



NOTAT – Selvkost i kommuneregnskapet

Oppdatert notat fastsatt av GKRS' styre 09.12.2021

1. Innledning og avgrensning

For en rekke kommunale betalingstjenester utgjør kostnadene ved å produsere tjenesten – kommunens selvkost – en øvre grense for hva kommunen kan ta i gebyr for å utføre tjenesten. For noen tjenester er det også krav om at gebyrene skal dekke selvkost.

Disse reglene bygger på prinsippet om at kostnaden ved tjenesten som ytes i dag, skal dekkes av de brukerne som drar nytte av tjenesten. Dette er også omtalt som generasjonsprinsippet eller det finansielle ansvarsprinsipp.

I kommuneloven § 15-1 defineres (samlet) selvkost generelt som «*merkostnaden ved å yte tjenesten*». Det vil si at selvkost bare omfatter direkte eller indirekte kostnader (både fast og variable) som gjelder produksjonen av tjenestene, mens kostnader som påløper uavhengig av produksjonen ikke inngår.¹

Kommunene må føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost på det aktuelle området. Kommunene må derfor utarbeide selvkostkalkyler (forkalkyle og etterkalkyle).

I dette notatet drøftes hvordan bestemmelsene om selvkost innvirker på kommunens årsregnskap.

Flere av problemstillingene som drøftes i notatet, vil kommunen måtte løse på en måte som ikke påvirker årsregnskapet eller KOSTRA-rapporteringen. Det kan f.eks. gjøres ved hjelp av et sidesystem. Alternativt ved bruk av f.eks. ansvar, funksjon og/eller arter som ikke påvirker årsregnskapet eller KOSTRA-rapporteringen, i kommunens internregnskap. Hvordan sidesystem eller internregnskapet konkret kan anvendes, drøftes ikke i notatet. Notatet tar heller ikke stilling til om kommunene bør anvende sidesystem eller internregnskapet.

Utover å henvise til sentralt regelverk og veiledning, omtales ikke beregning av selvkost i dette notatet.

2. Regelverk

2.1 Gebyrer og avgifter til selvkost

Hjemmelsgrunnlaget for de ulike tjenestene hvor brukerbetalingen er begrenset til selvkost (selvkostområder) finnes i ulike særlover og -forskrifter. De mest sentrale selvkostområdene, med hjemler, er listet opp i tabell 1 nedenfor.

For enkelte andre tjenester med brukerbetaling, er det fastsatt egne bestemmelser som regulerer brukerbetalingen. Slike brukerbetalinger er ikke omhandlet i dette notatet.

¹ Prop. 46 L (2017-2018) s. 396

Tjeneste	Hjemmel
Renovasjon ²	Forurensingsloven § 34 Avfallsforskriften kapittel 15
Vannforsyning	Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg §§ 3 til 5 Forurensingsforskriften kapittel 16
Avløpshåndtering	Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg §§ 3 til 5 Forurensingsforskriften kapittel 16
Slamtømming ²	Forurensingsloven § 26, jf. § 34
Plan- og byggesaksbehandling	Plan- og bygningsloven § 33-1
Oppmåling og matrikkelføring	Matrikkellova § 32
Feiing og tilsyn med fyringsanlegg	Brann- og eksplosjonsvernloven § 28
Havn (farvannsavgifter)	Havne- og farvannsloven § 36 Forskrift om kommunenes beregning og innkreving av farvannsavgift (farvannsavgiftsforskriften)
Skolefritidsordning (SFO)	Opplæringslova § 13-7 Forskrift til opplæringslova kapittel 1B

Tabell 1 Selvkostområder

2.2 Beregning av selvkost

Kommuneloven § 15-1 fastsetter prinsippene for beregning av selvkost:

- Kostnadene skal beregnes ut fra gjennomførte transaksjoner og anskaffelseskost
- Investeringskostnadene skal beregnes ut fra avskrivningene på investeringene og beregnede rentekostnader.
- Investeringskostnadene skal fordeles over den tiden investeringene forventes å være i bruk.

Prinsippene i loven er utfyllt i forskrift om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer (selvkostforskriften).

2.3 Retningslinjer og veiledere

Det finnes retningslinjer og veiledere for beregning av gebyrgrunlaget mv. på enkelte områder. Sentrale veiledere er nevnt nedenfor. Utover det som finnes i rundskriv, retningslinjer og veiledere fra de respektive departementene og direktoratene som har ansvaret for det respektive selvkostområdet, må det søkes veiledning i forarbeidende til de aktuelle lov- og forskriftsbestemmelsene.

Veileder til selvkostforskriften (H-2465)

Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder til selvkostforskriften inneholder forklaringer til de enkelte bestemmelsene i selvkostforskriften, det vil si hvordan *samlet* selvkost etter kommuneloven § 15-1 skal beregnes. Denne veilederen erstatter de tidligere retningslinjene (H-3/14).

M-258 Beregning av kommunale avfallsgebyr

Miljødirektoratets veileder om beregning av kommunale avfallsgebyr som gir utdypende forklaringer til avfallsforskriftens bestemmelser og en nærmere redegjørelse for beregning av avfallsgebyr etter selvkostprinsippet.

Veileder for beregning av selvkost og gebyrforskrift i byggesaker (H-2514 B)

Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder for beregning av selvkost og gebyrforskrift i byggesaker gir råd og forklaringer om hvordan kommunene skal utarbeide

² For renovasjon og slamtømming er det etter forurensingsloven § 34 krav om full kostnadsdekning gjennom gebyrene. For øvrige selvkostområder utgjør selvkost en øvre begrensning for gebyrenes størrelse.

selvkostregnskap og gebyrforskrift for byggesaksområdet. Den forklarer de rettslige rammene og kommunenes handlingsrom ved fastsettelse av gebyrer, og gir anbefalinger om utredning av selvkost.

Veiledning til havne- og farvannsloven § 36 om farvannsavgift

Havne- og farvannsloven § 36 gir kommunen adgang til å finansiere bestemte offentlige oppgaver etter loven med farvannsavgift. Kommuner som velger å innføre avgift, må gjøre det ved forskrift. Kystverket har veiledning om bestemmelsene på sine nettsider³.

3. Drøfting

3.1 Generelt om selvkost i kommuneregnskapet

Selvkostbestemmelsene regulerer hvor mye kommunen kan ta i gebyr for en kommunal selvkosttjeneste. Bestemmelsene har derfor direkte innvirkning på størrelsen på inntektene i kommuneregnskapet. Dette skaper i seg selv ikke spesielle regnskapsmessige problemstillinger.

Selvkost skal beregnes på grunnlag av kostnaden ved å produsere den aktuelle tjenesten. Selvkostregelverket innebærer at disse kostnadene på flere områder er forskjellige fra kommuneregnskapets utgifter. I avsnitt 3.3 nedenfor drøftes de mest sentrale av disse forskjellene nærmere.

3.2 Håndtering av overskudd og underskudd på selvkost

Selvkostforskriften § 8 regulerer håndteringen av overskudd og underskudd på et selvkostområde, dvs. et avvik mellom årets gebyrinntekter og årets selvkost eller gebyrgrunnlag. Bestemmelsene kommer til anvendelse når det følger av særlov eller forskrift med hjemmel i særlov at gebyrene skal svare til selvkost. Det samme gjelder når det følger av kommunestyrets vedtak at gebyrene skal svare til selvkost eller en andel av selvkost. Likevel har ikke kommunene plikt til å fremføre underskudd på områder hvor det ikke er krav om full kostnadsdekning.

Dersom en kommune har tatt inn mer i gebyrer et år enn kommunens selvkost ved produksjon av tjenesten skulle tilsi, skal dette overskuddet, i den grad det ikke benyttes til å dekke tidligere års fremførte underskudd, avsettes til bundet driftsfond (selvkostfond), jf. selvkostforskriften § 8 annet ledd. Selvkostfondet kan anvendes til å dekke underskudd på det samme selvkostområdet senere år, i den grad det er dekning på fondet. Det er ikke tillatt med negative fond i kommunens balanseregnskap.

Selvkostfondet godskrives med kalkulatoriske renteinntekter, jf. selvkostforskriften § 8 femte ledd. Dette skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Beregningsgrunnlaget vil være gjennomsnittlig beholdning på fondet det enkelte år. Avsetningen er en tilnærming til den avkastning kommunen selv har på midlene som står på selvkostfond. Ofte bokføres det i praksis ikke en egen avsetning av renter til selvkostfondet, men disse beregnes i selvkostkalkylen, og inngår dermed i avsetning til eller bruk av selvkostfondet.

Underskudd på selvkostområdet kan kun dekkes av selvkostfondet i den utstrekning det er dekning på fondet. Underskudd som ikke dekkes av midler på selvkostfondet fremføres mot fremtidige overskudd. Siden fond i kommuneregnskapet ikke kan ha negativ saldo, vil årets fremførbare underskudd på et selvkostområde inngå i kommunens samlede regnskapsmessige resultat.

³ <https://www.kystverket.no/regelverk/havne--og-farvannsloven/kommunale-forskrifter-etter-havne--og-farvannsloven/farvannsavgift/>

Fremførbare underskudd skal tillegges kalkulatoriske rentekostnader. Dette gjelder hvis det følger av lov eller forskrift at gebyrene skal svare til selvkost, og hvis kommunestyret har bestemt at gebyrene skal dekke selvkost fullt ut eller en nærmere bestemt andel av selvkost, jf. § 8 sjettedde. Det innebærer at kommunen godskrives den kapitalkostnaden som ligger i at kommunen har forskottet utgifter som skal dekkes av abonnentene. På samme måte som for renteberegning for positive selvkostfond, håndteres slik renteberegning i selvkostkalkylen.

Ved senere års overskudd på selvkostområdet skal det ikke avsettes til selvkostfond, før det fremførte underskuddet er dekket inn. Det er derfor nødvendig å holde oversikt over fremførte underskudd.

Adgangen til fremføring av underskudd gjelder ikke for gebyrer som er hjemlet i plan- og bygningsloven, eierseksjonsloven og matrikkellova, jf. selvkostforskriften § 8 fjerde ledd. Underskudd på disse områdene som ikke kan dekkes av midler på selvkostfondet, kan ikke framføres til senere år og må derfor finansieres av kommunen selv. I KMDs veileder for beregning av selvkost og gebyrforskrift i byggesaker skilles det imidlertid mellom over- og underskudd som oppstår som følge av tilfeldig variasjon i gebyrinntekter og kostnader fra år til år, og over- eller underskudd som er systematiske fordi gebyrene ikke er på nivå med selvkost. Dette tilsier at det for byggesaker må skilles mellom selvkostfond som kun benyttes til håndtering av tilfeldige variasjoner og selvkostfond som kun benyttes til håndtering av systematiske forskjeller.

3.3. Korrigerings av tidligere års feil i selvkost

Dersom det avdekkes feil i beregningen av selvkost, må det også gjøres en vurdering av hvordan feilen har påvirket kommuneregnskapet. Retting av regnskapsmessige feil som har påvirket kommunens netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen, gjennomføres som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet, jf. KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsippet, estimater og korrigerings av tidligere års feil.

3.4 Forskjeller mellom kommuneregnskapet og selvkost

Alternativkost (kalkulatorisk rentekostnad)

Selvkostkalkylen belastes med alternativkost. Alternativkosten beregnes som en kalkulatorisk rentekostnad beregnet for varige driftsmidler⁴.

I kommuneregnskapet regnskapsføres faktisk påløpte renteutgifter. Alternativkost i selvkostkalkylen kan derfor ikke beregnes ved å fordele kommuneregnskapets renteutgifter til selvkostområdene.

Beregningsgrunnlaget for alternativkost er årets gjennomsnittlige restverdi på de varige driftsmidlene. Det vil tilsvare netto anskaffelseskostnad, fratrukket akkumulerte avskrivninger. Eventuelle aktiverte byggelånsrenter trekkes fra. I stedet henføres kalkulatorisk rentekostnad på nye investeringer gjennom året, uavhengig av om investeringen tas i bruk det året. Balanseverdiene i kommuneregnskapet kan ikke brukes direkte som beregningsgrunnlag. Det viktigste årsakene til dette er:

- a) I kommuneregnskapet aktiveres anleggsmidler uten at eventuelle anleggsbidrag, tilskudd o.l. trekkes ut. – Denne forskjellen er drøftet nærmere nedenfor.
- b) Kommunen kan ha aktivert «byggelånsrenter».

⁴ I henhold til selvkostforskriften § 5 settes kalkylerenten til årets gjennomsnittlige 5-årige swaprente + 0,5 prosentpoeng.

Kommunen kan etter KRS nr. 2 punkt 3.1 nr. 7 velge å aktivere renter på investeringsprosjekter. I veiledningsdelen til KRS nr. 2 fremkommer at renter kan fordeles til ett eller flere prosjekter eller alle prosjekter. Kommunen kan f.eks. velge å ikke aktivere renter på investeringer knyttet til selvkost, selv om de gjør det på andre investeringer.

Avskrivninger

Selvkostkalkylene belastes med lineære avskrivninger over den utnyttbare levetiden til det varige driftsmidlet. I kommuneregnskapet avskrives varige driftsmidler over utnyttbar levetid, men ikke lenger enn de avskrivningsperiodene som følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4. Avskrivningstidene kan derfor være forskjellige i selvkostkalkylen og kommuneregnskapet.

I tillegg vil avskrivningsgrunnlaget ofte være ulikt. I kommuneregnskapet aktiveres anleggsmidlene uten at eventuelle anleggsbidrag, tilskudd o.l. trekkes ut (bruttometoden), jf. KRS nr. 2 punkt 3.3.⁵ Avskrivningene i selvkostkalkylene er på sin side basert på netto anskaffelseskost, jf. selvkostforskriften § 5 andre ledd.

Bruttometoden i kommuneregnskapet er først og fremst begrunnet med nøytralitet i forhold til virkningen av ulike overføringsordninger. Videre må kommunen selv regne med å stå for utgiftene til vedlikehold og framtidig reinvestering, også om en investering opprinnelig ble delfinansiert med et øremerket tilskudd e.l.

Hvis kommunen har ulike avskrivningsgrunnlag og/eller avskrivningstider, kan kommuneregnskapets avskrivninger ikke benyttes direkte i selvkostkalkylene. Kommunene må derfor etablere en løsning som håndterer denne forskjellen.

Salg og utrangering av varige driftsmidler

Når et varig driftsmiddel selges, skal gevinsten eller tapet ved salget, det vil si differansen mellom anleggsmidlets restverdi i selvkostkalkylen og salgssummen, tas inn i selvkostkalkylen som en inntekt eller kostnad i salgsåret, jf. selvkostforskriften § 6 første ledd. I kommuneregnskapet vil salgssummen regnskapsføres som en inntekt i investeringsregnskapet.

Varige driftsmidler som tas ut av selvkostområdet og overføres til bruk i andre deler av virksomheten, behandles tilsvarende som salg i selvkostkalkylen. En slik endring av bruksområdet til et varig driftsmiddel, vil som hovedregel ikke ha betydning for kommuneregnskapet. Dersom bruksendringen medfører endret utnyttbar levetid, kan imidlertid avskrivningsperioden måtte endres. Vesentlige endringer i faktisk bruk kan også være en indikasjon på nedskrivning etter KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.

Utrangering av varige driftsmidler behandles som en nedskrivning i selvkostkalkylen, jf. selvkostforskriften § 6 andre ledd. Det vil si at restverdien tas inn som kapitalkostnad (nedskrivning) i selvkostberegningen i utrangeringsåret. I kommuneregnskapet regnskapsføres nedskrivning av anleggsmidler direkte mot egenkapitalen (kapitalkonto), og ikke som en utgift i drifts- eller investeringsregnskapet, jf. KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.

3.5 Krav om separat regnskap

Kommuner som håndterer både husholdningsavfall (lovpålagt virksomhet) og næringsavfall (konkurransetsatt virksomhet), har etter avfallsforskriften § 15-4 krav om å ha separat

⁵ Imidlertid vil fradragsberettiget inngående merverdiavgift ikke inngå i anskaffelseskost, jf. KRS nr. 2 pkt. 3.1 nr. 2.

regnskap for den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall⁶. Bestemmelsen om separat regnskap skal bidra til å unngå krysssubsidiering mellom lovpålagt og konkurranseutsatt virksomhet.

Kravet innebærer et krav om regnskapsmessig skille mellom den lovpålagte og konkurranseutsatte virksomheten, slik at separate regnskapsoppstillinger kan settes opp. Bestemmelsen innebærer ikke et unntak fra kommunelovens regnskapsbestemmelser, slik at begge virksomhetene skal inngå i kommunens årsregnskap på vanlig måte.

Kommunens håndtering av næringsavfall er skattepliktig etter skatteloven § 2-5. Det vises i den forbindelse til notatet «Skatteutgifter i kommuneregnskapet».

3.6 Noteopplysninger

Det skal gis noteopplysninger om selvkostområdene i samsvar med budsjett- og regnskapsforskriften § 5-13 bokstav b:

For gebyrer som etter lov eller forskrift ikke skal være større enn selvkost, skal det for hvert gebyrområde opplyses om gebyrinntekter, beregnet selvkost, selvkostresultat, avsetning til eller bruk av selvkostfondet, eventuelt dekning av fremført underskudd fra tidligere år eller fremføring av årets underskudd til dekning i senere år. Det skal også opplyses om størrelsen på selvkostfondet, eventuelt akkumulert underskudd, ved utgangen av året.

4. Oppsummering

1. Overskudd på selvkostområdene skal avsettes til bundne driftsfond i den grad de ikke benyttes til å dekke tidligere års underskudd. Underskudd på selvkostområdene dekkes av selvkostfond så lenge det er midler på fondet. Fremførbare underskudd vil inngå i kommunens samlede regnskapsmessige resultat.
2. Selvkostfond og fremførbare underskudd tillegges kalkulatoriske renter. Renteberegning håndteres i selvkostkalkylen og inngår i samlet avsetning til/bruk av selvkostfond på det aktuelle området.
3. Avskrivninger i selvkostkalkylen vil ofte være forskjellige fra avskrivningene i kommuneregnskapet. Kommunen må derfor ha systemer som håndterer ulike avskrivninger av anleggsmidlene som hører til selvkostområdene.
4. Kommuner som håndterer både husholdningsavfall (lovpålagt virksomhet) og næringsavfall (konkurranseutsatt virksomhet), har krav om å ha separat regnskap for husholdningsavfallsvirksomheten. Regnskapet for denne virksomheten skal imidlertid også inngå i kommunens årsregnskap på vanlig måte. Regnskapsoppstillingene for avfallsvirksomheten skal vises i note til kommunens årsregnskap.
5. Noteopplysninger om selvkost følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 5-13 bokstav b.

⁶ Se Miljødirektoratets veileder M-258 Beregning av kommunale avfallsgebyr for nærmere informasjon.