



NOTAT – Selvkost i kommuneregnskapet

Fastsatt av GKRS' styre i møte 03.05.2018

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 Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer defineres selvkost som «den totale kostnadsøkningen en kommune eller selskap påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste».

Kommunene må føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost på det aktuelle område. Kommunene må derfor utarbeide en selvkostkalkyle (for- 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.

Spørsmål om hvordan selvkost beregnes er ikke gjenstand for drøfting i dette notatet.

2. Regelverk

2.1 Hjemler for selvkost

Kommuneloven har per i dag ikke bestemmelser om selvkost¹. Hjemmelsgrunnlaget for de ulike selvkosttjenestene 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 Regjeringen har i Prop. 46 L (2017-2018) Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) foreslått å lovfeste hovedprinsippene for beregning av selvkost.

Tjeneste	Hjemmel
Renovasjon ²	Forurensingsloven § 34 Avfallsforskriften kapittel 15
Vannforsyning	Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg § 3 Forurensingsforskriften § 16
Avløpshåndtering	Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg § 3 Forurensingsforskriften § 16
Slamtømming ²	Forurensingsloven § 26, jf. § 34
Plan- og byggesaksbehandling	Plan- og bygningsloven § 33-1
Oppmåling og matrikkelføring	Matrikelloven § 32
Feietjeneste	Brann- og eksplosjonsvernloven § 28
Havn (anløpsavgifter)	Havne- og farvannsloven § 25 Forskrift om kommunenes beregning og innkreving av anløpsavgift
Skolefritidsordning (SFO)	Opplæringslova § 13-7

Tabell 1 Selvkostområder

2.2 Retningslinjer og veiledere

I tillegg til hjemmelsgrunnlagene er det utarbeidet retningslinjer/veiledere for beregning av gebyrgrunnlaget mv.

H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester

Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester skal bidra til en god og ensartet praksis for beregning av selvkost på et tjenesteområde. Retningslinjene gir en anbefalt praksis for hvordan selvkost skal beregnes samt for praktisering av selvkostprinsippet over tid.

M-258 Beregning av kommunale avfallsgebyr

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

Veiledning til havne- og farvannsloven og merknader til forskrift om anløpsavgift

Kystverket har utgitt en veileder om havne- og farvannsloven. Videre har Kystverket også publisert merknader til forskrift om kommunenes beregning og innkreving av anløpsavgift. I merknadene er det uttalt at KMDs retningslinjer for beregning av selvkost bør legges til grunn.

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.

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.

3.2 Håndtering av overskudd og underskudd på selvkost

Dersom en kommune har tatt inn mer i gebyrer et år enn kommunens selvkost ved produksjon av tjenesten skulle tilsi, skal dette overskuddet avsettes til bundet driftsfond (selvkostfond). 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 balansen.

Kalkulatoriske renter legges til selvkostfondet, for å 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. Dersom gebyrområdet gjennom lov skal ha full kostnadsdekning, skal imidlertid et underskudd fremføres mot fremtidige overskudd. Underskudd kan også fremføres dersom kommunestyret har vedtatt full kostnadsdekning på gebyrområdet. Fond i kommuneregnskapet kan imidlertid ikke ha negativ saldo. Fremførbare underskudd på selvkostområdet vil derfor inngå i kommunens samlede regnskapsmessige mer-/mindreforbruk.

Også fremførbare underskudd renteberegnes, dvs. 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. Dette bør gjøres gjennom note til årsregnskapet.

3.3 Forskjeller mellom kommuneregnskapet og selvkost

Alternativkost (kalkulatorisk rentekostnad)

Selvkostkalkylen belastes med alternativkost. Alternativkosten beregnes som en kalkulatorisk rentekostnad beregnet for varige driftsmidler³.

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 verdi av 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. Dette skyldes at:

- a) I kommuneregnskapet aktiveres anleggsmidler brutto, dvs. at eventuelle anleggsbidrag, tilskudd o.l. ikke trekkes ut. – Denne forskjellen er drøftet nærmere nedenfor.

³ I henhold til retningslinjene i rundskriv H-3/14 settes kalkylerenten til 5-årig swaprente + 0,5 prosentpoeng.

b) Kommunen kan ha aktivert «byggelånsrenter».

Kommunen kan etter KRS nr. 2 punkt 3.1 nr. 6 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 samme avskrivningstid som kommuneregnskapets avskrivninger er basert på. Avskrivningsgrunnlaget vil imidlertid være ulikt. I kommuneregnskapet aktiveres anleggsmidlene til brutto anskaffelseskost, dvs. at eventuelle anleggsbidrag, tilskudd o.l. ikke trekkes ut, jf. KRS nr. 2 punkt 3.3. Avskrivningene i selvkostkalkylene er på sin side basert på netto anskaffelseskost.

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

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

3.4 Krav om separat regnskap

Kommuner som håndterer både husholdningsavfall (lovpålagt virksomhet) og næringsavfall (konkurransutsatt virksomhet), har etter avfallsforskriften § 15-4 krav om å ha separat regnskap for den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall⁴. Bestemmelsen om separat regnskap skal bidra til å unngå krysssubsidiering mellom lovpålagt og konkurransutsatt virksomhet.

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

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

3.5 Noteopplysninger

KRS nr. 6 omhandler krav til noter i kommuneregnskapet og kommunens årsberetning. Etter punkt 3.1.3 nr. 10 i standarden vil følgende normalt være aktuelle og vesentlige opplysninger relatert til selvkostområdene:

Opplyse om resultatene for gebyrfinansierte selvkosttjenester der kommunen fastsetter betalingen etter lov og forskrift, gjerne over flere år. Opplysningene bør omfatte inntekter, kostnader, over-/underskudd og budsjettert (vedtatt) versus faktisk dekningsgrad. Videre opplyses om saldo på selvkostfond og bruk av/avsetning til fondene.

KRS nr. 6 punkt 3.1.3 nr. 11 omtaler noter for avfallsvirksomheten dersom kommunen er underlagt kravet til separat regnskap, jf. avsnitt 3.4 ovenfor:

⁴ Se Miljødirektoratets veileder M-258 Beregning av kommunale avfallsgebyr for nærmere informasjon om dette kravet.

I kommuner som er underlagt krav om separat regnskap for virksomhet med innhenting av husholdningsavfall, jf. avfallsforskriften § 15-4, vises regnskapsoppstillinger for avfallsvirksomheten i note til årsregnskapet. Prinsippene som gjelder for noter som angitt i punkt 3.1.1 nr. 11 og 12 gjelder tilsvarende.

Er kommunen skattepliktig for virksomhet med håndtering av næringsavfall, opplyses om kommunens skatteutgift og det skattepliktige resultatet for virksomheten, jf. KRS nr. 6 punkt 3.1.3 nr. 13.

4. Oppsummering

Selvkostbestemmelsene er sentrale for kommuneregnskapet da de har direkte innvirkning på størrelsen på inntektene i kommuneregnskapet.

Videre har bestemmelsene direkte innvirkning på kommuneregnskapet siden overskudd på selvkostområdene skal avsettes til bundne driftsfond. Underskudd på selvkostområdene dekkes av selvkostfond så lenge det er midler på fondet. Fremførbare underskudd vil inngå i kommunens samlede regnskapsmessige mer-/mindreforbruk.

Selvkostfond og fremførte underskudd renteberegnes. Renteberegning håndteres i selvkostkalkylen og inngår i samlet avsetning til/bruk av selvkostfond på det aktuelle området.

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.

Kommuner som både håndterer husholdningsavfall (lovpålagt virksomhet) og næringsavfall (konkurransutsatt 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.

Noteopplysninger om selvkost følger av KRS nr. 6 Noter og årsberetning punkt 3.1.3 nr. 10, 11 og 13.