

VEILEDER TIL SELVKOSTFORSKRIFTEN

Kommunal- og moderniseringsdepartementets forklaringer til
forskrift 11. desember 2019 nr. 1731 om beregning av samlet selvkost for kommunale og
fylkeskommunale gebyrer (selvkostforskriften)

H-2465

November 2020

Om veilederen

Denne veilederen inneholder Kommunal- og moderniseringsdepartementet forklaringer til de enkelte bestemmelsene i [selvkostforskriften](#) (forskrift 11. desember 2019 nr. 1731 om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer).

Forskriften utfyller bestemmelsene i [kommuneloven § 15-1](#) om beregning av selvkost, og gjelder fra og med 1. januar 2020.

Kommuneloven § 15-1 inneholder enkelte grunnleggende bestemmelser om beregning av selvkost, se spesielt § 15-1 andre og tredje ledd. Lovens bestemmelser er i liten grad gjentatt i den nye forskriften. Loven og forskriften må derfor leses i sammenheng. For nærmere veiledning om lovens bestemmelser viser vi til lovens forarbeider, det vil si: kommunelovutvalgets utredning [NOU 2016: 4 Ny kommunelov kapittel 21](#), Kommunal- og moderniseringsdepartementets lovforslag til Stortinget [Prop. 46 L \(2017–2018\) Lov om kommuner og fylkeskommuner \(kommuneloven\) kapittel 22](#) og Kommunal- og forvaltningskomiteens innstilling til Stortinget i plenum [Innst. 369 L \(2017–2018\)](#).

Kommunal- og moderniseringsdepartementet har tidligere i rundskriv H-3/14 gitt retningslinjer for hvordan selvkost bør beregnes. Denne veilederen erstatter rundskriv H-3/14.

Bakgrunn

Stortinget vedtok i juni 2018 ny lov om kommuner og fylkeskommuner. Når denne veilederen henviser til kommuneloven, er det denne nye loven av 22. juni 2018 nr. 83 (kommuneloven 2018) det vises til. Lovens bestemmelser om økonomi og selvkost trådte i kraft 1. januar 2020.

Den nye loven avløser lov 25. september 1992 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven 1992).

Innholdsfortegnelse

1	Forholdet mellom kommuneloven § 15-1 og særlov.....	5
2	Selvkostkalkyle.....	6
3	Selvkostforskriften gjelder uavhengig av organisering	7
4	Til § 1 Saklig virkeområde	8
5	Til § 2 Selvkost.....	9
5.1	Direkte og indirekte kostnader	9
5.2	Inntekter	10
6	Til § 3 Beregningsgrunnlaget	11
6.1	Beregningsgrunnlaget ved egen produksjon	11
6.2	Beregningsgrunnlaget ved egenregi.....	12
6.3	Beregningsgrunnlaget ved kjøp i markedet	12
7	Til § 4 Direkte og indirekte driftskostnader	13
7.1	Direkte driftskostnader.....	13
7.2	Indirekte driftskostnader	14
7.3	Pensjonskostnader.....	15
7.4	Administrativ ledelse, folkevalgte organer og eierorganer	16
8	Til § 5 Kapitalkostnader	18
8.1	Avskrivninger	19
8.1.1	Avskrivningsgrunnlaget	19
8.1.2	Avskrivningsperiode	20
8.2	Endring av avskrivningsperioden	21
8.2.1	Endring av avskrivningsperioden som følge av endret forventet levetid.....	21
8.2.2	Endring av avskrivningsperioden som følge av skifte av praksis	22
8.3	Avskrivningstid for tomter mv.....	24
8.4	Beregnete rentekostnader.....	25
8.5	Indirekte kapitalkostnader.....	26

9	Til § 6 Salg og utrangering av varige driftsmidler	27
10	Til § 7 Korrigerende av tidligere års feil	28
10.1	Om feil og estimatendringer	28
10.1.1	Feil	28
10.1.2	Estimatendringer	29
10.2	Feil som har medført for høye gebyrer	30
10.3	Feil som har medført for lave gebyrer	31
11	Til § 8 Håndtering av overskudd og underskudd	32
11.1	Gebyrgrunnlaget	33
11.2	Overskudd	34
11.3	Underskudd	35
11.4	Gebyrer etter plan- og bygningsloven, eierseksjonsloven og matrikkellova	36
11.5	Kalkulatoriske renter på overskudd og underskudd	37
12	Til § 9 Dokumentasjon av selvkostberegningen	38
13	Til § 10 Ikrafttredelse	39
14	Vedlegg	40

1 Forholdet mellom kommuneloven § 15-1 og særlov

Regelverket for gebyrer som er underlagt selvkost kan i korte trekk oppsummeres som følger.

Særlov eller forskrift med hjemmel i særlov regulerer:

- Hjemmelen til å ta gebyrer til selvkost
- Hvilke tjenester, herunder hvilke tiltak/kostnader, som kan gebyrlegges
- Hvordan gebyrene fastsettes for de enkelte gebyrpliktige

Kommuneloven § 15-1 og selvkostforskriften regulerer:

- Hvordan kommunens samlede selvkost for den gebyrpliktige tjenesten skal beregnes (hvilke prinsipper og metoder kostnadsberegningen skal bygge på)
- Hvordan feil i selvkostberegningen, og hvordan overskudd og underskudd i selvkostregnskapet, skal håndteres

Reglene i kommuneloven § 15-1 og selvkostforskriften kan bare fravikes hvis det følger av særlov eller forskrift med hjemmel i særlov. Hvis det i et tilfelle skulle være motstrid mellom en regel i kommuneloven § 15-1 eller selvkostforskriften og en regel i særlov med forskrift, vil reglene i særlov med forskrift gå foran (lex specialis).

Anbefalinger og løsninger som er beskrevet i veiledere eller retningslinjer etc. til særlov med forskrift, vil bare gå foran reglene i kommuneloven § 15-1 og selvkostforskriften hvis omtalen i veilederen eller retningslinjene følger av en bestemmelse i særlov med forskrift. Generelle råd eller veiledning som ikke er hjemlet i særlov eller forskrift går ikke foran kommuneloven eller selvkostforskriften.

2 Selvkostkalkyle

Normalt må det utarbeides en fullstendig selvkostkalkyle i tråd med selvkostforskriften, selv om dette ikke er uttrykkelig sagt i forskriften. Dette for å ha kontroll med og kunne dokumentere at gebyrinntektene ikke overstiger samlet selvkost.

På flere områder er det adgang til å fastsette gebyrer som er lavere enn selvkost. Dersom det er åpenbart at gebyrinntektene er lavere enn samlet selvkost, og dette kan dokumenteres, vil det ikke være noen plikt etter kommuneloven § 15-1 eller selvkostforskriften til å utarbeide en fullstendig selvkostkalkyle.

Normalt må det utarbeides en budsjettkalkyle i forkant av budsjettåret, som et grunnlag for å kunne fastsette gebyrnivået og budsjettere gebyrinntektene. Selv om dette ikke er regulert i selvkostforskriften, må en slik kalkyle for alle praktiske formål utarbeides på bakgrunn av bestemmelsene i denne forskriften, blant annet slik at gebyrene gjenspeiler det som er forventet selvkost og at det tas hensyn til fremførbare overskudd eller underskudd.

3 Selvkostforskriften gjelder uavhengig av organisering

Produksjonen av selvkosttjenester kan organiseres på flere måter. Kommune-loven § 15-1 og selvkostforskriften gjelder uavhengig av hvordan virksomheten er organisert. Det innebærer for eksempel at hvis kommunen har satt ut hele tjenesten til et interkommunalt selskap eller til et kommunalt eid aksjeselskap, og dette er gjort ved utvidet egenregi etter lov om offentlige anskaffelser § 3-1 (i motsetning til å være satt ut på anbud), vil reglene om beregning av selvkost også gjelde for beregningen av hva som er selskapets selvkost, på samme måte som om kommunen selv hadde produsert tjenesten. Se også forskriften § 3 om beregningsgrunnlaget.

Selvkostforskriften bygger på at det utarbeides én samlet selvkostkalkyle for kommunen for det aktuelle tjenesteområdet, uavhengig av organisering. Det vil si én selvkostkalkyle som inneholder alle gebyrinntektene og alle kostnadskomponentene fratrukket tilhørende inntekter som inngår i samlet selvkost for kommunen, årets overskudd eller underskudd, avsetning til eller bruk av selvkostfond, eventuelt framføring av underskudd. Det vil som regel være naturlig at den virksomheten som har gebyrinntektene, også er den virksomheten som har den samlede selvkostkalkylen for kommunen, enten dette er kommunekassen, et kommunalt foretak, et kommunalt oppgavefellesskap, et interkommunalt selskap (IKS) eller et aksjeselskap (AS). Den samme enheten har også kommunens selvkostfond i sitt årsregnskap. Dokumentasjonskravet i forskriften § 9 hviler på den samme enheten.

4 Til § 1 Saklig virkeområde

Selvkostforskriften utfyller kommuneloven § 15-1 og gir nærmere regler for hvordan *samlet selvkost for et tjenesteområde* skal beregnes. Reglene gjelder når det er fastsatt i annen lov eller forskrift at kommunens eller fylkeskommuner gebyrer for den aktuelle tjenesten, ikke skal være større enn kostnadene ved å yte tjenesten, jf. forskriften § 1. Selvkostforskriften gjelder således for beregningen av det samlede gebyrgrunnlaget (samlet selvkost) for en tjeneste der kommuner eller fylkeskommuner etter særlov har hjemmel til å kreve gebyrer, men der rammen for gebyrene er begrenset til selvkost.

Eksempelvis følger det av forurensningsloven § 34 at kommunene skal fastsette gebyrer for innsamling av husholdningsavfall mv., og at gebyrene ikke skal overstige kommunens kostnader. Da følger det videre av kommuneloven § 15-1 og selvkostforskriften hvordan kommunens kostnader (samlet selvkost, det samlede gebyrgrunnlaget) for dette tjenesteområdet skal beregnes.

Kommuneloven § 15-1 og selvkostforskriften gjelder ikke for utmålingen av gebyrene for den enkelte gebyrpliktige. Det vil si at kommuneloven § 15-1 og selvkostforskriften ikke regulerer hvordan samlet selvkost (det samlede gebyrgrunnlaget) skal fordeles på de enkelte brukerne av den aktuelle tjenesten. Regler for utmåling av gebyrer finnes, i ulik utstrekning, i særlov i eller i forskrift med hjemmel i særlov. Eksempelvis gir forurensningsforskriften § 16-2 til § 16-5 nærmere regler om hvordan vann- og avløpsgebyrene, innenfor rammen av selvkost, skal fastsettes for de enkelte gebyrpliktige.

5 Til § 2 Selvkost

Kommuneloven § 15-1 andre ledd fastsetter den grunnleggende definisjonen av hva som er samlet selvkost:

Samlet selvkost for en tjeneste skal tilsvare merkostnaden ved å yte tjenesten.

Samlet selvkost er således den totale kostnadsøkningen ved å produsere en bestemt tjeneste.

5.1 Direkte og indirekte kostnader

Selvkostforskriften § 2 utfyller lovens definisjon av selvkost. Selvkost omfatter bare kostnader som direkte eller indirekte gjelder produksjonen av tjenesten som det skal betales gebyrer for. Både driftskostnader og kapitalkostnader inngår, enten de er faste eller variable, jf. § 2 *første ledd første punktum*. Kostnader som knyttes til den enkelte betalingstjeneste, vil i de fleste tilfeller både bestå av kostnader som er uavhengig av produsert mengde, som for eksempel avskrivninger, og kostnader som varierer med omfanget av produksjonen.

Det følger av særlov eller forskrift med hjemmel i særlov hvilke tiltak/kostnader som kan inngå i beregningen av selvkost og gebyrlegges. Eksempelvis må spørsmålet om vann- og avløpsgebyrene kan dekke kommunens kostnader til håndtering av overvann og levering av slokkevann, avgjøres ut fra vann- og avløpsanleggsloven og tilhørende gebyrregler i forurensningsforskriften.

Transaksjoner som ikke gjelder selve produksjonen av selvkosttjenesten, men som kun gjelder likviditet, finans- og gjeldsforvaltning eller selskapsfinansiering, skal ikke inngå i selvkost. For eksempel skal ikke likviditetslån og renter på disse, gevinst og tap på finansielle plasseringer, kapitalinnskudd i selskaper eller utbytte inngå i selvkost.

Kostnader som påløper uavhengig av produksjonen av den relevante tjenesten, skal ikke inngå i selvkost, jf. § 2 *første ledd andre punktum*. Denne presiseringen bygger på kommuneloven § 15-1 andre ledd om at selvkost skal tilsvare merkostnaden ved å yte tjenesten. Kostnader som ville ha påløpt uavhengig av selvkosttjenesten, regnes ikke som merkostnader ved å framstille selvkosttjenesten.

Kostnader som ikke er henførbare til den aktuelle tjenesten, og eventuelle tilhørende inntekter, skal holdes utenfor.

5.2 Inntekter

Inntekter som knytter seg til kostnader som omfattes av selvkost og som er tatt inn i selvkostberegningen, skal redusere selvkost, jf. § 2 *andre ledd*.

Bestemmelsen retter seg mot andre inntekter enn selve gebyrinntektene, og gjelder inntekter som oppstår i sammenheng med at det påløper direkte eller indirekte kostnader på selvkostområdet. Slike inntekter reduserer kommunens faktiske utlegg knyttet til selvkosttjenesten, og skal altså redusere gebyrgrunnlaget. Dette kan for eksempel være inntekter som tilskudd, kompensasjon for merverdiavgift og gevinster ved salg av anleggsmidler. Dette kan også være salgsinntekter som har tilknytning til produksjonen av selvkosttjenesten, eksempelvis inntekter fra salg av biprodukter som fjernvarme, biogass eller gjødsel. Inntektene kan også komme fra noe som ikke har med produksjonen av selvkosttjenesten å gjøre, for eksempel inntekter fra utleie av lokaler som tilhører selvkostområdet og hvor kostnadene ved lokalet er henført til selvkost.

Inntekter som genereres i tilknytning til selvkostproduksjonen, for eksempel salg av biprodukter, kan reise problemstillinger knyttet til reglene om offentlig støtte og offentlige aktørers EØS-rettslige økonomiske aktivitet. Når det følger av EØS-reglene om offentlig støtte, må da inntektene og en forholdsmessig andel av kostnadene ved salg av biprodukter holdes utenfor selvkost i et separat regnskap. Mer informasjon om offentlig støtte finnes i Nærings- og fiskeridepartementets [Veileder om offentlig støtte](#), hvor hva som er økonomisk aktivitet blant annet er omtalt i del 3 punkt 15.1.

6 Til § 3 Beregningsgrunnlaget

6.1 Beregningsgrunnlaget ved egen produksjon

Grunnlaget for beregning av selvkost er utgiftene¹ eller kostnadene² og inntekter som regnskapsføres i virksomhetens årsregnskap, jf. § 3 *første ledd*. Selvkostberegningen skal således ta utgangspunkt i regnskapet for den aktuelle virksomheten, enten virksomheten fører regnskapet i tråd med kommunelovens regnskapsregler eller i tråd med regnskapsloven.

Det følger av dette at kostnader som ikke regnskapsføres i årsregnskapet, ikke kan tas inn i selvkost. Dette må ses i lys av kommuneloven § 15-1 tredje ledd bokstav a, hvor det heter at kostnadene skal beregnes ut fra gjennomførte transaksjoner og anskaffelseskost. Denne lovbestemmelsen innebærer at selvkost skal beregnes ut fra pådratte utgifter og at det er prisen på anskaffelsestidspunktet (historisk kost) som skal legges til grunn. Hensynet bak er prinsippet om at kommunen skal få tilbake de utleggene som har gått med for å yte tjenesten.

Dette innebærer for eksempel at kostnader som er beregnet ut fra alternative markedspriser ikke kan inngå i selvkost. Det innebærer også at rent interne, kalkulatoriske overføringer mellom enheter i kommunen, for eksempel internhusleie, ikke skal inngå i selvkost. Hvis for eksempel vann- og avløpsetaten leier lokaler fra et kommunalt foretak (KF) til en pris som skal reflektere markedsprisen, kan dette leiebeløpet ikke legges inn i selvkostberegningen. Det som i slike tilfeller skal inngå i selvkost, vil være vann- og avløpsetatens andel av byggets avskrivninger (basert på historisk kost) og kalkulatoriske rentekostnader, se § 5. Dersom for eksempel en alternativ (og høyere) antatt markedspris hadde vært lagt til grunn, hadde dette i realiteten medført at kommunen gjennom gebyrene ble kompensert for mer enn de utleggene kommunen hadde hatt. I dette ligger et element av beskatning av innbyggerne, utover dekning av kostnadene knyttet til tjenesten.

Kravet om at selvkost skal beregnes utfra utgifter/kostnader og inntekter i årsregnskapet gjelder bare så langt det ikke følger noe annet av forskriften, jf. § 3 første ledd. For eksempel innebærer forskriften § 5 om kapitalkostnader blant annet at selvkost kan beregnes ut fra andre avskrivninger enn avskrivningene i årsregnskapet. Bestemmelsen innebærer videre at det er kalkulatoriske renter, og ikke de faktiske, som skal inngå i beregningen av selvkost. Dette gjelder også når det skal legges til renter på selvkostfondet, jf. § 8 femte og sjette ledd.

¹ Virksomheter som utarbeider årsregnskap etter reglene i kommuneloven med forskrift.

² Virksomheter som utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven.

6.2 Beregningsgrunnlaget ved egenregi

Hvis kommunen har satt ut hele eller deler av tjenesten til et interkommunalt selskap, et kommunalt oppgavefellesskap som er eget rettssubjekt eller til et kommunalt eid aksjeselskap, og dette er gjort ved utvidet egenregi etter lov om offentlige anskaffelser § 3-1 (i motsetning til å være satt ut på anbud), vil reglene om beregning av selvkost også gjelde for beregningen av hva som er selskapets selvkost, på samme måte som om kommunen selv hadde produsert tjenesten.

Også når hele driften av selvkosttjenesten er satt ut til et selskap, og selskapet utarbeider selvkostkalkylen, vil kommunen kunne ha indirekte kostnader knyttet til selvkosttjenesten. Slike kostnader vil da også inngå i selvkost for kommunen, og kan innarbeides i selvkostkalkylen ved at selskapet fakturerer kommunen for disse.

6.3 Beregningsgrunnlaget ved kjøp i markedet

Hvis hele eller deler av selvkosttjenesten kjøpes i markedet, er det den prisen som kommunen betaler som er grunnlaget for beregning av selvkost, jf. § 3 *andre ledd*. Hvis for eksempel kommunen kjøper hele tjenesten av et selskap, er det således ikke krav om at selvkost skal beregnes særskilt ut fra selskapets faktiske kostnader. I slike tilfeller vil det være prisen som betales som skal inngå i selvkost.

7 Til § 4 Direkte og indirekte driftskostnader

Bestemmelsene i § 4 definerer hva som regnes som direkte og indirekte driftskostnader. Kostnader som ikke gjelder produksjonen av eller som ikke utfyller eller understøtter selvkosttjenesten, og eventuelle tilhørende inntekter, skal holdes utenfor.

7.1 Direkte driftskostnader

Direkte driftskostnader omfatter kostnader til arbeid, varer og tjenester som anvendes for å produsere og yte selvkosttjenesten, jf. § 4 *første ledd*. Dette omfatter alle kostnader som er direkte forbundet med å produsere og yte tjenesten som det skal betales gebyr for.

Se eksempel 1 i vedlegget.

Det er bare den andelen av virksomhetens kostnader som gjelder produksjonen av den aktuelle tjenesten som kan henføres til selvkost som direkte driftskostnader.

Kostnader som ikke er henførbare holdes utenfor selvkost, også hvis kostnaden ikke er fullt fordelt i internregnskapet. Dersom for eksempel ansatte utfører oppgaver for flere tjenester, må det ved beregning av selvkost foretas en fordeling av lønnskostnadene slik at bare lønnskostnader som er direkte henførbare til selvkosttjenesten tas med i selvkost som direkte kostnader. Dette gjelder uavhengig av stillingsandel. Dersom for eksempel en stillingsandel på under 20 prosent ikke er fullt fordelt i internregnskapet, og stillingsandelen ikke er henførbart til selvkosttjenesten, holdes stillingsandelen utenfor selvkost.

Det samme gjelder for varer og tjenester som også brukes til annet enn produksjonen av selvkosttjenesten, og for lønnskostnader til administrative ledere. Når en administrativ leder utfører arbeid som er direkte forbundet med produksjonen av selvkosttjenesten (annet arbeid som ikke regnes som administrativ ledelse), regnes altså dette som direkte driftskostnader. Kostnader til administrativ ledelse holdes utenfor, jf. § 4 *tredje ledd*.

Inntekter som oppstår i tilknytning til de direkte driftskostnadene, skal trekkes fra, jf. § 2 andre ledd.

7.2 Indirekte driftskostnader

Indirekte driftskostnader omfatter kostnader til stabs- og støttetjenester, fellestjenester og kontrollfunksjoner som utfyller eller understøtter selvkosttjenesten, jf. *andre ledd første punktum*. Dette omfatter kunderelaterte funksjoner, slik som kundeservice, fakturering og behandling av enkeltsaker (dette kan for eksempel være behandling av søknader og klager). Dette omfatter også interne funksjoner som ytes til selvkosttjenesten, slik som personaltjenester, juridiske tjenester, regnskap, IKT og arkiv mv. Aktiviteter som utarbeidelse av sektorplaner, investeringsplaner, vedlikeholdsplaner og prosjektplanlegging o.l. for selvkosttjenesten regnes som indirekte henførbare til selvkost når disse utfyller eller understøtter selvkosttjenesten.

En rekke funksjoner kan således inngå i grunnlaget for beregning av indirekte driftskostnader i selvkost.

Inntekter som oppstår i tilknytning til de indirekte driftskostnadene, skal trekkes fra, jf. § 2 andre ledd.

Fordelingsnøkler

Andelen indirekte kostnader som tas med i selvkostberegningen, skal gjenspeile selvkosttjenestens bruk av funksjonene som er nevnt over, jf. § 4 *andre ledd andre punktum*. Ofte vil det ikke være mulig å beregne de indirekte kostnadene med full presisjon. Metoden for henføring av indirekte kostnader til selvkostkalkylen må imidlertid reflektere faktisk bruk av funksjonene så godt som mulig.

I mange tilfeller vil det være hensiktsmessig å tilordne indirekte kostnader til selvkost ved hjelp av faste fordelingsnøkler som oppdateres med jevne mellomrom. Først identifiseres de stab- og støttetjenestene, fellestjenestene og kontrollfunksjonene som utfyller eller understøtter den aktuelle selvkosttjenesten. Deretter gjøres det et anslag på selvkosttjenestens bruk av de enkelte funksjonene, det vil si hvor stor andel av disse funksjonenes utgifter (netto driftsutgifter) som skal tilordnes selvkost. For eksempel kan selvkosttjenestens andel av totalt antall ansatte benyttes for å anslå selvkosttjenestens bruk av personalfunksjonen. For innfordringsfunksjonen kan for eksempel selvkosttjenestens andel av totalt utgående fakturaer benyttes osv.

Se eksempel 2 i vedlegget.

For funksjoner hvor beløpene det er snakk om er små og kun har marginal betydning for gebyrene til den enkelte gebyrpliktige, kan det av enkelhetshensyn, og for at det skal være mindre arbeidskrevende, benyttes en enklere fordelingsnøkkel som tilnærmet gjenspeiler bruken av funksjonen, slik som for eksempel selvkosttjenestens andel av samlede brutto driftsutgifter.

7.3 Pensjonskostnader

Selvkostforskriften regulerer ikke om selvkost skal beregnes ut fra pensjonspremier eller pensjonskostnader. Om selvkost beregnes ut fra pensjonspremier eller pensjonskostnader må derfor regnes som likeverdige alternativer, og utgangspunktet vil være at selvkost beregnes ut fra det som er regnskapsført i årsregnskapet.

Dersom årsregnskapet utarbeides i tråd med kommunelovens regnskapsregler, er utgangspunktet at selvkost beregnes ut fra pensjonspremiene, fratrukket eventuelt bruk av premiefond. Eventuelt beregnes selvkost ut fra netto pensjonskostnad (eventuelt pensjonspremier fratrukket eller tillagt årets premieavvik) beregnet i tråd med forskrift 7.6.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. § 3-5, og eventuelt med tillegg for årets amortiseringskostnader.

Dersom årsregnskapet utarbeides i tråd med regnskapsloven, er utgangspunktet at selvkost beregnes ut fra netto pensjonskostnad samt kostnadsførte estimatavvik og planendringer. Små foretak kan på visse vilkår kostnadsføre pensjonspremiene, og i så fall er utgangspunktet at selvkost beregnes ut fra disse.

Enten selvkost beregnes ut fra pensjonspremier eller pensjonskostnader, må valgt metode praktiseres konsistent over tid. Hvis praksis skal endres må dette gjennomføres slik at det ikke gir urimelige utslag i gebyrgrunnlaget, særlig med hensyn på generasjonsprinsippet og slik at endringen ikke medfører dobbelbelastning. Dersom for eksempel selvkost har vært beregnet på grunnlag av pensjonspremiene, og praksis skal endres slik at selvkost beregnes på grunnlag av netto pensjonskostnader og amortiseringskostnader, kan ikke amortiseringskostnader for tidligere års premieavvik tas med for de årene hvor selvkost har vært beregnet ut fra pensjonspremier.

Dersom for eksempel en prinsippendring medfører at netto pensjonsforpliktelse må balanseføres fordi regnskapslovens regler for små foretak ikke lenger kan følges, kan engangsvirkningen som føres mot egenkapitalen, av hensyn til generasjonsprinsippet, ikke tas med som en kostnad i selvkost.

7.4 Administrativ ledelse, folkevalgte organer og eierorganer

Kostnader som ikke gjelder produksjonen av eller som ikke utfyller eller understøtter selvkosttjenesten, og eventuelle tilhørende inntekter, skal holdes utenfor selvkost.

Bestemmelsen i § 4 *tredje ledd* angir spesielt tre typer kostnader som *ikke* er henførbare til selvkost: kostnader til administrativ ledelse, folkevalgte organer etter kommuneloven § 5-1 og eierorganer. Slike kostnader kan altså ikke regnes som en merkostnad ved å yte selvkosttjenesten, jf. kommuneloven § 15-1 andre ledd.

Også andre kostnader vil være ikke-henførbare, selv om de ikke er spesielt nevnt i forskriften § 4 tredje ledd.

Bestemmelsen i § 4 tredje ledd skal ikke forstås som et unntak fra at kostnader som er henførbare etter § 2 og § 4 første og andre ledd, skal inngå i selvkost.

Administrativ ledelse

Kostnader til administrativ ledelse er ikke henførbare til selvkost.

Administrativ ledelse omfatter administrasjonens aktiviteter knyttet til overordnet og helhetlig styring og kontroll av kommunens samlede virksomhet. Dette omfatter aktiviteter som gjelder kommunen samlet, slik som for eksempel planlegging (kommuneplan, økonomiplan og årsbudsjett ol.), oppfølging, rapportering (årsregnskap, årsberetning, årsrapport ol.), økonomiforvaltning og risiko- og internkontrollarbeid, personalforvaltning osv. på overordnet og helhetlig nivå.

Stabs- og støttetjenester, fellestjenester og kontrollfunksjoner knyttet til administrativ ledelse henføres ikke til selvkost. Stabs- og støttetjenester, fellestjenester og kontrollfunksjoner som utfyller eller understøtter selvkosttjenesten, henføres til selvkost i samsvar med § 4 andre ledd.

Kommunedirektøren og kommunalsjefer og sektorledere o.l. (ledere som leder andre ledere) regnes som hovedregel som administrativ ledelse. Kommunalsjefer og sektorledere mv. er imidlertid henførbare til selvkost i den grad de utfører arbeid som gjelder produksjonen av selvkosttjenesten eller som utfyller eller understøtter selvkosttjenesten i tråd med § 4 første eller andre ledd, jf. henføring av stillingsandeler som nevnt under kommentarene til § 4 første ledd.

Daglig leder og hans stab i et selskap e.l. som kun yter selvkosttjenesten, må som utgangspunkt regnes som henførbare til selvkost. Dersom selskapet også driver annen virksomhet, må det gjøres en fordeling mellom det som kan og ikke kan henføres til selvkost i tråd med § 4 første og andre ledd.

Folkevalgte organer

Kostnader til folkevalgte organer som nevnt i kommuneloven § 5-1 er ikke henførbare til selvkost. Dette omfatter alle kostnader knyttet til slike organer, slik som godtgjørelser og utgifter i forbindelse med møter mv.

Eierorganer

Kostnader til eierorganer er ikke henførbare til selvkost. Som eierorganer regnes generalforsamling i aksjeselskap (AS), representantskap i interkommunalt selskap (IKS), representantskap i kommunalt oppgavefellesskap og andre organer hvor kommunen utøver sin myndighet som eier eller deltaker i selskapet eller samarbeidet. Godtgjørelser, møteutgifter og andre utgifter knyttet til slike organer skal dermed ikke tas med i selvkost.

Styret i aksjeselskap, interkommunalt selskap, kommunalt oppgavefellesskap eller kommunalt foretak og lignende organer med forvaltnings- og tilsynsansvar for virksomheten, regnes ikke som eierorgan, og må som utgangspunkt regnes som henførbare til selvkost. Godtgjørelser, møteutgifter og andre utgifter knyttet til slike organer kan dermed tas med i selvkost. Dersom selskapet også driver annen virksomhet enn selvkosttjenesten, må det gjøres en fordeling mellom det som kan og ikke kan henføres til selvkost i tråd med § 4 første og andre ledd.

8 Til § 5 Kapitalkostnader

Bestemmelsene i § 5 regulerer hvordan kapitalkostnadene skal fastsettes ved beregning av selvkost. Bestemmelsene utfyller kommuneloven § 15-1 tredje ledd, som blant annet innebærer at kapitalkostnadene skal beregnes ut fra avskrivninger av historisk kost, at det skal kompenseres for kapitalbindingen gjennom beregnede rentekostnader, og at avskrivningene (som utgangspunkt) skal gå over forventet brukstid.

Kapitalkostnadene består av tre elementer, jf. forskriften § 5 *første ledd*.

For det første inngår avskrivningene av varige driftsmidler. Alle varige driftsmidler skal avskrives i selvkostkalkylen, også de som ikke har begrenset levetid, slik som tomter. Hensynet bak er prinsippet om at kommunen skal få tilbake de utleggene som har gått med for å yte tjenesten.

For det andre inngår nedskrivninger av varige driftsmidler ved varige verdifall. Nedskrivninger som følge av et verdifall som forventes ikke å være forbigående, tas altså inn som kapitalkostnad i selvkost det året nedskrivningen foretas. Eventuelle reverseringer av nedskrivninger inngår også, og må redusere kapitalkostnaden på reverseringstidspunktet.

For det tredje inngår beregnede (kalkulatoriske) rentekostnader. Dette skal svare til kostnaden ved å binde opp kapital, det vil si den avkastningen man alternativt kunne oppnådd ved å plassere et tilsvarende beløp i markedet.

Se eksempel 3 i vedlegget.

8.1 Avskrivninger

8.1.1 Avskrivningsgrunnlaget

Avskrivningsgrunnlaget skal ta utgangspunkt i prisen på anskaffelsestidspunktet (omtalt som anskaffelseskost eller historisk kost). Fra anskaffelseskost skal byggelånsrenter, anleggsbidrag³ (investeringstilskudd) og andre inntekter som knytter seg til investeringsutgiftene ved anskaffelsen, trekkes fra, jf. § 5 *andre ledd*. For eksempel vil kompensasjon for merverdiavgift redusere utlegget ved investeringen, og må dermed trekkes fra.

Hvis anskaffelseskost ikke er kjent, må det benyttes et estimat på historisk kost.

Forskriften åpner ikke for at en alternativkostnad kan legges inn i selvkostberegningen. For eksempel kan ikke selvkost beregnes ut fra tapt markedsleie som følge av at eiendelen ved alternativ bruk ville hatt en høyere verdi.

Byggelånsrenter

Ved påkostninger eller investeringer i bygninger og anlegg trekkes det gradvis på egen likviditet eller på lånte midler (eksempelvis en byggelånskonto) for å finansiere løpende utbetalinger. Ved lånefinansiering kan påløpte renter i byggeperioden tas med i anskaffelseskost i årsregnskapet. Hvis investeringen i stedet er finansiert kun med egne midler, inngår ikke denne renteutgiften i anskaffelseskost. For å ivareta prinsippet om at finansieringsform ikke skal ha betydning for beregnede kostnader i selvkost, trekkes derfor eventuelt henførte renter av lån brukt til finansiering (eksempelvis byggelånsrenter) ut av anskaffelseskost ved beregning av selvkost. I stedet henføres kalkulatorisk rentekostnad på nye investeringer i året, jf. § 5 første ledd, uavhengig av om investeringen tas i bruk det året eller ikke.

Dette innebærer at investeringer som går over mer enn ett år, blir belastet årlig med kalkulatorisk rentekostnad i selvkostkalkylen. Dermed blir det kompensert for den kapitalen som investeringene binder opp gjennom byggeperioden, før anleggsmiddelet har blitt aktivert i balansen.

³ Tilknytningsgebyr for vann og avløp regnes ikke som anleggsbidrag, og skal ikke redusere avskrivningsgrunnlaget.

8.1.2 Avskrivningsperiode

Avskrivningene skal være planmessige og foretas over den utnyttbare levetiden til det varige driftsmidlet, jf. § 5 *tredje ledd første punktum*. Den utnyttbare levetiden er den perioden som eiendelen, etter en konkret vurdering, forventes å kunne brukes.

Samtidig er det adgang til å fastsette den utnyttbare levetiden lik den avskrivningsperioden som er benyttet i virksomhetens årsregnskap, jf. *tredje ledd andre punktum*. Dette innebærer at det er valgfritt om selvkostberegningen skal bygge på en egen avskrivningsperiode som avviker fra den som er benyttet for avskrivningene i årsregnskapet, eller på den samme avskrivningsperioden som i årsregnskapet. Dette åpner for eksempel for at avskrivningsperiodene som ligger til grunn for kommuneregnskapet, jf. forskrift 7.6.2019 nr. 714 om økonomiplan årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. § 3-4, kan benyttes i selvkostberegningen, selv om utnyttbar levetid regnes som lengre.

8.2 Endring av avskrivningsperioden

8.2.1 Endring av avskrivningsperioden som følge av endret forventet levetid

I enkelte tilfeller blir det aktuelt å utvide eller korte ned gjenstående avskrivningsperiode etter at avskrivningene er påbegynt.

Hvis avskrivningene i selvkost følger utnyttbar levetid etter § 5 tredje ledd første punktum, er justering av avskrivningsperioden i selvkostberegningen aktuelt dersom et nytt estimat for den forventete levetiden avviker (vesentlig) fra det som først ble lagt til grunn. I slike tilfeller kan avskrivningsperioden for eksempel forlenges fra 20 til 30 år eller reduseres fra 40 til 30 år. Endring av avskrivningsperioden må bygge på reelle endringer i forventet levetid.

Hvis avskrivningene i selvkost følger avskrivningsperiodene i årsregnskapet i tråd med § 5 tredje ledd andre punktum, er justering av avskrivningsperioden i selvkostberegningen aktuelt dersom avskrivningsperioden i virksomhetens årsregnskap endres i tråd med regnskapsreglene. Også i slike tilfeller kan avskrivningsperioden i selvkostberegningen forlenges, eventuelt reduseres, hvis det bygger på reelle endringer i forventet levetid.

Ved endring av avskrivningsperioden som følge av at estimatet for forventet levetid er endret, avskrives resterende verdier i selvkostkalkylen over ny resterende periode (ny gjenværende levetid). For eksempel, dersom anslaget for forventet levetid etter 10 år forlenges fra 20 til 30 år, avskrives resterende verdier over 20 år i stedet for 10 år. Tilsvarende, dersom anslaget for forventet levetid etter 10 år reduseres fra 20 til 15 år, avskrives resterende verdier over 5 år i stedet for 10 år.

8.2.2 Endring av avskrivningsperioden som følge av skifte av praksis

Spørsmålet om justering av avskrivningsperioden i selvkostberegningen kan også oppstå dersom man ønsker å endre praksis, fra å beregne avskrivninger i selvkost basert på forventet levetid etter § 5 tredje ledd første punktum, til å beregne avskrivninger i selvkost basert på avskrivningsperiodene i årsregnskapet etter § 5 tredje ledd andre punktum, eller motsatt. Slike skifter vil måtte være engangshendelser for ikke å rokke ved hensynet til konsistent praktisering over tid.

Skifte til avskrivninger basert på forventet levetid (§ 5 tredje ledd første punktum)

Dersom kommunen skal gå over fra avskrivningsperioden i årsregnskapet etter § 5 tredje ledd andre punktum, til avskrivninger etter § 5 tredje ledd første punktum (avskrivninger basert på forventet levetid), og samtidig vurderer å endre pågående avskrivningsplaner for driftsmidler som allerede er delvis avskrevet, følger det av § 5 tredje ledd første punktum at endring av avskrivningsperioden må begrunnes i at forventet levetid avviker (vesentlig) fra avskrivningsperioden som ligger til grunn for årsregnskapet.

Virkningen av endringen av avskrivningsperioden håndteres da som omtalt i avsnittet over om endring av avskrivningsperioden som følge av endret forventet levetid, det vil si at restverdien avskrives over ny gjenværende levetid.

Skifte til avskrivninger basert på avskrivningsperiodene i årsregnskapet (§ 5 tredje ledd andre punktum)

Dersom kommunen skal gå over fra avskrivninger etter § 5 tredje ledd første punktum til avskrivningsperiodene i årsregnskapet etter § 5 tredje ledd andre punktum, bør dette som utgangspunkt kun innføres for nye anskaffelser, slik at pågående avskrivninger fortsetter etter opprinnelig avskrivningsplan.

Dersom kommunen likevel vurderer å endre pågående avskrivningsplaner for driftsmidler som allerede er delvis avskrevet, må dette ikke gjennomføres hvis virkningen av nedkortet avskrivningsperiode gir en urimelig økning i gebyrene eller ikke samsvarer med generasjonsprinsippet. I så fall holdes pågående avskrivninger uendret, så lenge avskrivningene bygger på en rimelig forventet levetid.

Reduksjon av avskrivningsperioden gjøres bare hvis virkningen av praksisendringen ikke medfører en urimelig økning av gebyrene eller ikke strider med generasjonsprinsippet. I så fall kan restverdien avskrives over ny gjenværende levetid, som omtalt i punkt 8.2.1 om endring av avskrivningsperioden som følge av endret forventet levetid.

Eventuelt kan restverdien avskrives årlig med det avskrivningene ville ha vært dersom den nye, kortere avskrivningsperioden hadde vært lagt til grunn fra begynnelsen av, til restverdien er fullt avskrevet. Denne metoden gir lavere avskrivninger, men da over en lengre avskrivningsperiode enn forventet levetid.

Denne metoden er en mellomløsning hvor det må gjøres en avveining mellom hensynene til gebyrbetalene (gebyrøkninger) og generasjonsprinsippet (forventet levetid). Siden denne mellomløsningen innebærer en avskrivningstid utover forventet levetid, er metoden primært aktuell når reduksjonen i forventet levetid vil gi en for høy gebyrøkning dersom restverdien avskrives over ny gjenværende levetid.

Eksempel: Hvis avskrivningsperioden i år 30 reduseres fra 80 til 40 år, settes avskrivningene fra og med år 30 til $1/40$ av anskaffelseskost. Avskrivningene foretas da med $1/40$ årlig til de resterende $50/80$ av anskaffelseskost er avskrevet. I dette eksemplet blir da avskrivningstiden 30 år pluss 25 år ($50/80 : 1/40$), sammenlagt 55 år.

8.3 Avskrivningstid for tomter mv.

Alle varige driftsmidler skal avskrives ved beregningen av selvkost, jf. § 5 første ledd. Dette omfatter også de varige driftsmidlene som ikke har begrenset levetid og ikke avskrives i virksomhetens årsregnskap, slik som tomter.

Avskrivningstiden for slike varige driftsmidler kan ved beregningene settes kortere enn den egentlige utnyttbare levetiden, jf. § 5 *tredje ledd tredje punktum*. Det kan for eksempel for tomter, av hensyn til finansieringen, være hensiktsmessig å benytte en avskrivningstid på 40 eller 50 år.

I de tilfeller hvor tomteprisen inngår i anskaffelseskost for bygg og anlegg, er det for beregningen av selvkost ikke nødvendig å skille ut tomteprisen fra samlet anskaffelseskost.

Begrepet andre varige driftsmidler i tredje ledd tredje punktum omfatter i utgangspunktet anskaffelser som i årsregnskapet er klassifisert som varige driftsmidler. Begrepet vil imidlertid ved beregningen av selvkost også omfatte andre anskaffelser som i realiteten er å likestille med kjøp av et varig driftsmiddel, selv om de ikke klassifiseres som det i virksomhetens årsregnskap. Et eksempel kan være kjøp av vannrettigheter for en nærmere avgrenset periode. I slike tilfeller tas kjøpsprisen med i grunnlaget for kapitalkostnadene (historisk kost) og avskrives over rettighetens avtaleperiode.

8.4 Beregnete rentekostnader

Grunnlaget for beregning av den kalkulatoriske rentekostnaden er gjennomsnittet av restverdien av de varige driftsmidlene per henholdsvis 1.1. og 31.12. i det aktuelle året, jf. § 5 *fjerde ledd første punktum*. Restverdien vil tilsvare historisk kost med alle de fratrekk som følger av § 5 første til tredje ledd.

Det skal benyttes en kalkylerente som er lik årets gjennomsnittlige 5-årige swaprente pluss et tillegg på $\frac{1}{2}$ prosentpoeng, jf. § 5 *fjerde ledd andre punktum*.

Det kan ikke benyttes andre kalkylerenter. Det kan heller ikke benyttes faktiske renter.

8.5 Indirekte kapitalkostnader

Selvkost omfatter også indirekte kapitalkostnader knyttet til stab- og støttefunksjoner, fellesfunksjoner og kontrollfunksjoner, når disse utfyller eller understøtter selvkosttjenesten.

Indirekte kapitalkostnader kan beregnes på en av to måter, jf. § 5 *femte ledd*. Det er valgfritt hvilken metode som benyttes.

Den ene metoden er å beregne indirekte kapitalkostnader på samme måte som indirekte driftskostnader.

Den andre metoden er at de indirekte kapitalkostnadene i stedet beregnes etter en forenklet metode med en fast sjablong. Metoden er at indirekte kapitalkostnader settes lik 5 prosent av netto indirekte driftskostnader (indirekte driftskostnader etter fratrekk for inntekter som nevnt i § 2 andre ledd).

9 Til § 6 Salg og utrangering av varige driftsmidler

Når et varig driftsmiddel selges, må det tas ut av grunnlaget for beregning av kapitalkostnader. Gevinsten eller tapet ved salget, det vil si differansen mellom anleggsmidlets restverdi i selvkostkalkylen og salgssummen, tas inn i selvkost som en inntekt eller kostnad i salgsåret, jf. § 6 *første ledd*.

Dette gjelder også salg av tomter og andre varige driftsmidler, forutsatt at disse historisk har vært inkludert og avskrevet i selvkostberegningen.

Varige driftsmidler som tas ut av selvkostområdet og overføres til bruk i andre deler av virksomheten, behandles tilsvarende som salg. I slike tilfeller må det utøves et fornuftig skjønn ved estimering av sannsynlig salgspris. Det bør anvendes takst når det er snakk om vesentlige beløp.

Ved utrangering av varige driftsmidler skal dette behandles som en nedskrivning i selvkostkalkylen, jf. § 6 *andre ledd*. Det vil si at restverdien tas inn som kapitalkostnad (nedskrivning) i selvkostberegningen i utrangeringsåret.

Se eksempel 3 i vedlegget.

10 Til § 7 Korrigering av tidligere års feil

I ettertid kan det bli avdekket at samlet selvkost i et tidligere år er beregnet feil. Bestemmelsene i § 7 regulerer hvordan slike feil skal håndteres ved beregning av samlet selvkost etter at feilen er oppdaget.

10.1 Om feil og estimatendringer

Det må skilles mellom estimatendringer og feil.

10.1.1 Feil

Med feil menes alle feil som innebærer at samlet selvkost ikke har blitt beregnet i samsvar med reglene i kommuneloven § 15-1, denne forskriften eller regler i særlov med tilhørende forskrift, slik at det samlede gebyrgrunnlaget for tjenesten har blitt beregnet for høyt eller for lavt.

Feil vil for eksempel kunne være at kostnader ikke er henført korrekt i tråd med § 4. Det kan for eksempel være at det er tatt med for mye eller for lite lønnskostnader ved beregningen av direkte driftskostnader. Slike feil kan ha sammenheng med hvordan utgifter er fordelt i (intern)regnskapet.

Tilsvarende kan det være feil henføring av inntekter. Inntekter som skulle vært henført til selvkostberegningen er ikke tatt med, eller det er tatt med inntekter som ikke skulle ha redusert samlet selvkost.

Feil vil for eksempel også kunne være feil i fordelingsnøkklene for beregning av indirekte driftskostnader, slik at disse ikke gjenspeiler selvkosttjenestens andel/bruk av stab- og støttetjenestene, fellestjenestene og kontrollfunksjonene.

Feil vil for eksempel kunne være at kapitalkostnadene ikke er beregnet korrekt i tråd med § 5. Det kan for eksempel være at avskrivningsgrunnlaget ikke er fullstendig ved at et varig driftsmiddel ikke er kommet med i selvkostberegningen, eller at et anleggsbidrag ikke er trukket ut fra avskrivningsgrunnlaget. Det kan for eksempel være at det er benyttet feil kalkylerente, eller at grunnlaget for rentekostnadene (restverdiene på varige driftsmidler) ikke er korrekt.

Eksemplene er ikke uttømmende.

10.1.2 Estimaterendringer

Estimater er anslag på størrelser som inngår i beregningen av selvkost, hvor disse ikke kan fastslås nøyaktig eller med full sikkerhet. Eksempelvis kan dette være anslag på andeler av stillinger som henføres til selvkost som direkte kostnader, anslåtte fordelingsnøkler for beregning av indirekte driftskostnader eller anslag for utnyttbar levetid (avskrivningsperiode). Endringer i slike og andre estimater regnes som utgangspunkt ikke som feil.

For eksempel vil endringer i anslag for henføring av utgifter til selvkost, endring i selvkosttjenestens bruk av stab- og støttetjenester, eller endret anslag for utnyttbar levetid, som utgangspunkt ikke regnes som feil, når endringene er basert på nye opplysninger eller endringer i underliggende forhold. Om endringer i avskrivninger, se kommentarene til § 5.

Endringer i anslag kan imidlertid måtte regnes som feil som må håndteres i tråd med § 7, dersom det i ettertid blir klart at anslaget som først ble gjort ikke var beste estimat ut fra opplysningene som forelå på estimeringstidspunktet.

Avvik mellom budsjettestimater og regnskapet vil isolert sett bidra til overskudd eller underskudd, som håndteres etter bestemmelsene i § 8.

10.2 Feil som har medført for høye gebyrer

Hvis det avdekkes vesentlige feil i beregningen av samlet selvkost, og feilen har vært til *ugunst* for brukerne, skal feilen rettes opp. Med *ugunst* for brukerne menes at samlet selvkost har blitt beregnet for høyt, og medført for høye gebyrer.

Feilen skal rettes opp ved at virkningen av feilen tas inn som en inntekt i beregningen av samlet selvkost, jf. § 7 *første ledd*. Dette reduserer samlet selvkost og gebyrgrunnlaget det året feilen rettes opp.

Plikten til å rette opp feilen gjelder bare når feilen er vesentlig. Det er ingen plikt til å rette feil som er uvesentlige.

Vurderingen av hva som er en vesentlig feil vil være en skjønnsmessig vurdering. Plikten til å rette feil skal imidlertid ivareta hensynet til de gebyrpliktige, slik at disse ikke belastes for feil i beregningene. Ved vurderingen av hva som er vesentlig må det derfor være avgjørende hvilken betydning feilen har for den enkelte gebyrpliktige. En feil kan for kommunen regnes som uvesentlig, men likevel som vesentlig for den enkelte gebyrpliktige. Dette innebærer at feil må rettes også når dette betyr at det er relativt små beløp som vil komme den enkelte gebyrpliktige til gode gjennom en reduksjon av det samlede gebyrgrunnlaget. Feil som er i størrelsesorden 50 til 100 kroner per gebyrpliktig kan som utgangspunkt regnes som vesentlig, men dette er ikke regulert i forskriften.

Bestemmelsen i første ledd kommer ikke til anvendelse hvis feil rettes opp gjennom direkte tilbakebetaling av feilen til den enkelte gebyrpliktige.

10.3 Feil som har medført for lave gebyrer

Hvis det avdekkes feil i beregningen av samlet selvkost, og feilen har vært til *gunst* for brukerne, skal feilen *ikke* rettes opp, jf. *andre ledd første punktum*.

Med gunst for brukerne menes at samlet selvkost har blitt beregnet for lavt, og medført for lave gebyrer sammenlignet med den korrekte beregningen av samlet selvkost. Dersom det avdekkes at det i foregående år kunne ha blitt krevd inn høyere gebyrer på grunn av feil i beregningen av samlet selvkost, kan altså ikke samlet selvkost og gebyrgrunnlaget økes i etterkant. Dette gjelder enten feilen vurderes som uvesentlig eller vesentlig.

Dette gjelder likevel ikke for avfallsgebyrer etter forurensningsloven § 34 første ledd, jf. *andre punktum*. Dersom avfallsgebyrene har vært for lave på grunn av feil i beregningen av samlet selvkost, må altså slike feil rettes. Virkningen av feilen tas da inn som en kostnad i beregningen av samlet selvkost. Dette gjelder enten feilen vurderes som uvesentlig eller vesentlig.

11 Til § 8 Håndtering av overskudd og underskudd

Normalt vil det i selvkostregnskapet oppstå et overskudd eller underskudd, det vil si et avvik mellom årets gebyrinntekter og årets selvkost eller gebyrgrunnlag. Bestemmelsene i § 8 regulerer hvordan overskudd eller underskudd skal håndteres.

Se eksempel 5 og 6 i vedlegget.

Bestemmelsene i § 8 kommer til anvendelse når det følger av særlov eller forskrift med hjemmel i særlov at gebyrene skal svare til selvkost, og når det følger av kommunestyrets vedtak at gebyrene skal svare til selvkost eller en andel av selvkost.

Med andel av selvkost forstås som utgangspunkt en definert prosentandel av selvkost. En andel av selvkost kan også være en annen definert størrelse som er lavere enn selvkost, for eksempel avgrenset til de direkte driftskostnadene eller bare de direkte lønnskostnadene.

Dersom de samlede gebyrinntektene skal svare til samlet selvkost, måles over- og underskuddet ut fra beregnet selvkost.

Dersom gebyrinntektene skal svare til en bestemt andel av selvkost, måles over- og underskuddet ut fra denne definerte prosentandelen eller størrelsen.

Fremføring av over- og underskudd forutsetter at det er klarlagt hva gebyrgrunnlaget skal være. Når det ikke er fastsatt i særlov, forskrift med hjemmel i særlov eller vedtak, hva gebyrgrunnlaget er, er det ikke grunnlag for å beregne over- eller underskudd og framføring av dette til senere år etter bestemmelsene i § 8.

Så lenge særlov eller forskrift med hjemmel i særlov ikke pålegger full kostnadsdekning, har kommunene anledning til å ta inn mindre gebyrinntekter enn opprinnelig vedtatt, og i så fall avvike fra den i utgangspunktet fastsatte andelen. I lys av dette må § 8 forstås slik at kommunene på områder hvor det ikke er krav om full kostnadsdekning, ikke har plikt til å fremføre underskudd. Kommunestyret kan for eksempel vedta at et underskudd likevel ikke skal dekkes inn slik det er angitt i § 8 tredje ledd, eller at et fremført underskudd ikke skal tillegges beregnede rentekostnader slik det er angitt i § 8 sjette ledd.

11.1 Gebyrgrunnlaget

Årets gebyrgrunnlag er grunnlaget for beregning av årets over- eller underskudd.

Årets gebyrgrunnlag er som utgangspunkt årets samlede selvkost slik dette skal beregnes etter § 2 til § 7, jf. § 8 *første ledd første punktum*.

Kommunestyret kan bestemme, så langt ikke annet følger av lov eller forskrift, at gebyrgrunnlaget i stedet skal være en andel av samlet selvkost slik at gebyrinntektene ikke skal dekke full selvkost, jf. § 8 *første ledd andre punktum*. For eksempel kan gebyrgrunnlaget settes slik at gebyrinntektene skal dekke 80 prosent av samlet selvkost, mens de siste 20 prosentene dekkes av andre inntekter.

Gebyrgrunnlaget kan også settes til en annen definert størrelse som er lavere enn selvkost, for eksempel avgrenset til de direkte driftskostnadene eller bare de direkte lønnskostnadene.

I særlov eller forskrift med hjemmel i særlov kan det være gitt regler som innebærer at gebyrgrunnlaget på det aktuelle tjenesteområdet ikke kan settes til full selvkost slik selvkost beregnes etter denne forskriften § 2 til § 7. For eksempel innebærer byggesaksforskriften § 7-6 et gebyrbortfall hvis kommunen overskrider de lovpålagte saksbehandlingsfristene. Kommunen skal da ikke kunne få dekket full selvkost gjennom gebyrinntektene, og det må tas hensyn til dette i selvkostberegningen. Gebyrbortfallet kan ikke regnes som et underskudd etter § 10 i forskriften her.

11.2 Overskudd

Hvis årets samlede gebyrinntekter er høyere enn årets gebyrgrunnlag, foreligger et overskudd.

Et overskudd skal disponeres umiddelbart ved å dekke inn et eventuelt underskudd i selvkostregnskapet fremført fra tidligere år, jf. § 8 *andre ledd første punktum*.

Dersom det ikke foreligger et fremført underskudd, eventuelt hvis årets overskudd er høyere enn det fremførte underskuddet, skal overskuddet i sin helhet, eventuelt det overskytende beløpet, avsettes til et selvkostfond i selvkostregnskapet, jf. § 8 *andre ledd andre punktum*.

Det følger av andre ledd første og andre punktum at det i selvkostberegningen ikke kan fremføres både et overskudd (selvkostfond) og et underskudd samtidig fra det ene året til det andre.

Et overskudd som er avsatt til selvkostfondet skal gå med til å dekke et fremtidig underskudd, jf. § 8 *andre ledd tredje punktum*. Når det fremføres et overskudd, må det altså planlegges for at gebyrinntektene i kommende år må settes lavere enn årets gebyrgrunnlag, slik at overskuddet blir tilbakeført. Dette vil da skje gjennom bruk av selvkostfond som finansierer underskuddet.

Det er en frist på fem år for å tilbakeføre overskudd. Et overskudd som oppsto i år t skal tilbakeføres senest i år $t+5$, et overskudd som oppsto i år $t+1$ skal tilbakeføres senest i år $t+6$ og så videre.

Det følger av andre ledd tredje punktum at selvkostfondet bare kan brukes til å dekke fremtidige underskudd i selvkostregnskapet. Et selvkostfond kan dermed for eksempel ikke brukes til å finansiere investeringer. Selvkostfondet må håndteres som bundne midler i årsregnskapet.

Det følger av § 8 andre og tredje ledd at det ikke er adgang til å både avsette et overskudd og bruke av et tidligere års overskudd i samme år. Det er heller ikke adgang til å dekke inn et fremført underskudd og fremføre et nytt underskudd i samme år.

11.3 Underskudd

Hvis årets samlede gebyrinntekter er lavere enn årets gebyrgrunnlag, foreligger et underskudd.

Et underskudd skal, så langt det er midler på selvkostfondet, dekkes inn umiddelbart ved bruk av selvkostfondet, jf. § 8 *tredje ledd første punktum*.

Dersom det ikke er midler på selvkostfondet, eventuelt hvis årets underskudd er høyere enn selvkostfondet, skal underskuddet i sin helhet, eventuelt det resterende beløpet, fremføres i selvkostregnskapet til inndekning i et senere år, jf. § 8 *tredje ledd andre punktum*.

Det følger av tredje ledd første og andre punktum at det i selvkostregnskapet ikke kan fremføres både et overskudd (selvkostfond) og et underskudd samtidig fra det ene året til det andre.

Et fremført underskudd skal dekkes inn av et fremtidig overskudd, jf. § 8 *tredje ledd tredje punktum*. Når det fremføres et underskudd må det altså planlegges for at gebyrinntektene i kommende år må settes høyere enn årets gebyrgrunnlag, slik at underskuddet blir dekket inn.

Det er en frist på fem år for å dekke inn et fremført underskudd. Et fremført underskudd som oppsto i år t skal dekkes inn senest i år $t+5$, et underskudd som oppsto i år $t+1$ skal dekkes inn senest i år $t+6$ og så videre.

Et underskudd som fremføres, kan i visse tilfeller dekkes inn senere enn fem år etter at det oppsto. Dette gjelder bare hvis det er nødvendig for å unngå at dagens brukere betaler for fremtidig bruk av gjennomførte investeringer, jf. § 8 *tredje ledd fjerde punktum*. Unntaket gjelder for eksempel i situasjoner hvor en kommune bygger ut vann- og avløpsnettet med overkapasitet for å ta høyde for framtidig utbygging av et hytte- eller boligfelt, og tilkoblingen til nettet vil skje etappevis over en lang rekke år etter hvert som hytte- eller boligfeltene bygges ut.

Bestemmelsene i tredje ledd er ikke til hinder for at kommunestyret bestemmer at et underskudd som ikke dekkes av et overskudd/selvkostfond, skal dekkes inn på en annen måte enn ved å øke gebyrinntektene. I praksis vil dette måtte skje gjennom bruk av kommunens frie inntekter. Dette vil kun være aktuelt for tjenesteområder hvor selvkost setter den øvre rammen for gebyrinntektene, men hvor særlov ikke pålegger kommunen full kostnadsdekning.

Det følger av § 8 andre og tredje ledd at det ikke er adgang til å både avsette et overskudd og bruke av et tidligere års overskudd i samme år. Det er heller ikke adgang til å dekke inn et fremført underskudd og fremføre et nytt underskudd i samme år.

11.4 Gebyrer etter plan- og bygningsloven, eierseksjonsloven og matrikkellova

Hvis det oppstår et overskudd på gebyrer som er hjemlet i plan- og bygningsloven, eierseksjonsloven og matrikkellova, håndteres overskuddet etter reglene i selvkostforskriften § 8 andre ledd.

Hvis det oppstår et underskudd på gebyrer som er hjemlet i plan- og bygningsloven, eierseksjonsloven og matrikkellova, håndteres underskuddet etter reglene i § 8 tredje ledd første punktum, så fremt det er midler på selvkostfondet.

Reglene i § 8 tredje ledd andre til fjerde punktum om framføring av underskudd gjelder imidlertid ikke for gebyrbelagte tjenester som er hjemlet i plan- og bygningsloven, eierseksjonsloven og matrikkellova, jf. *fjerde ledd*. Dette betyr at hvis det ikke er midler på selvkostfondet, kan et underskudd ikke framføres til senere år. Underskuddet må da finansieres av kommunen selv. Regelen i fjerde ledd skal ivareta at gebyrpliktige i slike saker ikke skal finansiere tidligere underskudd og dermed betale mer enn det tjenesten koster.

I visse tilfeller kan det være slik at det er tidsforskyvninger mellom når kostnader i en sak påløper og når tilhørende gebyr kreves inn, for eksempel i plansaker. Slike tidsforskyvninger skaper da isolert sett underskudd i det samlede selvkostregnskapet før gebyret betales inn. Regelen i § 8 fjerde ledd må for slike tilfeller ikke forstås slik at hjemmelen til å kreve inn gebyrer faller bort. For denne typen saker kan det således kreves gebyr uten hinder av regelen i § 8 fjerde ledd.

11.5 Kalkulatoriske renter på overskudd og underskudd

Selvkostfondet skal godskrives kalkulatoriske renteinntekter. Renteinntektene skal beregnes ut fra årets gjennomsnittlige beholdning på fondet og kalkylerenten i § 5 fjerde ledd andre punktum, jf. § 8 *femte ledd*.

Det skal legges til kalkulatoriske rentekostnader på fremførte underskudd, slik at underskudd til fremføring også inkluderer renter, jf. § 8 *sjetten ledd første punktum*. 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 *sjetten ledd første og andre punktum*.

Rentekostnadene skal beregnes ut fra årets gjennomsnittlige fremførte underskudd og kalkylerenten i § 5 fjerde ledd andre punktum, jf. § 8 *sjetten ledd tredje punktum*.

12 Til § 9 Dokumentasjon av selvkostberegningen

Det skal utarbeides dokumentasjon av hvordan beregningen av samlet selvkost er gjort, jf. § 9 første ledd.

Dersom et selskap yter selvkosttjenesten på vegne av kommunen og håndterer selvkostkalkylen, hviler dokumentasjonskravet på selskapet.

Dokumentasjonskravet i § 9 knytter seg til beregningen av samlet selvkost etter denne forskriften, ikke til beregningen av gebyrene i den enkelte sak eller sakstype.

Dokumentasjonen skal gi organer og instanser som kontrollutvalg, revisjonen, fylkesmannen, Sivilombudsmannen o.l., eller andre som ønsker det, mulighet til å kunne se hvordan de ulike elementene av samlet selvkost for en gebyrbelagt tjeneste er beregnet. Dokumentasjonen skal kunne tjene som et grunnlag for å påse at samlet selvkost og gebyrinntektene er beregnet og fastsatt i tråd med de reglene som gjelder.

Dokumentasjonen må vise hvilke kostnader som er tatt med, hvilke fordelingsnøkler som er brukt for henføring av kostnader og hvordan fordelingsnøklerne er utledet. Den må også vise beregningen av kapitalkostnader. Videre må den vise hvilke inntekter som er trukket fra i selvkostberegningen.

Dokumentasjonen må også vise gebyrinntektene, overskudd og underskudd og framføring av disse (saldo på selvkostfond og framførte underskudd).

Dokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år, jf. *andre ledd*.

Hvis kommunen etter § 8 tredje ledd fjerde punktum framfører et underskudd over en lengre periode enn fem år, bør også dokumentasjonen oppbevares over en tilsvarende lengre periode.

Kravet til oppbevaring innebærer også at oppbevaringen må foretas på en ordnet måte og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring, slik at oppbevaringskravet kan oppfylle sin hensikt.

Dokumentasjonen må arkiveres når det følger av arkivloven med forskrifter.

13 Til § 10 Ikrafttredelse

Forskriften trådte i kraft 1. januar 2020, og gjelder fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020.

14 Vedlegg

Eksempel 1 – Direkte kostnader

Tall hentes ut fra regnskapet på bakgrunn av de funksjonsnumre eller ansvarsområder 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 (i 1000 kr)

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 kommunal tjenesteproduksjon		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

Eksempel 2 – Indirekte kostnader

Tabell 2 Eksempel på beregning av fordelingsnøkler

Ansvarssted	Fordelingsnøkkel	Antall avløp	Antall enheter totalt	Fordelingsnøkkel
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 %

Indirekte kostnader hentes ut fra regnskapet med utgangspunkt i tjeneste og henføres til selvkost ut fra fordelingsnøklerne. For å sikre sporbarhet kan det være fornuftig å bruke regnskapets artsgrupper som bakgrunn for beregning av de indirekte kostnadene. Brutto driftsutgifter fratrasket driftsinntekter knyttet til interntjenesten utgjør fordelingsgrunnlaget, som vist i tabell 3.

Tabell 3 Eksempel på beregning av indirekte kostnader (i 1 000 kr)

AVLØP			Artsgruppe					Inntekter	Sum netto-kostnad per tjeneste	Andel for belastning kjerne-produkt	Sum andel kostnad
Tjeneste-nummer	Tjenestetekst	Fordelings-nøkkel (tekst)	0	1	2	3	4				
			Lønn og sosiale kostnader	Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tjeneste-prod.	Kjøp av tjenester	Overføringer					
	Regnskapstjeneste	Antall bilag	3 200	100	50	0	50	500	2 900	16,67 %	483
	Innfordringstjeneste	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
SUM									15 470		1 050

Eksempel 3 – Kapitalkostnader

Tabell 4 – Beregning av kapitalkostnader (kr)

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	40	8 000 000	5 800 000	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
Total sum kapitalkostnader									4 0115 744

Kalkulatorisk rentekostnad for ledningsnettet i tabellen beregnet slik, med kalkylerente 3,71 %:

$$\text{Kalkulatorisk rentekostnad} = \frac{(60.000.000 - 8.750.000) + 49.500.000}{2} * \text{kalkylerente}$$

Avhending av anleggsmidler

I tillegg til årets avskrivninger på kroner 80 000 er det solgt transportmidler med restverdier på kroner 120 000. Den ene ble anskaffet for ni år siden for 200 000 kroner, hadde en bokført verdi på 20 000 og ble solgt for samme beløp. Det andre ble anskaffet for seks år siden til 250 000 kroner og er i regnskapet i år 6 avskrevet med til sammen 150 000 kroner. Bokført verdi er 100 000 kroner, og dette ble solgt for 40 000 kroner. Dette reduserer grunnlaget for beregning av kapitalkostnader, se tabell 4. Dermed må selvkost belastes med et tap på kroner 60 000, i tillegg til kapitalkostnadene som beregnet i tabell 4.

	Anskaffelseskost	450 000
-	Avskrevet verdi	330 000
=	Restverdi	120 000
	Salgssum	60 000
=	Tap ved salg av anleggsmiddel	60 000

Eksempel 4 – Inntekter kjerneprodukt

Tabell 5 – Inntekter kjerneprodukt (1 000 kr)

Gebyr- område	Funksjon	Tekst	Gebyr- inntekter	Tilknytnings- gebyr	Artsgruppe			Drifts- inntekter 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	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

Eksempel 5 – Selvkostoppstilling

Tabell 6 – Eksempel på selvkostkalkyle (kr) for vann og avløp

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
Nøkkeltall:	
O. Årets finansielle dekningsgrad i % (G/F)*100	109,2
P. Årets selvkostgrad i % (G -I+J) *100/F)	100,0

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

Inntekter hentes fra regnskapet med utgangspunkt i funksjon. Gebyrinntekter og tilknytningsgebyr er i selvkostkalkylen (jf. tabell 5) presentert i sum gebyrinntekter. De øvrige artene inngår i linjen for andre inntekter og kostnader.

Eksempel 6 – Selvkostfond

Eksemplet her viser hvordan fondet økes/reduseres med årets selvkostresultat.

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
...							

Kalkulatorisk rentekostnad for år t er i tabellen beregnet slik, med kalkylerente 3,71 %:

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

Tabell 10 – Inndekking av fremførbart underskudd

Eksempel på hvordan det (akkumulerte) fremførte underskuddet fra år t-1 (kroner 781 379) dekkes inn over selvkostkalkylen i år t.

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