne ansatte, eller de kan kjøpes av private.

I henhold til selvkost må både kostnadene og inntektene fordeles til betalingstjenesten. Det innebærer at det er kommunens *netto* driftsutgifter, dvs. brutto driftsutgifter fratrukket driftsinntekter knyttet til interntjenesten, som vil være utgangspunktet når de indirekte tjenestene skal henføres til selvkosttjenesten.

Generelt bør metoden i størst mulig grad reflektere faktisk bruk av interntjenesten, så som andel ansattes bruk av personalfunksjonen (primær fordelingsnøkkel). Der den primære fordelingsnøkkelen er vanskelig

tilgjengelig, eller arbeidskrevende å oppdatere, kan det benyttes en alternativ fordelingsnøkkel, eksempelvis hvilken andel selvkosttjenesten utgjør av kommunens samlede brutto driftsutgifter².

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

5.2.1 ADMINISTRASJON

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

Indirekte kostnader og interntjenester som ikke er nødvendige for å framstille betalingstjenestene, men som er nødvendige ut fra andre hensyn, skal ikke henføres til betalingstjenestene. Administrativ ledelse, slik dette er definert i veiledningen til regnskapsrapporteringen i KOSTRA³, bør ikke henføres til betalingstjenesten. Administrativ ledelse er definert slik:

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

Dette innebærer:

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

² Dersom deler av selvkosttjenesten produseres eksternt, kan det i disse tilfellene være riktig å holde hele eller deler av KOSTRA-artsserie 3 Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon utenfor beregningen av fordelingsnøkkelen. Dette for å unngå at en overvurderer interntjenestenes omfang i selvkostkalkylen ettersom eksternt produserte selvkosttjenester typisk har sin egen administrasjon.

³ KOSTRA-veiledningen er lagt ut på Kommunal- og moderniseringsdepartementets nettsider.

tjenestefunksjonen (betalingstjenesten) som direkte henførbare kostnad. En forholdsmessig andel av de totale stabs-/støttefunksjonene kan henføres til betalingstjenesten som indirekte kostnad dersom de ytes til betalingstjenesten.

5.2.2 INTERNTJENESTER MED FORDELINGSNØKKELE

Det kan være vanskelig i en kalkylemodell å stille opp en uttømmende liste over interntjenester, men på neste side er det foretatt en oppstilling av de mest relevante, henførbare indirekte tjenestene (interntjenester), med en kort beskrivelse av hvilke kostnader som kan henføres samt hvilken fordelingsnøkkel som anbefales brukt.

Fordelingsmetoden for indirekte kostnader skal i størst mulig grad reflektere selvkosttjenestens bruk av interntjenesten. Virksomhetene må derfor dokumentere dette med bruk av relevante fordelingsnøkler for beregninger av de ulike tjenestenes bruk av interntjenester.

Selvkosttjenestens andel av brutto driftsutgifter kan benyttes hvis kontoplanen ikke er detaljert nok eller hvis ønsket fordelingsnøkkel ikke lar seg fremskaffe.

Nøkklene bør oppdateres ved utførelse av etterkalkyle.

Nr.	Interntjeneste	Beskrivelse	Eksempel på fordelingsnøkkel
1	<i>Regnskap</i>	Inngående faktura, leverandørreskontro, internt og eksternt regnskap mv.	Andel bilag, brutto driftsutgifter
2	<i>Innfordring</i>	Utgående faktura, kundereskontro	Utgående faktura
3	<i>Lønn</i>	Lønnsutbetalinger, pensjon	Andel ansatte
4	<i>Revisjon</i>	Revisjon	Brutto driftsutgifter, andel bilag
5	<i>Personaltjenesten</i>	HR-funksjonen	Andel ansatte
6	<i>HMS</i>	Bedriftshelsetjeneste, arbeidsmiljøutvalg, vernetjeneste mv.	Andel ansatte eller årsverk
7	<i>Sentral opplæring</i>	Eksterne kurs og konferanser, kommunens opplæringsenhet mv.	Faktisk bruk av opplæringstjenesten (sekundært etter andel ansatte)
8	<i>Kantinedrift</i>	Kantine	Andel ansatte som har tilgang til kantinetjenesten
9	<i>Kopiering og trykktjenester</i>	Drift av kopiering- og trykkeritjenestene dokumenter	Faktisk bruk
10	<i>IKT-tjenester (drift og opplæring)</i>	Anskaffelse, drift og vedlikehold samt brukerstøtte til fellessystemene (økonomisystemer, inkl. lønns- og personalsystemer, arkivsystemer, og saksbehandlings- og beslutningsstøttesystemer, som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen)	Andel tidsbruk (sekundært andel PC-er/terminaler eller andel årsverk)
11	<i>Felles post, arkiv - og sentralbord</i>	Drift av felles post-, arkiv- og sentralbordfunksjon (som i KOSTRA er henført til funksjon 120)	Faktisk bruk, så som antall dokumenter eller andel årsverk.
12	<i>Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)</i>	Kommunens enhet for juridiske tjenester	Faktisk bruk

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

AVLØP			Artsgruppe					Inntekter	Sum netto-kostnad per tjeneste	Andel for belastning kjerne-produkt	Sum andel kostnad
Tjenestenummer	Tjenestetekst	Fordelingsnøkkel (tekst)	0	1	2	3	4				
			Lønn og sosiale kostnader	Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tjeneste-produkt	Kjøp av tjenester	Overføringer					
	Regnskaps-tjeneste	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										50
	...										0
SUM									15 470		1 050

Tabell 3 – Eksempel på beregning av fordelingsnøkler

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

6. SELVKOSTKALKYLEN – KAPITALKOSTNADER

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

6.1 HVA ER KAPITALKOSTNADER?

Kapitalkostnaden i selvkostkalkylen skal fange opp kostnader som oppstår når kapital bindes opp i en realinvestering (bygninger, anlegg mv.). Årlige kapitalkostnader består av to elementer:

- Avskrivningskostnader, dvs. kostnadsfordeling av anskaffelseskost over brukstiden.
- Alternativkostnaden (kalkulatorisk rentekostnad), dvs. den avkastning kommunen alternativt kunne oppnå ved å plassere penger tilsvarende (netto) investeringsbeløpet (etter avskrivninger) i markedet. I et fungerende marked vil renten angi alternativkostnaden.

6.2 DEFINISJON AV VARIGE DRIFTSMIDLER

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

Avgrensningen av hva som skal anses som et varig driftsmiddel, gjøres i henhold til kommunal regnskapsstandard (KRS) nr. 1 for kommuner og selskaper som fører regnskap etter kommunelovens prinsipper.

Avgrensningen mellom påkostning (investering) og vedlikehold (drift) i selvkostkalkylen følger kommunal regnskapsstandard (KRS) nr. 4. Investeringer skal aktiveres i balansen og avskrives over objektets levetid.

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

6.3 BEREGNINGSGRUNNLAG FOR KAPITALKOSTNADER

Historisk anskaffelseskost benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Gjenanskaffelseskost justert for prisstigning ved hjelp av byggekostnadsindeks (SSB), brukes der historisk kost ikke lar seg skaffe (deflatert gjenanskaffelseskost). Investeringstilskudd/anleggsbidrag kommer til fradrag fra anskaffelseskost ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen. Byggelånsrenter på nye investeringer trekkes ut av anskaffelseskost.

I selvkostkalkylen benyttes historisk anskaffelseskost som avskrivningsgrunnlag. Avskrivningsgrunnlag basert på anskaffelseskost, er beregningsmessig enkelt og etterprøvbart og i tråd med prinsippet om at selvkost skal dekke de faktiske utlegg kommunen har hatt. Å benytte gjenanskaffelseskost i kalkylen vil innebære at dagens brukere finansierer framtidige tjenester, noe som vil stride med den allmenne forståelse av selvkostprinsippet (og generasjonsprinsippet). Investeringsstilskudd eller anleggsbidrag kommer til fradrag i avskrivningsgrunnlaget.

For å ivareta prinsippet om at finansieringsform ikke skal ha betydning for beregnede kostnader i selvkostkalkylen, trekkes eventuelt henførte byggelånsrenter ut av anskaffelseskost i selvkostkalkylen. I stedet henføres kalkulatorisk rentekostnad på nye investeringer i året, jf. kapittel 6.5.

Dette innebærer at det er en forskjell mellom beregningsgrunnlaget for avskrivninger i kommuneregnskapet og selvkostkalkylen.

I enkelte tilfeller er historisk kost ikke mulig å angi fordi regnskapsopplysningene ikke er tilgjengelige. For å komme fram til et fullstendig avskrivningsgrunnlag, må en da ta i bruk en "nest beste"-løsning. Hvis historisk anskaffelseskost ikke kan fremskaffes, kan gjenanskaffelseskost justert for prisstigning ved hjelp av SSBs byggekostnadsindeks benyttes i stedet.

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

Er de varige driftsmidlene nedskrevet før selskapsorganisering, kan det ikke beregnes kapitalkostnader på nye verdier siden brukerne da vil betale kapitalkostnader på de samme driftsmidlene på nytt.

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

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.

Anskaffelseskost	1.000.000
- Anleggsbidrag	200.000
= Netto anleggskost/avskrivningsgrunnlag	800.000

Avskrivningsgrunnlaget blir altså 800.000 kroner. Tilknytningsgebyret regnes ikke som anleggsbidrag, men skal inngå i selvkostkalkylen.

Kalkulatoriske rentekostnader regnes av netto anleggskost, kr 800.000.

6.4 AVSKRIVNINGER

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

Varige driftsmidler har som regel en bruksverdi i et begrenset antall år. 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.

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

Avskrivningene i selvkostkalkylen skal være lineære da dette samlet sett gir kostnadsriktighet (samsvar mellom opprinnelig utlegg og summen av avskrivninger gjennom perioden), tidsriktighet (gir et rimelig bilde av kapitalslitet/verdiforringelsen i året) og anvendbarhet (enkel å praktisere) ved beregning av avskrivninger. Et varig driftsmiddel avskrives med like store årlige beløp fordelt over driftsmidlets levetid. Driftsmidlets levetid er definert av kommunens eller selskapets regnskapsregler.

For tomter, som ikke avskrives i regnskapet, legges det opp til at de kan tas inn i selvkostkalkylen. Det legges da til grunn en avskrivningstid på 50 år. I de tilfeller der tomteprisen inngår i anskaffelseskost for bygg og anlegg, legges det til grunn at det ikke er nødvendig å skille ut tomteprisen fra samlet anskaffelseskost.

Dersom den økonomiske levetiden til et varig driftsmiddel er åpenbart kortere enn den fastsatte avskrivningstiden, kan en kortere levetid benyttes.

6.5 ALTERNATIVKOSTNAD (KALKULATORISK RENTEKOSTNAD)

Alternativkostnad eller kalkulatorisk rentekostnad er den avkastning kommunen eller selskapet alternativt kan oppnå ved plassering av netto investeringsbeløp i markedet. I selvkostkalkylen skal kostnadene være uavhengig av hvilken finansieringsform som velges (bruk av lån eller egenkapital). Alternativkostnadene (kalkulatorisk rentekostnad) beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler.

Netto anleggskost finansieres gjennom lån eller egne midler. Dersom investeringen lånefinansieres, vil det påløpe finanskostnader. Finansieres investeringen gjennom egne midler, påløper ingen ordinære finanskostnader. Kommunen lider imidlertid et tap ved at den går glipp av den avkastning en alternativ bruk av midlene ville gitt. Et slikt tap (kostnad) synliggjøres ikke i kommunens årsregnskap, og vil derfor betegnes som en kalkulatorisk kostnad. Tilnærmingsvis gir imidlertid de to alternative finansieringsformene samme kostnad. I selvkostkalkyler ses det derfor bort fra hvordan netto anleggskost (anskaffelseskost fratrukket anleggsbidrag) faktisk er finansiert. Derfor benyttes det i beregningene en kalkylerente framfor den faktiske renten som kommunen står overfor. 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.

Alternativkostnad (kalkulatorisk rentekostnad) skal beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler. Beregningsgrunnlaget er årets gjennomsnittlige verdi av netto anskaffelseskostnad. Alternativkostnaden er lik årets beregningsgrunnlag multiplisert med årets kalkylerente.

Ettersom finansieringsform ikke skal ha betydning for beregnede kostnader i selvkostkalkylen, trekkes eventuelt henførte byggelånsrenter ut av anskaffelseskost i selvkostkalkylen, jf. kapittel 6.3. I stedet henføres kalkulatorisk rentekostnad på nye investeringer gjennom året, uavhengig av om investeringen tas i bruk det året. Det innebærer at flerårige investeringer årlig blir belastet med kalkulatorisk rentekostnad i

selvkostkalkylen. Kommunen blir med dette kompensert for den kapitalen som investeringene binder opp gjennom byggeperioden, før anleggsmiddelet har blitt aktivert i balansen.

6.5.1 KALKYLERENTE

Som kalkylerente benyttes 5-årig swaprente med et tillegg på ½ prosentpoeng.

Kalkylerenten er ment å reflektere kommunens rentekostnad på lånefinansierte anleggsmidler samt bortfall av renteinntekt på egenkapitalfinansierte anleggsmidler over tid. For kapitalintensive betalingstjenester vil valg av kalkylerente ha vesentlig betydning i selvkostkalkylen.

Kalkylerenten settes til nivået på 5-årig swaprente pluss et tillegg på ½ prosentpoeng. Det benyttes *gjennomsnittlig* nivå for kalkyleåret (etterkalkylen). Swaprenten publiseres bl.a. på Kommunalbankens nettsider.

6.6 SALG OG UTRANGERING AV ANLEGGSMIDLER

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

Når et anleggsmiddel selges, innebærer det at anleggsmidlet ikke lenger kan henføres til selvkosttjenesten, og det skal derfor trekkes ut av avskrivningsgrunnlaget. Ved salg av anleggsmidler tas differansen mellom anleggsmidlets restverdi og salgssum inn i årets inntekter eller kostnader i selvkostkalkylen. 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. Ved utrangering av anleggsmidler tas eventuell restverdi årets kostnader med som en nedskrivning i selvkostkalkylen.

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 grunnlaget og grunnlag for avskrivning og kalkulatorisk rentekostnad		
Nr	Tekst	Anskaffelseskost	Anleggsbidrag	Beregningsgrunnlag
1	Ledningsnett	70 000 000	10 000 000	60 000 000
2	Pumpestasjon	4 000 000	0	4 000 000
3	Utstyr	200 000	0	200 000
4	Transportmidler	800 000	0	800 000
...		

Avskrivninger og kapitalkostnader regnes av netto anleggskost (anskaffelseskost minus anleggsbidrag).

Tabell 5 – Beregning av kapitalkostnader

AVLØP									
Investeringer			Levetid og nettokostnad			Årets beregninger			
År	Anleggsmiddel		Leve-tid	Beregnings-grunnlag	Tidl. avskrevet	Årets avskrivninger/nedskrivninger	Salg / utrangering	Restverdi UB	Kalk. rente-kostnad
	nr	Tekst							
	1	Ledningsnett	40	60 000 000	8 750 000	1 750 000	0	49 500 000	1 868 913
	2	Pumpestasjon	20	4 000 000	1 800 000	200 000	0	2 000 000	77 910
	3	Utstyr	10	200 000	60 000	20 000	0	120 000	4 823
	4	Transportmidler	10	800 000	320 000	80 000	120 000	280 000	14 098
...						
Sum						2 050 000			1 965 744

Eksempelvis beregnes kalkulatorisk rentekostnad for ledningsnett 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 %.

Avhending av anleggsmidler

Gjennom året er det solgt to lastebiler som er benyttet innenfor avløpsområdet i en kommune. Den ene hadde en bokført verdi på kr 20.000 og ble solgt for samme beløp. Den andre ble anskaffet for seks år siden til 250.000 kroner og er i regnskapet avskrevet i 6 år med til sammen 150.000 kroner (=6*25.000 kroner). Bokført verdi er kr 100.000, og denne ble solgt for kr 40.000.

For transportmidler er det i tillegg til årets avskrivninger på kroner 80.000 tatt inn et salg av transportmidler på kroner 120.000, og restverdien blir med dette 120.000 kroner lavere.

I tillegg må det regnskapsmessige tapet på den andre lastebilen tas inn i selvkostkalkylen.

Anskaffelseskost	250.000
- <u>Avskrevet verdi</u>	<u>150.000</u>
= Restverdi	100.000
- <u>Salgssum</u>	<u>40.000</u>
= Tap ved salg av anleggsmiddel	60.000

I dette tilfellet belastes selvkostkalkylen med et tap på 60.000 kroner det aktuelle året.

6.7 BEREGNING AV KAPITALKOSTNADER FOR INDIREKTE TJENESTER

Beregning av kapitalkostnader på indirekte tjenester gjøres ut fra henførbarhet.

I beregningen av selvkost skal det i utgangspunktet foretas beregninger av kapitalkostnader basert på prinsippene om driftsmidler som er henførbare. Også for interntjenester (indirekte tjenester) som innkalkuleres i selvkostkalkylen etter de prinsipper som står angitt i avsnitt 0, vil det som regel påløpe visse kapitalkostnader knyttet til bruk av kommunale bygninger, utstyr osv. Det prinsipielt riktige er at kapitalkostnader beregnes etter samme prinsipper som for andre driftskostnader for de indirekte tjenestene.

Det innebærer at en andel av kapitalkostnadene som knytter seg til de indirekte tjenestene (f.eks. regnskaps- og innfordringsfunksjonens bruk av rådhuset) må henføres til selvkost. Dette må beregnes ut fra hvilken andel av de samlede avskrivningene som kan knyttes til selvkosttjenestens forbruk, og tilsvarende fordelingsnøkler kan legges til grunn for avskrivningene som for de indirekte driftskostnadene.

Fordelingsmetode bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten, jf. avsnitt 5.2.2.

Det vil kunne være ressurskrevende å foreta en konkret beregning av hvor mye de ulike indirekte tjenestene forbruker i form av kapitalkostnader. Som en forenklet beregning av kapitalkostnader for indirekte tjenester (interntjenester), kan det alternativt brukes et sjablongmessig påslag på anslagsvis 5 prosent av netto indirekte kostnader for selvkosttjenesten.

7. SELVKOSTKALKYLEN – OPPSTILLING OG RESULTAT

Selvkostkalkylen kan oppstilles på flere måter. Det sentrale er at kommunen får fram hvordan selvkost framkommer og hvordan selvkostfondene utvikler seg i den aktuelle perioden. Nedenfor vises et eksempel som ivaretar informasjonsbehovet for ulike typer transaksjoner. Dette eksemplet er basert på oppstillingen av selvkostregnskapet for enkelte tjenesteområder som skal rapporteres inn i KOSTRA (KOSTRA-skjema 23)⁴.

EKSEMPEL

SELVKOSTKALKYLEN

Eksempel på selvkostkalkyle for gebyrområdet avløp.

Tabell 6 – Eksempel på selvkostkalkyle

SELVKOSTKALKYLE	
A. Direkte driftskostnader	12 950 000
B. Henførbare indirekte driftskostnader	1 049 944
C. Kalkulatoriske rentekostnader	1 965 744
D. Kalkulatoriske avskrivninger	2 050 000
E. Andre inntekter og kostnader	-30 000
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)	18 045 688
G. Gebyrinntekter	19 700 000
H. Årets selvkostresultat (G-F)	1 654 312
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd	1 654 312
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd	
K. Kontrollsum (subsidiert) (H-I+J)	0
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret	-781 379
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd	1 698
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M+I-J)	874 631

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

Overføring med krav til motytelse	30 000
Gevinst/tap ved salg av anleggsmiddel	-60 000
Andre inntekter og kostnader	-30 000

⁴ Et annet eksempel er vist i BDO/Telemarksforskings innspill til retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, som ble utarbeidet på oppdrag fra Kommunal- og regionaldepartementet (www.regjeringen.no/upload/KRD/Vedlegg/KOMM/Rapporter/innspill_til_retningslinjer_for_selvkost.pdf).

Gebyrgrunnlaget

Gebyrgrunnlaget består av direkte kostnader, kapitalkostnader knyttet til direkte tjenester, netto indirekte kostnader, samt kapitalkostnader for indirekte tjenester, fratrukket andre inntekter.

I andre inntekter og kostnader kan bl.a. salgs- og leieinntekter, overføringer samt andre inntekter som oppstår med bakgrunn i selvkostområdet, inngå. Derinngår også eventuelle korreksjonsposter for feil i tidligere års kalkyler og gevinst eller tap ved salg av anleggsmiddel. Eventuelle feil i tidligere års regnskap følger regnskapsstandardene om korreksjoner i senere års regnskaper. Korreksjonene bør være spesifisert i en note til selvkostkalkylen.

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

EKSEMPEL

INNTEKTER KJERNEPRODUKT

Inntekter hentes fra regnskapet med utgangspunkt i funksjon. Gebyrinntekter og tilknytningsgebyr er i selvkostkalkylen (jf. tabell 6) presentert i sum gebyrinntekter. De øvrige artene inngår i linjen for andre inntekter og kostnader.

Tabell 8 – Inntekter kjerneprodukt (1 000 kr)

Gebyr-område	Funksjon	Tekst	Gebyr-inntekter	Tilknytnings-gebyr	Artsgruppe			Drifts-inntekt er eks. 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	
Avløp	353	Avløpsnett	15 500	4 200	0	30	0	19 730
Avløp	354	Tømming	0	0	0	0	0	0
...	...							
SUM								19 730

Årets selvkostresultat

Årets selvkostresultat er differansen mellom gebyrinntekter og driftskostnadene (gebyrgrunnlaget).

Avsetning til selvkostfond og dekning av fremførbart underskudd

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

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

Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd

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

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

7.1 OVERSKUDD/UNDERSKUDD I SELVKOSTKALKYLEN OG SELVKOSTFOND

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

Selvkostregnskapet (etterkalkylen) vil avsluttes med et overskudd eller underskudd.

Selvkostkalkylen er påvirket av både betalbare inntekter og kostnader og av kalkulatoriske inntekter og kostnader (både på anleggsmidler og fond). Det skal være sammenheng mellom over-/underskudd og regulering mot selvkostfond i selvkostkalkylene og i kommuneregnskapet, unntatt for håndtering av situasjoner med fremførbart underskudd, jf. avsnitt 7.1.2.

Et positivt resultat (overskudd) skal avsettes til bundet driftsfond (selvkostfond). Et negativt resultat (underskudd) skal motregnes selvkostfondet i den utstrekning det er midler på fondet.

Et negativt selvkostresultat (underskudd) kan bare fremføres mot fremtidige overskudd dersom gebyrområdet gjennom lov eller kommunestyrevedtak skal ha full kostnadsdekning.

Det foretas ikke en avsetning til et bundet fond samtidig med at det brukes av et bundet fond i ett og samme år.

Også i selskapsregnskapet skal overskudd på selvkost avsettes til fond (egenkapital med restriksjoner).

Det er et rettslig skille mellom gebyrene for ulike tjenester. Gebyrinntektene fra de ulike områdene skal finansiere de respektive formålene. Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond, slik at gebyrene for den enkelte selvkosttjeneste lett kan kontrolleres. Det er ikke anledning til å slå sammen fond for ulike tjenester.

På avsatte midler til selvkostfond legges det til kalkulatoriske renter som skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Kalkylerenten settes lik 5-årig swaprente, med et tillegg på ½ prosentpoeng, jf. avsnitt 6.6. Beregningsgrunnlaget vil være gjennomsnittlig beholdning det enkelte år. Selvkostfondets kalkulatoriske renter er lik beregningsgrunnlaget multiplisert med kalkylerente.

Ved framføring av underskudd i selvkostregnskapet kan tilsvarende prinsipp legges til grunn, dersom kommunen er pålagt det gjennom lov og forskrift, eller dersom kommunestyret har bestemt at kostnaden ved tjenesten fullt ut skal dekkes av brukerne.

EKSEMPEL

SELVKOSTFOND

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

Tabell 9 – Selvkostfond

Regnskapsår	Gebyr-område	Inngående balanse	Selvkost-resultat	Utgående balanse	Kalkyle-rente	Kalkulert renteavsetning selvkostfond	Utgående balanse inkl. renteavsetning
t	Avløp	-781 379	1 654 312	872 933	3,71 %	1 698	874 631
t-1	Avløp	720 265	-1 500 000	-779 735	5,53 %	-1 644	-781 379
t-2	Avløp	0	700 000	700 000	5,79 %	20 265	720 265
...							

Eksempelvis beregnes kalkulatorisk rentekostnad for år t i tabellen slik:

$$\text{Renteavsetning} = \frac{(-781.379 + 872.933)}{2} * 3,71 \%$$

Underskudd i selvkostkalkylen skal ikke medføre negative selvkostfond i kommunens årsregnskap (kun i selvkostkalkylen/skyggeregnskapet). I slike tilfeller kan kommunen benytte memoriakonti i balansen.

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.

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.

I de tilfeller der et kommunestyret har vedtatt at gebyrinntektene på en tjeneste ikke skal tilsvare full selvkost, men kun skal dekke en viss andel (f.eks. at gebyrinntektene skal dekke 80 prosent av selvkost, mens de siste 20 prosentene dekkes av kommunens frie inntekter), vil retningslinjene rundt overskudd og underskudd målt opp mot dette målet og bruk av selvkostfond være analogt med om kommunen hadde vedtatt full selvkost.

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

EKSEMPEL

Eksempel på hvordan et fremførbart underskudd fra år t-1 kan dekkes inn over selvkostkalkylen for år t.

Tabell 10 – Inndekking av fremførbart underskudd

H. Årets selvkostresultat (G-F)	1 654 312
I. Dekning av fremført underskudd	781 379
Avsetning til selvkostfond	872 933
J. Bruk av selvkostfond	0
Fremføring av underskudd	0
Sum disponert	1 654 312

Årets finansielle resultat bygger på selvkostkalkylen i tabell 6 foran. Sum avsetning til fond (avsetning til fond/dekning av underskudd eller bruk av fond/fremføring av underskudd) skal være identisk med årets selvkostresultat (gitt 100% dekning), og en kommune kan ikke både bruke av og sette av til fond i ett og samme år.

Både positive og "negative" fond skal i henhold til retningslinjene vurderes over en avgrenset periode, der overskudd og underskudd tilbakeføres i løpet av en femårsperiode.

7.2 PRAKTISERING AV SELVKOSTPRINSIPPET

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

Slike hensyn vil mest hensiktsmessig ivaretas gjennom måten selvkostprinsippet praktiseres på. En selvkostkalkyle beregner 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 avregningsperioden settes lengre enn ett år. Kommunen kan dermed framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år. For å ivareta generasjonsprinsippet må et positivt selvkostresultat (overskudd) være tilbakeført til brukerne av selvkosttjenesten innen fem år. I praksis vil dette måtte skje gjennom et selvkostfond (bundet driftsfond) dersom regnskapet skal være fullstendig.

Generasjonsprinsippet innebærer at kommunen/selskapet ikke skal bygge opp fond over lengre tid, men ha en planlagt prosess både for oppbygging og nedbygging av fondet, som ledd i økonomiplanarbeidet. Selvkostfondet etableres gjennom overskudd på etterkalkylen, dvs. at gebyrinntektene og andre henførbare driftsinntekter er høyere enn beregnet selvkost i etterkalkylen. Dette fondet skal derfor brukes til å finansiere framtidig gebyrgrunnlag (selvkost), i kommuneregnskapet som bruk av selvkostfondet i driftsregnskapet. Selvkostfondet skal ikke benyttes som finansiering av investeringer. Dette bidrar til at det tas hensyn til tidsriktighet. Brukerne skal kun betale for tjenester de selv har nytte av, og dagens brukere skal ikke subsidiere

bruken til senere generasjoner gjennom fond som er bygget opp av gebyrinntekter. Investeringsutgiftene belastes selvkostkalkylen og gebyrene jevnt over investeringenes levetid gjennom avskrivningene og de kalkulatoriske rentekostnadene, jf. kapittel 6. I kommuneregnskapet (investeringsdelen) må således investeringer på selvkostområdet finansieres med andre midler enn selvkostfondet.

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

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

I visse tilfeller kan det tenkes at det finansielle ansvarsprinsipp tilsier at det kan vurderes å benytte en lengre periode for utligning av overskudd og underskudd enn fem år. Eksempelvis kan en kommune foreta en større utbygging av vann- og avløpsnett med overkapasitet for også å ta høyde for fremtidig utbygging av hytte- eller boligfelt, der tilkoblingen til nettet vil skje etappevis etter hvert som hytte- eller boligfeltene bygges ut. Dersom kapitalkostnadene til VA-nettet belastes fullt ut dagens brukere kan det hevdes at eksisterende brukere også dekker kostnadene ved nye (fremtidige) abonnenters bruk av anlegget. Når utgangspunktet er at gebyrene til dagens brukere skal stå i et rimelig forhold til deres nytte/bruk, kan dette trekke i retning av at kommunen har anledning til å dekke inn kostnadene over en lengre periode enn det som vil være rimelig innenfor en femårsperiode. Selvkostberegningene påvirkes ikke, men avregningsperioden forlenges. Et slikt valg vil innebære at kommunestyret må prioritere dette innenfor sine årsbudsjetter de første årene: Gebyrinntektene vil ligge under beregnet selvkost i den aktuelle perioden, og i denne perioden må kommunen dekke opp for lavere gebyrinntekter ved å bruke av de frie inntektene. Deretter vil gebyrinntektene for en gitt periode ligge tilsvarende over beregnet selvkost, begrunnet ut fra at en slik fordeling over tid vil være bedre i samsvar med generasjonsprinsippet, jf. kapittel 3. I en vurdering av om kommunen finner faglig grunnlag for å strekke perioden utover fem år, bør det blant annet tas hensyn til hva som anses som et vesentlig beløp for brukerne som blir berørt. Kommunen må i slike tilfeller begrunne og dokumentere sitt valg om den går utover femårsperioden.

7.3 AVDEKKING AV FEIL I REGNSKAP OG SELVKOSTKALKYLE

7.3.1 TIDLIGERE ÅRS FEIL I REGNSKAPET

Dersom det avdekkes at det er begått feil i tidligere års regnskaper, skal dette rettes i inneværende års regnskap. I tråd med god kommunal regnskapsskikk⁵ skal slike korrigeringer gjøres som vanlige transaksjoner i

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

drifts-, investerings- eller balanseregnskapet. Regnskapet er input til selvkostkalkylen for de betalbare transaksjonene. I den grad tidligere års feil i årsregnskapet har medført tilsvarende feil i selvkostkalkylen for tidligere år, vil det være rimelig at tidligere års feil også vil bli håndtert i selvkostkalkylen et senere år.

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

7.3.2 TIDLIGERE ÅRS FEIL I KALKYLENE

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

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

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

7.4 REGNSKAP OG NOTEOPPLYSNINGER

7.4.1 SAMMENHENG MELLOM REGNSKAP OG ETTERKALKYLE

Kommunens eller selskapets regnskap er input i selvkostkalkylen. Regnskapets inndeling er forskjellig fra etterkalkylen oppstilling (linjer/arter), blant annet vil et regnskap ha flere kontodimensjoner. Kommuner skal også rapportere regnskapsdata til Statistisk sentralbyrå, og i denne rapporteringen skal dimensjonene "funksjon" (tjeneste) og "art" (utgift og inntekt) benyttes. Selskaper og foretak som er omfattet av regnskapsloven, og som har rapporteringsplikt til KOSTRA, må konvertere kontiene til disse dimensjonene⁶.

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

⁶ Jf. forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet, av 21.10.2003.

regnskapsmessige uttrekk, i tillegg til at kalkylen også inkluderer kalkulatoriske kostnader og håndtering av årets finansielle resultat.

7.4.2 NOTEOPPLYSNING OM SELVKOST

Ifølge god kommunal regnskapsskikk⁷ skal det i tilknytning til årsregnskapet opplyses om beregningen av gebyrfinansierte selvkosttjenester i note. Beregningen kan inneholde oversikt over direkte kostnader, indirekte kostnader, kapitalkostnader og resultater. Oppstilling over etterkalkylen kan benyttes til å gi disse noteopplysninger, alternativt at det gjøres et sammendrag av hovedpostene i kalkylen i samsvar med minimumskravene og med angivelse av alle gebyrområdene samlet i en oppstilling. Tabell 17 og 18 gir eksempler for oppstilling av resultatet og utviklingen i selvkostfondet over tid. Disse opplysningene er sentrale for å belyse om gebyrnivået over tid samsvarer med selvkost.

EKSEMPEL

Eksempel hvor alle gebyrområdene er samlet i en oppstilling.

Tabell 11 – Eksempel på noteopplysning

SELVKOSTKALKYLE	Vann	Avløp	Renovasjon	SUM
A. Direkte driftskostnader					
B. Henførbare indirekte driftskostnader					
C. Kalkulatoriske rentekostnader					
D. Kalkulatoriske avskrivninger					
E. Andre inntekter og kostnader					
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)					
G. Gebyrintekter					
H. Årets finansielle resultat (G-F)					
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd					
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd					
K. Kontrollsum (subsidiert) (H-I+J)					
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret					
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd					
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M+I-J)					

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

⁷ KRS (F) nr. 6 Noter og årsberetning, kap. 3.2.2 pkt. 12

Tabell 12 – Utviklingen 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 13 – Utviklingen 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.

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

8. ORGANISERING AV SELVKOSTTJENESTER

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

8.1 ANSVAR OG PRINSIPPER FOR BEREGNING AV SELVKOST VED ULIK ORGANISERING

Det er mange måter å organisere selvkosttjenester på, eksempelvis:

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

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

Når kommunen ivaretar administrative funksjoner på selvkostområdet, så som fakturering, regnskapsføring og oppfølging, vil dette være indirekte tjenester i selvkostkalkylen. Dersom kommunen har satt ut hele tjenesten til et selskap, samarbeid eller foretak, altså både selvkosttjenesten og de indirekte tjenestene, herunder fakturering, vil disse organisatoriske enhetene som regel være ansvarlige for å utarbeide selvkostkalkylen i sin helhet. I slike tilfelle skal kommunen opplyse om organisasjonsformen og resultatet av selvkostområdet i noteopplysninger i sitt regnskap⁸.

EKSEMPEL

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

Med hensyn til hvor selvkostfondet skal ligge, vil det som utgangspunkt være naturlig at den enheten som har gebyrinntektene, også har fondet.

⁸ KRS (F) nr 6 Noter og årsberetning, jf. redegjørelse om "øvrige noter" pkt. 2 og 12.

Når en kommune kjøper selvkostområdets selvkosttjeneste av et selskap, men har vesentlige indirekte og eventuelt direkte kostnader også i egen regi, bør selvkostfondet håndteres i kommunens kalkyle og regnskap. Utførende selskap avregner i så fall kostnadene på kommunen/kommunene, og har ikke eget 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 disse tilfellene ikke ha selvkostfond, men bør gi opplysninger om etterkalkylen i noter til regnskapet.

Retningslinjene legger altså til grunn at selskapene – dersom eierkommunene ønsker det – kan ha selvkostfondet, så sant selskapet overholder kravet til dokumentasjon av selvkost og praktiserer selvkostprinsippet innenfor de rammer som retningslinjene gir. Uavhengig av hvor selvkostfondet er lagt, vil det imidlertid alltid være kommunen som til syvende og sist har ansvaret for at selvkost og gebyrnivået er korrekt.

Kommuner og selskaper kan ha forskjellige regnskapsprinsipper og derav forskjellig uttrekk til selvkostkalkylen. Dette er nærmere omtalt i kapittel 3. 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 der det er forskjeller er det prinsippene for selvkost som skal være grunnlaget for selvkostkalkylen, ikke regnskapsreglene.

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 likebehandling⁹. 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.

8.2 LIKVIDITET I SELSKAPER OG FORHOLDET TIL SELVKOST

Ved etablering av selskaper vil eiernes kapitalinnskudd utgjøre selskapets likviditet, og selskapet må ha likviditet til å gjøre opp sine forpliktelser. Dersom selskapet ikke har egne løpende inntekter, eksempelvis at det foretas avregning av resultatet på eierkommunene etterskuddsvis, kan kommunene innbetale forskudd på denne avregningen, og/eller selskapet kan benytte kassekreditt eller lån for å sikre likviditet.

Også i selvkostkalkylen vil forskjell mellom kalkulatoriske kostnader og faktiske kostnader ha likviditetsmessig konsekvens. Et eksempel er hvis kalkulasjonsrenten på alternativkostnaden (kalkulatorisk rentekostnad) midlertidig er lavere enn lånerenten. Dette vil da medføre høyere betalbare kostnader (lånerenter) enn alternativkostnader dekket gjennom selvkost, og dermed skape et midlertidig likviditetsbehov.

Kommuner kan dekke opp et likviditetsbehov gjennom økte kapitalinnskudd, gjennom tilskudd eller ved å yte likviditetslån. Eventuelle renter på likviditetslån eller kassekreditt i bank er ikke en del av kostnadene i

⁹ Lov om offentlige anskaffelser §§ 1 og 2.

selvkostkalkylen. Lånerenter er en finanspost i regnskapet, men anses ikke som en kostnad i selvkostkalkylen, hvor den altså er erstattet med en kalkulatorisk rentekostnad på investeringen uavhengig av finansiering.

8.3 KRYSSUBSIDIERING

Det er forbud mot kryssubsidiering¹⁰ av selvkosttjenester, dvs. at selvkost ikke skal belastes med kostnader som ikke er henførbare til selvkosttjenesten. En form for kryssubsidiering kan være et tilfelle der en ansatt som hovedsakelig er knyttet til en selvkosttjeneste, men som også utfører andre tjenester, ikke fordeler andelen til den andre tjenesten. Slik andel av stilling skal fordeles.

En 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. For enkelte tjenester er gebyret knyttet til bestemte myndighetshandlinger (f.eks. byggesaksbehandling etter plan- og bygningsloven), for andre finansierer gebyrene i sum hele myndighetsområdet (f.eks. eiendoms-, adresse- og bygningsregistrering etter matrikkelloven).

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.

Et tredje eksempel på mulig kryssubsidiering er hvordan et interkommunalt selskaps resultat på selvkostområdene skal fordeles på eierkommuner når det er forskjellig kostnadsstruktur i de ulike kommunene som er med i samarbeidet. Selvkost skal gjelde for "kommunens kostnader", etter en faglig skjønnsmessig vurdering fra selskapet. Eksempelvis må kostnader ved renovasjon i regi av et interkommunalt selskap eller kostnadene ved en privat aktør kunne splittes for hver kommune som betjenes. Er kostnadene ved renovasjon i én kommune høyere per abonnent enn i en annen kommune, og det ikke eksisterer faglige grunner for kostnadsutjevning, skal ikke abonnentene betale samme pris. På den annen side er det ikke hensikten at ulike transportavstander fra kommunene til behandlingsanlegg nødvendigvis skal separeres. Avstandsforskjellene kan skyldes at en lokalitet var miljømessig gunstigere, mer kostnadseffektiv, utgjorde et bedre tilbud enn en annen eller ble valgt som følge av en anbuds konkurranse. Den samme vurderingen kan for eksempel også gjelde 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 tilnærmet likt til gode, kan det være rimelig å utligne de samlede kapitalkostnadene på samtlige kommuner. Dette vil også gjelde om den første delen av investeringen bare kommer enkelte kommuner til nytte, såfremt de øvrige kommunene får tilsvarende nytte av investeringer som gjøres på et senere tidspunkt. Det avgjørende for kostnadsfordelingen mellom eierkommunene er at fordelingen ikke framstår som at enkelte kommuner over tid blir subsidiert på bekostning av de øvrige.

Et fjerde eksempel er dersom flere selskaper (datterselskaper) inngår i et konsern (med morselskap), og konsernet avgir selvkostdata til kommunen(e) eller selv er ansvarlig for å sette opp selvkostkalkyle. Da skal

¹⁰ Med kryssubsidiering 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. Kryssubsidiering brukes i dette kapitlet også om uriktig henføring av kostnader fra en tjeneste til en gebyrfinansiert selvkosttjeneste.

prisen for de tjenestene som datterselskaper gir bygge på armlengdeprinsippet¹¹. Er tjenesten tilbudt i konkurranse med andre, er anbudspris lik kjøpspris, jf. kapittel 0. 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 prosent av samlet omsetning, må datterselskapet(ene) selv dokumentere kostnadene som inngår i kalkyleberegningen, også om tjenesten har vært utsatt for konkurranse.

¹¹ Prinsippet om at kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

9. TILGJENGELIGHET, DOKUMENTASJON OG ÅPENHET OM SELVKOSTBEREGNINGENE

Generelt er det i offentlig forvaltning et krav om saksbehandling, vedtak og møtebok¹². Saker behandlet i folkevalgte organer er i utgangspunktet offentlige, og dokumentasjon fra saksbehandlingen og vedtak kan gi god informasjon om gebyrberegninger og gebyrvedtak/-regulativ.

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

I tilfeller hvor det hevdes at kommunens gebyrsatser ikke er fastsatt i henhold til selvkostprinsippet, vil innbyggere kunne be kommunen dokumentere at selvkostprinsippet er ivaretatt, f.eks. ved å fremlegge for- og etterkalkyler av grunnlaget for sine gebyrsatser. Det vises her til Høyesteretts dom gjengitt i Rt. 2004 side 1603 (saken gjaldt oppmålingsgebyrene spesielt). I samme dom s. 1604 er det også gitt uttalelser fra førstevoterende om dokumentasjonskrav. Vi viser i den forbindelse også til Sivilombudsmannens uttalelse i sak 2007/1279, der det uttales: *”En forutsetning for å kunne ilegge gebyr etter regulativet, er at det ikke fører til resultater som bryter med selvkostprinsippet. Dette må kommunen kunne dokumentere at er tilfelle. Jeg har tidligere omtalt dokumentasjonskravet i flere saker, blant annet ombudsmannssak 2007/0737, og la der til grunn at ”det er forutsetning at forvaltningen kan dokumentere de snittkostnadene som ligger til grunn for fastsettelsen av gebyrsatsene i den enkelte sakstype”, og at det er forvaltningen som har bevisbyrden for at selvkostprinsippet er overholdt.”* Sivilombudsmannen har gjentatt sin forståelse av dokumentasjonskravet i senere uttalelser, blant annet i sakene 2011/1789 og 2012/1166. Oppbevaring av dokumentasjon for offentlige organer, som kommuner og en del kommunale selskaper, skal skje i kommunens arkivsystem i henhold til gjeldende regler for arkivering, regulert i lov av 4.12.1992 nr. 126 om arkiv med tilhørende forskrifter. Hovedregelen er at arkivmateriale skal oppbevares for alltid, med mindre det finnes hjemmel for noe annet i forskrift eller vedtak fra Riksarkivaren, se § 9. Regnskapsdokumenter omfattes av arkivlovens definisjon av arkivdokumenter, men det er i forskrift gitt tillatelse til kassasjon av deler av regnskapsmateriale.

Bokføringsloven supplerer disse reglene og gjelder for regnskapsinformasjon i regnskapet. Etter bokføringsloven § 13.2 er aktuell oppbevaringstid 10 år (primærdokumentasjon) eller 3 ½ år (sekundærdokumentasjon). Hele beregningsgrunnlaget, det vil si grunnlagsdata, selvkostkalkylen og etterkalkylen bør kunne dokumenteres i 10 år. Oppbevaringen må foretas på en ordnet måte og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring. Fordelen med oppbevaringsperiode i 10 år er at kommunen vil kunne ha historikk for samme periode som det er oppbevaringsplikt for regnskapsdata, og dette vil gi bedre sikkerhet for at dokumentasjonen oppbevares lenge nok. Det kan være nyttig om det er behov for å gå tilbake i tid ved eventuelle undersøkelser av feil i selvkost.

Generelt er brukerne av tjenestene opptatt av gebyrnivået i sin kommune, og foretar ofte sammenligning mot andre kommuner. Gjennom KOSTRA/SSBs database er slik informasjon og sammenligningsmulighet lett tilgjengelig. Også offentleglova gir brukere, innbyggerne, instanser osv. vid adgang til dokumenter og opplysninger som ikke er taushetsbelagt. Selv om det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, vil det ofte være grunn til å utvise merinnsyn etter offentleglova § 11. Innhold i og resultat av selvkostberegninger vil derfor kunne være offentlig tilgjengelig på forespørsel.

¹² Se kommuneloven kapittel 6 Saksbehandlingsregler i folkevalgte organer

Vanligvis utarbeides selvkostkalkylen som en spesifikk oppstilling utenom regnskapet. Likevel bør det gis opplysninger om beregninger av gebyrfinansierte selvkosttjenester i noter til kommunens regnskap, jf. KRS nr. 6, og det er naturlig å omtale selvkostresultater og fondsutvikling i årsrapport eller årsberetning, både i kommuner og selskaper. Kommuner og selskaper har egne hjemmesider for å gi publikum informasjon og service. Det er naturlig at også informasjon om selvkost gjøres enkelt tilgjengelig på hjemmesiden, jf. kommuneloven § 4. Dette kan være:

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

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

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

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	
...								
...								
...								
...								
SUM								

TABELL 2 DIREKTE KOSTNADER

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

TABELL 3 INDIREKTE KOSTNADER

GEBYROMRÅDE			Artsgruppe					Inntekter	Sum nettokostnad per tjeneste	Andel for belastning kjerneprodukt	Sum andel kostnad
Tjenestenummer	Tjenestetekst	Fordelingsnøkkel (tekst)	0	1	2	3	4				
			Lønn og sosiale kostnader	Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tjenesteprod.		Kjøp av tjenester	Overføringer				
SUM											

TABELL 3.1 BEREGNING AV FORDELINGSNØKLER

Ansvarssted	Fordelingsnøkkel (tekst)	Antall gebyrområde	Antall totalt	Fordelingsnøkkel

TABELL 4 BEREGNING AV AVSKRIVNINGER OG KALKULATORISK RENTEKOSTNAD FOR KJERNEPRODUKTET

Anleggsmiddel		Beregning av grunnlaget for avskrivninger og kalkulert rentekostnad		
Nr	Tekst	Anskaffelseskost	Anleggsbidrag (og ev. byggelånsrenter)	Beregningsgrunnlag
1				
2				
3				
4				
...	...			

Investeringer				Levetid og bruttokostnad			Årets beregninger			
År	Funksjon	Anleggsmiddel		Levetid	Beregnings-grunnlag	Tidl. avskrevet	Årets avskrivninger/ nedskrivninger	Salg / utrangering	Restverdi UB	Kalkulert rentekostnad
		Nr	Tekst							
		1								
		2								
		3								
		4								
...						

Avskrivningskostnad beregnes ved å multiplisere netto anleggskost (historisk kost fratrukket anleggsbidrag) med avskrivningsraten.

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	Selvkostresultat	Utgående balanse	Kalkylerente	Kalkulert renteavsetning selvkostfond	Utgående balanse inkl. renteavsetning

TABELL 6 EKSEMPEL PÅ SELVKOSTKALKYLE

SELVKOSTKALKYLE		Avløp
A. Direkte driftskostnader		Fra tabell 2
B. Henførbare indirekte driftskostnader		Fra tabell 3
C. Kalkulatoriske rentekostnader		Fra tabell 4
D. Kalkulatoriske avskrivninger		Fra tabell 4
E. Andre inntekter og kostnader		Fra tabell 7
F. Gebyrgrunnlag (A+B+C+D-E)		
G. Gebyrinntekter		Fra tabell 1
H. Årets selvkostresultat (G-F)		
I. Avsetning til selvkostfond og dekning av fremført underskudd		
J. Bruk av selvkostfond og fremføring av underskudd		
K. Kontrollsum (subsidierring) (H-I+J)		
L. Saldo selvkostfond per 1.1. i rapporteringsåret		} Fra tabell 5
M. Alternativkostnad ved bundet kapital på selvkostfond eller fremføring av underskudd		
N. Saldo selvkostfond per 31.12. i rapporteringsåret (L+M+I-J)		

TABELL 7 SPESIFISERING AV POSTEN "ANDRE INNTEKTER OG KOSTNADER" I SELVKOSTKALKYLEN

Korrigerings av tidligere års feil i kalkyle		} Legges rett inn kalkylen
Gevinst/tap ved salg av anleggsmiddel		
Salgsinntekter (overføring med krav til motytelse)		
Andre inntekter og kostnader		Tabell 1

TABELL 8 EKSEMPEL PÅ FREMSTILLING I NOTE

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

TABELL 8.1 NOTEOPPLYSNING SOM VISER UTVIKLINGEN I SELVKOSTRESULTATET FOR FLERE GEBYROMRÅDER OVER EN TIDSPERIODE PÅ 5 ÅR

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

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					
...					
...					