



Høgskolen i **Hedmark**

Rena

Bjørn Kittilsen

Mastergradoppgave

Selvkost for kommunale tjenester

Full Costs for Municipal Services

MPA 8

2014

Innholdsfortegnelse:

Innholdsfortegnelse:	2
Forord	5
1. Innledning	7
1.1. Bakgrunn for valg av tema	7
1.2. Kommunene og selvkostbegrepet	8
1.3. Disposisjon:	9
2. Målområder og effekten av selvkostanvendelse	11
2.1. Område 1: VAR-regnskapene	11
2.2. Område 2: Selvkostberegning for andre kommunale tjenester	11
2.3. Område 3: Selvkostberegninger og saksfremstillinger	11
2.4. Økonomiske effekter for kommunen	12
2.5. Fordelingspolitiske effekter	12
2.6. Velferdspolitiske effekter	14
2.7. Demokratiske effekter	15
3. Prisregulerte betalingstjenester	18
3.1. Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester	18
3.2. Betaling for renovasjon	19
3.3. Betaling for vann- og avløpstjenester	20
3.4. Betaling for plan- og byggesaksbehandling	22
3.5. Betaling for kart- og delingsforretninger	22
3.6. Betaling for feietjenester	23
3.7. Betaling for søknad om tillatelse til salg av fyrverkeri	24
3.8. Egenandel for kommunale helse- og omsorgstjenester	24
3.9. Betaling for opphold i barnehage	29
3.10. Betaling for skolefritidsordningen	30
3.11. Retningslinjer for gebyr- og avgiftsfinansiering av statlige myndighetshandlinger	31
4. Regnskapsførsel og – rapportering: formål og utvikling	33
4.1. Selvkost – definisjon og beskrivelse	33
4.2. Nivåer innen selvkostberegningen	34
4.3. Budsjettregnskap i forhold til selvkostregnskap	37
4.4. Regnskapsførsel og selvkost – opprinnelse og utvikling	38
4.5. Etablering av bedriftsøkonomi som egen vitenskap	41
4.6. Utviklingen av selvkost som regulerings- og styringsverktøy	43

4.7.	Internasjonale regnskapsstandarder m.v.	45
4.8.	Kommuneregnskap og regnskap etter regnskapsloven	47
4.9.	Feilaktige og uklare begreper innen regelverkene	48
4.10.	«Glidende regelendringer»	49
4.11.	Tilskuddsordninger	52
5.	Selvkost som verktøy: forutsetninger og virkeområder	54
5.1.	Grunnleggende økonomiske begreper	54
5.2.	Drøftelse av sentrale nøkkelbegreper	58
5.3.	Selvkostberegninger i forretningsregnskap	100
5.4.	Selvkostberegninger i kommuneregnskaper	101
5.5.	Selvkostberegning i drifts- og investeringskalkyler	107
6.	Praktiske eksempler	110
6.1.	Kommunale utleieboliger	110
6.2.	Leie av hospitser og hotell – eller spesielle, kommunale boligløsninger: selvkostvurderinger som hjelpemiddel	113
6.3.	Startlån	116
6.4.	Eksempel på en kostnads/nyttevurdering: finansforvaltningen i en kommune	121
6.5.	Subsidiene: omfordeling kan gi gevinster innen økonomi og velferd	123
6.6.	Husleiesubsidiering	127
6.7.	Hjemmehjelp etter lov om helse- og omsorgstjenester	128
7.	Selvkost innen evaluering av måloppnåelse	130
7.1	Hva koster tjenesten?	130
7.2.	Hvem etterspør tjenesten?	130
7.3.	Hva er behovet? = hvilken behovstilfredsstillelse er kommunens politikk?	130
7.4.	Hvordan finansieres tjenesten? (Egenandel – hvordan denne beregnes – statlige tilskudd – hvor mye fra frie inntekter?)	131
7.5.	Hva er effektene av tjenesten i forhold til ressursbruken?	131
7.6.	Finansiering av offentlige investeringer	131
7.7.	Spesielle forhold ved organiseringsform for kommunale virksomheter	132
8	Undersøkelse i tre kommuner	133
8.1	Pris- og kostnadsforskjeller	133
8.2	Regnskapsmessige analyser	135
8.3	Kartlegging av mulige årsaker til forskjellene	136
8.4	Problemer med bruk av H 2140 Retningslinjene	138
8.5	Mulige kommunaløkonomiske effekter	139

8.6	Bruk av selvkost på andre tjenesteområder i de tre kommunene	141
8.7	Bruk av selvkost i saksfremstilling i de tre kommunene	144
9	Konklusjon.....	146
9.1	Grunnleggende prinsipper og nøkkelbegrep	146
9.2	VAR-regnskapene	147
9.3	Selvkostberegning for andre kommunale tjenester	150
9.4	Selvkostberegninger og saksfremstillinger	152
10	Vurdering av metodevalget.....	154
11	Videre forskningsoppgaver.....	154
	Litteraturliste	157
	Sammendrag	160
	Full Costs for Municipal Services - Executive summary	162
	TILLEGG: T-3/14: NYE RETNINGSLINJER FRA KMD	164

Forord

Etter en del år i kommunal forvaltning tilbrakte jeg et par år som økonomisjef ved et sagbruk i Tanzania. Derfra ble jeg i 1981 ansatt i en nyopprettet seksjon for offentlig forvaltning i bank. Nå hadde jeg jobbet med finansforvaltning i Oslo kommune, men det var mye nytt i bankvirksomheten. Jeg liker å forstå det jeg holder på med, så noe av det første jeg begynte å lure på var hvordan man priset tjenestene i bank. Beregning av prisen for 4 x 4 tomers impregnert furu kunne jeg fra Afrika – men hvorfor var renten på et lån 7 % - og hvorfor hadde noen lån provisjoner og andre ikke? Og hvorfor ble det ikke betalt renter på foliokonti?

Det siste dukket opp i en bok jeg tilfeldigvis leste: etter krakket i 1929 måtte bankene bygge opp egenkapitalen, og å innføre en regulering om ikke å gi renter på foliokonti bidro til dette. Så kom etter hvert 2den Verdenskrig og så rasjonering og regulering av kapitalmarkedet.

Om amerikanske sparebanker ble sagt at de jobbet etter 3 – 6 – 3 - prinsippet: 3 % på innskudd, 6 % på utlån – og kl. 3 på golfbanen.

Jeg fant ut at prisingen i bankene tidlig på 1980 – tallet var omtrent slik:

- Hvis DnC gjør noe, vet de antagelig hva de gjør. Da gjør vi det samme.

Noen nyansatte kolleger og jeg – vi visste selvsagt ikke bedre – begynte derfor å tenke og vurdere selv. Hvordan oppnå og sikre lønnsomhet i driften og samtidig å redusere risiko? Det ga resultater.

Vel ti år senere var jeg tilbake i kommunesektoren. Prising av planker i Afrika og utvikling av strukturer for å sikre lønnsomhet i bank tilsa at det nok også var noe å gjøre i kommunen. Her var ikke målet fortjeneste, men tjeneste. Produksjon av velferd, om man vil.

Driftsformen for Vannverket på Nedre Romerike¹ ble en av mine første oppgaver som økonomisjef i Lørenskog. Det ble straks klart at selskapene ikke var spesielt opptatt av selvkost, selv om dette var en klar og utvetydig rammebetingelse for driften.

Dette reiser to problemstillinger:

- Hvorfor selvkost? Svar: legalitetsprinsippet; betaling ut over selvkost anses som beskatning og er derfor ikke tillatt (i kommunal sammenheng).
- Hva er selvkost? Svar: det tilstreber jeg å gi svar på i oppgaven.

¹ Egentlig: NRV = Nedre Romerike Vannverk AL og AS RA2 = avløpsrensaneanlegget.

Så kan man si at når arbeidet med Vannverket startet i 1991 og oppgaven skrives i 2014, er tiden mellom svaret på spørsmål 1 og 2 temmelig lang. Til min unnskyldning vil jeg si at i mellomtiden har jeg hatt annet å gjøre, hvor selvkost og selvkostbegrepet har vært viktige faktorer i arbeidet.

Men fra høsten 2013 fikk jeg tid til å konsentrere meg om å finne ut hva selvkost egentlig er.

Det viste seg å være et langt lerret å bleke – men dette ser en heldigvis ikke når en starter.

Professor Bjarne Jensen, som jeg har hatt den glede å samarbeide med i mange år, var en direkte årsak til at jeg fant veien til Høgskolen i Hedmark, Campus Rena. Det er mange år siden vi snakket om selvkost første gang, og da jeg forslo dette som masteroppgave, ga han meg oppmuntring og gode råd. Så var jeg også så heldig å få ham som veileder og diskusjonspartner. Som tidligere rådmann i Kristiansand og Bergen og deretter direktør for Kommunekreditt AS har hans verdifulle kompetanse kommet meg til gode.

Selvkost er et økonomisk/finansielt emne med betydelige juridiske islett. Regnskapsfaglig teori er en side av saken, men legalitetsprinsippet og lover og forskrifter for den enkelte tjeneste legger også premisser og begrensninger. I den sammenheng vil jeg takke min venn gjennom mange år, professor Aslak Syse ved Universitetet i Oslo, Institutt for offentlig rett, for hans innsats for å få meg inn på den smale, juridisk holdbare sti.

Tidligere kolleger i Lørenskog og nabokommunen – og i Romerike Distriktsrevisjon – skal også ha honnør for deres bidrag til undersøkelser om selvkost i kommunene. Eirik Olsen, Mona Vlietman, Øystein Torsteinsrud, Inge Bjur Halvorsen og Dag Findahl har hjulpet meg ved aktiv og kritisk diskusjon.

Endelig må jeg takke min kone Tendai Kuleya Kittilsen for hennes uendelige tålmodighet: både for mine mange og lange timer på kontoret – og for å holde ut med mine utlegninger; jeg er ingen mann av få ord.

Bryn, den 12.5.2014

Bjørn Kittilsen

1. Innledning

1.1. Bakgrunn for valg av tema

En direkte innfallsvinkel til selvkost som tema var et regnestykke fra 2007: hvordan kan det ha seg at fire ganske like kommuner innen samme fogderi hadde så forskjellig inntektsstruktur? Alle var medeiere i samme vannselskap og fikk levert vann til samme pris ved kommunegrensen. Tre av kommunene var medeiere i samme avløpsselskap og hadde derfor også de samme felles «engros»kostnader. De tre kommunene var medeiere i samme renovasjonsselskap. Alle fire til hørte samme brann- og feiervesen. Alle mente de tok priser som ga full selvkostdekning – men prisene var likevel forskjellige.

Med denne bakgrunn ble det gjort en enkel undersøkelse: hvor mye «andre inntekter» hadde kommunene i forhold til totale inntekter? Hvis alle hadde hatt den samme andel «andre inntekter» som den med høyest: hvor store merinntekter ville så de andre kommunene hatt?

Resultatet viste at kommunen med lavest «andre inntekter» kunne økt sine totale inntekter med over 9 %, den nest lavest med over 5 % og den nest høyeste med 4 %.

Kommunene var av forskjellig størrelse; den minst ca. 15.000 innbyggere – den største ca. 45.000. Kunne det også være slik at små kommuner «kostet» mer enn den største? Her ble det også gjort en enkel beregning: antall årsverk ansatt i kommunen sett i forhold til befolkningen. (KS, 2007). Etersom lønn utgjør ca. 60 % av kommunenes samlede utgifter, kan et likt tall her være en indikator på at kostnadsbildet er noenlunde likt. Alle de fire kommunene hadde en kvotient på 5 - 6, dvs. at med en befolkning på 30.000 ville det være 1.500 – 1.800 årsverk i kommunen. Dette tydet på at det ikke var store utgiftsforskjeller disse kommunene imellom..

Det var én signifikant forskjell som kunne forklare den ene kommunens høyere inntekter: den beregnet selvkost på andre områder enn de tradisjonelle. Disse beregningene ble tatt inn i budsjettforslagene og framført i diskusjonene om prissettingen av tjenestene. De andre kommunene praktiserte på sin side en generell prosentvis økning hvert år i forhold til fjorårets satser.

Likevel var det slik at selvkostregnskapene i de fire kommunene på de tradisjonelle områdene avvek fra hverandre på en måte som ikke kunne forklares annerledes enn at

begrepet «selvkost» måtte være oppfattet og håndtert forskjellig. Årsakene til dette kan være at det finnes lite økonomisk faglitteratur om dette i offentlig sektor.

Man har kommunal- og moderniseringsdepartementets (**KMD**) retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester H 2140 (**H 2140**) fra januar 2003 (KMD, 2003) - nå under revidering. Ellers har Norsk Vann og noen revisjonsfirmaer deltatt i debatten om selvkost på VAR området.

Det finnes også en del rapporter fra kommunerevisjoner og distriktsrevisjoner om bruk av selvkost innen deres kommuner. En høyesterettsdom Rt 2004 nr. 1603 gjaldt et oppmålingsgebyr i en kommune og ga en del føringer for elementer i selvkostberegningen. I 2007 utarbeidet Ernst & Young for KS en rapport om kontroll av anvendelse av selvkostprinsippet og dets effekter for kommunene.

Sivilombudsmannen ga i 2007 en uttalelse om selvkost. Telemarksforskning foretok i 2011 en undersøkelse av selvkostbruk i kommunene for VAR, byggesak og skolefritidsordningen etter oppdrag fra KMD.

Internasjonalt finnes det betydelig mer. Spesielt i de senere årene er det kommet internasjonale konvensjoner om selvkost. Norge har sluttet seg til slike. Videre har Norge også lovfestet EUs regler om forbud mot konkurransevridning gjennom subsidier. Dette impliserer et krav om selvkostprising på aktuelle områder.

Likevel omfatter litteraturen så å si bare hva som praktiseres og i tillegg noen juridiske forhold. Men diskusjon om selvkostbegrepet i forhold til H 2140 finner man omtrent ikke.

1.2. Kommunene og selvkostbegrepet

Flere noenlunde like kommuner har forskjellige priser på selvkosttjenestene. Dette kan ha flere årsaker:

- Kommunestyret kan ha vedtatt å subsidiere tjenesten
- Kostnadsnivået kan være forskjellig i kommunene
- Kommunene tror de tar full selvkostdekning, men har mer eller mindre ufullstendige beregninger

Noen kommuner tar full selvkostdekning også for andre enn de obligatoriske tjenestene. Dette har forskjellige effekter:

- Kommunens inntekter øker (bedret kommunaløkonomi)
- Ved selvkost blir grunnlaget for refusjonsberegninger eller tilskudd (fra staten) større
- For tjenester med begrenset kapasitet kan etterspørselen bli påvirket (reduert)
- Dersom redusert etterspørsel fører til mindre ventelister kan dette gi velferdsgevinster
- Kommunen kan tilpasse seg generasjonsprinsippet bedre dersom selvkost brukes i større grad enn nå i økonomistyringen

Når kommunen beregner full selvkost for sine tjenester, kan følgende skje:

- Der egenandelen fra publikum er regulert (av staten) har kommunen mulighet for å redusere kostnadene til «break even» (positivt for kommuneøkonomien, men med mulige velferdstap)
- Kommunen får et bedre utgangspunkt for å vurdere hvor stor egenandel som bør kreves av brukerne og hvilke økonomiske, velferdsmessige og andre effekter dette kan ha
- Beslutningstakerne får et bedre grunnlag for å utøve fordelingspolitikk
- Beslutningstakerne kan bedre vurdere nytten av politiske tiltak, herunder subsidiering
- Borgerne får et bedre grunnlag for å følge med i de politiske prioriteringene
- Større innsyn fra borgernes side fører til større åpenhet i administrative og politiske prosesser

1.3. Disposisjon:

Oppgaven er lagt opp etter følgende disposisjon:

- 1) Innledning
- 2) Målområder og effektene av selvkostanvendelse:
- 3) Prisregulerte betalingstjenester
- 4) Regnskapsførsel og – rapportering: formål og utvikling
- 5) Selvkost som verktøy
- 6) Praktiske eksempler
- 7) Selvkost innen evaluering av måloppnåelse
- 8) Undersøkelse av tre kommuner
- 9) Konklusjon

10) Vurdering av metodevalget

11) Videre forskningsoppgaver

2. Målområder og effekten av selvkostanvendelse

Opgaven tar for seg følgende problemstillinger:

2.1.Område 1: VAR-regnskapene

Innen de tradisjonelle selvkostområdene er det til forskjeller mellom kommunene hvordan selvkost beregnes.

Saks- eller målområde:

- Hvordan bør en standard selvkostberegning i samsvar med økonomisk teori se ut?
- Hvilke økonomiske konsekvenser gir det for kommuneøkonomien dersom denne standard brukes i stedet for dagens praksis?

2.2.Område 2: Selvkostberegning for andre kommunale tjenester

Ut fra den standard som er anvist under 2.1 kan det beregnes selvkost for enhver kommunal tjeneste. Derved får man etablert et fullstendig kostnadsbilde for vedkommende tjeneste.

Saks- eller målområde:

- Få frem kunnskaper om hvordan tjenesten i dag er finansiert: egenandeler, tilskudd, subsidier fra kommunen = dekning over «frie inntekter»
- Vurdere mål-effektiviteten ved tjenesten: til hvem ytes tjenesten? stemmer dette med kommunens vedtak om hva slags «behovstilfredsstillelse²» som er tilsiktet?
- Vurdere økonomien ved tjenesten: hva bør publikum dekke ved egenandel – og hva bør dekkes over «skatteseddelen»? Hvordan påvirkes etterspørselen av økning eller senkning av egenandelen? Treffer subsidiene målgruppen – og slik at målet med subsidiene oppnås?

2.3. Område 3: Selvkostberegninger og saksfremstillinger

Administrasjonen skal «påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet..» (KI § 23 nr. 2)

Saks- eller målområde:

- Innebærer dette at enhver sak med økonomisk/finansielt tilsnitt skal følges av selvkostberegning for vedkommende tjeneste?

² Behov = den subjektive etterspørsel fra befolkningen. Behovstilfredsstillelse = den del av etterspørselen som kommunen har påtatt seg å tilfredsstille.

- I hvilken grad vil selvkostberegninger i saksfremstillingen være egnet til å øke publikums innsyn og forståelse?
- Vil økt innsyn innebære større interesse for kommunale saker og beslutninger?

Dersom selvkostregimet blir innført på de tre nevnte områder, skal effektene av dette vurderes langs fire dimensjoner:

2.4.Økonomiske effekter for kommunen

Som nevnt var innfallsvinkelen til valg av oppgave en enkel undersøkelse blant fire kommuner innen samme område. Men det var forskjeller i størrelsen på befolkning. For å kunne beregne et inntekstpotensial ble derfor tallene dividert med antall innbyggere og deretter multiplisert med 10.000, 20.000 og 30.000.

Derved fikk man et bilde av hva den økonomiske effekten kunne bli for kommuner av forskjellige størrelser i form av hvilke merinntekter som kunne oppnås hvis alle innrettet seg som kommune A:

Kommune	A	B	C	D
Andre inntekter i % av total	34,60 %	27,10 %	30,10 %	31,60 %
10.000 innbyggere	0	30 548 878	16 598 061	12 786 863
20.000 innbyggere	0	61 097 756	33 196 123	25 573 726
30.000 innbyggere	0	91 646 635	49 794 184	38 360 590

2.5.Fordelingspolitiske effekter

Fordelingspolitikk går ut på å oppnå de effekter man ønsker: at de som har råd til det, betaler hva varer og tjenester koster. Og at de som ikke har råd til det likevel kan etterspørre varene og tjenestene når det innføres fordelingspolitiske tiltak. Det mest aktuelle er antagelig subsidier til bestemte målgrupper.

Men over tid endrer ting seg. Hva som var målet for et godt fordelingspolitisk tiltak for 20 år siden, kan i dag treffe andre målgrupper. I så fall må det vurderes om tiltakene er i samsvar med hva man mener er et kommunalt ansvar eller oppgave.

Illustrasjonen viser at man kan godt treffe godt, men likevel skjevt i forhold til målet:



Når kommunens inntekter øker, må det nødvendigvis være noen som betaler. Det foregår altså en overføring fra den som betaler til kommunen.

Man kan da føre i marken at dette ikke gjør samfunnet rikere; man bare flytter pengene. Det reduserer borgernes muligheter for egne preferanser når det gjelder disponering av borgernes egne inntekter.

Det er bare delvis riktig. Selvkostberegningene hjelper oss å se hva varer og tjenester i realiteten koster. Har kommunen bestemt at prisene skal gi full kostnadsdekning, er det administrasjonens oppgave å se til at dette skjer. Dersom borgerne på grunn av korrekt selvkostberegning må betale mer, skyldes dette at borgerne i dag ikke betaler det kommunen har bestemt at de skal betale. De er tidligere blitt subsidiert over skatteseddelen, uten at verken de eller kommunestyret har vært klar over dette. Men virkning av dette har vært reduserte midler til andre og kanskje høyere prioriterte oppgaver.

En annen effekt av full selvkostdekning er at borgerne konfronteres med de faktiske kostnader. Dermed overtar borgerne også vurderingen av om varene og tjenestene er verdt det som de betaler. Dette kan ha betydning for etterspørselen.

Videre får kommunestyret et mer fullstendig bilde av tjenesteproduksjonen og hvilke behov denne er ment å dekke. «Behov» er en subjektiv oppfattelse hos den enkelte. Vedtatt «behovstilfredsstillelse» er derimot et objektivt begrep: hva er kommunens «standard» for en vare eller tjeneste? Hva har kommunen besluttet at den skal tilby – og til hvem? Det er også viktig å evaluere tjenestene: oppnås de kvanta og den kvalitet man har bestemt? Leveres tjenestene til målgruppen? Er det behov for justeringer?

Spørsmålet er derfor om selvkost gir bedre fordelingspolitiske virkninger på de tre områdene.

2.6. Velferdspolitiske effekter

Hvis flytting av ressurser fører til at én persons velferd øker mer enn den personen taper som ressursene tas fra, øker samfunnets samlede velferd.

Kommunens virksomhet vil vanligvis være rettet mot å forsøke å oppnå dette.

Brukerne dekker alltid de fulle kostnader ved sin etterspørsel – enten gjennom skatter eller brukerbetaling. Statlige tilskudd finansieres også gjennom skattene.

Finansieringen er imidlertid ikke likegyldig; det er størrelsen av brukerbetalingen som påvirker etterspørselen. Følgelig kan man mene at alle varer og tjenester bør dekkes ved brukerbetaling – bortsett fra der det ikke er et naturlig marked. Sosialhjelp, rettsvesen, politi, forsvar osv. er tilhører disse felles godene hvor skatteinntektene anses å være den mest rasjonelle finansieringsmåte.

Kollektivtrafikk er derimot et område hvor samfunnet ønsker størst mulig bruk. Her anvendes brukerbetaling med en viss varsomhet; blir den for høy, vil mange trafikanter gå over til bruk av bil. Følgelig er innsatsen av skattemidler et virkemiddel for å oppnå et samfunnsmessig mål: høyest mulig kollektivbruk.

Man kan også si at velferdspolitikken slår inn: ved billige kollektivreiser, øker bruken. Kostnadene per passasjerkilometer synker. Lave priser gir derfor en gevinst som brukerne drar nytte av gjennom lavere brukerbetaling og lavere skatter – altså mer penger til eget bruk. Dette anses å gi en økt velferd for den enkelte.

Men der hvor velferdsgevinsten er størst, er for de vanskeligstilte grupper.³ Disse utgjør ca. 5 – 6 % av befolkningen – regnet etter OECD skalaen på 50 % av medianinntekten⁴ (NAV, 2012)

Verdien av NOK 100 er for disse langt større enn for de fleste av landets øvrige borgere.

³ Det engelske begrepet «Less fortunate» - mindre heldige – kan gi et bedre uttrykk for situasjonen.

⁴ Antallet synes ganske konstant over de siste decenniene. Går man imidlertid tilbake til 1868, var antall fattige i 18 % av befolkningen. (Sundt, 1870 s. 88) Det er antagelig at «fattige» i 1870 representerte et eksistensminimum. Av vår tids 5 – 6 % «fattige» vil kanskje ikke mer enn 1 – 2 % svare til 1870-tallets definisjon.

Dette innebærer at målrettet økonomiske støtte/avlastning for de vanskeligstilte kan gi en betydelig velferdsøkning. Men samfunnet for øvrig vil også høste en velferdsgevinst ved å bistå de mest vanskeligstilte. Dersom de kan bo og leve innen rammen av sine inntekter – hvilket innebærer subsidiering av visse primærbehov – kan dette redusere «hverdagskriminalitet». Der de vanskeligstilte har barn, vil gratis barnehage/SFO kunne gi barna et slikt tilbud på like linje med andre.

Virkingen av å bruke selvkost sammen med målbevisste støtteordninger og spissing mot målgruppene anses derfor egnet til å fremme velferdsnivået i samfunnet.

Spørsmålet er derfor i hvilken grad dette elementet ivaretas ved bruk av selvkost innen de tre målområdene.

2.7. Demokratiske effekter

Otto von Bismarck har uttalt: «Jo mindre folk vet om hvordan pølser og lover blir laget, desto bedre sover de»⁵.

Denne vel 150 gamle beskrivelse av forvaltningssystemet er temmelig langt unna våre dagers forestillinger om hvordan et land skal styres.

Demos = folket, krati = styre. Skal kommunestyret oppfattes som legitime representanter for lokalsamfunnet, avhenger det av om borgerne føler det slik.

Dette forutsetter innsikt og forståelse av de politiske prosesser – og ikke minst av konsekvensene av disse. Borgerne må derfor føle at kommunen er en organisasjon som representerer og ivaretar lokalsamfunnets tarv og interesser.

Noen hevder at økonomisk effektivitet forutsetter store kommuner, mens andre at dette vil ødelegge den demokratiske effektivitet eller legitimitet. Dersom enhver kommune selv skal kunne utføre enhver oppgave, kan det være at den første påstanden er riktig. Men da ser man bort fra at en kommune kan kjøpe tjenester fra andre kommuner og fra private, og på denne måten levere et komplett tilbud uten selv å måtte stå for hele produksjonen.

Et annet problem er at vi i praksis så å si bare kan velge representanter som er medlem av et politisk parti. Antall medlemmer i politiske partier etter hvert har sunket til ca. 2 – 3 % av befolkningen. Hvordan politikerne oppfatter – og ivaretar –

⁵ «Je weniger die Leute davon wissen, wie Würste und Gesetze gemacht werden, desto besser schlafen sie.»

sitt verv, er derfor en ekstra utfordring: ivaretar de partiets eller lokalsamfunnets interesser? Eller sine egne eller politikerkollegiets?

I våre dager har sjelden ett politisk parti flertall i kommunestyret. Det må altså dannes mer eller mindre faste koalisjoner. Dette innebærer forhandlinger, hvor resultatet er at det må gis og tas. I en slik handel kan det byttes «likt»: parti A får en plass i formannskapet mot å gi generell støtte til parti B som avgir plassen. Men det kan også byttes slik at det nærmer seg kjøp og salg – eller «hestehandel». For eksempel: parti A lover en generell støtte mot å få en bestemt bevilgning til et formål som parti A har som fanesak. Dersom parti A er i en vippeposisjon, kan parti A presse parti B. Faktisk hender det at slike «hestehandler» fører til at det politiske kollegium vedtar noe som flertallet egentlig er imot.

Det er da et betydelig gode at vi i Norge har en fri presse hvor slike handler kommer frem.

Den kommunale administrasjon er en **instrumentell** organisasjon: organisasjonen er et verktøy hvor målet er det objektivt riktige og de byråkratiske idealer: legalitet, legitimitet, likebehandling, rettferdighet, effektivitet, forutsigbarhet, åpenhet og innsyn.

Kommunens politiske styring består av **institusjonelle** organisasjoner: partiene, som sammen inngår i andre institusjonelle organisasjoner: formannskap, utvalg og kommunestyret. Som institusjonelle organisasjoner er partiene subjektive og har som mål å oppfylle forventningene fra egne velgere – «det muligens kunst» i motsetning til administrasjonens streben mot objektive mål.

Mens administrasjonen må utrede saker, analysere data og legge frem forslag etter beste skjønn, behøver ikke politikken å begrunne sine standpunkter – herunder også vedtak. Derved oppstår det paradoks at et vedtak fattes på grunnlag av en saksfremstilling, men vedtaket behøver ikke være en logisk konklusjon på et foregående resonnement i saken. Politikken står fritt til å legge andre kriterier til grunn for sitt standpunkt. Hva mer er, politikken behøver heller ikke forklare hvorfor et vedtak avviker fra forslaget.

Her kan selvkostinstituttet bidra til å øke innsynet fra publikums side. Dersom saker med økonomiske elementer (og det er nok de fleste) alltid har med seg

selvkostberegninger og vurdering av effektene av et tiltak, blir det lettere for presse og publikum å få innsikt i de politiske prosesser – og til å stille spørsmål om prioritering.

Det betyr ikke at politikken elimineres ved at sakene blir mer fullstendig opplyst; en kommune vil fortsatt være en politisk styrt organisasjon. Men det betyr at innsyn og åpenhet vil øke, slik at borgerne får et bedre innblikk i hva som skjer – og hvorfor.

På en slik måte kan bruk av selvkost bidra til en demokratisk gevinst i lokalsamfunnet. Og ettersom økt kunnskap forventes å gi økt interesse: kanskje også til en økt deltagelse i de politiske prosesser. Derfor skal det vurderes hvorledes denne dimensjon ivaretas ved anvendelse av selvkostsystemet innen de tre mål-områdene.

3. Prisregulerte betalingstjenester

Kommunale selvkosttjenester har vært praktisert for vann, avløp og renovasjon (VAR) i over 20 år. Men det er også andre prisreguleringer som gjelder for kommunene. For noen av disse brukes begrepet «selvkost» selv om beskrivelsen av beregningen viser at det ikke dreier seg om selvkost som sådan. Man har definert en prisbegrensning ut fra et kostnads-/utgiftsbegrep og kalt dette selvkost. I andre tilfeller brukes ikke selvkostbegrepet, men prisreguleringen kan ha sitt opphav i lignende utgiftsforestillinger. For øvrig brukes også begrepet «utgift» mens man nok har ment «kostnad».

En har derfor valgt å ta med de fleste og presumptivt viktigste betalingstjenester, uansett hvordan disse måtte være rubrisert i forhold til selvkost.

Egenandeler og gebyrer er dels hjemlet i særlover og forskrifter til disse og dels i retningslinjer fra KMD. I norsk rett går særlov foran generell lov. Herav følger at særlovenes beskrivelse eller definisjon av egne selvkostbegreper innebærer at disse må følges, selv om KMDs retningslinjer har andre definisjoner.

I det etterfølgende har jeg tatt med sentrale ordninger der det foreligger betaling fra forbrukerne som er ment å dekke opp hele eller deler av kommunens kostnader ved tjenestene. Jeg tar ikke sikte på å gi en fullstendig oversikt over mulige ordninger, men har tatt med praktisk viktige ordninger som er i bruk i de fleste kommuner.

3.1. Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester

I 1991 ble de første «retningslinjene» laget i etterkant av St.prp. nr. 100 (1989-90) *Om kommuneøkonomien 1991 mv.* Disse ble så avløst av H 2140 i 1993. I februar 2013 ble nytt forslag til retningslinjer lagt ut til høring, men prosessen med å utarbeide nye retningslinjer er ikke avsluttet i midten av februar 2014.

Formålet med retningslinjene er å utfylle reglene som er gitt i særlovgivningen, men i motsetning til lover og forskrifter er ikke retningslinjene rettslig bindende for kommunene. H 2140 kan derfor fravikes, men i H 2140 forutsettes det slike avvik begrunnes.

Når selvkost representerer maksimum for prising av en vare eller tjeneste, er grunnlaget legalitetsprinsippet: den enkelte lov/forskrift tillater å dekke kostnadene –

men ikke mer. Priser man høyere, anses dette som skattlegging – og dette krever særskilt hjemmel.

H 2140 betegner selvkost som de merkostnader kommunen har ved fremstilling av vedkommende produkt. Dette er imidlertid et avvik fra selvkostbegrepet. Selvkost innebærer full fordeling av samtlige kostnader på samtlige varer og tjenester. Skulle H 2140 regulere selvkost til noe annet enn begrepet i henhold til anerkjent økonomisk teori, måtte dette vært gjort i lov eller forskrift for å ha bindende virkning.

Imidlertid er det eksplisitt sagt i H 2140 at slike bindinger ikke foreligger. Herav følger at dersom en kommunes selvkostberegninger er i samsvar med økonomisk selvkostteori, vil kommunens prising være i samsvar med legalitetsprinsippet. Slike selvkostberegninger er også i samsvar med hva H 2140 eksplisitt sier er tillatt – og følgelig i samsvar med H 2140.

Noen forskrifter viser til H 2140 som regulerende for prisene for det aktuelle produkt. Henvisningen innebærer imidlertid ingen endring av retningslinjenes bindende virkning: dersom man velger å beregne selvkost på en annen, men faglig sett gyldig måte, kan dette gjøres.

Kapittel 5 Selvkost som verktøy tar for seg sentrale begreper innen selvkost og drøfter deretter innholdet i et antall nøkkelbegreper. Dette kapitlet tar også for seg økonomisk teori når det gjelder selvkost.

3.2. Betaling for renovasjon

Lov om vern mot forurensning og om avfall av 13 mars 1981 § 34 inneholder bestemmelser om gebyr. Klima- og forurensningsdirektoratet (KLIF) har utarbeidet egne retningslinjer som viser hvordan kommunene kan differensiere avfallsgebyrene.

§ 34 om avfallsgebyr:

«Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Kostnadene skal fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene. Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader. For avfall som kommunen har plikt til å samle inn, motta og/eller behandle etter §§ 29, 30 eller 31 må gebyret ikke overstige kommunens kostnader.»

Kommunene oppfordres til å bruke gebyr som et virkemiddel i å endre borgernes (u)vaner gjennom å differensiere betalingen.

Det er eksplisitt bestemt at avfall etter § 35 ikke omfattes av § 34.

Det kan imidlertid synes underlig at § 36 om avfall langs offentlige veier m.v. ikke omfattes av § 34. Forurensere er gjerne kommunens beboere, som ved å kaste avfall i grøfter og friområder slipper å betale for å få dette levert til avfallsmottak. Ved å inkludere § 36 i gebyrgrunnlaget kan dette øke publikums bevissthet overfor forsøplerne.

§ 35 om avfall i samband med utsalgssteder m.v.:

Den som driver utsalgssteder pålegges å sørge for avfallsbeholdere. Det samme gjelder leirplasser og turistanlegg. Kommunen skal tømme disse beholderne, men kan altså ikke ta seg betalt for dette gjennom avgiftssystemet.

Oppsummering:

- Kommunen «skal» fastsette satser som gir full kostnadsdekning; det er ikke anledning til å subsidiere disse tjenestene
- Kommunen oppfordres til å differensiere satsene, slik at borgerne påvirkes til samfunnsmessig ønskelig adferd – med unntak av forsøpling langs offentlige veier, på plasser og i friområder
- Kommunen har legalpant for kravet på renovasjonsavgift.

3.3. Betaling for vann- og avløpstjenester

Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg 16. mars 2012 nr. 12 regulerer i §§ 3 og 4 omhandler gebyrene og hovedreglene for fastsetting av disse. Bestemmelsene om gebyrer finner en i forskrift om begrenning av forurensning nr. 931 av 1. juni 2004 kapittel 16.

§ 16-1 Rammen for gebyrene:

Vann- og avløpsavgiftene skal «ikke overstige kommunens nødvendige kostnader.» Ved beregning av disse kostnadene (i forskriften kalt selvkost), «*bør de til enhver tid gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunal betalingstjenester legges til grunn.*»

Kommunen skal i egen forskrift fastsette regler for beregning og innkreving av gebyrene og disses størrelse innen rammene av forskrift nr. 931.

§16-2 Generelt om beregningen:

Når eiendommen brukes som bolig, kan avgiften beregnes for hele eiendommen under ett eller separat for hver boenhet. Og eier av fast eiendom er «i alle tilfelle ansvarlig for gebyrene overfor kommunen.»

§16-3 Engangsgebyr:

Dette er tilknytningsgebyr som inntreer når eiendommen bebygges eller når det foretas tilbygg eller påbygg.

§16-4 Årsgebyr:

Dette kan beregnes etter vannforbruk eller som et todelt gebyr, med en fast og en variabel del. Om det ikke er installert vannmåler, kan det stipuleres anslag. Både kommunen og eieren kan kreve at årsforbruket fastsettes ut fra målt forbruk. Eieren må i så fall bekoste målingen.

§16-5 Ulike gebyrsatser:

Hvis eier har utført opparbeidelse etter planer godkjent av kommunen, kan tilknytningsgebyret reduseres.

Det kan også differensieres på tilknytnings- og årsgebyr hvis en enhet medfører «vesentlig høyere eller lavere kostnader» enn de øvrige, eller på boligkategorier.

Hvis avløpsvannet avviker fra vanlig avløpsvann i forhold til forurensningsgrad, kan dette utlignes ved høyere eller lavere satser – dog ikke på en eventuell fast del av årsgebyret.

§16-6 Renter:

Ved for sen betaling gjelder samme regler som for eiendomsskatt, jf lov 6.jun 1975 nr. 29 § 26.

§16-7 Eldre lokale forskrifter:

Disse er fortsatt gjeldende så lenge de ikke strider mot kravene i kapittel 16 i forskrift nr. 931.

Oppsummering:

- Maksimalpris er selvkost, men tjenesten kan subsidieres.
- Bemerk at maksimal betalingen er begrenset til «nødvendige kostnader»
- Kommunen har legalpant for gebyrkravene.

3.4. Betaling for plan- og byggesaksbehandling

Lov av 27. juni 2008 nr. 71 har i § 33-1 bestemmelser om gebyr.

§ 33-1 Gebyr:

«Kommunestyret selv kan gi forskrift om gebyr til kommunen for behandling av søknad om tillatelse, utferdigelse av kart og attester og for andre arbeid som det etter denne lov eller forskrift påhviler kommunen å utføre, herunder behandling av private planforslag. Gebyret skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på sektoren. I gebyret kan det inkluderes utgifter til nødvendig bruk av sakkyndig bistand under tilsyn. Andelen av gebyr som innkreves for tilsyn skal framgå av regulativet. Tiltakshaver kan selv sørge for de nødvendige utredninger.

Eier skal betale gebyr for kostnadene for behandling av søknad om driftstillatelse og for driftskontroll til vedkommende myndighet. Gebyr for driftskontroll kan helt eller delvis dekkes av årsavgiften»

Oppsummering:

- Gebyrregulativet gis som forskrift, men fastsettelse av satsene i dette kan henvises til det årlige budsjettvedtak
- Maksimalpris er selvkost, men tjenesten kan subsidieres.
- Bemerk begrensningen «nødvendige kostnader»
- Kommunen har ikke legalpant for gebyrkravene.

3.5. Betaling for kart- og delingsforretninger

Lov om egedomsregistrering (matrikkellova) av 17. juni 2005 nr. 101 § 32 gjelder gebyr for disse tjenestene.

En høyesterettsdom – Rt. 2004 – 1603 – påla kommunen å «se hen til hvor mye den enkelte tjeneste koster» i en oppmålingssak. Her kunne man altså ikke bruke gjennomsnittskost per kvm eller løpemeter, men måtte også ta hensyn til tidsforbruket. Mens gjennomsnittskost per kvm eller løpemeter kan være greit nok for mindre tomter, blir utslaget for store tomter etter rettens syn urimelig store. Dette innebærer at

et «avgiftsfellesskap» ikke kan brukes som utjevningsfaktor, slik som for vann, renovasjon og avløp.

§ 32 Offentlige gebyr og betaling for matrikelopplysninger:

«Kommunen kan ta gebyr for oppmålingsforretning, matrikkelføring, utferding av matrikelbrev og anna arbeid etter lova her etter regulativ fastsett av kommunestyret sjølv. Gebyra kan i sum ikkje vere høgare enn nødvendige kostnader kommunen har med slikt arbeid. For matrikulering av eigarseksjon kan det ikkje takast andre gebyr enn det som er fastsett i eigarseksjonslova § 7 femte ledd.

Det kan krevjast betaling for opplysningar frå matrikkelen. Det kan ikkje takast gebyr eller anna betaling for innsyn i matrikkelen ved personleg frammøte hos lokal eller sentral matrikelstyresmakt.

Departementet kan i forskrift gi nærare reglar om gebyr og om betaling for opplysningar frå matrikkelen, under dette reglar om fordeling av slike inntekter mellom kommunen og staten.»

Oppsummering:

- Kommunestyret selv vedtar gebyrregulativ uten at dette er en lokal forskrift.
- Maksimalpris er selvkost, men tjenesten kan subsidieres.
- Selvkost omfatter kun «nødvendige kostnader»
- Det er ikke legalpant for gebyrkravene.

3.6. Betaling for feietjenester

Etter lov om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver av 14. juli 2002 nr. 20 § 28.

Kommunen kan fastsette lokal forskrift om gebyr, men kan også nøye seg med å vedta gebyrene i de årlige budsjettvedtak.

Oppsummering:

- Det er ikke eksplisitt sagt i loven at gebyrene begrenses av selvkost. Imidlertid anses dette å følge av kommunens monopolsituasjon og formuleringen i lovteksten om «dekning av utgiftene». Det bemerkes også at det neppe er utgiftene det siktes til, men kostnadene. Tjenesten kan subsidieres.
- Kommunen har legalpant for gebyrkravene.

3.7. Betaling for søknad om tillatelse til salg av fyrverkeri

Med hjemmel i forskrift 26. juni 2002 nr. 922 om håndtering av eksplosjonsfarlig stoff § 9-2, jr. lov 14. juni 2002 nr. 20 (Brann- og eksplosjonsvernloven) kan kommunestyret fastsette forskrift om gebyrer til dekning av utgifter med behandling av søknader om tillatelse til handel med fyrverkeri i klasse II, III og IV og gjennomføring av tilsyn.

Oppsummering:

- Forskriften tillater kommunen å ta dekning for «faktiske utgifter» - hvilket leses som «faktiske kostnader». Gebyrene anses også her begrenset oppad av selvkost, men kan også subsidieres.
- Kommunen har ikke legalpant for gebyrkravene.

3.8. Egenandel for kommunale helse- og omsorgstjenester

Forskrift nr. 1349 gitt i medhold av lov om kommunale helse- og omsorgstjenester(**hol**) 24. juni 2011 nr. 30. (HOD, 2011)

Kommunens «ansvar for tjenester» framgår av hol § 3 og deles i «skal» og «kan» - tjenester (Kjønstad, Syse 2012). For en del tjenester kan det kreves betaling – for andre ikke.

3.8.1. Egenandel i institusjon: forskriften kapittel 1

Det skilles mellom korttids- og langtidsopphold – se § 1. Bestemmelser om vedtak finnes i § 2.

§ 3 Egenandel ved langtidsopphold

«Egenandelen må ikke overstige de reelle oppholdsutgifter. Kapitalutgiftene skal ikke tas med i beregningen... Kommunen fastsetter oppholdsutgiftene ved den enkelte institusjon.

Av inntekter inntil folketrygdens grunnbeløp, fratrukket et fribeløp på kroner 7 000 per år, kan det kreves betalt 75 prosent årlig. Av inntekter utover folketrygdens grunnbeløp betales inntil 85 prosent. Betalingen skal begrenses slik at enhver har i behold til eget bruk minst 25 prosent av folketrygdens grunnbeløp i tillegg til fordelen av fribeløpet.»

Det følger også bestemmelser at barn med opphold i institusjon kan avkreves egenandel om de har selvstendig inntekt.

«Som inntekt regnes årets inntekter på grunnlag av pensjon, andre løpende trygdeytelser, arbeidsinntekt, næringsinntekt, leieinntekt, renter og annen avkastning av formue, etter fradrag av skatt og gjeldsrenter. Avkastning av erstatning for fremtidige utgifter regnes ikke som inntekt»

Kommentar:

Her er «godkjente kostnader» lik selvkost med fradrag av «kapitalutgifter», som her oppfattes som kapitalkostnader – uten at det har noen stor betydning. Årsaken til at kapitalkostnadene holdes utenom kan være at det gjennom årene har vært forskjellige statlige tilskuddsordninger til investeringene. I noen tilfeller vil disse ha dekket alle investeringer, men i andre tilfeller ikke. Følgelig kan man ha sett for seg at bruk av selvkost ville gitt svært forskjellige kostnadsnivåer i de forskjellige kommunene.

Ellers er bestemmelsen stort sett matematikk.

Dog skal en være klar over at man opererer med netto inntekt – etter at skatten er trukket fra. Men det er skatten etter ligningen som kan trekkes fra – ikke hva man måtte være trukket i forskudd. Dette kompliserer beregningen og skaper uleilighet ved dødsfall på institusjonene.

§ 4: Egenandel ved korttidsopphold:

«Kommunen kan ta betaling med inntil kroner 137 per døgn for korttidsopphold og med inntil kroner 72 for det enkelte dag- eller nattopphold.»

§ 5: Fradrag i beregningsgrunnlaget:

Dette gjelder dersom den som oppholder seg på institusjon har hjemmeboende ektefelle og barn. Fradragene fastsettes etter forskjellige beregninger, men *«kan også fastsettes på grunnlag av hva som er rimelig ut fra vedkommendes inntekt og forholdene for øvrig»*. Det vises ellers til forskriften.

Kommentarer:

Også her skal skatt tas med i beregningen.

§ 6: Tidsrom for betaling av egenandel:

Kommunen kan ta betaling for korttidsopphold fra første dag, men for langtidsopphold først etter en måned.

Unntak 1: ved flytting fra en annen institusjon skal tiden her tas med i beregningen.

Unntak 2: har vedkommende flere korttidsopphold, kan kommunen kreve egenandel for langtidsopphold når vedkommende har vært på institusjon i minst 60 døgn per kalenderår.

Kommentar:

Kalenderåret starter 1.1. Det er altså korttidsopphold siden siste 1.1 som gjelder – ikke siste 12 måneder.

§ 7: Hvilke tjenester som omfattes

«Egenandelen skal omfatte kost, losji, medisiner mv. samt helse- og omsorgstjenester som kommunen organiserer etter helse- og omsorgstjenesteloven.»

Oppsummering:

- For langtidsopphold er selvkost maksimal pris – dog uten kapitalkostnader. Tjenesten kan subsidieres.
- Betalingen er regulert til 75 % av grunnbeløpet i folketrygden og 85 % av andre inntekter – etter at fribeløp og annet er trukket fra og med andre begrensninger
- Betalingen er netto etter skatt, hvilket innebærer omregning når ligningen for året foreligger
- For korttidsopphold er prisen normert til NOK 137 per døgn og NOK 72 per enkelt dag eller natt
- Det er spesielle regler hvis vedkommende har hjemmeboende ektefelle eller barn
- Ved flere korttidsopphold på til sammen 60 døgn i kalenderåret blir overskytende opphold langtidsopphold

3.8.2. Egenandel utenfor institusjon: forskriften kapittel 2

§ 8 om adgang til å fastsette egenandel:

«Kommunen kan selv fastsette regler for betaling av egenandel og betalingssetser for praktisk bistand og opplæring etter hol § 3-2 første ledd nr. 6 bokstav b, herunder brukerstyrt personlig assistanse, som ikke er til personlig stell og egenomsorg.

Med personlig stell og egenomsorg menes hjelp til å stå opp og legge seg, personlig hygiene, toalettbesøk, til å kle av og på seg, hjelp til å spise, nødvendig tilsyn og tilsvarende grunnleggende behov...»

Kommentar: Det vil være kommunens fagansvarlige som i samråd med bruker avgjør hva som omfattes av «personlig stell og egenomsorg». Her kan det altså ikke vedtas generelle normer fra kommunens side.

Vær i denne sammenheng oppmerksom på kommuneloven (**kl**) § 46 nr. 1 siste setning og kl § 47 nr. 1 siste setning: budsjettbegrensninger gjelder ikke når det foreligger en kommunal rettslig forpliktelse.

§ 9 Beregning av egenandel:

«Egenandelen skal ikke overstige kommunens egne utgifter til angjeldende tjeneste (selvkost).....

Selvkost beregnes til en gjennomsnittlig timelønn for den tjenesten som utføres, tillagt sosiale utgifter samt administrasjonsutgifter som skal utgjøre 10 prosent av timelønnen og sosiale utgifter.....

Egenandelen kan ikke settes høyere enn at vedkommende beholder tilstrekkelig til å dekke personlige behov og bære sitt ansvar som forsørger.

Det kan ikke kreves dekning i vedkommendes formue»

Kommentar:

«Selvkost» i forskriftens tekst er ikke selvkost og med «utgift» menes antagelig kostnad; kommuneregnskapet omfatter ikke pensjonsutgifter, men pensjonskostnader. Videre tilsier anordningsprinsippet at kjente utgifter skal tas med selv om det ikke er mottatt faktura. (En tilnærming til kostnadsføring).

Opptjente feriepenger er blant disse. Hva lønn angår, vil overtid og ekstra komme til betaling senere enn i den måneden de påløper/opptjenes.

Anordningsprinsippet tilsier at posteringen av disse kostnadene skal skje i den måned de påløper – ikke når de utbetales.

Første avsnitt sier at kommunen ikke kan kreve høyere betaling enn godkjente kostnader, som i annet avsnitt er definert som direkte lønn og sosiale kostnader med tillegg av 10 % av dette til dekning av administrasjon.

Etter dette er det ikke anledning å kreve dekket materiell, hjelpemidler, transport (utenom timelønn under transport) og andre direkte og indirekte kostnader. En må imidlertid anta at vaskemidler og annet som naturlig hører med til husholdningens drift også dekkes av husstanden selv. Jf. i denne forbindelse tredje avsnitt.

At vedkommende skal sitte igjen med tilstrekkelig til personlige behov etc., tilsier at det etableres en inntektsgradering (Kjønstad, Syse, 2012)

§ 10 Samlet inntektsgradert utgiftstak

Her fremgår det at husstandens samlede inntekt ved siste skatteligging skal legges til grunn i denne vurderingen. Det fremgår også at hjelpestønad fra folketrygden til hjelp i hjemmet skal regnes med, mens omsorgslønn etter hol § 3 – 6 skal trekkes fra.

Hvis samlet skattbar inntekt før særfradrag er under 2 G, skal samlet egenandel for tjenester nevnt under § 8 ikke oversige NOK 175 per måned. Dersom et av husstandens medlemmer betaler egenandel for langtidsopphold, regnes ikke vedkommende med i husstanden.

Oppsummering:

- Maksimalpris er satt til lønn og sosiale utgifter (=kostnader) med tillegg av 10 % til dekning av administrasjon og andre kostnader, men kommunen kan sette prisen lavere.
- Dersom dette fører til at vedkommende sitter igjen med for lite til å klare seg selv, skal betalingen reduseres tilsvarende.
- Hvis vedkommendes inntekt er under 2 G, er betalingen maksimert til NOK 175 per måned
- Omfanget av tjenesten bestemmes ut fra helse- og omsorgsfaglige vurderinger og kan ikke overprøves ut fra økonomiske begrensninger – jf. kl § 46 nr. 1 siste setning og kl § 47 nr. 1 siste setning.

3.8.3. Egenandel for kommunal legehjelp og fysikalsk behandling: forskriften kapittel 3

§ 11 gjelder den som har rett til stønad ved helsetjenester etter lov om folketrygd

Hvis vedkommende etter forskrift om folketrygd § 5-4 og § 5-8 skal ytes stønad etter honorartakstene, betales intet. Det samme gjelder ved rett til stønad etter gjensidighetsavtale med annet land etter lov om folketrygd § 1-3.

Øvrige betaler forskjellen mellom honorarsats etter avtale mellom staten og Den norske legeforening, respektive Norsk Fysioterapeutforbund og folketrygdens refusjonssats.

§12 gjelder de som ikke har rett til stønad etter lov om folketrygd

Disse betaler i samsvar med honorarsatsene avtalt mellom staten og Den norske legeforening, respektive Norsk Fysioterapeutforbund.

Oppsummering:

- Har vedkommende rett til stønad etter forskrift om folketrygd, betales intet.
- Har vedkommende ikke rett til stønad, betales forskjellen mellom avtalt honorarsats med staten og folketrygdens refusjonssats.

3.9. Betaling for opphold i barnehage

Foreldrebetalingen bestemmes i de årlige statsbudsjett, jf. forskrift om foreldrebetaling i barnehager av 16. desember 2005 nr. 1478 § 1.

Av lov om barnehager av 17. juni 2005 nr. 64 § 14 går det fram at statstilskudd overføres samlet til kommunen, som så etter § 14 har ansvaret for å viderefordre tilskuddet til ikke-kommunale barnehager etter et likhetsprinsipp. Hvor langt dette går, bestemmes også av statsbudsjettet. I statsbudsjettet for 2014 foreslås det bevilget midler slik at ikke-kommunale barnehager skal få 96 % av de kommunale barnehagene.

Forskriften pålegger i § 3 også kommunene å sørge moderasjonsordninger; minimum 30 % søskenmoderasjon for 2. barn og minimum 50 % for 3. eller flere barn.

Videre pålegger § 3 kommunen å tilby barnefamilier med «lavest betalingsevne» reduksjon eller fritak for betaling.

Etter forskriften § 1 kommer betaling for kost i tillegg til oppholdsbetalingen. Disse skal dekke kommunens faktiske utgifter = kostnader, altså selvkost. Bemerk at dersom barnehagen har ansatt en kjøkkenassistent, kan kostnadene for vedkommende regnes med i selvkost – forutsatt at vedkommende ikke utfører andre oppgaver. I så fall, må kostnadene avkortes med den % andel som medgår til disse formål.

Oppsummering:

Stortinget bestemmer hvert år normerte satser, uavhengig av kostnadene – og dessuten moderasjonsordninger.

Den kommunaløkonomiske interesse kan her være å sette opp selvkostregnskaper som viser hva ordningen i realiteten koster kommunen. Dette bør gjøres fordi sterke statlige reguleringer gjerne fører til at kommunen ikke har noen direkte nytte av å vite hva dette egentlig koster. Mange kommuner ser kun på de direkte kostnadene og overse at det i tillegg kommer et betydelig påslag for indirekte kostnader. Kommunene vil derfor heller ikke vite hvor mye ressurser som ordningen faktisk beslaglegger.

Det kan derfor være vanskelig å drøfte den økonomiske ansvarsfordelingen mellom stat, kommune og foreldre når kostnadsbildet er så vidt ufullstendig. I diskusjonen om kommunens mulighet for å prioritere etter prinsippet om lokalt selvstyre, er det høyst betimelig at alle vesentlige kostnader kommer på bordet.

Legg også merke til at kostpenger er et eget (og selvstendig) selvkostområde som er uavhengig av de normerte satsene. Etter § 4 i loven skal det opprettes et eget foreldreråd og samarbeidsutvalg. Diskusjon om kostpenger og omfanget av arbeid omkring matforberedelsene vil her være et relevant emne.

Ut fra en selvkostvurdering vil det også være slik at dersom matforberedelsene pålegges personalet, kan dette innebære at for eksempel 5 % av personalkostnadene trekkes ut fra den pedagogiske funksjon og legges inn i kostpengene.

3.10. Betaling for skolefritidsordningen

Opplæringslova inneholder i § 13 – 7 bestemmelser om skolefritidsordningen. Hva angår betaling sies her at

«Kommunen kan krevje utgiftene til skolefritidsordningen dekte gjennom eigenbetaling frå foreldra.»

På oppdrag fra KRD har Telemarksforskning inkludert SFO – ordningen i sin gjennomgang av praktiseringen av selvkostprinsippet i kommunene.

(Telemarksforskning, 2011)

En legger derfor til grunn at man med «utgiftene» mener «kostnadene».

I et kostnadsbegrep ligger også lokaler til SFO. Hvor lokalene er etablert for formålet, hører de utvilsomt med blant kostnadene. Der SFO bruker skolelokaler, er det ikke så enkelt. Nødvendig ombygginger, utvidelser og tilpasninger hører med til kostnadene. Likeledes renhold og andre driftskostnader som kan henføres til SFO-driften.

Men når SFO bruker lokaler som likevel «er der», og er finansiert som skole, reiser det seg to problemstillinger:

- Skal denne del av lokalene betraktes som «gratis» i forhold til SFO?
- Skal en proratarisk andel av lokalene henføres til SFO?
- Hvis skolen er bygget med statlige tilskudd/støttemidler – hva da?

Svaret på dette må bli at det må konkret vurderes i det enkelte tilfelle.

3.11. Retningslinjer for gebyr- og avgiftsfinansiering av statlige myndighetshandlinger

Rundskriv R-112/2006 av 16. juni 2006 fra finansdepartementet *«fastsetter retningslinjer om vilkår som bør være oppfylt dersom det på et område vurderes å innføre gebyr- eller avgiftsfinansiering...»* Rundskriv R-4/2006 av samme dato gjennomgår tilpassing av eksisterende gebyr- og avgiftsordninger.

Selv om innholdet gjelder stat og ikke kommune, er det flere interessante problemstillinger som drøftes.

- En gebyrordning skal gjelde en klart definert handling, og det skal betales for denne og ikke for noe annet (Selvkostprinsippet)
- Gebyret bør gi incitamentet til aktørene i samfunnsøkonomisk rasjonell retning:
 - Bidra til å redusere etterspørselen

- Næringsvirksomheter må dekke inn slike kostnader i sine varer og tjenester; de fremstår ikke som gratistjenester betalt av det offentlige
- Det må vurderes om fordelingsmessige hensyn taler imot en gebyrordning

En kan også merke seg at offentlige «myndighetshandlinger» ikke ene og alene skal dekkes av det offentliges skattemidler. Det er et spørsmål om hensiktsmessighet om det skal kreves betaling fra de som etterspør tjenestene.

Konklusjon:

- De prinsipper som staten her har innført, kan være retningsgivende for kommunale selvkostvurderinger.

4. Regnskapsførsel og – rapportering: formål og utvikling

Love, forskrifter og H 2140 er ikke konsistent bruk av økonomiske termer. Følgelig må det først foretas en gjennomgang av disse. På grunnlag av avklarte begreper kan så «selvkost» defineres. Legalitetsprinsippet er bærende for kommunal selvkost, men regelverket opererer med flere og ulike selvkostbegreper som derfor gjennomgås.

Regnskaper inneholder viktige elementer for selvkostberegningen. En har derfor gitt en historisk bakgrunn for utviklingen av regnskap. I moderne regnskapsførsel har internasjonale standarder og konvensjoner en sentral rolle. Det er også en egen problemstilling er forholdet mellom kommuneregnskapet og regnskap etter regnskapsloven.

I eldre teori om selvkost i forretningsregnskapet var praksis at alle kostnader ble bokført og derved kom inn i selve regnskapet. Det hadde den fordel at man fikk inn en del kontroller og avstemninger som ligger i systemet med dobbelt bokføring. På den annen side fikk man den utfordring at kostnadsregnskapet måtte modifiseres/endres for å få frem et regnskap som skattemyndighetene ville akseptere.

I kommuneregnskapet ville bokføring av kostnadene blåse opp regnskapet og samtidig skape problemer for kommuneregnskapets egentlige formål: budsjettkontroll.

For selvkost i kommunal sammenheng er det derfor en bedre – og tilstrekkelig – løsning å presentere selvkostberegninger. Kommuneregnskapet inneholder utgifter og ikke kostnader⁶. For å få frem selvkost er det derfor nødvendig å bruke en del beregninger i stedet for å bruke kommuneregnskapets tall direkte.

4.1. Selvkost – definisjon og beskrivelse

Søker en på Internet, dukker det opp ca. 900 oppslag på «selvkost», «full costing», «full costs», «absorption costing», «environmental full cost accounting», «selbstkosten» m.v.

⁶ Med unntak av at pensjonskostnader nå brukes mot tidligere pensjonsutgifter og «anordninger» fra et år til et annet.

Welt der BWL (Betriebswirtschaftslehre – Bedriftsøkonomisk vitenskap) beskriver i 2012 begrepet slik⁷: «Selvkost omfatter alle kostnader for virksomheten som fremkommer ved fremstilling og markedsføring)

Dette avviker ikke mye fra en definisjon fra «selvkostens barndom» (Hansen, 1923):

«En vares selvkostende er den pris som den sælges for naar fabrikken hverken taper eller vinder paa det.»

I «Selvkostberegningens formål og objekt» (Coward, 1944) beskriver selvkost slik:

Oppgaven å fordele kostnadene på de forskjellige produkter kan ikke løses uten mer eller mindre inngående beregninger: selvkostberegninger. Selvkostberegninger kan altså oppfattes som et ledd i en fullt utbygd driftsbokføring.....Driftsbokføringens oppgave vil være å legge til rette opplysningene om i hvilket omfang, når, hvor og for hvilke formål oppofring av produksjonsfaktorer har funnet sted. Selvkostberegningens oppgave vil være på basis av dette å foreta den avsluttende fordeling av de samlede oppofringer på de enkelte produkter og dermed også gjøre det mulig å registrere produktkost i driftsbokføringen.

4.2. Nivåer innen selvkostberegningen

Selve begrepet «selvkost» har ikke endret seg gjennom årene. Dette beskriver fortsatt de totale kostnader forbundet med å frembringe en vare eller tjeneste. Men når det gjelder innholdet i begrepet «kostnad» er det skjedd endringer – eller kanskje heller presiseringer.

Diskusjonene om «Økologiske fotavtrykk» og miljøregnskap trekker inn kostnader som ligger utenfor den enkelte bedrifts regnskaper: miljømessige, økonomiske og sosiale effekter. De «fulle eller samlede kostnader» gir «the triple bottom line». Et antall standarder er nå definert av FN og av International Organization for Standardization (ISO) i denne sammenheng. ISO 26000 serien ble innført i 2010 for å dekke «sosial ansvarlighet» mens ISO 19011 gjelder standard for revisjon av dette begrepet.

EU arbeider etter de samme linjer. Prinsippene om fri markedsdannelse i kombinasjon med fullt økonomisk innsyn skal sørge for at prisen på en tjeneste er relatert til kostnadene. Postdirektivet fra 2008 legger vekt på at posttjenestene skal være effektive, pålitelige og av god kvalitet til overkommelige priser. Dette mener man ivaretas gjennom et åpent marked. (EU, 2008)

⁷ Die Selbstkosten umfassen alle Kosten des Unternehmens, die für Herstellung und Vermarktung anfallen...»(

Bedriftsøkonomi som selvstendig vitenskap i Norge ble utviklet med utgangspunkt i sosialøkonomien på 1930 – tallet. Økonomiske begreper ble da utledet fra makronivå ned til bedrifts- eller mikronivå.

Selvkost var opprinnelig et verktøy for bedriften med det formål å få oversikt over om produksjonen skaffet mer ressurser inn enn det produksjonen brukte.

Det er derfor interessant å observere at i våre dager utvides mikronivået mot makro igjen: selvkostberegninger foretas nå på nivåer som ligger over den enkelte bedrift og bransje; tidligere «frie goder» og andre samfunnsmessige kostnader i form av «grønne fotavtrykk» trekkes inn som kostnader i beregningene.

Selvkost arter seg forskjellig alt etter hvilket nivå en snakker om.

Bedriften behøver bare å tenke på de kostnader den selv stilles over for. At transport går på lokale veier som må vedlikeholdes og utvides, angår ikke bedriften. Men for kommunen er dette kostnader som må dekkes inn. Hvis finansieringen skjer med kommunens skatteinntekter, havner regningen hos innbyggerne. Men hvis kommunen finansierer disse kostnadene gjennom eiendomsskatten⁸, får bedriften regningen – og da går kostnaden inn i bedriftens selvkostberegning.

For **kommunen** er lokale veier et selvkostområde = en kostnadsbærer. Kommunen kan for så vidt også beregne hvilke kostnader bedriften påfører lokalsamfunnet. Her kan det oppstå en diskusjon i forbindelse med eiendomsskatt. Bedriften kan påstå at eiendomsskatten gjør det ulønnsomt å drive; den går med tap når eiendomsskatten regnes inn i bedriftens selvkost.

Forutsatt at eiendomsskatten omtrent svarer til hva kommunen yter bedriften i form av ikke-betalte tjenester, kan da kommunen svare at dersom bedriften ikke klarer å dekke inn alle kostnader ved sin virksomhet, så er den bare «lønnsom» hvis den blir subsidiert med offentlige gratistjenester.

⁸ Inntil 2010 kunne kommunen beregne eiendomsskatt enten for kun «verk og bruk» eller for alle eiendommer, inklusive boliger. Dette kunne riktignok dempes ved å vedta et bunnfradrag for alle boligeiendommer – for eksempel 1 mill – slik at kun dyre boliger le belastet med eiendomsskatt. Følgelig vegret mange kommunestyrever seg for å innføre en slik «boligskatt», selv om dette også førte til at det meste av næringslivet også ble unntatt. Høsten 2009 ble dette imidlertid endret, slik at kommunene kunne kreve eiendomsskatt både for verk og bruk og næringseiendommer – uten at boliger kom med.

Staten forholder seg til bedriften på samme måte som kommunen, men kan agere på en annen måte. Mens kommunen kan bruke eiendomsskatten som insitament for at samfunnsøkonomisk ulønnsomme virksomheter flytter ut av kommunen, kan staten ilegge for eksempel miljøavgifter på utslipp. Bedriften har da valget mellom å trekke rensing o.l. inn i sitt selvkostregnskap i stedet for å betale avgift. Og her vil det også være slik at dersom varene eller tjenestene som produseres ikke kan dekke kostnadene, så er heller ikke virksomheten «liv laga».

På den annen side kan staten faktisk sørge for at en virksomhet betaler mer skatt enn den må. Dette gjøres ved å gi skattefradrag dersom bedriften bidrar til – «sponser» - tiltak som ellers ville bli dekket av skatteinntektene. Rett nok gir staten f.eks. 28 % skatterabatt, men 72 % betales av bedriften selv. Så fører skatterabatten til et noe mindre skatteproveny for stat og kommune. Derved må stat og kommunen redusere sine tjenester tilsvarende. Men realiteten med «sponsing» er at bedriften yter mer til fellesskapet, men får selv velge hva pengene skal brukes til. I noen tilfelle kan dette gi bedriften selv en fremtidig besparelse. Imidlertid er nok det viktigste insitamentet for slike transaksjoner å skape seg et godt omdømme.

Etter 2ten verdenskrig så staten gjennom fingrene med at norske skipsredere ikke betalte utpreget mye skatt. Men så skaffet de landet sårt tiltrengt valuta. Og en del skipsredere brukte deler av sine formuer til å vinne seg «eit gjetord gjævt» slik Hávamál anbefaler.

Overnasjonale instanser kan komme inn i «næringskjeden»; dersom en forurensende bedrift flytter til et land hvor dette blir oversett, innebærer dette konkurransevridning. Det er etter hvert klart at menneskers aktiviteter bidrar til global oppvarming, og forurensende bedrifter er med på å forverre situasjonen.

Det er derfor interessant å merke seg at EU og FN har begynt å ta tak i dette. Begrepene «absorbition costs» og «økologiske fotavtrykk» vinner frem – ikke bare som begreper, men også i økonomisk teori og handlinger.

Som en ser av figuren er det bare det overnasjonale selvkostbegrepet som dekker alle kostnader:

Bedriften	Kommunen	Staten	Overnasjonalt
			Kostnader for verdenssamfunnet
		Kostnader for nasjonalstaten	Kostnader for nasjonalstaten
	Kostnader for lokalsamfunnet	Kostnader for lokalsamfunnet	Kostnader for lokalsamfunnet
"Bedriftsøkonomisk selvkost"	"Bedriftsøkonomisk selvkost"	"Bedriftsøkonomisk selvkost"	"Bedriftsøkonomisk selvkost"

4.3. Budsjettregnskap i forhold til selvkostregnskap

Kommunen er den største aktør innen forvaltningssystemet hva angår direkte tjenester til befolkningen. Blant de tjenester som er tillagt kommunen finnes en rekke «naturlige monopoler» og offentlig utøvelse av myndighet. En kommune er således tillagt flere bestemt oppgaver, men kan også påta seg andre så lenge disse ikke er tillagt et annet offentlig organ. Politi, rettsvesen, forsvar, visse deler av den høyere utdanning osv. er blant disse.

Når det gjelder prising av pålagte kommunale tjenester, gjelder som nevnt legalitetsprinsippet. Følgelig er kommunens prisnivå begrenset til å dekke selvkost for den enkelte, pålagte kommunale tjeneste.

Vann, avløp, renovasjon, feiing, kart-, oppmålings- og byggesaksgebyrer tilhører de tradisjonelle, kommunale selvkosttjenestene. Av disse er det bare renovasjon hvor kommunen **skal** dekke hele selvkosten gjennom prisingen («forurensar betaler»-prinsippet). For de andre tjenestene kan kommunen velge å ta mindre betaling enn selvkost, dvs. at man dekker deler av kostnadene av inntektene fra skatt og rammetilskudd fra staten («Frie inntekter»).

Nå er det slik at når selvkost nevnes, legges det ofte i dette at betalingen for tjenesten skal gi full selvkostdekning.

Selvkostbegrepet er imidlertid et kostnadsbegrep – debet i driftsregnskapet. Betalingen er et inntektsbegrep, altså kredit i driftsregnskapet.

Kommunen kan derfor beregne selvkost – fulle kostnader – for en hvilken som helst tjeneste. Om det betales helt eller delvis, spiller ingen rolle.

Hvorfor kan det være interessant, kan man spørre? Svaret er: relevant økonomisk informasjon til bruk for beslutningstakerne. Man bør forsikre seg om at nytten eller verdien av tjenesten i det minste er verdt hva det koster å produsere den. Men i neste omgang kommer også kreditsiden inn: hvordan finansieres tjenesten? Dersom man ikke tar full kostnadsdekning: hvem får subsidier og hvor mye? Hvilken effekt har dette? Gir disse effektene det største velferdsmessige utbytte for lokalsamfunnet?

Noen vil tro at nødvendige informasjonen fås fra kommunenes regnskaper. Slik er det ikke. Kommuneregnskapet måler bare budsjett = bevilgning mot forbruk. Det er dessuten et utgiftsregnskap, mens selvkost er et kostnadsregnskap. Utgiftene forteller hva som er betalt og forpliktet i året og rubriseres etter nasjonaløkonomiske, statistiske formål.

Kostnader derimot dekker alle oppofrelser for å produsere et vare eller tjeneste, uansett på hvilket kapittel i regnskapet utgiftene er postert. Eksempelvis kan man finne lønn og driftsutgifter til en barnehage under skolekapittelet, men vedlikehold under kapittelet for eiendomsdrift. Renter ligger på finanskapittelet. Felleskostnader er spredd over hele administrasjonskapittelet.

Selvkostbegrepet samler alle disse elementene (og erstatter utgifter med kostnader) og presenterer dem i én samlet oppstilling.

4.4. Regnskapsførsel og selvkost – opprinnelse og utvikling

Ordet økonomi kommer fra gresk: οἶκος (oikos; hus) og νόμος (nomos; lære), dvs. læren om husholdning. Den greske filosofi oppsto omkring 500 f.Kr., men behovet for å måle økonomiske størrelser er meget eldre enn som så.

Sumererne utviklet ca. 3500 – 3200 f. Kr. formuesanslag og beregninger på leirtavler. I Egypt førte man omtrent samtidig oversikter over årlige avlinger. Formålet kan blant annet ha vært å skaffe grunnlag for beskatning.

Da metaller ble innført som bytemiddel omkring 2000 f.Kr. ble vekten av metallet målt mot andre verdier; da myntene oppsto 1000 år senere, kunne f.eks. et

kobberstykke i ku-form representere verdien av en ku. Om man måtte da også ha formening om det relative vektforholdet mellom kobber, sølv og gull.

Xenophon – elev av Sokrates – beskjeftiget seg ca. 400 f. Kr. med økonomiske og regnskapsmessige spørsmål; dette er senere bekreftet i romersk litteratur.

Også i Norge var handel og kjøpmannskap viktige samfunnsfunksjoner. Vikingene drev også omfattende handel i inn- og utland. Kongsspeilet fra ca. 1250 er en samtale mellom far og sønn om gjeldende samfunnsforhold. Om kjøpmannskapet legges det stor vekt på regelverket: «*so gjer deg kunnig i Bjarkøyretten. Om du kjennes lovene, då kjem du ikkje ut for ulov..*» (Hellevik 1943)

Forretningsbokføring ble utviklet i årene 1200 – 1500. Leonardo Fibonacci Pisano skrev boken «Liber abaci» (Boken om abacus/matematikk) i 1202 hvor arabiske tall ble introdusert.

Luca Pacioli (også kalt Lucas di Borgo) fra Venezia (1445 – 1509) utviklet en bokholderilære i en bok som ble publisert i Venezia 1495. Pacioli utga også flere bøker om matematikk og samarbeidet med Leonardo da Vinci.

Under merkantilismen var Jaques Savary, Paris (1622-1690) en foregangsmann innen handelsvitenskapen. Savary var rådgiver for de franske «finansministre» gjennom mange år og ble brukt til å utrede juridiske og praktiske spørsmål. Innen regnskap skjedde det imidlertid ikke mye.

Kameralismen ble utviklet som en del av merkantilismen. Ut fra tanken om at handel er krig med penger, var det viktig for kongemakten å holde orden på verdistrømmene.

Driftsbokføring og forskjellige former for selvkostberegninger oppsto omkring 1800 – i forbindelse med den industrielle revolusjon. Siden 1500-tallet hadde mange forfattere forsøkt å utvikle håndterbare bokføringssystemer – ofte i fremstillinger på 5 – 600 sider. Først i 1796 kom E.T.Jones fra Bristol opp med en plan for «korrekt bokføring». Denne dannet så grunnlaget for en videre utvikling som førte til nasjonale bokføringsstandarder omkring 1870 (Encyclopædia Britannica, 1876).

En slags selvkosttankegang i kombinasjon med kameralisme finner en også i Norge-Danmark på 1700- tallet. Det ble krevet inn skatter til bestemte formål eller kasser, og

regnskap skulle så avlegges hvert år for hver «kasse» etter formannskapslovene i 1837 (Lovsamling 1861).

I byene i 1875 var fordelingen av inntektene (og tilnærmet utgiftene) følgende (Statistisk Centralbureau, 1881):

	Inntekter	% av total
Bykassene	5 102 600	68,1 %
Kirkekassene	135 408	1,8 %
Fattigkassene	1 677 652	22,4 %
Havnekassene	574 636	7,7 %
Totalt	7 490 296	100,0 %

For herredene («bygdene») var fordelingen slik:

	Inntekter	% av total
Herredskassene	1 157 288	12,3 %
Kirkekassene	510 472	5,4 %
Skolekassene	1 678 380	17,8 %
Skolekretsene	222 172	2,4 %
Fattigkassene	3 231 208	34,4 %
Amtskassene	2 603 172	27,7 %
Totalt	9 402 692	100,0 %

Her var det imidlertid slik at inntektene bestemt hvor høye utgiftene kunne bli. Først ved skattelovene i 1911 ble dette endret til at utgiftene ble vedtatt ført – og så skulle skattene utlignes i forhold til betalingsevne for å finansiere utgiftene.

«Forretningsvitenskapen» gikk fra 1850 gikk over i «handelsvitenskapen» - og derfra oppsto den bedriftsøkonomiske vitenskap rett etter 1900.

Formålet med «selvkostberegninger» var opprinnelig å skaffe oversikt over økonomien i bedriften. Behovet oppsto fordi bedriftene ble stadig mer kompliserte. De involverte flere ledd. Varer og tjenester ble kjøpt fra andre. Kontantregnskap var ikke tilstrekkelig til å vise om man tjente penger. Bedriften måtte investere. Følgelig måtte man også finne ut hvordan investeringskostnadene skulle regnes inn i prisene.

Frem til første verdenskrig var det ikke utviklet standarder for kostnadsberegninger. Det kunne derfor være vanskelig for en bedriftsleder å forstå den økonomiske helsen i sin bedrift.

Mens bedriftene i «gamle dager» gjerne var familie- eller enkeltmannsforetak, førte kapitalbehovet for investeringer til at nye eierformer oppsto, spesielt aksjeselskaper.

Det skjedde også endringer i skattesystemene. Når aksjeselskaper skulle beskattes, oppsto behovet hos myndighetene for en viss standardisering av regnskapene, slik at skattepliktige inntekter og formuer kunne stipuleres.

I Tyskland utviklet professor Eugen Schmalenbach (1873-1955) ved Handelshøyskolen i Köln i 1919 bl.a. kostnadsberegninger, herunder selvkost. Hans arbeider dannet skole for bedriftsøkonomiens fremvekst i 1930 – årene. Etersom hans kone var jødisk, fikk han i 1933 «Berufsverbot» og måtte fratre som professor. Etter krigen gjenopptok han sitt arbeid og var i virksomhet helt til sin død.

På norsk side fikk professorene Ragnar Frisch og Ingvar Wedervang i 1931 en forskningsbevilgning fra Rockefeller Foundation for å opprette et økonomisk institutt ved Universitetet i Oslo. Analyse av kostnadsforholdene i detaljhandelen ble utført av Dag Coward i 1932 – 35. Wedervang deltok også i etableringen av Norges Handelshøyskole sammen med de svenske professorene Oscar Sillén og Albert ter Vehn)

Professor ved Handelshøyskolen i Bergen Dag Coward (1910-2000) ble den ledende akademiker innen bedriftsøkonomi og kostnadslære. Han var i 1936 på studiebesøk hos professor Schmalenbach og hadde også studert bedriftsøkonomi under professor Albert ter Vehn (1900-1997) i Göteborg. Sammen med professor Oscar Sillén (1883-1965) i Stockholm utviklet disse tre bedriftsøkonomi som vitenskap etter tysk fagmønster i Norge og Sverige.

4.5. Etablering av bedriftsøkonomi som egen vitenskap

Den amerikanske entreprenør og industrialist Joseph Wharton etablerte i 1881 som et privat foretak verdens første «business school» ved University of Pennsylvania. Instituttet eksisterer fortsatt.

I universitetenes samfunnsøkonomiske fakulteter i Europa var det flere lærere og professorer som kom fra et industri- eller handelsmiljø, og som fattet interesse for bedriftsøkonomi til forskjell fra stats- eller makroøkonomien.

Ute i Europa kom Frankrike, Belgia og Østerrike kom først – fra 1898 og utover ble handelshøyskolene i Leipzig, Frankfurt, Köln, Aachen, Berlin, Mannheim, St. Gallen, München, Königsberg og Nürnberg etablert.

I Norden ble Handelshøyskolen i Göteborg stiftet allerede i 1891, senere kom Stockholm i 1909 og København i 1917 - Norge først i 1936.

Joseph Wharton (1826-1909) var en amerikansk gründer innen stål- og metallindustrien. Han var imidlertid også en foregangsmann i utviklingen av bedriftsøkonomi som egen vitenskap, sammen med andre amerikanske industri- og forretningsledere. Andrew Carnegie (1835-1919) og John D. Rockefeller (1839-1937) er antagelig de mest kjente filantroper og grunnleggere av stiftelser, hvis formål blant annet er å bidra til bedre styrings- og ledelsesformer.

Dette kan synes paradoksalt, siden de nevnte herrer var blant de 24 «røverbaronene» som langt på vei styrte økonomien i USA på slutten av 1800-tallet. Forhistorien var den amerikanske borgerkrig som sluttet i 1865 og den etterfølgende ekspansjon over kontinentet. Jernbaner, olje, finans, eiendommer, stål, tobakk, aluminium, kull, jern, sukker osv. ble kildene til enorme formuer fremskaffet gjennom monopoler, oligopoler og «samarbeid» disse imellom. Adam Smith (1723-1790) skrev at markedets usynlige hånd måtte reguleres av spilleregler, instituert av det offentlige. I mangel av dette ville markedsaktørene danne en sammensvergelse mot kundene (Smith, 1778)

Nettopp dette skjedde. I 1890-årene var opinionen sterkt kritisk til utbyttingen fra røverbaronenes side. En aktiv og åpen presse førte an i kampen som etter hvert førte til vedtak av «anti-trust laws». Dette skulle stoppe de samfunnsmessig negative sider. Problemet var imidlertid at det ikke fantes felles anerkjent regnskapsprinsipper som kunne hjelpe til med å fastslå om det faktisk var en «trust» og om den drev med utbytting.

Carnegie etablerte sitt fond i 1905 med formål å drive uavhengig forskning og utvikling; Rockefeller sin foundation i 1913 til beste for menneskehetens ve og vel.

Et viktig element i dette var å reparere et heller frynsete rykte. Resultatet ble blant annet at fondene støttet utviklingen av bedriftsøkonomien som vitenskap – og med dette var med på å etablere de standarder og prinsipper som kunne hindre at nye røverbaronier skulle oppstå.

Og deres ettermæle? Jo, disse herrer er nå anerkjent som industriherrer og filantroper⁹.

4.6. **Utviklingen av selvkost som regulerings- og styringsverktøy**

Ettersom selvkostbegrepet har sitt opphav i en tankegang eller filosofi kan man også spørre seg hva som var og er formålet med selvkostberegningene.

Bedriftsøkonomien som vitenskap kom som følge av at samfunnsøkonomien beskjefteget seg med overordnede makrobegreper. Utviklingen av regnskapsførselen fra ca. 1800 og fremover – i særlig grad fra ca. 1850 – avdekket store hull i kunnskapen om bedriftsøkonomien. Først mot 1870 kom man i England frem til standardisering av bokføringen. I 1875 åpnet Kristiania Handelsgymnasium, hvor et viktig formål var å undervise i riktig bokføring.

Men man hadde ingen gode måter å tolke regnskapstallene på. Bedriftenes økonomi var vanskelig å avlese gjennom regnskapene.

I Norge var pari-politikken et overordnet politisk mål i 1920 - årene: den norske krone skulle tilbake til sin gullverdi fra før 1914. Dette søkte man å oppnå gjennom deflasjon: ved å reversere flere års inflasjon gjennom å redusere lønninger og andre utgifter.

Dermed oppsto det behov for å beregne de økonomiske konsekvenser. Staten på sin side laget beregninger som skulle vise effektene av politikken – og om man var på vei til å nå målet. Arbeidsbevegelsen på sin tid drev utstrakt opplysningsarbeid med «særlig sigte paa arbeiderkontrol i industrien» (Hansen, 1923)

Mange lands myndigheter grep til prisregulering. Da måtte de skaffe seg begrep om hva selvkost var for bedriftene – i alle fall for bransjene. De skulle få dekket kostnadene og en rimelig fortjeneste. Men man skulle forhindre at bedriftene – særlig

⁹ I våre dager opplever en «oligarkene» som gjorde seg rike under det anarki og manglende lovreguleringer som inntrådte da Sovjetunionen opphørte å eksistere. Altså et lignende fenomen som da Sydstatene tapte og USA ekspanderte i tidligere indianske områder for 150 år siden.

de med en dominerende markedssituasjon – utnyttet en vanskelig situasjon til å skaffe seg ublu fortjeneste.

Før og under annen verdenskrig var det vareknapphet og rasjonering. Myndighetene krevet da innsyn i bedrifters og bransjers regnskap for å kontrollere at knapphetssituasjon ikke ble utnyttet.

I Norge var det NHH i Bergen med professor D. Coward som sto for utviklingen av selvkostbegrepet. Han definerte formålene slik:

- a) *Behovet for mest mulig korrekt beregning av tilbudspriser, eller for mest mulig korrekt beregning av selvkost il sammenligning med markedspriser.*
- b) *Behovet for mest mulig korrekt vurdering av beholdninger av hel- og halvfabrikater og varer i arbeid ved avslutningen av forretningsregnskapet.*
- c) *Behovet for å kunne føre detaljert kontroll med når, hvor og hvorfor produksjonsfaktorene er oppofret.*
- d) *Behov et for en planmessig ledelse av produkt-tilvirkningen og for å kunne kontrollere i hvilken grad utviklingen svarer til planene og påvise årsaken til avvikelser.*
- e) *Behovet for å kunne av gjøre hvilke alternativ som er gunstigst ved valg mellom forskjellige produkter, produksjonsfaktorer og produksjonsmetoder.*
- f) *Behovet for sammenligning mellom produksjonsforholdene i andre bedrifter (for å se om de nytter effektivere metoder).*

Ikke bare bedriften selv, men også utenforliggende samfunnsinteresser vil i mange tilfelle kunne stille bestemte krav til selvkostberegningen og dermed indirekte også til driftsbokføringen, - f. eks. når det gjelder offentlig prisregulering, regulering av arbeidslønnen i en lønnskonflikt, subsidier eller tollpreferanser til nødlidende industrier osv.

Formålet med en bestemt selvkostberegning kan være snart å fylle det ene, snart det andre av de nevnte behov. (Coward, 1944)

I våre dager kan vi konstatere at disse målene fortsatt er like aktuelle – om enn offentlige reguleringer og tollpreferanser er av mindre betydning. I stedet er det oppstått nye behov: gjennomsiktighet og innsyn for å forhindre konkurransevridning, avdekke skjulte subsidier, få indikasjoner på omgåelse av regler og konvensjoner osv.

En observerer at selvkostberegninger igjen i skuddet: EU vedtar stadig direktiver med økonomisk regulativt formål: å påse at prisene for elektroniske tjenester holdes lavest mulig for publikum, at offentlige tjenester ikke konkurrerer med private gjennom støtteordninger osv. Disse reglene tar Norge inn over seg gjennom å gjøre dem til norsk lov: Lov om offentlig støtte (ikrft 1994) – jfr EØS avtalen artikkel 61 – 64 m.v., jfr. også WTO/GATT avtalene.

(UD, 1992)

Når en del bedrifter flytter produksjonen tilbake fra utlandet, er dette på grunnlag av selvkostkalkyler som også omfatter kostnadene ved produksjonskontroll i utlandet, problemene ved lavere kvalitet og – ikke minst – manglende innovasjon som følge av tapt detaljkunnskap om materialer, metoder og forenklingsmuligheter.

Analyser av regnskapet for en bedrift i et lavkostland sammenlignet med en tilsvarende bedrift i et annet land vise avvik som ikke uten videre kan forklares. Men om dette skyldes barnearbeid, arbeidsmiljø, miljøkriminalitet, manglende sikkerhet, skjulte subsidier til kapitalkostnader og andre kritikkverdige/konkurransesvridende forhold forutsetter konkrete og nærmere undersøkelse.

«Grønn skattekommisjon» leverte sin utredning i 1996. Forslagene om å innføre grønne skatter ville ført til at produserte varer og tjenester ville fått de miljømessige kostnader (riktignok uttrykt ved grønne skatter og avgifter) inn i sine selvkostkalkyler og dermed inn i prisingen av sine produkter. (FD, 1996)

Regnskapet kan avdekke symptomene, men ikke sykdommen. Her må det ytterligere, dypere og grundigere analyser til.

4.7. Internasjonale regnskapsstandarder m.v.

Utviklingen av internasjonale regnskaps- og rapporteringsstandarder er viktige trekk i denne utviklingen. I 1973 ble et faglig men ellers uavhengig organ - står International Accounting Standard Board (IASB) - etablert for å utvikle «International Accounting Standards» - IAS for privat sektor. I 2001 ble AS avløst av «International Financial Reporting Standards» - IFRS. Som IFRS standarder gjelder imidlertid alle IAS standarder inntil disse blir avløst av nye IFRS. For tiden er det ca. 50 standarder.) Et samlebegrep for disse og andre omforente prinsipper er Generally Accepted Accounting Practice (GAAP).

Til sammen 81 land – blant disse Norge - har vedtatt at IFRS skal anvendes i rapporteringen for børsnoterte selskaper. I internasjonal bankvirksomhet blir det derfor stadig vanskeligere å finansiere større investeringer hvis bedriften ikke bruker IFRS/IAS. Rett nok kan regnskap være ført uriktig med eller uten hensikt, rett nok finnes det revisorer med mangler i den etiske standard og rett nok er det banker som

ser gjennom fingrene med større og mindre uklarheter/indikasjoner. Men ettersom det internasjonale finansmarkedet blir stadig mer sammenvevet og gjennomsliktig slik at alle etter hvert havner i samme båt, blir risikoviljen – forhåpentligvis – også mer nøktern.

Det er fortsatt mangler i form av internasjonalt lovverk og kontroll for finansmarkedet, men prosessene omkring Basel III indikerer at man er på rett vei.

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) tar utgangspunkt i IFRS. Arbeidene startet med etableringen av et styre (IPSASB) i 1996. Per 31.12.2013 er det utarbeidet 32 standarder. EU (for egen regnskapsrapportering), NATO, OECD, FN og 10 enkeltland har vedtatt IPSAS som sine standarder. Norge er ikke blant medlemslandene, men IPSAS er likevel viktige kilder for forståelsen av offentlige regnskaper. (Deloitte, 2012)

I 2003 arrangerte OECD et møte i Roma for å starte en prosess med effektivisering av internasjonal bistand. Under møtet i Paris i 2005 vedtok møtet prinsipper for «Aid Effectiveness¹⁰». Dette ble fulgt opp i et møte i Accra i 2008.

“The Public Expenditure and Financial Accountability Program” – PEFA – var allerede etablert i 2001 av syv bistandsorganisasjoner og internasjonale finansinstitusjoner. PEFA tok imidlertid inn i sine retningslinjer og standarder de prinsipper som Paris-møtet hadde vedtatt.

PEFAs mål med sine standarder er:

- Mottagerlandets regjering er ansvarlig for prioritering og integrering av bistanden i landets egne institusjoner og systemer
- Bistandsagentene må koordinere sin innsats
- Resultatene av innsatsen skal nyttiggjøres via en informasjonspool.

PEFAs standarder i kombinasjon med internasjonale regnskapsstandarder vil derfor bli viktige for «absorption costs».

¹⁰ «Effectiveness» kan oversettes med mål-effektivitet, i motsetning til «efficiency» som går på virkemidlene. Egentlig forskjellen mellom å gjøre de riktige tingene fremfor å gjøre tingene riktig.

4.8. Kommuneregnskap og regnskap etter regnskapsloven

Det har lenge pågått en diskusjon om kommuneregnskapene skal endres i retning av regnskap etter regnskapsloven. Under New Public Management (NPM) har det vært et press i retning av å «privatisere» offentlige virksomheter; de skal opptre som forretningsmessige aktører og legge lønnsomhet til grunn for sin aktivitet.

En oppfatter dette dels som en misforståelse av det offentliges karakter som lokal- og storsamfunnets samvirke og dels som en manglende forståelse eller aksept av at det offentlige styres etter et politisk skjønn. Til dette skjønnnet hører selvsagt også økonomiske vurderinger, men de er bare en del av grunnlaget for beslutninger. Selv om økonomi i mange forbindelser er viktige deler av dette.

Det er derfor nyttig å være klar over de fundamentale forskjeller mellom kommuneøkonomi og bedriftsøkonomi.

Den første lærebok i kommunebokholderi beskriver i innledningen dette forholdet slik:

Kommuneregnskapet:

Når en kommunes budsjett er oppsatt for kommende termin, skal forskjellen mellom de oppførte utgifter og inntekter dekkes ved utligning av skatt på kommunens innvånere. Skatteyterne er med andre ord ansvarlig for at kommunen kan klare sine forpliktelser.

Den enkelte skattyter blir derved debitor like overfor kommune for den skatt som er utlignet på ham.

Hvis de utlignede skatter viser seg ikke å være tilstrekkelig til å dekke kommunens utgifter..., er skatteyteren ... ansvarlig for den underbalanse som er oppstått... og må da utlignes på skatteyterne i et senere budsjettår.

Det er altså ... skatteyterne som er de ansvarlige for den forretning som kalles en «kommune».

Bedriftsregnskapet:

En forretningsmann eller en privatmann kan også sette opp en oversikt over hvilke utgifter og inntekter han kan vente å få i det kommende regnskapsår.

Hvis det imidlertid viser seg at det blir underskudd i årets regnskap, må han – i alle fall så lenge han er solvent – selv bære dette tap og har ingen lovlig adgang til å søke tapet dekket hos andre.

En følge av dette er da også at et eventuelt tap eller fortjeneste i et forretningsregnskap må tas av eller legges til kapitalen. Man blir med andre ord fattigere eller rikere:

Vurdering av kommuneregnskapet i forhold bedriftsregnskapet:

Så enkelt er det ... ikke i en kommunes regnskap.

Det som regnskapet her først og fremst skal vise er forholdet mellom kommunen og skatteyterne, og regnskapet som skal vise dette er kommunens driftsregnskap.....

At driftsregnskapet kun tjener det ... nevnte formål (å vise kommunens regnskap med skattyterne) og ikke på noen måte kan sammenlignes med taps- og vinningskontoen i et forretningsregnskap, er av de ting som synes å stå nokså uklart for mange. (Smestad, 1937)

En del IKS-er fører regnskap etter regnskapsloven. Dette fører til «konverteringsproblemer» når disse regnskapene skal sammenholdes med kommuneregnskapet. De uklarheter dette skaper kan være kilde til større problemer; «vannverksaken» på Nedre Romerike antas å være kjent.

Men likevel har de som ønsker en mer bedriftsøkonomisk tilnærming et poeng: et bevilgningsregnskap forteller i sin natur bare hva som er budsjettert og brukt – post for post. Hva en vare eller tjeneste koster, vises ikke. Dette gjør at det må være vanskelig å prioritere: ikke vet man hva man legger inn av ressurser og ikke vet man noe om nytten.

Problemet er at legger man inn ytterligere bedriftsøkonomiske elementer i kommuneregnskapene, reduseres verdien som prioriterings- og bevilgningsverktøy og den demokratiske kontroll svekkes.

Konklusjon:

- En løsning vil være å rendyrke bevilgningsregnskapet, men supplere dette med selvkostkalkyler og – regnskap.
- Dette bør ikke bare skje i budsjettsammenheng og ved regnskapsavleggelse, men gjennom året som deler av saksframstillingene.

4.9. Feilaktige og uklare begreper innen regelverkene

Man kan også spørre seg om hvorfor det er så mange forskjellige «selvkoster» rundt i systemet.

Dette forstyrres videre av sammenblanding av betegnelse «utgift» og «kostnad». Lover og forskrifter retter seg mot forskjellige faggrupper som i forhold til økonomi tydeligvis er legfolk. Når lovgiverne ikke har det klart for seg hva de mener, ville det være underlig om det ikke oppsto misforståelser og feiltolkninger når varierende typer fagpersonale skal forholde seg til regelverket.

En antar at mange av disse uklarhetene ikke er begrunnet i et konkret regnestykke som man etter grundig vurdering mener bør videreføres i enhver fremtid. Det er vel heller uklar forståelse av økonomi og begreper.

Så lenge legalitetsprinsippet – selvkost som maksimalpris – er ivaretatt, skulle det være unødvendig å lage så mange varianter.

Rett nok er det slik at man vil sikre seg at tjenestene er tilgjengelig for alle til en overkommelig pris, men det er til dels ivaretatt ved egne reguleringer. Her søker man å ivareta hensynet til borgere med liten betalingsevne ved å differensiere priser på grunnlag av husstandens inntekter.

Her bør det foretas en opprydding slik at begrepene blir entydige og ivaretar legalitetsprinsippet på en mer målrettet, forutsigbar og effektiv måte enn ved dagens mangeartede ordninger.

En praktisk måte å gjøre dette på vil være å gjennomgå dagens særlover med forskrifter og erstatte prisreguleringene med å vise til selvkostprinsippet i kombinasjon med klart definerte subsidie- og støtteordninger.

4.10. «Glidende regelendringer»

Et selvstendig problem for forutsigbarhet og kontinuitet innen selvkostområdene er hva man kan kalle «direktorat-problemet». Her er det endringer som ikke skyldes regelverket i seg selv, men endringer som følger av endringer i praktisering av regelverket. Opphavet er tilsynsmyndighetene – altså statlig direktorater og andre organer. Over tid skjer det endringer i forståelsen = definisjon av regelverket. Dette kan skyldes at vedkommende tilsynsmyndighet må økonomisere – og ser etter muligheter for å effektivisere. I denne prosessen kan man så oppdage at noen endringer i forståelsen av regelverket kan ha økonomisk gunstige effekter for direktoratet. Men det kan også skyldes at direktoratet kommer til at en praktisering av elementer i forskriften bør endres av forskjellige grunner.

Det er ofte direkte kontakt mellom et tilsyn og det underliggende kommunale organ. Følgelig kan kommunal tilpasning til ny praksis bli effektivert uten at kommunens styrende organer er klar over at dette skjer. Direkte og indirekte har denne type endringer gjerne budsjettmessig/økonomisk virkning.

Hvis kommunen samtidig vil gjennomføre egeninitierte tiltak, kan dette kollidere med denne type omprioriteringer – og det oppstår et ressursproblem.

Når dette forholdet tas med her, er det fordi selvkostkalkyler og analyser av disse over noen år er godt egnet til å avdekke hva som har skjedd – eller er i ferd med å skje.

Som det fremgår av de eksempler som følger, kan dette være tale om ganske store beløp – med tilsvarende ikke ubetydelige konsekvenser for kommunens øvrige virksomhet:

1. mars 2007 trådte det i kraft kapittel 10 A i kommuneloven: Statlig tilsyn med kommunen... Her pålegges fylkesmannen å føre tilsyn med at kommunene oppfyller de plikter de blir pålagt av staten, men også ansvaret for samordning av tilsyn og pålegg. Kommunen får her anledning til å uttale seg, og det er en gyldig innsigelse fra kommunens side at pålegg får konsekvenser for kommunens «øvrige virksomhet».

Her skal nevnes et par eksempler som begge kom til overflaten som følge av gjennomgang av regnskapene og oppstilling av disse etter et selvkostopplegg.

4.10.1. Nytt nødnett

Bakgrunn:

En del brann- og redningsvesen ble (i 2004/5?) pålagt av direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB) – senere direktoratet for nødkommunikasjon (DNK) – å være med fra starten av i utvikling og innføring av nytt nødnett. Forutsetningen var at effektiviteten ved nytt nødnett skulle gjøre at kostnadene ikke ville øke, selv om man så for seg noen omfordelinger mellom stat, fylkeskommune og kommune.

Staten engasjerte SINTEF (som den tredje forespurte) til å foreta en kostnads- og fordelingsmessig utredning av prosjektet. SINTEF var ikke i stand til dette; prosjektet var igangsatt uten forberedende kostnadsvurderinger. Man ble derfor enig om å lage en utredning som viste kostnadene i 2007 sammenlignet med 2004. Når nødnettet var ferdig, kunne man så gå tilbake til disse tallene og vurdere konsekvensene.

Per februar 2014 er nødnettet ennå ikke ferdig utbygget. Der det er utbygget, har det vært store problemer med å få det til å fungere.

Kommuneøkonomi:

En beregning i 2007 viste at kommunens kostnader hadde økt med 75 % til da og at de måtte antas å øke videre.

For kommune Norge som helhet ga dette en merkostnad på ca. NOK 100 mill. per år.

Forholdet er fraværende i de årlige statlige vurderinger av kommuneøkonomien.

Oppsummering:

- Det er et strukturelt problem når direktorater forholder seg direkte til kommunale selskaper hvor direktoratet har tilsynsmyndighet. I det foreliggende tilfelle skulle eierkommunene tatt stilling til om brannvesenet skulle vært med i pilotfasen. Gitt at det ikke forelå vurderinger av de økonomiske konsekvenser, ville eierne antagelig reservert seg mot å delta.
- Uforutsette ekstrakostnader av slike størrelser innebærer reduksjon av kommunenes handlefrihet. Mens staten v/regjeringen anslår at veksten i kommuneøkonomien blir X %, sørger slike tiltak for at veksten blir mindre.
- Realistiske forventninger til kommunenes handlingsrom tilsier at kommunene skaffer seg oversikt over de glidende økningene, for eksempel gjennom selvkostkalkyler av tjenestene.

4.10.2. Folketrygden/hjelpemiddelsentralene

Bakgrunn:

Hjelpemiddelsentralene ble overført fra fylkeskommunen til trygdeetaten i 1993. I Ot.prp nr. 64 (1992-93) var det forutsatt av denne administrative ordningen ikke skulle medføre endringer med hensyn til kommunens ansvar for finansiering og formidling av hjelpemidler ved midlertidige behov (Kjønstad, 1998). Forskrift om hjelpemiddelsentralenes virksomhet og ansvar er fra 15. april 1997 nr. 323. Inntil da ble det alt vesentlige av kostnader dekket av trygdeetaten. Kommunens rolle var å opprette en egen, lokal sentral og frakte hjelpemidler derfra til brukerne. Når det ikke medførte «vesentlige merutgifter» leverte folketrygdens sentral utstyr direkte til bruker. Installasjon, montering, demontering, reparasjon og vedlikehold ble dekket av folketrygden når arbeidet forutsatte spesialkompetanse.

Etterhvert er kommunen påført mer og mer av ansvaret over tid.

Kommunaløkonomi:

Beregninger i 2010 for en kommune viste at kostnadene til lokal hjelpemiddelsentral hadde økt betydelig som følge av endringer i praksis fra folketrygdens/NAV's side.

På landsbasis kan disse merkostnadene komme opp i NOK 200 mill per år.

Heller ikke her er dette forholdet med i de årlige statlige gjennomganger av kommuneøkonomien.

Oppsummering:

- Det er en viktig informasjon til folkevalgte organer at innstramning/ending av praksis av denne art i realiteten er omprioriteringer av kommunens handlefrihet.

4.11. Tilskuddsordninger

Samhandlingsreformen, som ble startet innført fra 2012, overfører en rekke oppgaver og ansvar til kommunene. Sammen med oppgavene følger også midler. Disse gis imidlertid i stor utstrekning som øremerkede tilskudd til konkrete tiltak per slutten av 2013 i alt ca. 70 forskjellige.

Søknader skal utferdiges, og det skal rapporteres på bruk av midlene. Kommunene vil selv – i større og mindre grad – måtte bidra økonomiske og gjennom omprioriteringer.

Selvkostberegninger er derfor et egnet redskap for å skaffe oversikt over hvilke tiltak som iverksettes og konsekvensene av disse.

Bakgrunn:

Kommunene belønnes for å prioritere og å gjennomføre nasjonale tiltak. På den ene side er dette positivt; det bidrar til like tilbud i kommunene. I noen kommuner vil tilskuddet virke som en målforskyvning: uten tilskudd ville hensynet til lokale behov tilsa at andre tiltak ble prioritert. Men med tilskudd og en mindre egenandel fra kommunens side lar det seg gjøre å etablere tilbud som bør finnes over alt.

På den annen side krever tilskuddsmetoden administrative ressurser i kommunene – og det er et problem. Tilskuddsportalen fra firmaet Scan4News i Hamar inneholdt i 2009 ca. 700 tilskuddsordninger. I slutten av 2012 var antallet over 2.000.

Kommuneøkonomi:

Det statlige slagord om å redusere administrasjonen for å øke tjenestetilbudet oppfattes flere steder bokstavelig og unyansert.

En kontorstilling ble fjernet på et sykehjem og en hjelpepleier ansettes i stedet. Men kontorarbeidet forsvant ikke. Det ble etterpå utført av mindre kvalifisert personell, slik at tidsforbruket medførte at det ene kontoristårsverket ble erstattet av to hjelpepleierårsverk. Netto resultat: minus et årsverk til tjenestene.

Tilskuddsmetoden har store fordeler når den settes inn i en selvkostsammenheng. Kommunen kan se hva som kreves av egenandeler og vil derfor kunne vurdere nytten av tiltaket i forhold til innsatsen.

Problemet er administrativ kapasitet og mulighetene for bevilgninger til økning av denne.

Arbeidet kan imidlertid reduseres dersom man utvikler systematiske og strukturerte beregningsmodeller basert på selvkostmetodikken.

Oppsummering:

- Kommunene bør ta initiativ til å få utarbeidet generelle beregningsmodeller etter selvkostmetoden, slik at de med minst mulig ressurser kan skaffe beslutningsgrunnlag for vurdering av tilskuddsfinansierte tiltak.

5. Selvkost som verktøy: forutsetninger og virkeområder

I forkant er det nødvendig å avklare en del nøkkelbegreper. Dels er disse berørt i teorien, dels i lov og forskrift – men også for en stor del ikke. Før en kan ta for seg bruk av selvkost til konkrete formål er det nødvendig at viktige begreper er entydige og best mulig avklart.

Etter gjennomgangen går en inn på noen konkrete eksempler for å vise hvordan selvkostberegninger kan brukes som verktøy for å få klarere frem de økonomiske aspekter ved sakene.

Selvkostberegninger vil bringe frem og fokusere på de økonomiske forhold, men dette er alene ikke et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag. «Effektivitet» er her et sentralt begrep. Dette omtales i engelsk økonomisk teori som Value for Money og «3E»: *effectiveness, efficiency, economy*. (OECD, 2012) Norske betegnelser kan være mål-effektivitet, virkemiddel-effektivitet og økonomisk effektivitet.

Dette danner avslutningen på dette kapittel.

5.1. Grunnleggende økonomiske begreper

Kommunenes drift reguleres av lover, forskrifter mv. fra statens side og av vedtak/beslutninger i egne, kommunal organer. Når man leser de forskjellige bestemmelser, vil man finne at de forskjellige forfattere har hatt varierende forståelse av økonomiske betegnelser. «Selvkost» opptrer i mange variasjoner; man kan finne at barnehageselvkost som skiller seg fra SFO-selvkost. Bistand etter lov om kommunale helse- og omsorgstjenester er regulert etter et tredje begrep, som også kalles selvkost. Ingen av disse begrepene er selvkost; den korrekte betegnelse ville være «godkjente utgifter».

En annen hyppig sammenblanding er «kostnader» og «utgifter». Her kan det være nødvendig å tolke hva man som er ment.

Før man diskuterer regnskap, er det noen viktige begreper som må være entydige og som innledningsvis defineres her:

5.1.1 Inn/utbetaling – inntekt/utgift – inntjening/kostnad

- Innbetaling:

Dette er mottatt **betaling** i kontanter eller overføringer fra andre.

- Utbetaling:
Dette er **betaling** i kontant eller overføring fra én konto til en annens.
- Inntekt:
Når det er inngått en avtale om ytelse mot ytelse, har den som leverer varen/tjenesten **rett til/krav på betaling**: på forskudd, ved levering eller i fremtiden
- Utgift:
Dette er en **forpliktelse** man påtar seg ved inngåelse av en avtale om ytelse mot ytelse. Normalt: man kjøper en vare eller tjeneste og forplikter seg til å betale på forskudd, ved levering eller i fremtiden. Utgiften oppstår før eller samtidig med en utbetaling.
- Inntjening/inntekt:
Opparbeidelse av en **rett til en inntekt/en senere innbetaling**. En kontrakt på konstruksjon av en vei over tre år medfører at man etter hvert opparbeider et krav mot avtalepartneren. Et prosjekt kan gi en inntjening under forprosjektfasen, deretter under prosjektering og så etter hvert som arbeidene skrider fram.

Her inntreer imidlertid et forsiktighetsprinsipp: man bør være tilbakeholdende med å føre en inntjening som inntekt før den er helt sikker. Dette gjør at man helst fører de sikre inntektene (og ikke den mulige inntjening) inn i selvkostregnskapet.
- Kostnad:
Bruk av ressurser eller oppofrelsen. Mens kjøp av reservedeler er en utgift og betalingen for disse en utbetaling, oppstår kostnaden når reservedelene brukes i produksjonen. Tidsmessig er derfor kostnadene helt adskilt fra utgift og utbetaling. (Coward, 1944) (Schmalenbach, 1963)

5.1.2 Direkte og indirekte kostnader:

- Direkte kostnader:
Direkte kostnader som entydig kan henføres til en bestemt kostnadsbærer (sluttprodukt) – eksempelvis lønn til ansatte i kommunens vannetat/bedrift.
- Indirekte kostnader:
Disse kan deles i to:

- Indirekte og henførbare kostnader:
Kostnader fra forskjellige hjelpeavdelinger/andre kostnadssteder som entydig kan henføres til bestemte kostnadsbærere (sluttprodukter)
- Generelle kostnader eller felleskostnader:
Overordnet administrasjon, planlegging, administrative tjenester som lønningskontor, personalkontor, regnskapskontor, IKT – avdeling osv. som ikke entydig kan henføres til kostnadsbærerne, men som fordeles etter forskjellige fordelingsnøkler mellom disse. . (Coward, 1944) (Schmalenbach, 1963)

Kommentar:

Begrepet «ikke henførbare kostnader» i H 2140 § 4.2 og 3 som heller ikke er nødvendige for produksjonen er ukjent i selvkostteorien. Og i H 2140 fremgår det også at dersom man mener at slik «ikke henførbare kostnader» er nødvendige, så er det full anledning til å ta disse med.

På den annen side behandler H 2140 de fleste av disse felleskostnadene som «indirekte og henførbare kostnader». Men ettersom disse kostnadene ikke er direkte henførbare, er de fordelt etter forskjellige fordelingsnøkler – slik som det fremgår av «Generelle kostnader eller felleskostnader» over.

5.1.3 Finansieringselementer:

- Avdrag:

Avdrag representerer en **utgift** og samtidig eller senere en **utbetaling**.

Når kommunen har lån, må det betales avdrag på disse. Kl § 50 nr. 7 regulerer hvor mye avdrag kommunen minst må betale. Dette består av tre elementer: investeringen, lånegraden og avskrivningstiden. Men kl § 50 nr. 7 regulerer ikke det enkelte lån – bare summen av lån i forhold til sum investeringer, gjennomsnittlig lånegrad og gjennomsnittlig avskrivningstid.

Kommunen kan derfor ta opp lån uten avdrag, lån over 50 år og nedover, sertifikater på inntil 1 år osv. Avdragsprofilen kan være serielån (like årlige avdrag) eller annuitetslån (årlig økende avdrag).

Reguleringen går på totale avdrag i forhold til kapitalslitet.

Kommunen kan derfor avsette årets budsjetterte minsteavdrag til et avdragsfond og la dette gå inn neste år som reduksjon av dette årets lånebehov.

- Avskrivning:

Avskrivning er en **kostnad**.

Den viser hvor meget verdien av en investering synker som følge av bruk og tidsforløp. Forskrift nr. 1424 regulerer avskrivningstiden for kommunen investeringer.

Avskrivningene brukes til beregning av kommunens minsteavdrag på lån. Utover dette har avskrivningene liten verdi i selve kommuneregnskapet.

Avskrivninger i selvkostsammenheng er ikke bundet av forskrift nr. 1424, men må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

- Renter:

Renteforpliktelsen er en **utgift** og selve betaling av rentene er en **utbetaling**. Begge deler forholder seg til lån.

Renter som **kostnad** har intet med de to foregående å gjøre, siden rentekostnaden regnes av verdien av de investeringer som inngår i produksjonen. Kostnaden dekker all kapital, enten den er finansiert ved lån eller egenkapital. Rentekostnaden representerer derfor den oppofrelse virksomheten har ved en investering.

Alternativkostnaden kunne være å sette pengene i banken eller gjøre annen nytte av midlene.

5.1.4 Kostnadsarter, kostnadssteder og kostnadsbærere:

- Kostnadsarter:

Type kostnader som legges inn i beregningene: lønn, inventar og utstyr, vedlikehold, drift, husleier, avskrivninger, (kalkulatoriske) renter osv. Kostnadene kan trekkes ut fra et regnskap, eller de kan beregnes.

- Kostnadssteder:

Kostnader oppstår og akkumuleres i en avdeling eller administrativ enhet.

- Kostnadsbærere:

Alle kostnader fordeles videre til sluttprodukter i form av varer eller tjenester. Når selvkost er beregnet for en vare eller tjeneste vil man i det private næringsliv foreta

et påslag for å sikre en fortjeneste. I kommunen er det ikke tillatt å legge inn fortjeneste, slik at selvkost i disse tilfeller er like prisen. (Coward, 1944)

5.1.5 Noen juridiske betegnelser:

- Delegasjonssperre:

Når betegnelsen «kommunestyrets selv» brukes, uttrykker «selv» at dette ikke kan delegeres til et underordnet organ slik som administrasjonssjef, utvalg og formannskap. Kun kommunestyrevedtak er gyldig som vedtak.

- Deklaratoriske regler:

Ved fravikelige regler brukes ordet «kan», «om ikke annet blir bestemt» osv.. Det innebærer at dersom ikke noe annet bestemmes, gjelder regelen – men her kan man altså bestemme noe annet. (Motsatt av preseptorisk)

- Legalpant:

Kommunen har panterett i en eiendom som sikkerhet for inntekts- og formuesskatt eiendomsskatt og gebyrer vann, avløp, renovasjon, feiing, plan- og byggesak samt kart- og delingsforretning etter lov om pant av 8. februar 1980 nr.2 § 6-1, jf. lov om eiendomsskatt til kommunane av 6. juni 1975 nr. 29.

- Preseptoriske regler:

Når en regel er ufravikelig, brukes ordet «skal». Her kan ikke vedkommende bestemmelse fravikes. (Motsatt av deklaratorisk)

5.2. Drøftelse av sentrale nøkkelbegreper

Dette avsnittet innledes ved å drøfte begreper som er av generell betydning eller som er gjennomgående for flere formål. Disse forholdene kan diskuteres uavhengig av om de gjelder vann og avløp eller helse/omsorg og bolig. Renter, avdrag, avskrivninger, verdivurderinger m.v. er blant disse. Her er det flere alternative synspunkter. Ikke bare er det viktig å kjenne disse, men det må treffes valg av hvilket alternativ man skal bruke i det enkelte tilfellet – og hvorfor. Konsistens i valgene må det også være.

Man bør alltid vurdere om et tiltak eller en aktivitet er verdt innsatsen.

Finansforvaltningen i en kommune er her brukt som eksempel. Innen finansforvaltningen kan en velge varierende omfang av innsatsen. Dersom man velger en høy aktivitet, bør en også sikre seg at dette gir en meravkastning i forhold til mindre omfattende forvaltning og i forhold til de risikofaktorer som høyere aktivitet ofte

medfører. I motsatt fall bør aktiviteten neddempes inntil man oppnår en rimelig balanse mellom innsats og resultat.

Den samme modellen kan brukes på områder hvor det er vanskelig å fastsette verdien av innsatsen. Da kan problemstillingen begrenses til et enkelt skjønn: er virkningene av tiltaket i det minste verdt innsatsen? Å finne kostnadene = innsatsen er overkommelig ved bruk av selvkostberegninger.

5.2.1. Avgiftsfellesskapet

Bakgrunn:

Når det gjelder de tradisjonelle selvkostmåtene – VAR – har man sett hele kommunen under ett. Det fremgår av de forskjellige bestemmelser at kommunens samlede inntekter (inntjening) for et selvkostområde ikke må overstige kommunens samlede kostnader for det samme.

Det har altså ikke vært ikke den individuelle kundes selvkostbilde som bestemmer pris/avgift, men et gjennomsnitt av kommunen, som derved utgjør avgiftsfellesskapet. Imidlertid er det unntak, men da på individuell basis: dersom en kunde – for eksempel en bedrift – har kostnader som vesentlig avviker fra gjennomsnittet, kan kommunen i medhold av forskriften øke eller redusere kundens avgift.

Selv om det i deler av en kommune kan være dyrere å drive tjenester, er det heller ikke praksis å la prisen variere mellom kommunedelene.

I 2004 falt det en dom i Høyesterett i sak om oppmåling¹¹. «... ikke tilstrekkelig ... at den enkelte sektor drives uten overskudd, men at selvkost i prinsippet skal tilstrebes også i den enkelte sak». (Sivilombudsmannen, 2007)

Mens vann, avløp, renovasjon og feiertjenester vil omfatte samtlige borgere i kommunen, vil regulering, kart- og geodata samt oppmåling bare gjelde de borgere eller virksomheter som faktisk etterspør disse tjenestene. Som sådan er det praktisk enklere å forholde seg til enkeltsaker.

Et annet forhold er når flere kommuner samarbeider om et felles anlegg. Det er åpenbart at en langstrakt kommune vil ha større kostnader enn en kompakt

¹¹ Rt. 2004 side 1603.

kommune. Det kan derfor tenkes at borgerne i kommune A burde betale mer enn borgerne i kommunene B og C for vann- og avløpstjenester fra et interkommunalt anlegg. Borgernes ansvar er begrenset til kommunens geografiske utstrekning. Kommunestyret kan derfor ikke innrette seg slik at man systematisk subsidierer innbyggere i en annen kommune. Man kan imidlertid etablere en samkommune etter kl § 28, og kommuner kan også slå seg sammen.

De senere år har flere distriktsrevisjoner gjennomgått slike felleskommunale prosjekter – vanligvis organisert som IKS. Revisjonsuttalelsene er gjennomgått av Telemarksforskning og presentert i en egen rapport til KMD.

Telemark kommunerevisjon IKS har kritisert Renovest IKS og de fem eierkommunene for ikke å hensynta de store forskjellene i transportkostnader. Nedre Romerike Distriktsrevisjon IKS har motsatt syn i en rapport om Solør Renovasjon IKS.

Revisjon Fjell IKS viser i rapport og renovasjonsselskapet FIAS til vurdering av spørsmålet i brev fra miljøverndepartementet av 9.5.2007. Her sier departementet at hvis alle kommunene anses å ha slike stor nytte av tjeneste, kan kostnadene fordeles likt på kommunene, *«selv om det er ulike kostnader ...for eksempel på grunn av ulike avstander»*.

Kommunerevisjonsdistrikt 2 Møre og Romsdal presiserer derimot at det ikke er tillatt at innbyggerne i en kommune subsidierer innbyggerne i en annen kommune.

Rogaland Revisjon IKS skriver om Ryfylke miljøverk: *«Selskapet praktiserer selvkost samlet for eierkommunene. Dette er tillatt, men ikke påbudt.»*

Renovest IKS har imidlertid ført følgende argumenter i marken:

- Foretaket ble etablert for å oppnå stordriftsfordeler.
- Disse fordelene skal tilfalle alle kommunene.
- Et grunnleggende prinsipp har vært at den geografiske plassering av anleggene skal ikke komme enkeltkommuner til gode.

Telemarksforskning slutter seg i sin rapport til KMD til Renovest IKS' argumentasjon. (Telemarkforskning, 2011)

Her bør nok det enkelte tilfelle vurderes for seg. I en slik vurdering er også størrelsen på kostnadene et moment; vesentlig kryss-subsidiering mellom kommunene antas ikke å være tillatt. Men det må også vurderes hva alternativkostnader og miljømessige effekter ville vært ved egne anlegg i enkeltkommuner eller et mindre antall kommuner.

Dersom det felles anlegg dekker «en gros» delen av tjenesten, vil tjenestene «en detail» ligge på den enkelte kommune. I en gros delen vil for eksempel et renseanlegg kunne deles proratarisk etter produsert mengde på deltakerkommunene, mens tunneler og andre innretninger som betjener færre enn alle kommunene deles på de som drar nytte av disse.

I praksis kan man derfor gå ut fra at kommunen er det normale avgiftsfellesskap. Men der hvor to eller flere kommuner driver en felles tjeneste, kan kommunene tilsammen danne et avgiftsfellesskap – med de forbehold som er nevnt over.

Kommunaløkonomiske forhold:

For VAR områdene kan man i prinsippet ta alle kostnadene og dele på antall produserte enheter. Deretter faktureres borgerne etter forbruket – enten i form av målt forbruk eller etter for eksempel en standard størrelse på boligen.

I byggesaker eller andre saker hvor selvkost skal søkes beregnet for hver sak, kan dette gjøres ved å beregne og fakturere etter antall medgåtte timer – pluss direkte kostnader som er påløpet for det konkrete arbeidet.

Tidligere la man gjerne størrelsen på tomten til grunn. Dette ga relativt lave gebyrer for selvbyggere og desto høyere for profesjonelle utbyggere. Nå er det jo slik at å regulere og klargjøre et større område til utbyggingsformål gir eieren en betydelig verdistigning; man kan derfor mene at vedkommende derfor kan betale noe mer, slik at selvbyggerne slipper billigere.

For det første vil en slik ordning innebære kryss-subsidiering, altså at noen betaler for meget for at andre skal kunne betale mindre. Dette er ikke i samsvar med selvkostprinsippet.

For det andre vil ordningen kunne oppfattes som en beskatning av eierens gevinst – og som sådan ikke i samsvar med legalitetsprinsippet. Beskatning av fortjenesten for en eiendom er innarbeidet i skattesystemet. Kommunen kan derfor ikke etablere en kommunal «særskatt» som kanaliseres til egne selvbyggere og for øvrig reduserer skattegrunnlaget for tomtegevinsten.

5.2.2. Avdrag/beregning av minsteavdrag

Bakgrunn:

Kommuneloven § 50 nr. 7 krever at gjelden skal avdras minst i samsvar med kapitalslitet = reduksjonen av verdien av det aktuelle aktivum, men etter gjeldsgraden for vedkommende aktivum. (50 % lånefinansiering = 50 % av avskrivningene etter regnskapsforskriften)

Metodene som kan brukes er:

- **Regnearkmodellen**

Utgangspunktet er et regneark som viser de forskjellige aktivaklasser og innen disse investeringsobjektene, med anskaffelsespris og avskrivningstid. Det beregnes en gjennomsnittlig avskrivning for hver klasse og beregnes et veiet gjennomsnitt av summene. Dette sammenlignes så med kommunens gjeld ekskl. startlån.

- **Forenklet metode**

Grunnlaget er gjeld og aktiva året forut for regnskapsåret og avskrivningene i regnskapsåret. Det beregnes en gjeldsandel for aktiva per 1.1. f.eks. 60 %. Årets avskrivninger multipliseres med gjeldsandel, slik at beregnet minsteavdrag blir 60 % av årets avskrivninger.

Disse metodene har svakheter som får til dels store utslag. Det er også mulig å innrette seg slik at minsteavdragene blir for små:

- Når gjelden omfatter ubrukte lånemidler, blir minsteavdragene for høye fordi metodene innebærer avskrivning av kontantbeholdningen.

- Når deler av investeringene per 31.12 er finansiert ved driftsmidler, inngår ikke disse i beregningen, og minsteavdragene blir for små.
- Tilskudd, refusjoner osv. tas ikke med i beregningene og fører derfor til feil resultat.
- **«Direkte metode»,**

Dvs. detaljert for hvert aktivum, slik dette er beskrevet i H2140. Denne metode gir et korrekt resultat. Hver enkelt investering fratrekkes tilskudd, refusjoner osv. Av nettobeløpet beregnes hvor meget som er lånefinansiert, slik at man får det eksakte beløp som skal avskrives som «minsteavdrag» for hver enkelt investering. Summen av disse gir årets kapitalslit for den lånefinansierte del av investeringene.

Kommunaløkonomiske forhold:

- **Prioritering:**

Kommunen kan velge å avdra mer enn minsteavdragene; minsteavdragene er det minimum som må avdras på gjelden.

Dersom kommunen betaler avdrag utover minsteavdragene, er disse midlene kommunale utgifter når regnskapet er vedtatt. De kan altså ikke senere reverseres, selv om man i ettertid kommer til at man ikke burde ha betalt mer avdrag enn påkrevet.

Dersom kommunen ønsker å reservere midler for ekstraordinære avdrag = avdrag ut over minsteavdraget, kan kommunen avsette de overskytende «avdrag» til disposisjonsfond. Da kan kommunen på et senere tidspunkt vurdere om det lønner seg å foreta ekstraordinære nedbetalinger/innfrielser eller å beholde fondet som en buffer.

I det første tilfelle foretas transaksjoner som begrenser senere kommunestyrets handlefrihet – i det andre bibeholdes handlefriheten.

Kommunestyrets beslutning innebærer en prioritering av bruk av «frie inntekter»: å betale for høye avdrag eller avsette til fonds innebærer at andre formål prioriteres ned. Dette bør i så fall baseres på en Pareto-optimal

vurdering (= at nedbetaling av gjeld gir en høyere velferdsgevinst enn alle andre alternativer).

Et annet moment er at avdrag ut over minsteavdrag er ikke gjenstand for strykning etter forskrift nr. 1424 § 9, men det er avsetning til disposisjonsfond.

- **Lønnsomhet:**

Kommunen har opp lån i et marked hvor prisene er basert på norske kommuners rating. Så plasserer de overskuddslikviditet og fonds i et annet marked, hvor prisene er en funksjon av bankenes rating.

En kommune kan derfor ta opp lån til 3 måneders NIBOR minus 10 – 20 bp¹² og plassere midler i bank til 3 måneders NIBOR pluss 75 – 100 bp. Lånerenten er avhengig av markedet og NIBOR svinger, men dersom lån og plasseringer skjer til flytende renter, kan kommunen regne med at plasseringsrenten ligger inntil 100bp over lånerenten.

Ekstraordinær nedbetaling/innfrielse av gjelden innebærer derfor ikke at kommunen øker sin handlefrihet, men tvert imot reduserer den ved å gi avkall på 1 % - poeng av den ekstraordinære innbetaling. For et ekstra avdrag på NOK 10 millioner reduserer kommunen derved sin handlefrihet med NOK 100.000. Foretas dette hvert år over en ti års periode, er det akkumulerte tapet i det tiende året NOK 1,104,622.

Selvkostmessige vurderinger:

Avdrag:

Den «direkte metode» gir det riktige selvkostmessige resultat – de andre ikke.

5.2.3. Avskrivninger

Bakgrunn:

Avskrivning representerer verdireduksjonen av et aktivum etter hvert som tiden går og slitasje oppstår. Forskrift om årsregnskap og årsoppgjør nr. 1424 § 8 lister opp antatt levetid for forskjellige aktivaklasser:

¹² Per januar 2014)

«§ 8. Vurderingsregler

I balanseregnskapet er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommunen. Andre eiendeler er omløpsmidler. Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmiddelet. Følgende avskrivningsperioder skal legges til grunn:

- 5 år: EDB-utstyr, kontormaskiner og lignende.*
- 10 år: Anleggsmaskiner, maskiner, inventar og utstyr, verktøy og transportmidler og lignende.*
- 20 år: Brannbiler, parkeringsplasser, trafikklys, tekniske anlegg (VAR), renseanlegg, pumpestasjoner, forbrenningsanlegg og lignende.*
- 40 år: Boliger, skoler, barnehager, idrettshaller, veier og ledningsnett og lignende.*
- 50 år: Forretningsbygg, lagerbygg, administrasjonsbygg, sykehjem og andre institusjoner, kulturbygg, brannstasjoner og lignende.*

Kommunen og fylkeskommunen kan legge til grunn en kortere avskrivningsperiode for det enkelte anleggsmiddel, dersom det er åpenbart at den økonomiske levetiden til anleggsmidlet er kortere enn de fastsatte avskrivningsperiodene.

Avskrivningene skal starte senest året etter at anleggsmidlet er anskaffet eller tatt i bruk av virksomheten.

Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi i balansen ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.»

Kommunaløkonomi:

Avskrivning er kostnad – forbruket av vedkommende investering – og må ikke forveksles med avdragene, som er utgifter og tilhører finansforvaltningen.

I de kommunale regnskaper føres avskrivningene opp som utgifter under det enkelte formål, slik at kapitalslitet skal komme frem. Men så føres avskrivningene til inntekt igjen før man kommer til brutto driftsresultat, slik at virkningen på kommunens resultat blir 0. I et privat driftsregnskap ville man kalle dette en «kalkulatorisk kostnad». Nå finnes det en annen «kalkulatorisk kostnad» - nemlig renter av den til enhver tid nedlagte kapital. I kommuneregnskapene er dette ikke med – bortsett fra i de deler av regnskapet som hører inn under H 2140.

Effekten av avskrivning finnes imidlertid i beregningene av minsteavdrag – se avsnittet om «Avdrag/beregning av minsteavdrag».

Spørsmålet er imidlertid hvorfor dette kostnadsbegrepet er trukket inn i kommunens bevilgningsregnskap. Informasjonsverdien må sies å være beskjeden så lenge ikke også kalkulatoriske renter inngår.

Behovet for å beregne avskrivninger vil være godt ivaretatt ved kalkyler utenom regnskapet og som tilleggsinformasjon til dette.

Selvkostmessig vurdering:

Årets avskrivning representeres av årets verdiforringelse i forhold til faktisk verdi på avskrivningsobjektet. Her er en altså ikke bundet til bokført verdi eller til forskrift nr. 1424 § 8.

Se også avsnittet om subsidier: hvordan bruke lokalsamfunnets midler optimalt?

5.2.4. Eiendomsskatt – bedriftenes dekning av felleskostnader

Bakgrunn:

Når det i en kommune foreslås innført eiendomsskatt, kan den påfølgende debatt få en til å tro at dette gjøres av ren ondskap. Det kan derfor være på sin plass å vurdere fenomenet fra en mer nøktern side.

Eiendomsskatt kan kreves for «verk og bruk», for næringsvirksomhet eller generelt – hvilket også omfatter boliger. Men dersom boliger omfattes, kan det gis et bunnfradrag, slik at «nøkterne boliger» i realiteten ikke belastes for eiendomsskatten.

I selvkostsammenheng er det imidlertid mer interessant å se på eiendomsskatt for næring. Tidligere betalte næringslivet skatt til kommunen. Så ble denne skatten overført til staten, så tilbake til kommunene igjen – før den til (foreløpig) slutt havnet i statskassen.

Kommunen sitter imidlertid igjen med flere kostnader som påføres av næringslivet. Den vesentligste er antagelig veier og plasser. Varetransport sliter på de kommunale veiene mer enn vanlig bilisme – men der kommunen har

kjøpesentre, trekker man også til seg person- og varetransport med bil. Slitasje er en ting. Behovet for tilretteleggelse av trafikken og presset på utbygging av kommunale veier en annen.

Kommuneøkonomi:

Med eiendomsskatt er derfor bedriftene med på å dekke kostnader de selv påfører lokalsamfunnet. Og eiendomsskatten er en kostnad som inngår i bedriftens selvkostregnskap. Har bedriften ikke råd til å betale eiendomsskatt, er altså konklusjonen at den ikke klarer å dekke de kostnader som påføres ved vare- eller tjenesteproduksjonen.

Men bedriftene kan også hevde at eiendomsskatten overstiger de kostnader som bedriften påfører lokalsamfunnet.

Her kan man imidlertid få hjelp av selvkostsystemet: kommunens kostnader til veier og plasser er kjent. Trafikken lar seg måle. Det er mulig å lage grove anslag over hvor stor del av kostnadene som kan henføres til næringslivet og dets kunder. Følgelig kan man også lage et estimat over hvor stor del av provenyet fra eiendomsskatten som kan «øremerkes» til veier og veivedlikehold.

Ved å kartlegge hvilke kostnader som skyldes næringslivet, er det også mulig å sette opp et regnestykke over hvor stor del av eiendomsskatten som kan sies å være kostnadsdekning og hva som eventuelt blir til overs som en slags lokal «landskyld».

Politikken er naturligvis ikke bundet av å foreta slik øremerking og kan derfor bevilge inntektene fra eiendomsskatten til hva som helst. Men et slikt regnestykke kan være egnet til å øke forståelse gjennom innsyn og åpenhet.

5.2.5. Generasjonsprinsippet

Bakgrunn:

Det finansielle ansvarsprinsipp eller generasjonsprinsippet innebærer at de som har nytte av kostnadene som nedfelles i fremstilling av en vare eller tjeneste, også skal betale for den. (Ot.prp. 43, 2000)

Dette er grunnlaget for kravet i kl § 46 om budsjettbalanse; utgifter og inntekter må tilpasses hverandre innen en avgrenset periode. I forslag om å utvide kravet om balanse fra et budsjettår til en økonomiplanperiode, var argumentet mot dette at derved ville et kommunestyre kunne iverksette tiltak og sende regningen til neste kommunestyre. Så måtte dette ta ansvaret for nedskjæringer av tjenester som forrige kommunestyre hadde ansvaret for å ha forårsaket.

I selvkostsammenheng er imidlertid dette tillempet noe, idet man krever at det skal være balanse innen 3 – 5 år i det enkelte regnskap.

Kommuneøkonomi:

Kravet til budsjettbalanse hvert år og innen økonomiplanperioden har sitt opphav i dette prinsippet. Dette stiller begrensninger for kommunens økonomiske handlefrihet ved at man ikke har anledning til å påta seg mer utgifter enn hva inntektene tillater.

Innen selvkost skal overskudd legges til et selvkostfond, og fremtidige underskudd kan trekkes fra et slikt fond. Ettersom det er en tidsbegrensning, innebærer dette at et overskudd krever at man enten øker kostnadene eller reduserer inntektene så raskt som mulig for å eliminere fondet.

En annen variant gjelder for kommunen ellers. Her er det full anledning til å sette av midler til fond for senere bruk, selv om de som senere nyter godt av fondet ikke er de som har finansiert opplegg av fondet.

Men det finnes også en mer betenkelig variant: utilstrekkelig vedlikehold. I årenes løp er det bygget opp et etterslep av vedlikehold i Kommune-Norge på NOK 124 mrd. (KS, 2013). Dette representerer i realiteten et akkumulert, ikke regnskapsført underskudd.

Man har altså over årene i mange kommuner saldert budsjettet ved å unnlate å utføre nødvendig vedlikehold. I forhold til generasjonsprinsippet er dette er brudd.

5.2.6. Kostnader: Indirekte kostnader – «henførbare kostnader»

Bakgrunn:

H 2140 § 4.2 og 3 beskriver hva som menes med begrepet, nemlig kostnader som kan henføres til produksjon av varer og tjenester. I motsetning til direkte kostnader – som rapporteres som dette – er «henførbare kostnader» etter § 5.2 i H 2140 indirekte kostnader. Det er listet opp en lang rekke slike kostnader, hvoriblant regnskapsførsel, avgiftsinnkreving osv.

Dette avviker fra selvkostteorien.

I selvkostteorien er indirekte kostnader hjelpetjenester, for eksempel fra en annen produksjonsavdeling. For et kommunalt vannregnskap vil indirekte kostnader være kjøp av tjenester fra teknisk avdeling for graving av vannledninger, vedlikehold, reparasjoner, leie av biler og maskiner osv.

De fleste av den type indirekte kostnader som H 2140 lister opp, ville i en produksjonsbedrift bli betegnet som «salgs- og administrasjonskostnader», eller generelle kostnader og felleskostnader.

I økonomisk teori sondres mellom indirekte kostnader og indirekte felleskostnader

«1. *Kostnadssteds-felleskostnader*¹³::
Disse oppstår innenfor et kostnadssted som felleskostnader...

2. *Alminnelige felleskostnader*¹⁴:
Disse gjelder felleskostnader som dekker flere kostnadssteder...»

(Schmalenbach, s. 359, 1963)

Indirekte kostnader omfatter også indirekte kostnader til andre indirekte kostnader. Her kan det det være «*indirekte, dobbelt indirekte, tre-dobbelt indirekte osv. kostnadssteder.*» (Coward, s. 52, 1944)

Så langt som mulig bør indirekte kostnader fordeles på kostnadsbærerene etter de faktiske årsaker til kostnadene: proporsjonalitetsprinsippet. Noen ganger er dette relativt enkelt å beregne, andre ganger må en bruke anslag eller skjønn. Problemet kan være å finne en relevant fellesnevner til fordelingen.

¹³ 1. Kostenstellen-Gemeinkosten, die innerhalb der Kostenstellen als Gemeinkosten entstehen...

¹⁴ 2. Allgemeine Gemeinkosten, die mehrere Kostenstellen angehen...

Kommuneøkonomi:

Indirekte, henførbare kostnader omfatter alle kostnader som med en viss entydighet kan henføres til kostnadsbæreren/produktet. «Viss entydighet» anses å utelukke sjablongmessige fordelinger ut fra makrotall. Eksempelvis: teknisk utvalg behandler 100 saker i året. Herav 30 for vann, 30 for avløp, 25 for vei m.v., 10 for renovasjon og 5 for feiing. En anser derfor en prosentvis fordeling av kostnadene ved utvalget som en «viss entydighet».

For teknisk direktør kan det være anslag for hvor stor del av hans tid som opptas av de forskjellige virksomheter i prosenter av lignende art. Dette innebærer at teknisk direktørs generelle møtevirksomhet og andre funksjoner som ikke er produkt-relaterte dermed blir fordelt proratarisk mellom kostnadsbærerne: 25 % på henholdsvis vann og avløp. 5 % på renovasjon og feiing. 40 % på vei m.v.

Hva som så måtte være igjen av felleskostnader innen teknisk seksjon, må så fordeles. Her kan man nok være på litt tynn is i forhold til «viss entydighet», men dersom beløpet ikke er vesentlig, får beste skjønn holde.

Denne fordelingen innen seksjonen er viktig, for både direkte og indirekte kostnader ligger i kommunens samlede kostnader (eksklusive generelle/fellesutgifter). Derved vil beløpet være bestemmende for påslaget for generelle/fellesutgifter.

Det er altså slik at både direkte og indirekte kostnader nyter godt av generelle kostnader/felleskostnader som kommunens sentrale administrasjon osv. Følgelig er fordelingsgrunnlaget for felleskostnadene summen av direkte og indirekte kostnader.

Med oppskriften i H 2140 må det foretas særskilte tilleggsberegninger (som også blir sirkelreferanser) for å få med disse kostnadene på riktig måte.

Når vannregnskapet etter H 2140 belastes med sin del av lønningskontoret, får man ikke med at lønningskontoret også skal bære felleskostnader for personal, regnskap, kantine osv.

Derved blir påslaget for indirekte kostnader for lavt – og kommunen får ikke dekket inn den reelle selvkostnad ved tjenesten.

Følgelig bør indirekte kostnader (i motsetning til felleskostnader) som henføres til kostnadsbærerne kun omfatte kostnader som står i direkte og entydig forbindelse med fremstillingen av varene eller tjenestene.

Når H 2140 i § 5.2.1 lister opp en rekke kostnader som foreslås fordelt med fordelingsnøkler, vil en mene at dette faktisk dreier seg om generelle kostnader eller felleskostnader og ikke indirekte kostnader.

5.2.7. Kostnader: generelle/felleskostnader («Ikke henførbare kostnader»)

Bakgrunn:

Begrepet «ikke henførbare kostnader» finnes i H 2140 § 4.2 og 3

Som ikke henførbare kostnader vises til kostnader som kommunen uansett ville hatt, uavhengig av produksjonen av den relevante varen eller tjenesten. Det listes opp en del kostnader av denne type, men presiseres også at

«Det kan imidlertid gjøres vurderinger av om enkelte aktiviteter vil være nødvendig for tjenesteproduksjonen og dermed likevel tas med i selvkostkalkylen for den aktuelle tjenesten. Prosjektplanlegging, inkl. utarbeidelse av reguleringsplaner når dette er nødvendig for å realisere bestemte prosjekter, bør tas med i kalkylen». (§4.2)

Den samme formulering finnes også for andre kostnadsarter som i utgangspunktet rubriseres som ikke henførbare.

Det blir tydeligere hvis man legger opp til at all kommunal vare- og tjenesteproduksjon skal gjøres til gjenstand for selvkostberegninger: da er det ingen kostnader igjen, fordi kommunen ikke har kostnader som ikke har et formål.

Det er i litteraturen også brukt begrepet «uproduktive kostnader» om H 2140's begrep «ikke henførbare kostnader». Men «uproduktive kostnader» – selv om de ikke kan henføres til en kostnadsbærer – er «like nødvendige for produksjonsprosessene som de direkte kostnader». Og ordet «uproduktivt» før derfor ikke brukes. (Coward, s. 65, 1944)

Ettersom legalitetsprinsippet slår fast at full selvkostdekning er maksimal pris, vil det være i strid med legalitetsprinsippet om man innskrenker selvkostbegrepet til noe som ikke gir full kostnadsdekning.

Men lovgiverne står fritt til å lage prisreguleringer – uavhengig av selvkostprinsippet. Det er gjort i mange tilfeller – men det skaper forvirring når man definerer hvilke kostnader som tillates tatt med – og så kaller dette for «selvkost».

Hva man i H 2140 betegner som «ikke henførbare kostnader» er i realiteten hva teorien betegner som generelle felleskostnader/indirekte felleskostnader. (Coward, 1944)

Kommuneøkonomi:

Felleskostnader fordeles på kostnadsbærerne etter generelle fordelingsnøkler som gir en rimelig fordeling. Her kan opplistingen under H 2140 § 5.2 brukes. En kan fordele felleskostnader etter brutto utgifter, omsetning (delvirksomhetens kostnader og egne inntekter), antall ansatte e.l.

Hensett til at disse fellesutgiftene utgjør mindre enn 10 % av direkte og indirekte kostnader, vil avvik fra en mer detaljert fordeling være lite vesentlig.

Det kan nevnes at kommuner som har forsøkt å gjennomføre omfattende internfakturering eller nøyaktigere kostnadsfordeling har måttet ansette egne folk for å ta seg av disse oppgavene. På bakgrunn i alle de unøyaktighetene som er implisitt i beregningene – her nevnes kun avgiftsfellesskapet – kan det vanskelig forsvares å nedlegge ekstra ressurser for å øke nøyaktigheten i dette siste leddet.

Regnskapsteknisk kan kostnadsfordelingen «gjennomføres på tre måter:

- Som en løs beregning
- ved hjelp av statistiske teknikk (i tabellform)
- ved hjelp av bokføringsteknikk (i kontoform).

I praksis vil en ofte bruke alle tre metoder for å komme fram til målet». (Coward, s. 57, 1944)

5.2.8. Investering for fremtidige behov

Bakgrunn:

Investeringer i infrastruktur kan være betydelige. Når behovet dimensjoneres, bør man også ta hensyn til fremtidige behov. Legges det vann- eller avløpsledninger bør en legge til grunn kommunens langsiktige planer, i alle fall på et ti års perspektiv – kanskje også for tyve år eller mer. Det siste vil nok være mest aktuelt i pressområder.

Så er det naturligvis slik at utviklingen ikke går som planlagt. Innlagte «reserver» kan vise seg å være for lite, men også for mye.

Spørsmålet er hvordan slike reserver skal håndteres i sammenheng med selvkost.

Kommuneøkonomi:

Om man legger ned rør som er vesentlig større enn hva dagens behov tilsier, behøver ikke selve dimensjonene innebære så store merkostnader. Og er ikke merkostnadene vesentlige, taler mye for at man tar disse inn i dagens selvkostregnskaper.

Hvis den andel som gjelder fremtiden er så stor at man finner det urimelig å belaste dagens brukere for dette, kan man aktivere disse merkostnadene i kommunens balanseregnskap.

Årlig rentebelastning kan da legges til investeringen; en form for «byggelånsrenter». Når investeringene i fremtiden tas i bruk, trekkes balansen inn i selvkostregnskapet.

5.2.9. Kapitalkostnader

Bakgrunn:

Her det det tre viktige elementer:

- Rentekostnadene
- Kapitalslit eller avskrivning
- Verdiane som rentekostnader og kapitalslit skal beregnes av.

H 2140 omtaler **rentekostnadene** – de kalkulatoriske rentene – som «alternativkostnad»: hva de investerte verdier kunne gitt som inntekt dersom de var plassert på annen måte enn i de aktuelle investeringer.

Som rentesats er valgt statsobligasjonsrente med gjennomsnittlig tre års gjenværende løpetid pluss 100 basispunkter (**bp**). I forslag til nye retningslinjer er dette endret til tre års swap-rente pluss 50 bp.

Her foreligger det også andre muligheter: kommunens bankavtale er vel den mest åpenbare (3 mnd NIBOR + 50 – 100 bp). Kommunens forpliktelse til tilfredsstillende avkastning er gitt i kl § 52 nr. 3. Hvilke faktiske avkastningsmuligheter som finnes vil variere fra kommune til kommune, og noe entydig svar er det neppe. Følgelig anses H 2140's angivelse å være grei nok.

Hva det regnes renter av, er derimot mer viktig: For å reflektere oppofrelsen bør rentene regnes av anslått verdi/markedsverdi på investeringene. Verdien kan anslås ut fra markedsleie for et objekt – det være seg en tomt, en rettighet, en nedbetalt tunnel osv. etter IPSAS nr. 16.

Avskrivning beregnes ifølge H 2140 på grunnlag av historisk verdi og etter de avskrivningsperioder som følger av regnskapsforskriften § 8. Denne avskrivningen reflekterer imidlertid ikke den oppofrelse som kapitalslitet representerer.

Her vil IPSAS nr. 16 gi et riktigere uttrykk for alternativkostnaden eller kapitalslitet.

Avskrivning har i **forretningsregnskapet** som formål å representere en fradragspost når skatten skal beregnes. Men den skal også se til at kapitalslitet legges inn i selvkostkalkylene som er utgangspunktet for prising av produserte varer og tjenester. Så skal også akkumulerte avskrivninger føre til en oppbygging av kapital som i sin tur gjør det mulig å erstatte utslitte investeringer. Det siste er ofte ikke mulig på grunn av årlig prisstigning i løpet av investeringens levetid.

Avskrivning i **kommuneregnskapet** skal vise kapitalslitet innen det enkelte formål hvor investeringene er gjort. Men kalkulatoriske renter går ikke inn i kommuneregnskapet. Kommuneregnskapet viser derved ikke kapitalkostnadene.

Nå føres også avskrivningene til inntekt i skjema 1 B før «Netto driftsresultat», slik at de heller ikke påvirker kommuneregnskapets nettotall.

Imidlertid brukes avskrivningene i beregningene av kommunens minsteavdrag på lån når det brukes «forenklet metode» eller «regnearkmodellen». Beregnes minsteavdraget etter en direkte metode – jf. H 2140 – kan imidlertid avskrivningene i kommuneregnskapet ikke brukes.

Hensikten med avskrivning i selvkostsammenheng vil være å sørge for at kapitalslitet – oppofrelsen – bringes inn som kostnad i prissettingen. Dersom markedsverdien av investeringen er NOK 10 000 000 og avskrivningstiden er 10 år, er oppofrelsen i det dette året NOK 1 000 000. Om bokført verdi er NOK 5 000 000 eller markedsverdi neste år er NOK 11 000 000, endrer ikke årets avskrivning.

Så til **verdiansettelsen** av investeringene: om disse er nedskrevet, bør heller ikke ha betydning ut fra tanken om verdien av en oppofrelse eller en alternativkostnad. Selv om en tunnel er fullt nedskrevet, er det fortsatt en betydelig verdi i form av retten til fortsatt å kunne bruke den. En kan sammenligne dette ned verdien av en tomt.

En parallell har en i bompengeprojektene i Norge. Retten til å kreve inn bompenger tinglyses på den tomten der innkrevingen skal foregå. Et tunnelinnslag og bomstasjonen skilles derfor ut som egen matrikkel.

Det kan hevdes at den opprinnelige investering er betalt av forbrukerne. Dette kan i enkelte tilfeller i alle fall være delvis korrekt. Men det gjenstår en egenkapital i form av akkumulert verdi som tilhører eieren – altså kommunen. Og det er denne «tomten» det regnes leie av – ikke det opprinnelige arbeidet med å lage tunnelen.

En parallell til dette er de kommunale e.verkene, som ble gjenstand for kjøp og salg etter lovendring i omkring 1990. Kommuner som solgte sitt e.verk etablerte ubundne kapitalfond av nettoprovenyet.

Hva angår oppbygging av kapital til anskaffelse av for eksempel en ny bygning, vil ikke avskrivningene gjennom selvkostberegningene kunne dekke disse på grunn av prisstigningen. Da måtte i tilfelle avskrivningen føres på samme måte som for pensjoner: etter årets lønnsjustering å legge til som pensjonskostnad også nødvendig økning av pensjonsinnskuddet for tidligere år.

En slik beregning ville imidlertid være et finansielt element – ikke et selvkostmessig. Selvkost er ivaretatt ved at årets oppofrelse er inkludert i årets beregning.

Kommuneøkonomi:

Den kommunaløkonomiske effekten av ovenstående selvkostmessige behandling av kalkulatoriske renter og kapitalslit vil gi økte inntekter til de berørte virksomheter/etater. Imidlertid er disse inntektene kompensasjon for kostnader som vanligvis ligger på forskjellige kapitler andre steder i kommuneregnskapet.

Avhengig av hvorledes kommunens bevilgninger er foretatt, vil derfor merinntekter i en sektor kunne redusere behovet for tilskudd av «frie midler» for å opprettholde virksomheten på eksisterende nivå.

Dette illustreres kanskje best ved et eksempel:

Teknisk sektor (VAR, brann/feiing, vei m.v.) har en netto utgift på NOK 100 mill. Etter omlegging av selvkostberegningen øker inntektene med NOK 6 mill. Av beløpet kommer NOK 3 mill. av økte renter, NOK 2 mill. av økt kapitalslit og NOK 1 mill. av økt andel av felleskostnader.

Her kan man da redusere tilskuddet til teknisk sektor med NOK 6 mill. og derved inndra beløpet til å øke andre bevilgninger med NOK 6 mill.

Men kan også bruke de NOK 6 mill. på følgende måte:

Redusere tilskuddet til finanskapitlet med NOK 5 mill. fordelt på netto renteutgift og netto avdragsutgift, og redusere tilskuddet til sentraladministrasjon/fellesutgifter med NOK 1 mill.

Derved blir utgifts/netto bevilgningsbildet for kommunen riktigere – og summen av reduksjonene blir fortsatt NOK 6 mill., som kan disponeres av kommunestyret.

5.2.10. Kostnadsbegrepet

Bakgrunn:

«Kostnadsbegrepet i bedriftsvirksomhetslæren er ikke uinnskrenket; det er et begrep som skal gjøre det lettere å finne ut av visse mål og må derfor underordne seg disse målene. Alminnelig nytte av kostnadsbegrepet er derfor å fastslå hvilke verdier av gode som brukes i fremstillingen av en økonomisk ytelse.»¹⁵ (Schmalenbach, s. 5, 1963)

Mens utgiften er den økonomiske transaksjon som virksomheten foretar for å skaffe seg en vare eller tjeneste, er kostnader de verdier som legges inn i produksjonen av et gode og som derved tilfører en merverdi.

I selvkostsammenheng er det derfor uvesentlig hva som er betalt og når det ble betalt for vedkommende gode.

Tas det ikke inn i kalkyler hva vedkommende gode faktisk er verdt for produksjonen, foreligger det en subsidiering. Her kan man se hen til en alternativkostnad: en tomt har en historisk verdi på 100 daler species = NOK 400 etter omvekslingen i 1875. I dag er tomten verdt NOK 1 000 000.

Alternativkostnaden får en frem hvis en selger tomten og kjøper en ny til dagens pris. I transaksjonsøyeblikket vil utgift og kostnad være det samme. Man har altså en skjult reserve på NOK 999 600. Tar man ikke dette med i betraktning, subsidierer man vedkommende tjeneste med verdien av det godet tomten representerer.

Kommunaløkonomi:

¹⁵ Der Kostenbegriff der Betriebswirtschaftslehre ist nicht souverän; er ist ein Begriff, der die Verfolgung gewisser Zwecke erleichtern soll und hat sich diesen Zwecken unterzuordnen. Allgemeiner Zweck der Kostenrechnung ist, festzustellen, welcher Güterwert für die Erstellung von Wirtschaftsleistungen verbraucht worden ist.»

Selvkostregnskaper inneholder kostnader og ikke utgifter eller utbetalinger. Kommunale eiendommer er normalt bokført til anskaffelsespris, men markedsverdien er langt høyere. Her kan man etter IPSAS 17 verdijustere hvert år, men dette er ikke nødvendig i forhold til selvkostberegningen.

Vann- og avløpsledninger representerer store skjulte verdier i kommuneregnskapene. Men også slike monopolgoder har en markedspris. For noen år siden kom det tilbud fra USA om å kjøpe kommunale ledningsnett, men slik at kommunen hadde hjemfallsrett etter for eksempel 30 år. Kommunen fikk da utbetalt et kontantbeløp ved inngåelse av kontrakten, men måtte så betale en leie av anlegget i avtaleperioden. Av forskjellige grunner kom disse planene ikke til realisering.

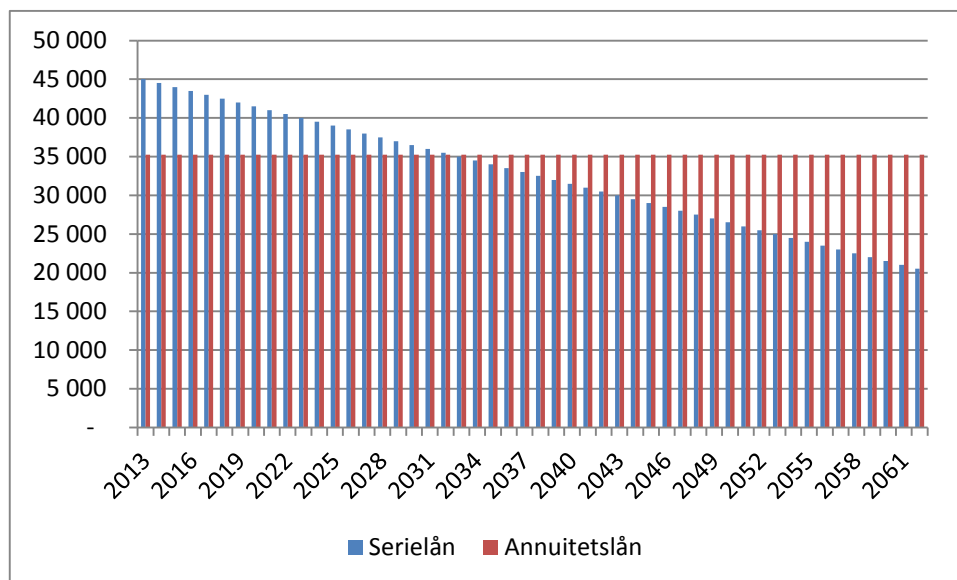
Senere har blant annet franske investorer vært på banen for lignende transaksjoner, uten at dette er blitt mer enn planer.

Noen kommuner har solgt eiendommer og inngått leieavtale for de samme eiendommene.

I forbindelse med etablering av egne pensjonskasser blir pensjonskassens egenkapital delvis opprettet gjennom overføring av eiendommer. Og pensjonskassene velger i tillegg å kjøpe ytterligere kommunale eiendommer.

Det er imidlertid ikke helt enkelt bestandig å kunne avgjøre verdien av kommunen eiendommer dersom de ikke avhendes. Hvis de anvendes, er det et regnestykke som ligger til grunn for prisen: neddiskontering av leieprisen.

For et ledningsnett kan man eksempelvis bruke dagens anleggskostnader som grunnlag. Så kan man stipulere en leie ved å beregne nedskrivning av anlegget over 50 år, som er maksimal avskrivningstid etter regnskapsforskriften. Her bør en bruke annuitetsmetoden; den gir et fast beløp over hele perioden gitt en fast rentesats:

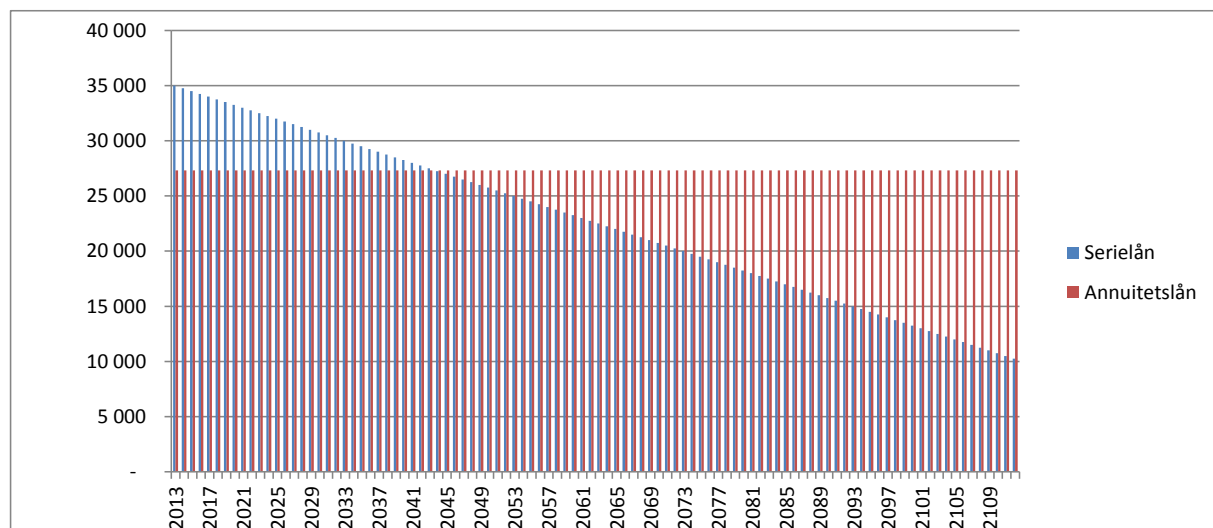


Her er brukt et investeringsbeløp på NOK 1 mill.kr, 2,5 % realrente og 50 års avskrivningstid. Som en ser, blir betalingene for et annuitetslån høyere enn for et serielån. Dette har sammenheng med gjennomsnittlig lånebeløp i låneperioden. Som følge av lavere avdrag i starten, blir gjennomsnittlig lånebeløp høyere for et annuitetslån. Hvilket naturlig nok medfører høyere renter.

Samme gjennomsnittsbetaling oppnås dersom serielånet løpet over 50 år og annuitetslånet over ca. 33 år.

I dette eksempelet kan man altså estimere «leieverdien» av anlegget til 3,53 % av investeringen. Inflasjonseffekten oppnås ved å verdjustere beregningsgrunnlaget hvert år. Er prisstigningen 2,5 % vil dermed leien øke nominelt fra NOK 35.258 i 2014 til NOK 36.139 i 2015 og til NOK 45.133 etter 10 år, mens det hele tiden vil være NOK 35.258 i 2014 – kroner.

Men ledningsnett varer normalt mye lenger enn 50 år. Dersom en bruker de samme forutsetninger som over men lager en avskrivningstid på 100 år, får en følgende graf:



Det interessante er at her går den konstante «leieverdien» i faste kroner ned fra 3,53 % til 2,73 %.

Begrunnelsen for 50 år er at regnskapsforskriften setter dette som maksimal avskrivningstid = låneperiode. Men det er altså en kostnadsberegning utledet fra et utgiftsbegrep og følgelig ikke en kostnad i selvkostforstand. I sammenheng med selvkost anser en derfor 100 års alternativet som riktigere.

En tunnel kan vare i langt over 100 år hvis den vedlikeholdes, men her kan det tenkes at kapasitetsgrenser, teknologi og andre forhold likevel begrenser levetiden. Og et 100 års perspektiv er unektelig ganske langt.

For kommunekassen innebærer dette at man får avkastning av kommunal eiendom = egenkapital, selv om denne ikke kommer til syne til regnskapet.

5.2.11. Kryss-subsidiering

Bakgrunn:

I flere land opererer man med «kryss-subsidiering». Dette innebærer at enkelte grupper betaler mer enn selvkost, slik at dette overskuddet kan brukes til å subsidiere andre grupper.

Riktignok er det også slik i Norge at selvkost regnes ut fra det totale regnskapet – uansett om det egentlig er billigere å levere til Per enn til Pål. Her er det solidaritet gjennom Avgiftsfellesskapet. Men med det unntak at hvor det er vesentlige avvik fra normalen, kan det gis tillegg eller fradrag. Dette skjer helst i forhold til bedrifter:

En leskedrikkprodusent bruker mye vann og skal selvsagt betale for dette. Men i mange kommuner regnes avløpsavgiften etter 75 % av vannforbruket. Når så det meste av vannet helles på flasker, vil en slik beregning bli meget urimelig.

En spesiell variant er tilknytningsavgiftene. I sin tid ble disse innført slik at de som på et senere tidspunkt knyttet seg til allerede foretatte investeringer skulle være med å bidra til disse gjennom tilknytningsavgifter. Dette er ikke tillatt etter 2003; tilknytningsavgifter inngår i selvkostregnskapet som ordinær inntekt. Så kan man oppfatte det slik at den reduksjon som dette gir for «gamle» kunder er en avlastning for deres andel av tidligere etablerte kapitalkostnader. Nå nyter jo også de nye kundene godt av denne reduksjonen, men deres tilknytningsavgifter – som kommer i tillegg til årlige avgifter ellers – innebærer at de har «kjøpt» seg inn i fellesskapet.

Kommuneøkonomi:

Generelle subsidier innebærer at ingen dekker selvkost, og at dette tapet følgelig må dekkes inn av kommunekassas øvrige inntekter. Spesielle eller målrettede subsidier derimot kan ikke dekkes innen selvkostregnskapet ved at noen systematisk og planmessig betaler mer enn de skal for at andre skal kunne betale mindre. Begrepet «nødvendige kostnader» innebærer at kun de kostnader som gjelder produksjon og levering av varen eller tjenesten til mottakeren kan tas med. Subsidier er ikke en slik nødvendig kostnad». De utløses av fordelingspolitiske beslutninger og må følgelig finansieres av de som fatter slike vedtak = kommunekassen.

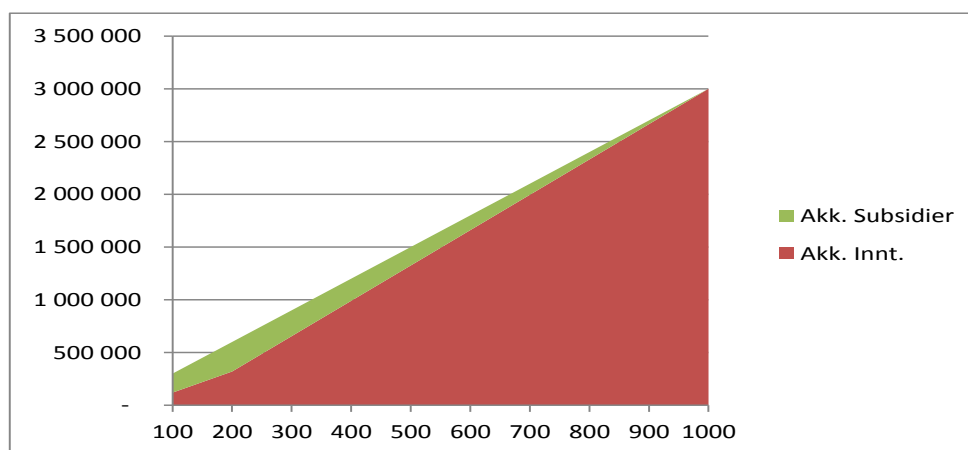
Eksempel:

Alternativ : Kryss-subsidiering					
Inntektsgr. i G	1	2	3	4 og mer	Sum
Differensierte satser	-	1 000	2 000	3 350	
Antall i gruppen	20	40	140	800	1 000
Sum innt. per gr.	-	40 000	280 000	2 680 000	3 000 000
Subsidier per gr.	60 000	80 000	140 000	-280 000	-
Tjenestens selvkost:					3 000 000

Dette er et eksempel for SFO/barnehage, hvor inntektsgruppene viser husstandens inntekt i antall G (h.h.v. NOK 81.153, NOK 162.306, NOK

243.459 og NOK 324.612.) Beløpene er relatert til «fattigdomsgrensen». Her betaler de som tjener inntil 1 G inntil 2 G NOK 1.000 per måned, inntil 3 G NOK 2.000 og de som tjener over 3 G NOK 3.350. Selvkost er NOK 3.000, men her er det lagt til NOK 350 for å dekke inn subsidiene til de tre andre gruppene – «kryss-subsidiering».

Regnskapsmessig kommer man da ut i balanse, slik som også figuren viser:



5.2.12. Legalitetsprinsippet og kostnadsberegning

Bakgrunn:

«De rettslige rammene for brukerbetaling i kommuner inkluderer regler om avgifter, gebyrer og egenbetaling for konkrete kommunale tjenester. Utgangspunktet for all forvaltningsvirksomhet er at ingen borger kan pålegges å yte noe til fellesskapet uten at dette er hjemlet i lov (legalitetsprinsippet)» (KMD, 2013)

Etter dette kan ingen kreves for høyere betaling enn hva som er selvkost for vedkommende tjeneste. Skal betalingen overstige selvkost, må dette være hjemlet i lov og forskrift. Maksimalpris for tjenestene er derfor selvkost.

H 2140 inneholder «retningslinjer» for hvordan selvkost bør beregnes. Det sies å ha vært uklart om H 2140 er rettslig bindende. (Telemarksforskning, 2011). I høringsnotatet til nye retningslinjer (KRD, 2013) presiseres det at retningslinjene **ikke** er rettslig bindende.

Selv uten en slik presisering synes det klart at H 2140 ikke kan være rettslig bindende. H 2140 beskriver beregningsmåter basert på **utgifter**, mens selvkost forutsetter at **kostnader** brukes ved utregning av selvkost.

Når en kommune bruker H 2140 som grunnlag for sine selvkostberegninger, brukes altså utgifter som systematisk gir lavere tall enn kostnadene. Dersom KRD med gyldighet ville pålegge kommunene å bruke H 2140, måtte beregningsmåten være hjemlet i lov eller forskrift.

H 2140 sier det at deler av de totale kostnadene ikke skal regnes med («ikke henførbare kostnader»). Nå er dette egentlig ikke noe problem siden retningslinjene eksplisitt sier at det er anledning til å inkludere også disse kostnadene når disse «*bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne*». (H 2140, § 4.2)

Kommuneøkonomi:

Formålet med beregning av selvkost er å bringe på det rene hva oppofrelsene er ved å produsere en vare eller tjeneste, og dette er et grunnlag for bedriftens økonomistyring. (Schmalenbach, 1963)

Dersom bedriften ikke får dekket sine kostnader, er den ikke levedyktig. Selvkost betyr derfor per definisjon at alle bedriftens kostnader skal tas med.

Et hovedmål med H 2140 har vært å bidra til en mer ensartet praksis – og i stor utstrekning er dette oppnådd.

Imidlertid er det et gjennomgående trekk at kommunene ikke har fått med seg alle indirekte kostnader. Dette betyr at de priser seg under selvkost og subsidierer tjenestene. Som et av argumentene vises til de kompliserte beregningsreglene som gjelder for «henførbare kostnader». (Telemarksforskning, 2011)

Som følge av dette står en over for to typer kommunaløkonomiske tap:

- Tap som følge av at kommunene ikke inkluderer alle indirekte kostnader som eksplisitt tillates i H 2140.
- Tap som følge av at H 2140s anvisning på beregning av selvkost utelater kostnader som faktisk inngår i selvkostbegrepet.

I 1994 var dekningsgraden for selvkost på avløp anslått til 78 % - vel å merke etter datidens beregninger. Tallet i 2005 var på 98,6 %, men etter H 2140. For

vann var dekningsgraden i 2002 på 82 % og i 2005 på 96,3 %. Når det gjelder renovasjon ble beregningsmåten endret fra 2004, men selv om kravet er 100 % dekning, var det i 2005 lavere: 97,1 %. (Ernst & Young, 2007).

En generell observasjon er at både indirekte kostnader og kapitalkostnader undervurderes av kommunene. (Telemarksforskning, 2011).

Følgelig vil også kommunenes forestillinger om egen dekningsgrad nok være godt overvurdert.

Dette innebærer at Avgiftsfellesskapet gjennom årene har dekket til dels langt mindre enn selvkost. Man forutsetter at avgiftene først og fremst dekker direkte kostnader, deretter indirekte, så felleskostnader og til slutt kapitalkostnadene. Dette innebærer at investeringene i stor utstrekning er dekket av skattebetalerne – ikke av Avgiftsfellesskapet. Med andre ord: de skjulte reserver som ligger i anleggene tilhører formelt kommunen, men de er også finansiert av kommunen.

5.2.13. Nødvendige kostnader og effektivitet

Bakgrunn:

Selvkostregimet er et instrument som skal se til at alle kostnader blir tatt med i priskalkylene, som en forsikring mot at virksomheten taper penger. I en privat bedrift vil et tap tære på egenkapitalen. I kommunen vil skattebetalerne måtte ta regningen i form av mindre ressurser til andre tjenester.

Men selvkostregimet i seg selv er ikke et instrument til å fremme effektivitet. Er man i en monopolsituasjon og produktet er nødvendig, vil priselastisiteten være svært lav. Om kostnadene er høye, vil brukerne likevel måtte betale disse.

I et privat monopol kan man få en motsetning mellom eiernes ønske om størst mulig overskudd og driftsenhetens ønske om høye standard og høye lønninger.

I kommunen er selvkost like prisen, så dette korrektiv mangler. I stedet kan man ha et kommunestyre som ikke er spesielt opptatt av selvkostområdene, fordi disse dekker sine egne kostnader. Noe annet hadde det vært om også disse områdene befant seg i konkurransen om bevilgninger fra kommunekassen.

Men her mangler kommunestyret relevant informasjon: dersom kommunens selvkostberegninger ikke gjenspeiler selvkost, foregår det en subsidiering. Problemet er at dette vet ikke kommunestyret.

I H 2140 og i lovene om vann- og avløp samt plan/byggesak og i matrikkelloven settes det eksplisitt et krav om at bare «nødvendige kostnader» skal tas med i selvkostberegningene. I dette ligger kravet til effektivisering av virksomheten.

Uansett ligger det implisitt en forutsetning om nøkternhet; kommunen forvalter borgernes ressurser til beste for lokalsamfunnet.

Problemet er imidlertid å bestemme hva som er nødvendig; dette kan spenne fra «ønskelig» på den ene side til «strengt nødvendig» på den andre.

Kommuneøkonomi:

Ettersom selvkostområder med 100 % dekning gjennom brukerbetalingen ligger utenfor kommunens bevilgningssfare, vil effektivisering innen disse områdene heller ikke ha effekt på kommuneøkonomien som sådan. Sparer man inn NOK 1 mill., så skal inntektene reduseres med NOK 1 mill.

Men effektivitetskravet har likevel to indirekte virkninger på kommunen og dens økonomi:

- **Politisk legitimitet**

Dersom borgerne mener at de betaler for mye for VAR og feietjenestene, innebærer dette en oppfatning av at politikerne ikke ivaretar borgernes interesser. Hvis dette er oppfatning på selvkostområdene, er det grunn til å tro at dette vil slå inn på andre områder.

Derved reduseres betalingsviljen for andre skatter og avgifter – i tillegg til selvkostområdene. Publikums svar kan da være forsøk på unnaluring, som kan gi reduserte inntekter.

Men mistillit og motvilje kan også føre til protester og krangling, som vil øke de administrative kostnader, ikke minst for kommunens administrasjon. Hvilket innebærer økte utgifter.

- **Kommunens drift utenom selvkostområdene**

Uttrykket «en lov for Loke og en for Tor» beskriver et tusen år gammelt kulturtrekk i Norge: likhetsprinsippet.

En kommunal teknisk etat som opplever at et selvkostområde har etablert en annen og vesentlig høyere standard, kan vinne dette demotiverende og frustrerende. Eksempelvis søker man etter en kontormedarbeider og opplever at den man ville ansette, i stedet begynner i selvkostvirksomheten med høyere lønn enn kommunens vanlige standard.

Den første reaksjonen er antagelig et press i den kommunale etaten for å oppnå samme vilkår som selvkostområdet. Dette skjer neppe fordi slike konsesjoner straks ville bli etterfulgt av krav fra resten av kommuneorganisasjonen.

Den andre reaksjonen kan da være demotivering og økende ineffektivitet; man utligner manglende «rettferdighet» med lavere arbeidsinnsats.

Kommuneøkonomiens tarv tilsier derfor at både selvkostområdene og kommunen selv bør tilstrebe en nøktern, kommunal standard innen sin virksomhet.

Når kommunen må spare penger ved å effektivisere, kan det samme kravet stilles overfor selvkostvirksomhetene – nødvendighet = den generelle, nøkterne kommunale standard.

Et annet effektivitetsmål med virkning for kommuneøkonomien er korrekt selvkostberegning. Slik det gjennomgående forhold synes å være i dag, taper kommunene store beløp fordi beregningene er mangelfulle.

5.2.14. Nødvendige kostnader og organiseringsformer

Bakgrunn:

Fra tid til annen oppstår det diskusjon om i hvilken grad selvkostreglene gjelder for andre organisasjoner enn kommunen som sådan. Senest i høringsuttalelsene til de nye retningslinjene mener aktører som representerer IKS-er, AS-er osv. at de må få godkjent faktiske renteutgifter i stedet for de normerte rentekostnadene på 3 års swap + 50 bp.

IKS-er som hører inn under selvkostregimet: renovasjon, vann, avløp, feiing ønsker også å bygge opp egne fond som buffere mot svingninger i prisene.

KDR har tidligere besvart dette spørsmålet med at man kan ikke organisere seg ut av selvkostreglene; de gjelder like fullt uansett hva slag selskapsform som velges – så lenge det er kommunalt eierskap.

En ikke-kommunal leverandør er derimot ikke bundet av de kommunale selvkostreglene. Levering av varer og tjenester skjer etter lov om offentlige anskaffelser, og den pris som avtales og betales, er en utgift og/eller kostnad i det kommunale regnskap. Dette gjelder også hvis den kommunalt eide virksomheten er organisert som IKS, AS osv.

En rekke kommunale revisjoner har undersøkt hvordan IKSene forholder seg til selvkost. Det viser seg å være betydelige mangler, både hva angår informasjon til kommunene og hva angår å forholde seg til selvkostprinsippene. (Telemarksforskning, 2011)

Kommuneøkonomi:

Når man går inn i materien, vil man finne at organisasjonsformen for en tjenesteproduksjon ikke er nøytral. Et kommunalt selskap vil gjerne ha problemer med å finansiere seg til de normerte rentene som retningslinjene foreskriver. Dersom deres reelle renter er høyere, er dette en følge av finansforvaltningen – som igjen er en følge av organisasjonsformen.

Ikke bare rentene, men også avdragene er gjerne for høye. Dette kommer av at IKS'et kan ta opp et lån til en investering med 10 års nedbetaling, mens avskrivningstiden kan være 20 eller 40 år.

Hvis IKS'et får tilskudd fra eierkommunene, må derfor tilskuddene økes som følge av høyere renter og for rask nedbetaling av lån.

På samme måte vil flere administrative funksjoner bli dyrere for selskapene enn for kommunen selv: fører selskapet regnskap selv, kan dette kreve et 50 % årsverk. På grunn av svingningene i arbeidet gjennom året brukes ett årsverk. I tillegg kan det være nødvendig med reservekapasitet.

Det samme vil en oppleve når det gjelder lønninger, personalarbeid, arkivarbeid, IKT, informasjon, fakturering osv.

I sum kan dette føre til at administrasjonskostnadene for et kommunalt selskap blir en god del større enn hva som er «nødvendig».

«Nødvendig» innebærer at disse funksjoner ikke behøves ivaretatt av selskapet selv, men kan utføres av en eller flere av eierkommunene – mot betaling etter selvkost.

Her må det enkelte tilfelle vurderes; det vil være selskaper som er store nok til at alle eller deler av de administrative kostnader ikke blir dyrere i egenregi.

Selvkostprinsippet tilsier at en kommune ikke kan organisere seg ut av dette; selv om man oppretter et eget selskap, gjelder prinsippet fortsatt. Hvorvidt «nødvendighetskravet» skal påberopes, avhenger av hvor store merkostnader som oppstår ved egenregien.

Et selvstendig problem er at selskaper ser ut til å strebe mot størst mulig selvstendighet fra eierne, med tidvis forslag om at selskapet skal overta kommunens ansvar like overfor publikum. En måte å motvirke «for mye Møllers tran» kan være klar og tydelig begrensning av selskapets omfang når det gjelder administrative funksjoner.

Et annet fenomen som kan oppstå hvis kommunen ikke er nøye med sitt økonomiske tilsyn med selskapene, er en utvikling i retning av høyere standard enn nødvendig. I et selskap er det nok lettere å opparbeide seg vaner og fasiliteter som ligger godt i overkant av hva kommunen ellers kan tillate seg. Hensynet til publikum som betalere og kommunens øvrige ansatte tilsier at et generelt, nøkternt kommunalt nivå skal gjelde for alle kommunens virksomheter – uansett organisasjonsform.

I et aktuelt tilfelle kunne en konstatere at et IKS hadde opparbeidet seg et kostnadsnivå som lå ca. 15 % for høyt. Årsaken til dette var ganske åpenbart at ingen av eierkommunene hadde utført et budsjettmessig tilsyn med virksomheten.

Oppsummering:

- Kommunale selskaper bør være gjenstand for det samme tilsyn med kostnadsnivå og standarder som kommunenes øvrige virksomheter.
- For interkommunale selskaper bør eierkommunene oppnevne én eierkommune som ansvarlig for tilsynet.
- Selvkostberegninger – hvor alternativene egenregi og leie av tjenester fra eierkommunene - vil kunne vise hvordan man kan innrette seg slik at kostnadene blir lavest mulig.
- Selskapsavtalene bør klart trekke opp linjene mellom selskapets og kommunenes ansvars- og myndighetsområder.

5.2.15. Omfordeling mellom selvkost og andre områder: revurdering

Bakgrunn:

Begrepet «nødvendige kostnader» er kjent fra lover og forskrifter, men er ikke konsekvent knyttet til alle regler som gjelder selvkost og prising av kommunale tjenester. Der hvor prisene er normert, spiller det mindre rolle om man har pådratt seg mer enn nødvendige kostnader; det som ikke dekkes av betalingen må kommunen uansett betale selv.

Kommuneøkonomi:

Det kan være vanskelig å bestemme fordelingen av en felles funksjon når noe skal inn i selvkostregnskapet og noe belastes kommunen. I et slikt skjønn kan det nok skje at en noe større del legges over på selvkostområdet. Hvis kommunens budsjett skal reduseres med for eksempel 2 % er det ikke galt å gjennomgå fordelingen mellom selvkostområdet og kommunens drift for å forsikre seg om at beregningen er korrekt. Dette kan fange opp «glidende overganger» som ikke observeres i det daglige, man kan komme til syne ved en grundig, periodisk gjennomgang.

Det som ikke er tillatt, er å saldere kommunens budsjett ved å legge kostnader på selvkostområdene som åpenbart ikke tilhører disse eller er godt i overkant av hva et saklig skjønn tilsier.

Oppsummering:

- Det tilligger kommunens økonomi/controllerfunksjon å overvåke at kostnadsfordeling mellom selvkostområder og kommunens øvrige virksomhet er rimelig riktig.
- Dersom denne funksjon ikke skal bli nedprioritert, understrekes nødvendigheten av tilstrekkelig kapasitet. På den annen side bør en også ha et øye til kostnadene ved slikt tilsyn i forhold til nytten; innsatsen må avveies mot effektene.

5.2.16. Selvkostfond

Bakgrunn:

Hvor det er vedtatt eller pålagt full selvkostdekning gjennom avgifter/priser, opprettes et fond for hvert selvkostområde.

Går driften et år med overskudd, legges dette til fondet. Maksimum fem år etter at et overskudd er oppstått, skal dette elimineres enten ved å dekke kostnader eller ved å redusere inntekter.

Her legges til grunn at det i disse beregningene anvendes et «FIFO-prinsipp» - first in, first out.

Dersom fondet ikke har midler til dekning av et underskudd/en ekstrakostnad, kan man ikke presentere dette som et negativt fond. Det akkumulerte underskuddet må dekkes av kommunekassen. Forutsatt at kommunen har vedtatt full selvkostdekning, kan kommunekassen få tilbake pengene når fondet igjen har et overskudd.

Har kommunen ikke vedtatt full selvkostdekning, er underbalansen et budsjettavvik på linje med ethvert annet budsjettavvik i kommuneregnskapet.

Uten vedtak om full selvkostdekning men med overskudd, slår legalitetsprinsippet inn: overskuddet må tilbakeføres brukerne.

Kommuneøkonomi:

En kan forestille seg utviklingen i et slikt fond på denne måte etter FIFO-prinsippet:

Transaksjoner:	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6	År 7
Overskudd	1 000 000	1 500 000	800 000	-	500 000		1 000 000
Ekstra kostnader 2år tidl.			1 000 000	750 000	200 000	300 000	500 000
Budsjettetert underskudd				750 000		-	
Underskudd						900 000	
Tilbakebet. kommunen							100 000
Årets bevegelse	1 000 000	1 500 000	-200 000	-1 500 000	300 000	-1 200 000	400 000
Akkumulert saldo	1 000 000	2 500 000	2 300 000	800 000	1 100 000	-	400 000
Dekkes midl, av kommunen						-100 000	

Som en ser er fondet økt i løpet av fem år – fra NOK 1 mill. til NOK 1,1 mill. Men etter FIFO-prinsippet representerer saldoen i år 5 kun netto overskudd i år 5 med NOK 0,3 mill. og overskuddet i år 4 med NOK 0,8 mill.

Bemerk at underbalansen i fondet i år 6 er dekket av kommunen, som får dette dekket inn i år 7.

5.2.17. Vedlikehold: utgifter og kostnader

Bakgrunn:

Kl § 46 gjelder årsbudsjettets innhold. Her fastslås det i nr. 2 at årsbudsjettet gjelder hele kommunens virksomhet. Nr. 3 krever at det skal være realistisk i den forstand at det skal omfatte alle inntekter og utgifter som kan forventes i løpet av året. Nr. 6 bestemmer at det minst skal budsjetteres med et driftsresultat som kan dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger.

Her brukes betegnelsen «utgifter» som kan forventes. I forhold til vedlikehold vil det derfor ikke kunne forventes utgifter hvis disse ikke bevilges.

På den annen side kreves «nødvendige avsetninger». Blant disse kan man hevde at kostnadene til vedlikehold hører med. Mot dette kan igjen sies at kommunen jo ikke har kostnadsregnskap, men utgiftsregnskap.

Kommuneøkonomi:

Utgifter eller avsetninger til vedlikehold er driftsutgifter og følgelig formål som må konkurrere mot andre prioriterte oppgaver. Erfaringen er at det ligger lite politisk gevinst i å prioritere vedlikehold framfor «mykere» formål. Unntaket er når etterslepet av vedlikehold er blitt så betydelig og påfallende at borgerne reagerer.

Det er tre veier ut av dette:

- **Den smale vei**, som består i å øke bevilgningene til vedlikehold år for år og samtidig prioritere ned andre formål.
- **Den brede vei**, hvor det manglende vedlikehold elimineres ved helt eller delvis å rive – og så bygge nytt. Økonomien i dette er at man slipper omprioritering av driftsmidler i samme grad som under foregående alternativ. Å bygge nytt er en investering, og den kan lånefinansieres. Riktignok øker renter og avdrag ved en slik løsning, men her er det gjerne slik at større eller mindre deler av dette dekkes ved at kapitalkostnadene (renter og avdrag) på gammel gjeld synker. Normalt trenger ikke nye bygg særlig vedlikehold heller de første årene; der finner man ofte også en budsjettreserve.
- **Den tredje vei** er en mellomting; det rives og bygges nytt, men det foretas samtidig avsetninger til/økninger av vedlikeholdsbudsjettet. Denne type «sanering» er gjennomført i en kommune på Østlandet, med det resultat at etterslepet av vedlikehold ble redusert fra ca. 75 % av et årsbudsjett til ca. 20 % gjennom en periode på 10 – 12 år. Samtidig ble vedlikeholdsbudsjettet sakte men sikkert trappet opp til nær full dekning i løpet av samme periode.

Selvkost:

I en selvkostvurdering skal vedlikeholds**kostnadene** tas med. Det krever en del arbeid for å fastslå disse. I kommunale eiendomsetater brukes «Holte-standard», som beskriver tre nivåer for FDV-kostnader for forskjellige eiendomsgrupper. Ved beregning av vedlikeholdsbehov og etterslepet av vedlikehold varierer mellom høy, middels og lav standard.

Det kan også brukes sjablongmessige prosenter i forhold til investeringens verdi.

Bevilgete midler til vedlikehold representerer **utgifter** og har som sådan ingen rolle i en selvkostberegning.

Eksempel: teknisk sektor disponerer lokaler som opptas av VAR og feiing. Vedlikeholds**utgiftene** er NOK 0,5 mill. per år og belastes selvkostregnskapene.

Dette endres til å legge inn vedlikeholdskostnadene på NOK 1,5 mill. per år. Dette gir en merinntekt for teknisk sektor på NOK 1 mill. kr.

Teknisk sektor får hvert år en netto bevilgning på NOK 94 mill. kr. Med økte inntekter som følge av innlagte vedlikeholdskostnader reduseres bevilgningsbehovet til NOK 95 mill. kr.

Men denne bevilgningsreduksjonen overføres nå til eiendomssektoren som økt bevilgning til vedlikehold – øremerket VAR og feiingslokalene. Derved stoppes økningen i vedlikeholdsetterslepet, og VAR og feiing oppnår den standard som også ligger i selvkostberegningene.

Spørsmålet er om kommunestyret likevel kan beslutte å bruke merinntekten på NOK 1 mill. til et annet formål. Kommunestyret har i sitt grunnlag for prisene lagt inn en forutsetning om et bestemt omfang av vedlikeholdet. Ethvert selvkostområde skal gjøres opp i samsvar med et regnskap over faktiske utgifter/kostnader. Et redusert vedlikehold kan nok forvares hvis det neste år skal tas igjen, for eksempel ved å avsette mindretutgiften (forskjellen mellom budsjettert kostnad og årets utgift) til neste års regnskap.

Men en reduksjon for å overføre midlene til andre kommunale formål innebærer at det oppstår et overskudd på selvkostområdet. Dette er ikke tillatt etter legalitetsprinsippet; maksimal pris for selvkosttjenester er selvkost.

Når det gjelder kommunal utleieboliger foreligger ikke slike bindinger; kommunen er ikke her bundet av selvkostprinsippene. I tillegg opererer kommunen i et åpent marked og kan følgelig ta et overskudd dersom den ønsker dette.

Kommunen kan her legge seg på «gjengs leie», som i sin natur ligger nær opptil selvkostprinsippet. En kommune som endrer sin praktisk med utleie til å etablere gjengs leie, bør også utarbeide en selvkostberegning for dette. Blant annet vil dette vise at en stor del av merinntektene representerer vedlikeholdskostnader.

I forhold til det kommunaløkonomiske og politiske problem med betydelige etterslep av vedlikehold på kommunale eiendommer, vil det nok være dårlig

ressursforvaltning om disse merinntektene ble brukt til andre formål enn nettopp vedlikehold av de selvsamme utleieboliger. Hensett til at mange av beboerne i kommunale utleieboliger også er vanskeligstilte og et antall kan rubriseres som fattige, vil det nok også bryte med alminnelig retts- og anstendighetsoppfatning om kommunen unnlater å dekke de kostnader de faktisk tar betalt for overfor denne gruppen.

Det vil også være et brudd med husleieloven § 4 – 1 dersom det betales for et vedlikehold som ikke finner sted, hvis dette innebærer at leien «*er urimelig i forhold til det som vanligvis oppnås ... ved ny utleie av liknende husrom...*» (KMD, 1999)

Og så er det en gylden anledning for kommunen til å allokere midlene til «riktig» sted i det øyeblikket det kommer merinntekter som ikke allerede er disponert.

5.2.18. Verdiansettelser

Bakgrunn:

H 2140 foreskriver historisk verdi som grunnlag for beregning av avskrivninger og renter. Dette innebærer at en aktivapost ikke endrer verdi fra den anskaffes og til den er fullt ut avskrevet. Når den er avskrevet vil den fremstå som en «gratis» ressurs.

Her er det flere grunner til å se annerledes på dette forholdet. Blant flere oppgaver som kostnadsberegninger omfatter, er selvkostberegningen den viktigste. En aktuell kalkyle er å dekke opp endringer i pris- eller pengeverdier. Dette henger sammen med prinsippet om «ytelse mot motytelse». Penger er verdimåleren, og det tilstrebes en balanse hvor begge parter i en transaksjon henholdsvis får og leverer den samme verdi. (Coward, 1944).

Videre: IPSAS 17 beskriver to metoder:

- Historisk kost
- Anslått markedsverdi

Betingelsen for å kunne bruke markedsverdi i regnskapsførselen er imidlertid at dette etableres som organisasjonens regnskapsstandard. Men

regnskapsførselen er ikke bestemmende for selvkostberegningene; her kan det derfor brukes markedspris selv om dette ikke er innført som regnskapsstandard. (IFAC, 2013)

Norge har vedtatt IPSAS standardene og implementerer etter hvert IPSAS hvor regnskapsloven ikke brukes.

IAS 29 og IPSAS 10 omtaler regnskapsførsel under hyperinflasjon (over 100 % per år). I slike tilfeller må aktiva verdijusteres etter bestemte regler slik at regnskapsrapportene kan vise noenlunde relevante verdier, i alle fall på vurderingstidspunktet.

GIPS verdiansettelsesprinsipper følger de samme regler som IPSAS 17. (CFA, 2010)

Husleieloven § 4-2 åpner for indeksregulering av husleien hvert år¹⁶. § 4-3 gir adgang til justering av husleien til «gjengs leie» hvert tredje år¹⁷. (KMD, 1999) Dette impliserer en årlig indeksregulering av boligens verdi. Følgelig vil den bokførte verdi av kommunens boligeiendommer etter som tiden går i mindre og mindre grad reflektere realitetene. Det er imidlertid få praktiske konsekvenser av dette – utenom at kommunens balanseregnskap etter hvert som tiden går blir mindre og mindre reelt.

Her skal også bemerkes at dersom de virkelige verdier ikke brukes som grunnlag i beregningene, vil prisene på produktene fremstå som subsidierte.

Her kommer man inn på EØS loven som i artikkel 61 setter forbud mot støtte «gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer».

Kommuneøkonomi:

Man kan også tenke seg at kommunen leier ut et kontorbygg brukt til VAR til markedspris og samtidig leier seg inn i et privat bygg. I så fall blir

¹⁶ Både utleier og leietaker kan kreve slik indeksregulering. Med unntak av perioder på 2 – 3 år med økonomisk nedgang har det ellers vært prisøkning – gjerne slik at nedgangsperiodene utlignes av desto høyere økning etterpå. En legger derfor til grunn at det er utleier som indeksregulerer husleien.

¹⁷ Krav om husleiejustering kan også her fremsettes av begge parter.

utleieforholdet kommunal forretningsdrift, mens leieutgiftene vil inngå som en del av kostnadene i VAR regnskapene.

Den kommunaløkonomiske nettoeffekt vil bli den samme som om kommunen beregner intern husleie på grunnlag av markedspris for denne type bygg.

I forhold til oppførelsen – hva som legges inn av faktiske verdier i fremstillingen av vedkommende produkt – vil markedspris være riktig.

Den samme vurdering vil gjelde hvis kommunen vurderer hva som gir best økonomi: å bygge selv – eller leie.

Bygninger og andre investeringer har alternativ anvendelse og derved en alternativ verdi til bokført verdi. Normalt vil en eiendom stige i verdi, selv om bygningen som står på den kan falle i verdi som følge av slitasje og manglende tidsmessighet.

Men selv bygninger kan stige i verdi; boliger er et slikt eksempel. Skoler og andre offentlige lokaler kan bygges om. Salgsverdien av en gammel kino som skal inngå i et senter kan derfor ligge langt over opprinnelig historisk verdi – og enda lenger over bokført verdi.

Så kan det hevdes at et salg av bygningen ville føre til at kommunen måtte anskaffe et alternativ, som kanskje koster like mye eller mer. Det er likevel ikke noe argument mot at det i beregningene legges til grunn den faktiske markedsverdien; foretar man en transaksjon oppnår man jo nettopp å få frem markedsverdien.

De internasjonale standarder beskriver hvordan man regnskapsmessige skal opptre ved oppskrivning av verdien av aktiva i den ordinære regnskapsførsel. Husleielovens bestemmelser om indeks- og leieregulering impliserer oppskrivning av verdiene; det ville gitt riktigere balanseregnskap om dette kom til uttrykk også ved formell, regelmessig verdiregulering av aktiva.

Fordelingsmessige, velferdsmessige og demokratiske forhold:

Korrekt informasjon om hva som legges inn av ressurser i en tjeneste forutsetter at faktiske verdier på oppførelsene brukes i beregningene. Faktiske

verdi for en eiendel er hva denne eiendelen kunne «veksles» til i form av alternative ressurser. En tomt som kan selges til en markedsverdi på NOK 1 mill. har derfor en verdi på NOK 1 mill. Kan tomten brukes til å erstatte for eksempel et leieforhold, og det leieforholdet har en nåverdi på NOK 1,2 mill., så er verdien NOK 1,2 mill. osv. Uansett hva den opprinnelige kjøpesum måtte ha vært.

Når det skal treffes beslutning om et tiltak, må en derfor legge inn de faktiske verdier i beregningene.

For det første får en frem hva tiltaket faktisk koster – og kan vurdere dette mot nytten.

For det andre gjør dette beslutningstakerne i stand til å vurdere hva kommunen eventuelt må sette inn av subsidier for at tiltaket skal komme målgruppen til gode.

For det tredje gir dette publikum innsikt i hvilke prioriteringer kommunestyret har gjort.

Konklusjon:

- Alle investeringer bør i selvkostberegningene vurderes til verdien av oppofrelsen = markedsverdi.
- For kommunale utleieboliger vil bruk av historisk verdi innebære subsidiering i forhold til gjengs leie. Slik subsidiering fører til at reelle vanskeligstilte på boligmarkedet fortrenses av ressurssterke søkere som er ute etter billig bolig.

5.2.19. Vurderingsperioder

Bakgrunn:

Retningslinjene sier at den perioden hvor selvkostregnskapet skal balansere, er tre til fem år. Konjunktursvingningene kan imidlertid skje over syv til ti år. De langsiktige trender kan være enda lengre – for eksempel 20 år.

Et underskudd i et selvkostregnskap dekkes av selvkostfondet så lenge det er midler der. Er fondet tomt, må kommunekassen dekke underskuddet, men uten

å føre dette som et krav på selvkostfondet i balansen. Underskuddet må derfor dekkes av driften og kan derfor – hvis regnskapet ellers balanserer – påføre kommunen et underskudd.

Kommunaløkonomi:

For **vann, avløp, renovasjon og feiing** er grensen på fem år neppe problematisk å leve med. Disse tjenester har normalt vært en del av kommunens drift i mange år. Følgelig er det heller ikke vanlig med store resultatmessige utslag den ene eller den andre veien. Prisene bestemmes i forbindelse med de årlige budsjettvedtak.

Dersom det er tale om investeringer som også skal dekke behov et stykke inn i fremtiden, kan kommunen aktivere dette i påvente av at investeringene tas i bruk – se foran om «Investeringer for fremtidige behov».

Noe annet er det med **kart- og deling, oppmåling og byggesak**. Dette er tjenester som er sterkt påvirket av konjunktorene. I tillegg er dette tjenester som krever spesialkompetanse. Følgelig er det vanskelig å redusere staben i nedgangstider, og så fylle på når oppgangen kommer igjen.

For å få disse tjenestene til å fungere godt nok uansett konjunkturforhold, kreves grundig styring og planlegging. I oppgangstider kan en del oppgaver prioriteres ned, slik at man klarer å ekspedere utbyggingssakene forsvarlig og raskt – og innen tidsfristene som er satt. Så får man heller i nedgangstider ta igjen disse andre oppgavene.

En slik prioritering er viktig for utbyggerne. Når oppgangen kommer, er det om å gjøre å komme i gang så fort som mulig. En sak er at det ved forsinkelser i saksbehandlinger påløper renter av investert kapital. Verre er det hvis kjøperne er borte når man endelig er kommet i gang. Dette betyr selvsagt lite for de som bygger eget hus på egen grunn; det er de profesjonelle utbyggere som får problemer. Og får disse problemer, går det også ut over boligsøkende. Ubalanse i produksjonen gir velferdstap.

For utbyggerne er det derfor mindre vesentlig om en kommunal utbyggingsetat ligger på et høyere kostnadsnivå enn andre kommuner. Det viktigste er etatens

produksjonskapasitet; er denne på topp, sparer den utbyggerne for mange penger og reduserer risikoen i prosjektene.

Men også på **finanssiden** må det tas hensyn til avregningsperioden. Her vurderes oppnådde resultater opp mot alternative inntekter eller kostnader – i utgangspunktet med samme vurderingsperiode, ettersom kommunens finansreglement antas å styre/begrense plasserings- og lånemulighetene.

For en kommune med høy gjeldsgrad kan risikoelementet tilsi at man binder lånerenter for en del av porteføljen; eksempelvis slik at gjennomsnittlige plasseringer med flytende rente balanseres mot gjennomsnittlig gjeld med flytende rente – og resten av gjelden ligger med faste renter. Dersom gjennomsnittlig bindingsperiode skal være 4 år (= økonomiplanperioden), kan man gjennom å bruke rentebytteavtaler få ned lånerenten ved å benytte seg av nisjer i markedet. Disse nisjene kan oppstå innen deler av markedet; 5 og 10 år ligger fast, men 2 og 3 år får en plutselig nedgang som følge av tilbud og etterspørsel. Tidsperspektivet for slike muligheter kan være ½ time, så avgjørelser må tas omgående.

Et eksempel: et lån har en rentebinding på 10 år til 4 % rente. Man benytter seg av en situasjon hvor man kan bytte renteavtalen mot en binding på 2 år til 3,8 % rente. Neste bytte gir en binding på 5 år og en rente på 3,8 %. Et tredje bytte åpner muligheten for å ta en 12 års binding på 3,7 % rente. Resultat: renten er redusert med 30 bp og bindingsperioden er omtrent den samme.

Skulle en kommune ha en lav gjeldsgrad, kan det være aktuelt å ligge med flytende rente og så heller satse på å binde renten dersom man tror det kommer en økning. I slike perioder kan det være relevant å måle flytende rente opp mot fast rente.

Inntekter av bankinnskudd og plasseringer i pengemarkedsfonds vil ha en vurderingsperiode på ett år

- For obligasjonsfond og andre plasseringer med et noe lengre perspektiv kan vurderingsperioden være fra to til fem år
- For eiendommer og aksjer må resultatet sees under ett minst i et tiårs perspektiv

- Lån med flytende rente vurderes på ettårsperspektiv
- Lån med faste renter vurderes over bindingsperioden, som kan løpe fra to til ti år.

5.3. Selvkostberegninger i forretningsregnskap

Bakgrunn:

Når man ser på bedriftsøkonomien, kan en observere hvor meget enklere denne beregningen er enn i kommuneøkonomien. Her er det vesentlig færre produkter eller kostnadsbærer enn hva kommuner har. Dessuten skal selvkostberegningen sikre at bedriften totalt sett viser lønnsomhet – ikke å sette priser for det enkelte produkt og samtidig sikre at legalitetsprinsippet er ivaretatt.

Hva angår direkte kostnader, anses dette uproblematisk både for forretnings- og kommuneregnskap.

De øvrige kostnadene består også i begge regnskapssystemer av indirekte kostnader («henførbare») og felleskostnader eller generelle kostnader («ikke henførbare»).

De indirekte kostnader er «hjelpetjenester» som dekker flere produkter eller kostnadssteder og som med en viss entydighet kan henføres til kostnadsbærerne.

Disse kan fordeles proratarisk på kostnadbærerne etter mest mulig objektive kriterier. Spørsmålet er derfor hvilke fordelingskriterier som kan brukes. Er hjelpetjenesten en maskin, vil fordelingen av kostnadene kunne skje etter hvor mange maskintimer som er medgått for hvert produkt.

Felleskostnadene skal også fordeles, men ettersom de er nøytrale i forhold til produksjonen, må man her finne andre kriterier. Disse kostnadene kan være administrasjon og salg, og en fordelingsmåte kan være produksjonsverdien.

Eksempel:

I bedriftsøkonomiske lærebøker finner en omtrent slike selvkostberegninger:

	Grunnlag	Produkt A	Produkt B	Produkt C	Totalt
Direkte tilvirkningskost	Uttak fra lager	2 000 000	4 000 000	8 000 000	14 000 000
Fordeling maskinkost	<i>Antall timer</i>	2 000	8 000	8 000	18 000
Maskinkost til fordeling	9 000 000	1 000 000	4 000 000	4 000 000	9 000 000
Fordeling indirekte kost	<i>% av total</i>	20 %	30 %	50 %	100 %
Indirekte kost til fordeling	5 000 000	1 000 000	1 500 000	2 500 000	5 000 000
Sum tilvirkningskost		4 000 000	9 500 000	14 500 000	28 000 000
Fordeling salg og admin	<i>Etter tilv kost</i>	14 %	34 %	52 %	100 %
Salg og administrasjon	12 000 000	1 714 286	4 071 429	6 214 286	12 000 000
Selvkost		5 714 286	13 571 429	20 714 286	40 000 000
Ant enheter		10 000	20 000	15 000	
Selvkost per enhet		571	679	1 381	
Salgssum per enhet		600	750	1 600	
Fortjeneste per enhet		29	71	219	
Fortjeneste i % av selvkost		5 %	11 %	16 %	
Salgsinntekt per produkt		6 000 000	15 000 000	24 000 000	45 000 000
Fortjeneste per produkt		285 714	1 428 571	3 285 714	5 000 000

En bedrift kan selvsagt lage vesentlig mer spesifiserte fordelinger og beregninger; det avhenger av formålet. Men enkle beregninger som over er ofte tilstrekkelig for beslutninger som for eksempel: skal man slutte å produsere A og i stedet bruke kapasiteten på C?

5.4. Selvkostberegninger i kommuneregnskaper

Bakgrunn:

Et spesielt problem som følger av H 2140 er referansene til Kostraarter i angivelsen av fordeling av «henførbare» kostnader. Det er mange hjelpeavdelinger, og følges anvisningene etter sin bokstav – og man bare lager selvkostregnskap for VAR-områdene, kan man ende opp med for lave påslag.

Fordeles kostnadene etter antall årsverk, må man bruke antall ansatte **utenom** henførbare og de såkalte «ikke henførbare» aktiviteter. Hvis man bruker totalt ansatte i kommunen, vil beregningen føre til at også de henførbare og ikke henførbare virksomheter skal bære egne og andre hjelpeavdelingers andel av fordelte kostnader – men disse verdiene kommer ikke med i kostnadene for den enkelte hjelpeavdeling.

Med andre ord: hvis hjelpeaktivitetene står for 10 % av totalt antall ansatte, blir 10 % av deres kostnader ikke fordelt på kostnadsbærerne.

Dette kan rettes ved å inkludere fordelte kostnader til hjelpeavdelingene, men da øker de beløpet, og ny fordeling må foretas. Og så må ny inkludering foretas, med ny omregning. Det blir en omfattende og tidkrevende sirkelreferanse i regnearket.

En bedre løsning er å fordele hjelpeavdelingene på de 90 % av de ansatte som er ansatt i kostnadsbærerne. Og det kan man gjøre selv om det bare regnes selvkost for VAR.

Hvis hjelpeavdelingene omfatter 100 ansatte, VAR har 200 ansatte og kommunen totalt 1000 ansatte, skal altså VAR belastes med 200/900-deler av hjelpeavdelingene.

Det er flere kriterier for fordeling av hjelpeavdelingene. Antall ansatte kan være relevant for indirekte/henførbare kostnader, mens brutto utgift, netto utgift, omsetning (debet + kredit utenom «frie inntekter») kan brukes for felleskostnadene («ikke henførbare kostnader»). Man må da passe på at summen som fordeles etter ett kriterium ikke inneholder beløp som også fordeles etter et annet kriterium.

For VAR regnskapene kan man følgelig ikke bruke netto utgift som fordelingskriterium – ettersom disse regnskapene skal balansere. Bruttoutgift kan være et alternativ, men omsetningen (utgift + inntekt) anses som et bedre uttrykk fordi dette reflekterer at både debet og kreditsiden representerer aktiviteter som ivaretas av felleskostnadene («ikke henførbare»).

Det mest nøyaktige resultat ved fordeling av felleskostnadene oppnås imidlertid om man lager en konkret fordeling av alle kostnadsstedene innen dette begrepet. Dersom teknisk sektor utgjør 10 % av kommunens samlede omsetning, kan 10 % av netto felleskostnader belastes sektoren. Så må teknisk sektors omsetning fordeles på selvkostregnskapene i forhold til deres andel av totalbeløpet. For kostnader relatert til personal, vil antall ansatte i forhold til totalen være et bedre kriterium for fordeling. Kostnader til IKT kan likeledes fordeles etter antall ansatte med datautstyr i forhold til kommunens totale antall databrukere.

Kommuneøkonomi:

Følgende begreper brukes i det etterfølgende som fordeling av kostnadene:

- Direkte kostnader – som går direkte til kostnadsbærerne
- Indirekte kostnader – som distribueres direkte til kostnadsbærerne
- Felleskostnader – som fordeles på kostnadsbærerne

For å illustrere hvorledes selvkostberegninger av kommunale tjenester er satt sammen, er det laget to eksempler.

Eksempel 1:

En tenkt kommune har følgende kostnads- og «ansatte»regnskap:

	Tjeneste A	Tjeneste B	Tjeneste C	Tjeneste D	Totalt
Direkte kostnader	200 000 000	400 000 000	80 000 000	100 000 000	780 000 000
Antall ansatte	300	50	80	200	630
Indirekte kostnader	Regnskap	Lønn	Personal	IT	
Direkte kostnader	6 000 000	4 000 000	6 000 000	10 000 000	26 000 000
Antall ansatte	6	5	8	6	25
Felleskostnader	Sentraladm	Politikere	Sekretariat	Planavdeling	
Direkte kostnader	4 000 000	5 000 000	4 000 000	5 000 000	18 000 000
Antall ansatte	3	0	5	6	14
Totalt					824 000 000
Totalt antall ansatte					669

For tjenestene vil fordelingen av kostnader se slik ut:

Tjeneste A	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnader	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	200 000 000	12 380 952	4 615 385	216 996 337
Indirekte kostnader	Ansatt ans	300			300
Felleskostnader	Direkte kostn	200 000 000			
Tjeneste B	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnader	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	400 000 000	2 063 492	9 230 769	411 294 261
Indirekte kostnader	Ansatt ans	50			50
Felleskostnader	Direkte kostn	400 000 000			
Tjeneste C	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnader	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	80 000 000	3 301 587	1 846 154	85 147 741
Indirekte kostnader	Ansatt ans	80			80
Felleskostnader	Direkte kostn	80 000 000			
Tjeneste D	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnader	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	100 000 000	8 253 968	2 307 692	110 561 661
Indirekte kostnader	Ansatt ans	200			200
Felleskostnader	Direkte kostn	100 000 000			
Tjenestene totalt	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnader	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	780 000 000	26 000 000	18 000 000	824 000 000
Indirekte kostnader	Ansatt ans	630			630
Felleskostnader	Direkte kostn	780 000 000			

Som en ser, blir fordelingsoperasjonen mer omfattende enn for et forretningsregnskap. For kommunen er det ikke relevant å vurdere om en (pålagt) tjeneste skal avvikles fordi lønnsomheten er dårlig, eller å overføre produksjonen til en mer lønnsom tjeneste.

Men kommunen kan bruke selvkostberegningen for å vurdere om det lønner seg med produksjon i egenregi i forhold til kjøp av en tjeneste for eksempel fra en nabokommune eller andre, gå sammen med en eller flere nabokommuner om felles produksjon osv.

Eksempel 2:

I praksis vil selvkostberegningen foregår på et eller to nivåer lavere enn i eksempel 1. Tjeneste A dekker imidlertid fire produkter, som hver skal prissettes til selvkost. Tjeneste As proratariske andel av indirekte kostnader er NOK 6 mill., som viderefordes etter antall direkte ansatte på de fire produktene. Tjeneste As andel av de 25 ansatte i disse tjenester er 12.

Av felleskostnadene belastes tjeneste A med NOK 4 mill., som fordeles på produktene etter antall ansatte. Tjeneste As andel av de 14 ansatte blir 7.

Men innen tjeneste A er det også fellestjenester. På nivået over er disse kostnadene indirekte kostnader til tjenesten – og ligger derfor i antall ansatt på i alt 300. Ved oppsplitting i produkter må derfor disse fellestjenestene trekkes ut. Dette er gjort med 8 årsverk og NOK 5 mill.

Oppstillingen ser da slik ut:

	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3	Produkt 4	Totalt
Direkte kostnader	24 000 000	49 000 000	59 000 000	63 000 000	195 000 000
Antall ansatte	54	66	76	96	292
Indirekte kostnader	Regnskap	Lønn	Personal	IT	
Sum indirekte kostnader	1 109 589	1 356 164	1 561 644	1 972 603	6 000 000
<i>Andel antall ansatte</i>					12
Felleskostnader 1:	Andel av sentraladministrasjonen				
Som felleskostnader	739 726	904 110	1 041 096	1 315 068	4 000 000
<i>Andel antall ansatte</i>					7
Felleskostnader 2:	Andel av administrasjon tjeneste A				
Sum felleskostnader	924 658	1 130 137	1 301 370	1 643 836	5 000 000
<i>Antall ansatte</i>					8
Totalt					210 000 000
<i>Totalt antall ansatte</i>					319

Av de 319 ansatte er det 292 + 8 som kan direkte henføres til tjeneste A; de øvrige 19 er tjenestens andel av 25 + 14 ansatte per eksempel 1.

Fordelingen videre på produkter blir derved slik:

Produkt 1	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnad 1 + 2	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	24 000 000	1 109 589	1 664 384	26 773 973
Indirekte kostnader	<i>Ansatt ans</i>	54			54
Felleskostnader	<i>Direkte kostn</i>	200 000 000			
Produkt 2	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnad 1 + 2	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	49 000 000	1 356 164	2 034 247	52 390 411
Indirekte kostnader	<i>Ansatt ans</i>	66			66
Felleskostnader	<i>Direkte kostn</i>	49 000 000			
Produkt 3	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnad 1 + 2	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	59 000 000	1 561 644	2 342 466	62 904 110
Indirekte kostnader	<i>Ansatt ans</i>	76			76
Felleskostnader	<i>Direkte kostn</i>	59 000 000			
Produkt 4	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnad 1 + 2	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	63 000 000	1 972 603	2 958 904	67 931 507
Indirekte kostnader	<i>Ansatt ans</i>	96			96
Felleskostnader	<i>Direkte kostn</i>	63 000 000			
Tjenestene totalt	Kost.elementer	Direkte	Indirekte	Felleskostnad 1 + 2	Totalt
Direkte kostnader	Belastning	195 000 000	6 000 000	9 000 000	210 000 000
Indirekte kostnader	<i>Ansatt ans</i>	292			304
Felleskostnader	<i>Direkte kostn</i>	371 000 000			15

Når selvkost for det enkelte produkt er fastsatt, kan man beregne pris per enhet. For produkt 1 kan det for eksempel fordeles per time. Med en effektiv tid på 5 timer per dag i 5 dager per uke i 46 uker gir dette 1.150 timer per ansatt. For 54 ansatte blir dette 62.100 timer og NOK 431 per time.

Herfra starter så vurderingene av egenbetaling og subsidier.

Skulle imidlertid produktet være prisregulert, for eksempel til NOK 400 per time, vil beregningen også kunne fortelle at dersom kommunen ønsker å drive i balanse, må kostnadene reduseres med 9,3 %. Første skritt bør være å se på fordelingen av felleskostnader: er fordelingsmåten relevant? Kan de spesifikke felleskostnadene for produktet reduseres? Hvis ikke, innebærer et krav om balanse av de direkte kostnadene må reduseres med nær 20 %.

Selvkostberegningen forteller også at dersom produktet kan effektiviseres – for eksempel at den effektive tiden kan økes ut over 5 timer, vil en finne at «break even» på NOK 400 per time oppnås ved en gjennomsnittstid på 5,4 timer per dag.

5.5. Selvkostberegning i drifts- og investeringskalkyler

Bakgrunn:

Et emne innen finansiering og investering er å sondre mellom lønnsomheten eller kostnadene ved alternative produksjonsformer.

Dette er aktuelt ved bygging av for eksempel kontorer, idrettshaller osv. Legger man inn ekstra investeringer for å oppnå en «grønn profil», kan dette være økonomisk lønnsomt fordi driftskostnadene derved blir lave. Hvis besparelsen i drift kan dekke kapitalkostnadene, lønner det seg å ta den aktuelle investering.

På motsatt side vil man finne prosjekter hvor økte investeringer ikke er lønnsomme, fordi alternativ driftsform med mindre investeringer er billigere over tid.

Et spesielt kommunalt problem er at utgiftene/kostnadene ligger på forskjellige kapitaler samtidig som dette ikke sees i sammenheng.

Enda et problem er at kommunens budsjettregnskap forholder seg til bevilgninger. Er for eksempel en tomt kjøpt for flere år siden, behøves det ingen bevilgning for å disponere den. Men dens alternative verdi er naturligvis salg til markedspris.

Selvkostberegninger er derfor spesielt egnet til denne type kalkyler fordi man da får med alle kostnads- og inntjeningsselementer i en oppstilling.

Kommuneøkonomi:

I det foreliggende eksempel bygges en idrettshall på 500 kvm. Enkeltelementene i kostnadsbildet følger av tabellen.

Tomt	Veier m.v.	Prosjektering	Byggesak m.v.	Tilknytn VA	Bygning	Prosj kostn
10 000 000	3 000 000	1 100 000	250 000	150 000	20 000 000	34 500 000
Finansiering:						Sum bevilges:
Komm eiet	Teknisk enh	Eiendomsavd	Bevilges	Bevilges	Bevilges	20 400 000

Veiene til anlegget dekkes gjerne over veibudsjettets investeringer, mens på prosjekteringen ivaretas av eiendomsavdelingens prosjekteringskontor. Og tomten er

allerede eiet av kommunen. Førres det slik, kommer disse elementene ikke med i investeringsvedtaket – kun bygning, tilknytningsavgifter til VA og byggesaksgebyrer – i dette tilfellet ca 60 % av de faktiske investeringskostnader.

Kapital**utgiften** består av 4 % rente og 2 % årlige avdrag/avskrivning (50 års levetid). Kapital**kostnaden** har også 4 % rente, men her er avskrivningen ikke beregnet for tomten mens resten er avskrevet etter annuitetsmetoden over 50 år.

Elementene ser slik ut, fordelt på de forskjellige deler av kommuneregnskapet:

Driftskostnader	Utg. kap XX	Utg. eiend.	Utg. finans	Utg. sektor	Utg. admin
Personalkostnader	1 500				
FDV		400			
Annen drift	200				
Kapitalkostnader			2 070		
Sum direkte kostnader	1 700	400	2 070	-	-
Indirekte kostnader				500	
Felleskostnader					350
Total kostnader	1 700	400	2 070	500	350
Driftsinntekter	2500				
Netto for året	800	-400	-2 070	-500	-350

For «idrettshallkapitlet» vil det se ut som et lønnsomt prosjekt, med NOK 0,8 mill. per år i overskudd. Men så «synes ikke» eiendomsavdelingens kostnader til FDV, finanskapitlets renter og avdrag, kultur- og idrettsetatens kostnader eller belastningen på sentraladministrasjonen.

Selvkostkalkylen for dette prosjektet ser derimot slik ut:

Driftskostnader	NOK 1.000
Personalkostnader	1 500
FDV	400
Annen drift	200
Kapitalkostnader	1 441
Sum direkte kostnader	3 541
Indirekte kostnader	500
Felleskostnader	350
Total kostnader	4 391
Driftsinntekter	2 500
Netto for året	-1 891

Her vil beslutningstakerne se at kommunens oppofrelse for dette prosjektet er noe under NOK 2 mill. per år. Derved vil de være i stand til å vurdere om nytten av idrettshallen kan forsvare bruk av NOK 2 mill. i skattepenger i alle år fremover.

6. Praktiske eksempler

Begrepet «selvkost» refererer seg i utgangspunktet til kostnadssiden: hvordan få med alle relevante kostnader? I forretningsregnskapet danner dette grunnlaget for hva bedriften minst må oppnå for å sikre at den får dekket alle kostnader – så blir prisen hva som man kan klare å få på toppen av dette. Det eneste finansieringsbegrep i denne sammenheng er altså prisen = inntektene.

Men i den kommunale verden vil inntjeningssiden være vel så viktig: hvordan finansieres kostnadene? Gjennom pris = egenandel/egenbetaling? Gjennom tilskudd av forskjellig art? Eller gjennom bruk av «frie midler» - skatteinntekter og rammetilskudd?

Finansieringen har dermed også en annen dimensjon: dersom man bruker frie midler til å dekke deler av kostnadene, kan disse midlene ikke brukes til andre formål. Derved oppstår en avveining av hva som veier tyngst.

I det etterfølgende tas det frem en del eksempler på hvorledes selvkost kan anvendes på praktiske og faktiske kommunale oppgaver.

6.1. Kommunale utleieboliger

Bakgrunn:

I de fleste kommuner oppsto kommunale utleieboliger under oppbyggingen etter 2. verdenskrig. Folk ble eldre, men pensjonsordningene var begrenset og ofte ikke tilstrekkelige for å opprettholde en rimelig levestandard. Samtidig bodde mange i tjenesteboliger som måtte fravikes ved oppnådd pensjonsalder. Enker var særlig dårlig stilt. Barnefamilier ble prioritert når det gjaldt ny boligbygging. Man kan anslå at opp imot 70 % av pensjonistene hadde behov for å leie subsidierte boliger, og kommunene sørget derfor for å skaffe seg et større antall små leiligheter.

Etter hvert som fattigvesenet ble avløst av sosialtjenesten, kom også behovet for utleieboliger til sosialklienter til syne.

På midten av 1980-tallet ble boligreguleringene avskaffet – samtidig med reguleringene av finansmarkedet. Kommunenes rolle i boligbyggingen ble borte og markedsmechanismene trådte inn. Men mange steder forandret den kommunale boligforvaltning seg lite eller ikke. Man fortsatte i samme sporet med de samme virkemidler. Mange kommuner er fortsatt der.

Norske kommuner har i dag et varierende antall boliger til utleie. Gjennomsnittlig har hver kommune 20 boliger per 1.000 innbyggere, men dette varierer fra 10 til 30.

Antall kommunale utleieboliger gjenspeiler nødvendigvis ikke et behov utgått fra kommunens plikt til å «medvirke» eller «skaffe tak over hodet» (Syse og Kittilsen, 1997) men også søkere som er ute etter billige (=subsidierte) boliger.

En kommune i pressområdet på Østlandet har funnet balanse mellom etterspørsel og tilbud på 14 boliger per 1.000 innbyggere ved å sette husleiene opp til «gjengs leie». En annen kommune i samme område med 23 boliger per 1.000 innbyggere har en venteliste på ca. 20 % av antall boliger med subsidierte husleier.

Husleienivå og bostøtte:

Hvis man anser tildeling av en kommunal bolig som et bevis på at søkeren ikke har råd til å skaffe seg bolig på det åpne markedet, kan man anta det er fornuftig å subsidiere beboeren. Men det er en del som tildeles kommunal bolig fordi de ikke klarer å skaffe seg bolig i markedet, ikke fordi de mangler inntekter. Og så er det et faktum at uansett er behovet for subsidiering ikke likt for alle.

Med subsidierte husleier vil et antall av søkerne kun være ute etter en billig bolig. I en østlandskommune ble husleiene økt til nær selvkostnivået. Effekten var at et titalls boliger straks ble frigjort og store deler av søkerkøen forsvant så å si over natten. Mens søkere tidligere hadde stått på venteliste i måneder og år uten reelle muligheter for tildeling, oppsto det omtrent balanse mellom fraflytting av boliger og nye søkere.

Grunnlaget for bostøtte fra Husbanken er husleiens størrelse i forhold til husstandens sammensetning og inntekter. Generell subsidiering fra kommunens side innebærer at bostøtten reduseres med inntil 70 % av subsidiebeløpet (innen husleie- og inntektsgrensene).

I det refererte tilfellet ble det innført en tre års nedtrappingsperiode av subsidiene økte inntektene med ca. NOK 15 mill. hvorav ca. NOK 5 mill. ble dekket ved økt bostøtte fra staten. Kommunen hadde altså subsidiert staten med dette beløpet i mange år.

Som et ledd i selvkostordningen ble ca. 10 % av husleieinntektene avsatt til vedlikeholdsfond. I løpet av nedtrappingsperioden (av subsidiene) ble kommunens boliger oppgradert for NOK 20 mill. kr, slik at alle fikk en akseptabel standard.

Av merinntektene ble det også avsatt ca. NOK 4 mill. til kommunal husleiestønning for de med lavest inntekt; etter 8 år var dette behovet redusert til NOK 0,2 mill.

En selvkostmessig håndtering av saken tilsier at inntektene bør overføres til de formål i kommuneregnskapet hvor kostnadene ligger. På den måten sikrer en at selvkostregimet kan opprettholdes.

Man kan også la inntektene gå inn i kommunekassen uten «øremerking». I så fall mister man kontrollen av balansen mellom inntekter og kostnader. Generelle budsjettnedskjæringer vil også lett gå ut over kostnadssiden, men ikke inntektssiden. Da kan det oppstå et brudd på det grunnlag for ordningen: ytelse-mot-ytelse prinsippet blir forlatt og kommunen mister legitimitet.

Kommunaløkonomi:

Grunnlaget for husleieberegning av en bolig til en verdi av NOK 1,5 mill. kr. ser omtrent slik ut:

Kommuneøkonomi					
Ant boliger	Gj sn nto pris	Samlet verdi	Husl brl	Total husl	Gj sn brl gj
400	1 200 000	480 000 000	3 500	16 800 000	300 000

Avskrivningen settes til 1 % fordi boligen vedlikeholdes og fordi tomten ikke verdiforringes. Ettersom første års husleie skal inflasjonsjusteres hvert år, brukes realrenten som rente. Denne er anslått til 2 %. Før finanskrisen var den ansett å være 2,5 %, men pengemarkedet er etter krisen ikke tilbake på et normalt nivå. Bemerk at boligen ligger i et borettslag som tar en husleie i forhold til borettslagets egne utgifter.

Dette gir følgende husleie første året:

	Boligverdi	Realrente	FDV	Avskrivn	Brl husleie	Tot per år	Per måned
Grunnlag:	1 200 000	2,00 %	2,50 %	1,00 %	42 000		
År 1	1 200 000	24 000	30 000	12 000	42 000	108 000	9 000

Med et antall på 400 boliger vil regnestykket se slik ut, med angivelse av hvor inntektene skal fordeles:

Balanseregnskapet					
Aktiva:					Passiva:
Verdi boliger		480 000 000	Lån		480 000 000
Driftsregnskapet					
Debet					Kredit
Til rte:	2,00 %	9 600 000	Husleier		43 200 000
Til avdr:	1,00 %	4 800 000			
Til FDV:	2,50 %	12 000 000			
Til brl.		16 800 000			
Totalt		43 200 000	Totalt		43 200 000

Renter og avdrag bør tilføres kommunens finanskapittel mens husleien til borettslagene betales dit. FDV består av forvaltning, drift og vedlikehold. Direkte kostnader overføres til eiendomsavdelingen, indirekte kostnader til den sektor hvor eiendomsavdelingen ligger og felleskostnadene til sentraladministrasjonen.

Dette er nødvendig for å oppnå samsvar mellom ytelse og motytelse: husleie mot botjenesten.

6.2. Leie av hospitser og hotell - eller spesielle, kommunale boligløsninger: selvkostvurderinger som hjelpemiddel

Bakgrunn:

I 1997 kom boligproblemen i hovedstaden på dagsorden. En utløsende faktor var at kommunen solgte boliger for å skaffe kapital, samtidig som boligproblemen var store. I korthet førte dette til at bruk av hospitser økte. Med et redusert antall kommunale utleieboliger ble også barnefamilier henvist til hospitser og andre midlertidige løsninger. Også andre urbane kommuner opplevde økte problemer med å skaffe boliger til vanskeligstilte og «særlig vanskeligstilte».

Staten hadde på den tiden gitt Husbanken tilskuddsmidler til ungdomsboliger og boliger for vanskeligstilte; kommunene kunne på 30 – 50 % av investeringene som tilskudd. Dette er nå endret slik at tilskuddene normalt ikke overstiger 20 % av prosjektkostnadene, men kan være inntil 40 % når det gjelder flyktninger, barnefamilier og andre prioriterte grupper.

Husbanken har i tilknytning til dette utarbeidet et standard dataprogram. Ved å legge inn alle variable kommer det ut hvilket tilskudd som kommunen kan påregne og

dessuten hva beboerne – ut fra gitte inntekts- og kostnadskriterier – vil få i bostøtte. (HB, 2013)

I 2012 var det 6.259 bostedsløse i Norge, hvorav 1.036 foreldre og barn og 1.440 unge under 25 år. Dette utgjør til sammen 40 % av alle bostedsløse. Svært få av disse er rusmisbrukere. Imidlertid er det blant barnefamiliene et flertall som ikke er født i Norge. Det er også mange som bor midlertidig på krisesentre og andre steder.

Selv om tallene kan tyde på at mange av disse husstandene etter hvert vil klare å skaffe seg bolig selv eller via kommunenes ordinære utleieboliger, tyder undersøkelsen på at antallet utgjør en ganske permanent masse. (NIBR, 2013)

Til tross for støtteordninger gjennom 17 – 18 år viser NIBRs undersøkelse at bostedsløshet «løses» med midlertidige opphold på samme måte som i 1996: ved bruk av hospitser, pensjonater, hoteller, hybelhus, natthjem, campingplasser – eller, som den største gruppen (39 % i 2012) hos venner, bekjente og slektninger.

Ser en på barnefamiliene, var inntektskildene sosialhjelp for 32 % og andre offentlig overføringer 36 % mens henholdsvis 9 % og 16 % hadde arbeidsinntekt/sykepenger og pensjon. For unge under 25 år var bildet det samme: 39 % sosialhjelp, 28 % andre offentlige overføringer, arbeidsinntekt m.v. 8 % og pensjon 4 %.

Kommunaløkonomi:

Når en ser på gruppene barnefamilier og unge under 25 år er det fordi disse ser ut til å innebære store belastninger for kommunebudsjettet og fordi disse gruppene antagelig er blant de minst problematiske å hjelpe.

Det er nok slik at vanskeligstilte familier kan komme uten varsel og må ha hjelp på dagen. Men i sentrale kommuner kommer disse ikke en eller to ganger i året, men representerer et mer kontinuerlig behov. «Øyeblikkelig hjelp» som det kalles er derfor ikke overraskelser, men et påregnelig fenomen som med en viss sikkerhet kan kvantifiseres.

Derfor er det en uheldig måte å håndtere dette på som «uforutsette begivenheter». I kommunaløkonomisk sammenheng er slik behandling unødvendig kostbar. I tillegg skaper dette uforutsigbarhet og usikkerhet for de berørte, med ytterligere følgeproblemer. (Syse og Kittilsen, 1997)

Spørsmålet er derfor hvorfor kommunene i liten grad har endret sin praksis på dette området gjennom disse 16 – 17 årene. Vel er det slik at støtteordningene fra Husbanken har variert, og heller ikke har tilgangen på midler vært sikker og påregnelig for kommunene. Så det kan også komme av at relevante økonomiske vurderinger ikke kan trekkes rett ut fra kommuneregnskapet, men krever særskilte beregninger. Og slike beregninger foreligger ikke som generelle standarder.

Selvkostsystemet kan imidlertid brukes i denne sammenheng.

Følgende eksempel er laget ut fra Husbankens regnemodell for tilskudd og bostøtte:

Det bygges en 4 enheters utleiebolig på 280 kvm til en kostnad av NOK 12 mill. I hver leilighet plasseres en barnefamilie på 2 voksne og 2 barn. Inntekt anslås til NOK 220.000 per år per husstand. En beregnet tomgang på 10 % er lagt inn og delfinansieres av Husbanken.

Dette gir følgende investeringskostnad med finansiering:

	Prosjekt-kostnad
Total	12 000 000
Tilskudd	3 800 000
Netto kommunal finansiering	8 200 000

Driftskostnadene forutsetter dekket av husleien, som er sammensatt av renter, avdrag og FDV-kostnader på følgende måte:

Driftsbudsjett:		
Realrente (husleien indeksreguleres)	2,00 %	164 000
Avskrivning (ikke av tomteverdi)	1,00 %	82 000
FDV	2,50 %	205 000
Til sammen = inntekt fra leietakerne		451 000
Husleie 4 husstander	per måned	9 396

I dette tilfellet tilkommer hver husstand ca. NOK 3.000 i bostøtte, slik at netto husleie blir ca. NOK 6.400.

Ved særlig lave inntekter kan det være at kommunen må dekke større eller mindre deler av husleien. Men dersom dette dreier seg om flyktninger, mottar også kommunen tilskudd fra staten i en fem års periode. Hvis så husstanden på denne måten får en

stabil bolig, kan kommunen bistå med å skaffe arbeid til foreldrene. Etter tre til fem år kan husstanden bli i stand til å kjøpe egen bolig – og leieboligen er klar til neste husstand. Samtidig kommer barna i en stabil barnehage/skolesituasjon og får antagelig en bedre utvikling enn de ellers ville fått.

I kommunaløkonomisk sammenheng må man også vurdere hva alternativet vil være. Det er da gjerne spørsmål om å leie i det åpne markedet, hvor husleien nok vil være høyere – til dels vesentlig høyere. Og tilleggsregningen for disse kostnadene ville i sin helhet falle på kommunen via NAV.

Når det gjelder bostøtte, foreligger det visse krav til en leiebolig på det åpne markedet. En del av de boliger som tilbys, faller utenom ordningen. I så fall må kommunen dekke også den del som ellers ville komme fra bostøtten.

Konklusjon:

- Kommunen bør innrette seg slik at det påløper minst mulig kostnader for kommunen.
- Dette kan gjøres ved at kommunen etablerer egne, egnede utleieboliger til barnefamilier og unge under 25 år. Derved reduseres kostnader – både umiddelbart til sosialhjelp og på sikt til følge-kostnader av uheldige oppvekstvilkår for barn og unge.
- Bruk av selvkostberegninger på basis av Husbankens beregningsmodeller bør presenteres som deler av saksfremlegget, slik at besluttede organer kan forsikre seg om at dette ikke bare er god velferdspolitik, men også god kommuneøkonomi.

6.3. Startlån

Bakgrunn:

Startlån er boliglån formidlet av kommunen, finansiert ved kommunale låneopptak i Husbanken etter kl. § 50 nr. 6. Ordningen er regulert i «Retningslinjer for startlån fra Husbanken» (**HB 7.B.13**). (HB, 2013). Noen av reglene er preseptoriske («skal»), mens andre er deklatoriske («kan»).

Ordningen har en boligsosial målsetting i forhold til målgruppen som kan få slike lån. I denne sammenheng er dette ikke hovedsaken.

Hva som her er interessant, er effektene for kommunen som forvaltningsorgan og økonomisk enhet.

Kommunaløkonomiske forhold:

- Velferdsgevinst og –tap:

Det viktigste er at riktig bruk gir besparelser på sosialbudsjettet og antagelig også for skole, helse og andre områder. Årsaken til dette er at økt velferd gir mindre problemer. En trygg, forutsigbar bosituasjon anses å være et godt, forebyggende tiltak. «Reparasjoner» som følge av velferdstap blir da redusert. HB 7.B.13 nr. 4 (HB, 2013) omhandler låneutmålingen. Noen kommuner gir bare topplån. Ettersom dette forutsetter grunnfinansiering fra banker, faller de fleste vanskeligstilte utenfor. Dette er et paradoks ordningen sikte mot å hjelpe vanskeligstilte. Det er nok heller et spørsmål om en del av de som får topplån egentlig ikke skulle hatt det. Imidlertid ligger dette elementet utenfor nærværende oppgave.

- Renter:

I kommunens «bankregnskap» er balansen mellom renten fra publikum og rentene til Husbanken viktig. Dersom det oppstår underskudd for kommunen, må dette etter HB 7.B.13 nr. 5 dekkes av kommunen selv. (HB, 2013)

Lånene «skal tilbys med utgangspunkt i Husbankens rentevilkår», men det tillates et påslag på 25 bp for å dekke kommunens administrative kostnader. Videre kan kommunen i tillegg kreve gebyr for å dekke faktiske utgifter ved forvaltning av låneordningen. I praksis: låntakerne betale alle gebyrer som forvalter krever.

Husbanken tilbyr lån med flytende rente og fast rente for 3, 5, 10 og 20 år. Noen kommuner tilbyr ikke alle disse alternativene. Dersom en låntaker med marginal økonomi trenger 10 års fastrente av hensyn til forutsigbarhet og trygghet, men kommunen bare gir 5 års fastrente, økes risikoen – for låntaker og kommunen.

Hvis kommunen tar opp lån med flytende rente, kan kommunen når som helst binde hele eller deler av et slikt lån til fastrente. Eksempelvis: noen låntakere tar opp lån for til sammen 5 mill. kr med 5 års fastrente. Kommunen binder 5 mill. kr av sitt flytende lån i Husbanken til 5 års fastrente og eliminerer renterisikoen.

Nye lån til publikum og nye rentebindinger fra publikums side kan skje hver måned. Oppgaven fra låneforvalter med spesifisering av renter og utløp av bindingsperiode er derfor viktig. Sammen med tilsvarende prognose for utbetalingene til Husbanken viser dette balansen mellom rente inn og ut. Når man harmoniserer rentebindingsperiodene inn og ut, oppstår det ikke tap. Tvert imot: i perioder med renteoppgang kan kommunen være tidlig ute med rentebindinger og i stedet sikre en ekstra – om liten – margin.

- Avdrag og disponible lånemidler:

Kommunen har også behov å følge med på avdragssiden. Innlån og utlån skjer til forskjellige betingelser. Dette gjør det nødvendig med periodisk oppfølging for å unngå likviditetsbelastninger – enn si for å være klar over at dette kan forekomme.

Oppgaven fra forvalter er også her viktig. Innkomne avdrag for de neste 4 – 6 årene – og for inneværende år per måned – kan sammenlignes med kommunens tilsvarende avdragsforpliktelser vis a vis Husbanken.

Et spesielt problem er her lån som innfris av publikum før tiden. Disse skal benyttes til nedbetaling av vedkommende innlån til Husbanken eller lånes ut på nytt til samme vilkår som den gamle låntaker hadde. For det første har de større kommunene neppe oversikt over hvilke innlån det gjelder – og i mellomtiden kan renten på innlånet være bundet, som et ledd i den generelle finansforvaltning av startlån. I så fall kan kommunen risikere å måtte betale overkurs for å innfri deler av sitt opprinnelige innlån. For det andre har alle låntakere samme rentevilkår – ikke «trapperente», som da bestemmelsen kom. For det tredje kan gjenværende avdragstid riktignok være kortere enn hva den nye låntaker skal ha, men dette kan ordnes ved å omgjøre avdragstiden i medhold av HB 7.B.13 nr. 5. (HB, 2013)

Kommunerevisjonene har imidlertid foreskrevet en annen måte, nemlig å avsette forhåndsinnbetalte midler til et eget «fond». Dette kan da brukes til å dekke likviditetsunderskudd for avdrag når dette måtte oppstå, og derved imøtekomme kravet om nedbetaling av lån i Husbanken.

- Andre kostnader

Under HB 7.B.13 nr. 6 (HB, 2013) anbefales det at lånene sikret med pant i boligen. Det er altså ikke begrensninger på låneutmåling i forhold til sikkerhet.

Dersom kommunen vil lånefinansiere 120 % av kjøpesummen for en bolig, er dette ikke forbudt. Om 1ste prioritets pant ikke kan gis, kan kommunen ta etterfølgende pantesikkerhet – selv om man da skulle komme opp i 150 % eller mer av boligens verdi.

Hva kommunen imidlertid skal være klar over, er at her ligger det forskjellige grader av risiko. Risiko kan gi tap og dermed kostnader for kommunen.

Tap på lån kan under visse omstendigheter deles med Husbanken, jf. HB7.B.13 (HB, 2013)

Mange kommuner har tapsfond som er bygget opp av tilskuddsmidler fra Husbanken. Avkastningen av tapsfondet skal legges til fondet eller benyttes som tilskudd etter HB 8.D.21. (HB, 2013)

I nærværende oppgave holdes disse elementene utenfor. Hva angår renter av tapsfond og bruk av disse, anbefales dette inkludert i årsberetning og årsrapport.

Selvkostelementer:

Avdrag og disponible lånemidler er kostnadmessige nøytrale, ettersom avvikene reguleres over balanseregnskapet.

Renter og lånekostnader er derimot elementer hvor selvkostkalkyler og – rapporter vil fortelle om kommunens kostnader dekkes inn.

Startlånsordningen er et virkemiddel som ikke skal konkurrere med andre kommunale oppgaver ved at det må bevilges penger til denne. Følgelig er ordningen lagt opp slik at den ikke skal koste kommunene noe – med mindre kommunene selv ønsker dette.

Problemet er at regnskapsførselen i mange kommuner gjør at man ikke har oversikt. Dette forsterkes av den måten ordningen er organisert på i kommunene. Når én instans tar opp lån og en annen instans innvilger lån, og utgiftsrenter og inntektsrenter føres på hver sin samlepott for hele kommunen i driftsregnskapet, kan en kommune ha flere millioner i netto utgift uten å være klar over dette.

Følgende viser et månedsregnskap for en kommune for noen år siden:

Løpende avkastning for siste måned			
	Forvaltnings- kapital	Rentesats per år	Rentebeløp for måneden
FASTRENTE LÅN			
Utlån:			
Fastrentelån (rente = gjennomsnitt)	82 857 049	4,10 %	283 095
Innlån:			
3 års binding	14 721 966	3,00 %	36 805
5 års binding	30 000 000	3,50 %	87 500
3 års binding	23 118 089	2,70 %	52 016
Flytende rente	15 016 994	2,70 %	33 788
Totalt	82 857 049	3,04 %	210 109
Margin		1,06 %	72 939
herav til kostnadsdekning	82 857 049	0,25 %	17 262
herav fra finansforvaltning		0,81 %	55 677
FLYTENDE RENTE LÅN			
Utlån:			
Lån m flytende rente	82 807 055		
herav etableringslån (uten kostnadsdekning)	4 646 576	0,00 %	-
herav startlån	78 160 479	0,25 %	16 283
Total avkastning denne måned			89 223

Her illustreres balansen mellom renter på innlån og utlån, fordelt på volum. En vil se at en del utlån med fast rente er finansiert med innlån til flytende rente. Det fremgår også at utlånene er fordelt omtrent like på fast og flytende rente.

I den aktuelle periode var flytende rente lavere enn fast rente. Følgelig ble nye utlån først finansiert med innlån til flytende renter. Kommunen bandt først sine innlånsrenter når Husbankens fastrenter steg, og før kommunens innlånsrenter ble høyere enn utlånsrenten.

Denne finansieringsstrategi er en effekt av kommunens finansforvaltning og inngår derfor som inntekt i finanskapitlet. Gevinsten overføres ikke låntakerne, på samme måte som et tap som måtte oppstå på grunn av feil i finansforvaltningen heller ikke angår låntakerne.

Dette selvkostregnskapet har derfor til hensikt å overvåke at formidlingslånene ikke koster kommunen noe, men i stedet dekker alle kostnader – og helst en margin i tillegg.

6.4. Eksempel på en kostnads/nyttevurdering: finansforvaltningen i en kommune

Bakgrunn:

Kommunen er forpliktet etter kl § 52 nr. 3 til å forvalte sine midler slik at

- Tilfredsstillende avkastning kan oppnås
- Uten at det innebærer vesentlig finansiell risiko og
- Slik at kommunen kan dekke sine betalingsforpliktelser ved forfall

Herav følger at kommunen må etablere en finansforvaltning.

Kommuneøkonomi:

«Tilfredsstillende avkastning» er et nettobegrep. Det er derfor viktig å påse at «vinning ikke går opp i spinningen», dvs. at finansforvaltningen koster så mye at den spiser opp de merinntekter den måtte gi. Skulle så være tilfellet, bør man tone ned oppgavene slik at gevinsten står i forhold til innsatsen.

Skal man følge med på dette, er selvkostberegninger et nyttig verktøy.

Omfanget av finansforvaltningen i kommunen kan variere og følgelig også ressursbruken. Beregningene av lønnsomheten må derfor ta hensyn til kostnadene. Disse kan omfatte for eksempel 5 % av rådmannens tid, 25 % av økonomisjefens, 10 % av regnskapssjefens, 10 % av en sekretær og 100 % av en regnskapsmedarbeider – med tillegg av kostnader til kontor, materiell, oppdatering i form av kurs osv.

Når det gjelder inntektene er det mer komplisert. Det er altså de ekstra inntektene som skal med i regnestykket; den inntjening som følger av den konkrete innsatsen. Budsjett-tallene inneholder forutsetninger om ekstra inntekter; man kan altså ikke anse merinntekter og indreutgifter som følger av en aktiv finansforvaltning.

Prisavvik (renter og kostnader) og mengdeavvik (størrelse på plasseringer og gjeld) påvirker avkastningen.

Prisavviket vil være sammensatt av markedsfluktasjoner og aktiv forvaltning, og disse må forsøkes skilt. Bankavtalen kan gi 50 – 100 bp over 3 måneders NIBOR. En

bankavtale må anses som en del av finansforvaltningen – uten bankavtale vil nok ikke kommunen kunne regne med noe særlig over NIBOR.

Plassering av midler i pengemarkedsfonds kan gi bedre avkastning enn bankavtalen. Her kreves det imidlertid så å si daglig oppfølging for å sikre en meravkastning.

Langsiktige plasseringer har spesielle egenskaper. Aksjer har hatt høyere avkastning enn mange andre plasseringer, men her kan det være store svingninger. Når rapporteringen skal skje per 31.12, kan dette være et problem. Ikke for selvkostvurderingene, men for kommuneøkonomien – ettersom et papirtap skal tas inn i årsregnskapet.

Når resultatene rapporteres kan man derfor sammenligne med alternativet uten bankavtale, altså 3 måneders NIBOR. Pengemarkedsfonds kan sammenlignes med bankavtalen; gir det ikke mer, har det ingen hensikt å bruke tid på dette.

Husbankens formidlingslån er særskilt omtalt foran. Her bemerkes at strukturen omkring rentefastsettelsen gjør det mulig for kommunen å posisjonere seg på innlåssiden og derved tjene litt ekstra på finansforvaltningen – utover påslaget på 25 bp som publikum må betale (på utlåssiden).

Effekten av en aktiv finansforvaltning når det gjelder gjelden er heller ikke enkel å fastslå. Her vil imidlertid utgangspunktet være kommunens finansreglement. Dersom dette foreskriver at all gjeld skal løpe til flytende rente, kan valg av finansieringsmåte gi gevinst (rullering av sertifikatlån vil ofte gi lavere rente enn et lån med renteregulering hver 3dje måned eller PT rente).

Skal en viss del av gjelden løpe med faste renter med gjennomsnittlig binding i f.eks. 4 år (økonomiplanperioden av hensyn til forutsigbarhet), vil en aktiv forvaltning tilsi at det foretas rentebytteavtaler når det åpner seg nisjer i markedet.

Her vil Kommunalbankens faste renter i de aktuelle perioder være et egnet sammenligningsgrunnlag.

Selvkost:

En beregning av selvkost for finansforvaltningen i en kommune kan se slik ut:

Kostnadssiden:

Stilling:	Årskostnad:	Andel finans	Kostnad:
Rådmann	1 500 000	5,0 %	75 000
Økonomisjef	1 200 000	25,0 %	300 000
Regnskapssjef	1 000 000	10,0 %	100 000
Finanskonsulent	800 000	100,0 %	800 000
Sekretær	600 000	10,0 %	60 000
Kontorutstyr	50 000	100,0 %	50 000
Kurs, oppdatering	50 000	100,0 %	50 000
	Per kvm	Kvm	
Husleie, oppv.	1 500	30	45 000
	Sum l.kostnad	Påslag	
Andel felleskostn.	1 335 000	15 %	200 250
Totalt kostnad ved finansforvaltningen:			1 680 250

Inntektssiden:

Kategori	Kapital	Oppnådd meravkastning	Beløp	Bench-mark/merknad:
Bankinnskudd	200 000 000	1,00 %	2 000 000	3 mnd NIBOR
Fondsplasseringer	100 000 000	0,25 %	250 000	3 mnd NIBOR + 100bp
Husbankformidling	250 000 000		800 000	Egen beregning
Langsiktige plasseringer	50 000 000	0,50 %	250 000	ST1X pluss 150bp
Gjeld	2 000 000 000	0,20 %	4 000 000	NKB faste renter 5 år
Totalt			7 300 000	

I dette tilfellet har aktiv finansforvaltning bragt inn NOK 5,6 mill. mer enn kostnaden. Så får en vurdere om dette er tilstrekkelig betaling for den risiko som måtte ligge i porteføljen.

6.5. Subsidiene: omfordeling kan gi gevinster innen økonomi og velferd

Bakgrunn:

En kan tenke seg en tjeneste som koster NOK 3.000 per enhet, men hvor det er blitt slik at betalingen er NOK 2.100. Dette elementet av subsidier kom inn for lenge siden da 80 % av brukerne hadde dårlig råd. Prisen ble derfor satt slik at de fleste skulle kunne kjøpe tjenesten.

Etter hvert som tiden har gått og færre tilhører «lavinntekts», er det færre og færre som egentlig har behov for subsidier. I eksempelet er det per i dag er det 1.000 mottagere av tjenesten.

Nå kan for så vidt alle søke NAV om økonomisk støtte dersom de ikke klarer å dekke sitt nødvendige livsopphold, men mange oppfatter dette som stigmatiserende – og noen vil av den grunn la være å søke. Dette kan gå utover barnas velferd og oppvekst, så i dette tilfelle ønsker kommunestyret innført en ordning med inntektsgraderte satser. Da vil støtten bli håndtert som en ren kontoroppgave av fakturakontoret. Her sjekker man bare ligningen og sender ut regning i forhold til inntekten.

Kommuneøkonomi:

Eksempelet gjelder enslige forsørgere med barn under 17 år. Medianinntekten for 2012 var NOK 370.100 (SSB, 2013) Fattigdomsgrensen utgjør dermed NOK 220.000, som etter gjennomsnittet på NOK 81.163 for 2012 (NAV, 2013) tilsvarer noe under 3 x grunnbeløpet i folketrygden (**G**). Selvkost for tjenesten NOK 3.000.

Fordelingen etter inntekt viser følgende:

FORDELING BRUKERGRUPPE ETTER INNTEKT MÅLT I G					
Antall G	1	2	3	4	Sum
I beløp	81 153	162 306	243 459	324 612	
Antall husstander	20	40	140	800	1 000
I % av total	2 %	4 %	14 %	80 %	100 %

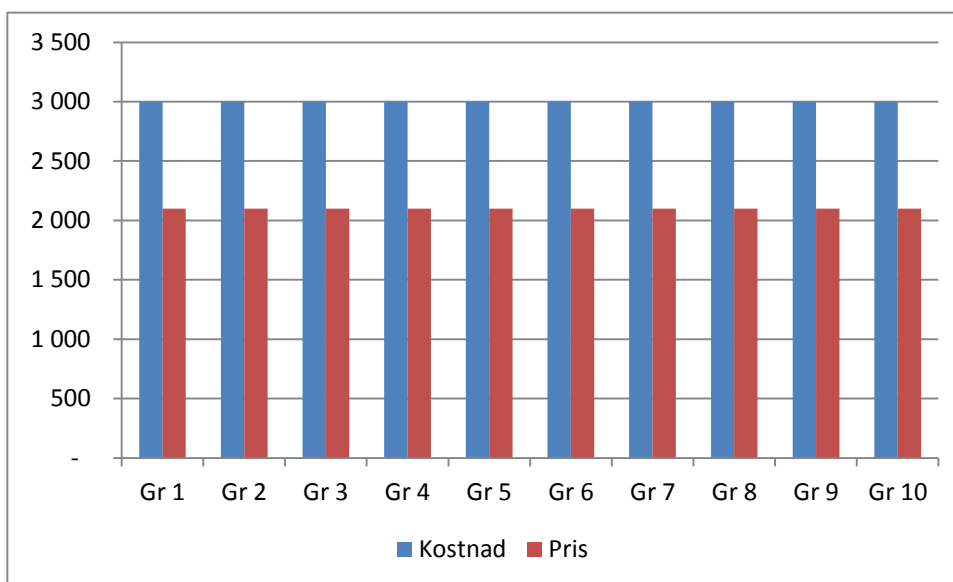
Som en ser, er det kun 20 % som «egentlig» har behov for subsidier. Økonomien i ordningen er i utgangspunktet som følger – med 30 % generell subsidiering:

Utgangspunkt: Subsidiering med	NOK	900	tilsvarende	30 %	
Inntektsgr. i G	1	2	3	4 og mer	Sum
Enhetsbetaling	2 100	2 100	2 100	2 100	
Antall i gruppen	20	40	140	800	1 000
Sum innt. per gr.	42 000	84 000	294 000	1 680 000	2 100 000
Subsidier per gr.	18 000	36 000	126 000	720 000	900 000
Tjenestens selvkost:					3 000 000

Som en ser, er de samlede subsidier NOK 900.000. Her består likheten i at alle får samme støtte, uansett hva slags inntekt/behov de har.

For å illustrere virkningen av subsidier for vanskeligstilte på den ene siden og effekten av dette på kommunens økonomi på den andre, har en delt inn brukerne i 10 inntektsgrupper. De tre første gruppene utgjør til sammen 20 % av totalen, mens gruppe 4 omfatter de som tjener 5 G, gruppe 5 = 5 G osv. Gruppe 10 tjener 10 G eller mer.

Figuren viser kostnader og priser der alle mottar samme subsidium, altså 30 % eller NOK 900 per måned.



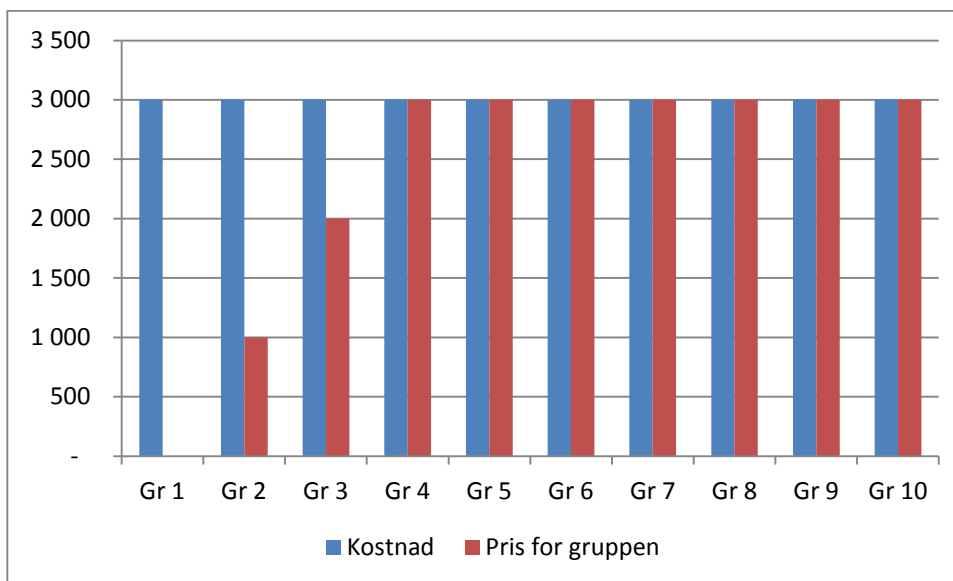
I dette tilfellet vil nok husstander i de laveste grupper være mottakere av økonomisk støtte fra NAV. Hva dette måtte utgjøre i ekstra kommunale kostnader, er ikke anslått. Gitt gruppene 1 – 3 får dekket alle sine utgifter fra NAV, vil dette beløpe seg til NOK 600 000. Derved blir den samlede kommunale økonomiske støtte NOK 1,5 mill.

Et alternativ kan være å differensiere satsene; slik at de laveste inntektene ikke betaler noe, mens det trappes opp inntil full pris oppnås fra de som tjeneste 4 G og mer:

Alternativ : Differensierte subsidier for lav inntektsgruppene:					
Inntektsgr. i G	1	2	3	4 og mer	Sum
Differensierte satser	-	1 000	2 000	3 000	
Antall i gruppen	20	40	140	800	1 000
Sum innt. per gr.	-	40 000	280 000	2 400 000	2 720 000
Subsidier per gr.	60 000	80 000	140 000	-	280 000
Tjenestens selvkost:					3 000 000

Nå er subsidiene redusert til NOK 280.000, og rettes bare mot de grupper som man mener trenger det.

Figuren illustrerer kostnader og priser i dette tilfellet:



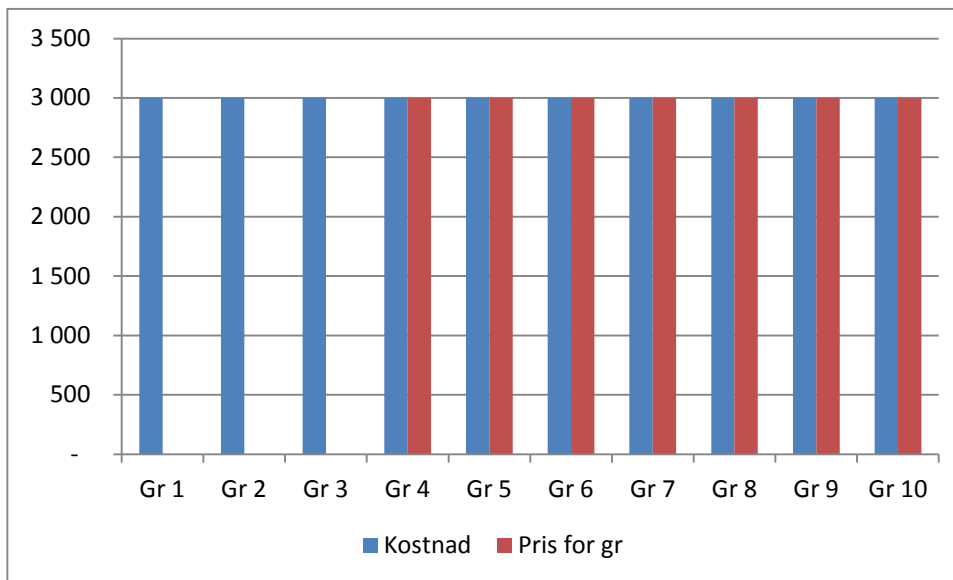
Hvis det også her er slik at gruppene 1 – 3 får dekket sine utgifter av NAV, blir den samlede økonomiske støtte fra kommunens side NOK 280 000 i subsidier og NOK 320 000 fra NAV, altså totalt NOK 600 000.

Et annet alternativ er at de som tjener under 4 G får tjenesten gratis, og dette gir følgende tall:

Alternativ 2: Gratis tjeneste for alle lavinntektsgruppene:					
Inntektsg. i G	1	2	3	4 og mer	Sum
Differensierte satser	-	-	-	3 000	
Antall i gruppen	20	40	140	800	1 000
Sum innt. per gr.	-	-	-	2 400 000	2 400 000
Subsidier per gr.	60 000	120 000	420 000		600 000
Tjenestens selvkost:					3 000 000

Som under forrige alternativ blir samlet økonomisk støtte NOK 600 000. Men her blir det noe besparelser i administrasjonen hos NAV, ettersom de som kun søker om støtte til dette tiltaket faller bort. Noe enklere blir det også hos de som fakturerer; det differensieres ikke på annet enn over og under 4 G.

Dette fremgår av følgende figur:



Ovenstående eksempel er en modell som kan brukes når man vurderer måleffekt, effektivitet og økonomi i et tjenestetilbud.

6.6. Husleiesubsidiering

Bakgrunn:

Fra eksempelet om kommunale utleieboliger kan en konstatere at mens kommunens mål med subsidiering er å øke velferdsnivået hos de med lave inntekter, fører generell subsidiering til at det er to hovedgrupper som søker disse boligene:

- Målgruppen – dvs de som har dårlig råd eller som har vansker med å skaffe seg bolig på det åpne markedet
- De som er ute etter en billig bolig uten strengt tatt å ha behov for å bli subsidiert

Den siste gruppen kan være vanskelig å identifisere som sådan, fordi de i sin argumentasjon og ved «målrettet» dokumentasjon gjør hva de kan for å fremstå som tilhørende den egentlige målgruppen. Disse søkerne er ikke ressursvake; de vet hvordan de skal opptre for å oppnå sitt ønske.

Mottiltaket mot dette er å operere med markedsriktige husleier. Da er det i utgangspunktet intet å tjene på å få seg en kommunal bolig.

Man kan riktignok forsøke å oppnå sosialhjelp til å betale husleien, men den behandlingen er ofte svært grundigere enn om NAV kontoret bare skal anbefale en søknad til kommunens boligkontor.

For de som faktisk har behov for subsidier, spiller det liten rolle om husleie er markedsrettet. De tilkommer bostøtte og eventuell økonomisk sosialhjelp i tillegg etter en individuell vurdering – som de likevel får i egenskap av sosialhjelpsmottakere.

Effekter:

Dersom selvkostprising skal kunne forsvares, bør inntektene betraktes som øremerkede, i den forstand at dekningen av det enkelte kostnadselement også brukes til dekning av dette. I motsatt fall vil selvkostprising bli oppfattet som en måte å øke kommunens generelle inntekter på – og uten de velferdsmessige og demokratiske gevinster som ellers vil følge.

6.7. Hjemmehjelp etter lov om helse- og omsorgstjenester

Bakgrunn:

Gitt de store begrensningene som er lagt på egenandelene, blir tjenestetilbudet naturlig nok redusert til det som er strengt nødvendig. Det ligger da i sakens natur at tjenestemottaker kan mene at tjenesteomfanget er for lite, mens kommunens skjønn er at omfanget er tilstrekkelig.

Kommuneøkonomi:

Dersom kommunene hadde anledning til å kreve inndekket selvkost fra de som hadde råd til det, ville dette få følgende virkninger:

- De som hadde råd til det, kunne få dekket sine individuelle behov uten å være begrenset av hva som anses som «strengt nødvendig».
- Saksbehandlingen ville dermed bli redusert til de som både etterspurte tjenester og subsidier.
- Gitt at kommunens netto kostnader for tjenesten ble bibeholdt, ville dette medføre mer og bedre tjenester for de økonomisk svakstilte.
- Kommunen må også kunne vurdere innsatsen av ressurser i denne tjeneste i forhold til andre oppgaver, gitt at tjenestetilbudet ikke bare er «strengt nødvendig», men godt i overkant av dette.

Selvkostberegninger for disse tjenestene sett i sammenheng med en vurdering av kvalitet og kvantitet kan anvendes for å vurdere om den samlede ressursinnsats er for liten, tilstrekkelig eller i overkant. I det siste tilfelle kan omprioritering foretas.

Økonomien i tjenesten kan være nøytral i den forstand at dagens bevilgninger ikke økes annet enn i forbindelse med utvidelse av omfanget når flere etterspør subsidierte tjenester.

Velferdsgevinst:

Et reelt selvkostregime kombinert med bedre oversikt over ressursallokering og tjenestenivå vil kunne bringe mer midler inn i sektoren. Dette kan anvendes til å skape en velferdsgevinst for den økonomisk sett svakest stilte del av tjenestemottakerne.

7. Selvkost innen evaluering av måloppnåelse

Dette er tre begreper som gjerne blandes sammen og kalles «effektivitet»: mål-effektivitet, virkemiddel-effektivitet og økonomisk effektivitet

Men verdien av et tiltak er avhengig av at man har et mål med tiltaket, slik at man kan etterprøve om tiltaket faktisk fører til målet.

Dernest må valg av virkemiddel stå i forhold til hva man skal gjennomføre. Man må altså velge riktig verktøy.

Endelig må økonomiseringen være på plass: i valget mellom forskjellige virkemidler, bør man velge det alternativ som gir det ønskede resultatet - men til lavest kostnad.

I det etterfølgende er det valgt som eksempel kommunale boliger, kommunens husleieprising og subsidiering.

7.1 Hva koster tjenesten?

Kostnadselementer:

Realrente av disponert kapital (= markedsverdien av boligen)

Slitasje = avskrivning av boligen (Ved godt vedlikehold kan denne nærme seg 0)

Vedlikeholdskostnader

Eiendomsdrift

VAR – kostnader

Annet.

7.2.Hvem etterspør tjenesten?

Enhver som søker om en kommunal utleiebolig.

7.3.Hva er behovet? = hvilken behovstilfredsstillelse er kommunens politikk?

Vanskeligstilte som har problemer med selv å skaffe seg bolig.

Husstander som har problemer med å skaffe seg en permanent/stabil bosituasjon.

Kommunale tjenestemottakere hvor kommunen og leietaker ser seg tjent med at en tilrettelagt og stabil boligsituasjon.

Andre husstander hvor kommunen anser det samfunnsmessig/velferdsmessig nyttig å stille bolig til disposisjon.

7.4.Hvordan finansieres tjenesten? (Egenandel – hvordan denne beregnes – statlige tilskudd – hvor mye fra frie inntekter?)

For særlig vanskeligstilte som på permanent basis anses ute av stand til selv å dekke fulle kostnader, kan de gis tilskudd (av Husbankmidler). Husleien beregnes etter selvkost, men husstanden gis et fradrag svarende til effekten av tilskuddsmidlene. For øvrig ytes bostøtte (fra Husbanken).

Hvor det ikke gis tilskudd, betaler leietaker full husleie. I den utstrekning leietakers økonomi ikke strekker til, gis bostøtte (fra Husbanken) og økonomisk bistand fra NAV.

7.5.Hva er effektene av tjenesten i forhold til ressursbruken?

I forhold til kommuneøkonomi: minst mulig kostnader.

I forhold til fordelingspolitikk: nødvendig nivå på subsidiene slik at husstanden kan etterspørre vanlige tjenester på like linje med andre.

I forhold til velferdspolitik: redusere fattigdom og øke velferden hos vanskeligstilte grupper.

I forhold til demokratiske mål: å gi publikum innsyn i forvaltningen av lokalsamfunnets ressurser.

7.6.Finansiering av offentlige investeringer

Forprosjektering og prosjektering vil være investeringer dersom prosjektene realiseres, men ikke ellers. Ved oppstart av forprosjekteringen bør en derfor vurdere om prosjektet er realiserbart og om kostnadene vil være av en slik størrelse at disse lar seg dekke innen driften dersom prosjektet blir skrinlagt.

En praktisk tilnærming vil være å aktivere disse kostnadene i regnskapet. Når forprosjekteringen er fullført, men beslutningen er å skrinlegge prosjektet, kan alle aktiverte kostnader inkluderes i årets avskrivninger og føres til utgift. Går man videre til prosjektering, vil aktiveringen fortsette. Hvis det etter dette besluttes å stoppe prosjektet, inngår alle aktiverte kostnader i årets avskrivninger.

Skal prosjektet iverksettes, kan det gå noe tid før reguleringer, finansiering av investeringene og dekning av driftskostnadene over driftsbudsjettet er klarlagt. Det må

da diskuteres om man skal begynne å avskrive aktiverte kostnader eller om dette skal vente inntil prosjektet er ferdig.

7.7.Spesielle forhold ved organiseringsform for kommunale virksomheter

Et IKS eller AS styres etter egne vedtekter. Kostnadene ved styre og representantskap vil tilhøre vanlige overheads. Men kommunestyrene og formannskapene vil behandle selskapenes budsjetter og regnskaper som en del av kommunens virksomhet. Det er også vanlig at selskapenes forslag til styret på forhånd saksbehandles av rådmannen og legges frem for formannskapet, slik at kommunens representanter kan gis eventuelle instruksjoner eller råd.

Slike kostnader er nødvendige for selskapenes funksjon og bør derfor beregnes og inkluderes i selvkost for selskapene.

8 Undersøkelse i tre kommuner

Selvkost som fagområde er relevant for hele kommune-Norge. En kvantitativ undersøkelse gjennom Questback kunne vært laget. Imidlertid foreligger det gjennom Kostra store mengder data som går på det kvantitative.

I stedet valgte en metoden med å velge ut et strategisk utvalg – nemlig de tre av fire kommuner som var utgangspunkt for temaet i oppgaven: en undersøkelse fra 2007 som viste store forskjeller mellom de fire nabokommuner når det gjaldt «andre inntekter» i forhold til skatt, rammetilskudd osv.

Spørsmålet var derfor hvilke årsaker som lå bak forskjellene. Ut fra diskusjoner mellom økonomisjefene kom en frem til at det i alle fall var tre hovedproblemstillinger en burde se nærmere på:

- Om det er forskjeller mellom kommunenes forståelse av selvkostberegningene innen VAR
- Om kommunene bruker selvkostberegninger på andre områder enn VAR
- Hvordan kommunene generelt kan bruke selvkostsystemet i sin saksfremstilling for å belyse økonomien og finansieringen også på andre områder enn VAR.

En gjennomgang av teori innen selvkost, forvaltningsøkonomi og statsvitenskap har således gitt følgende dimensjoner eller effekter som bruk av selvkost kan medføre:

- Kommunaløkonomiske gevinster
- Fordelingsmessige gevinster
- Velferdsmessige gevinster
- Demokratiske gevinster

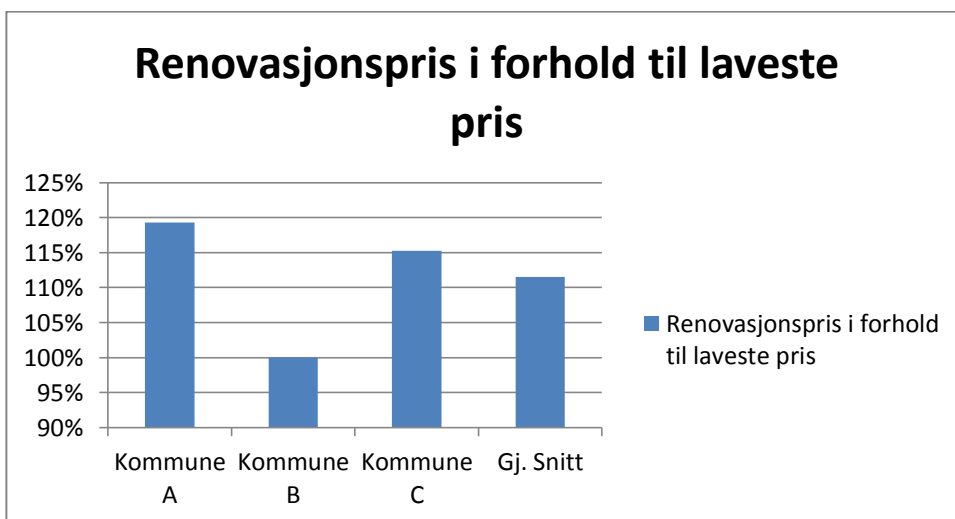
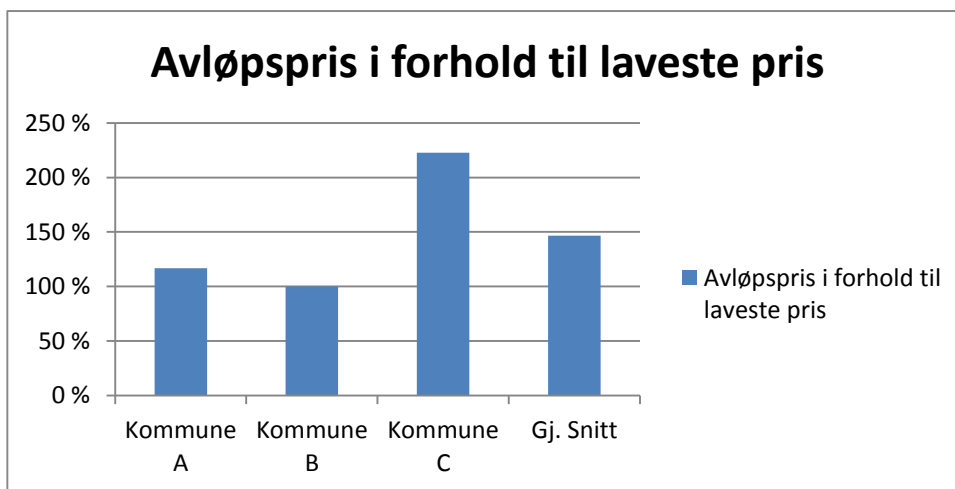
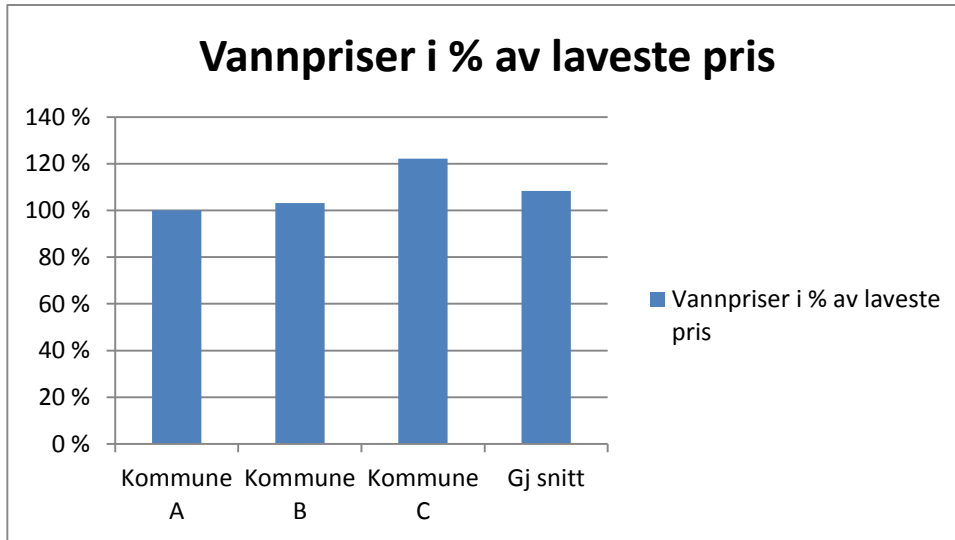
8.1 Pris- og kostnadsforskjeller

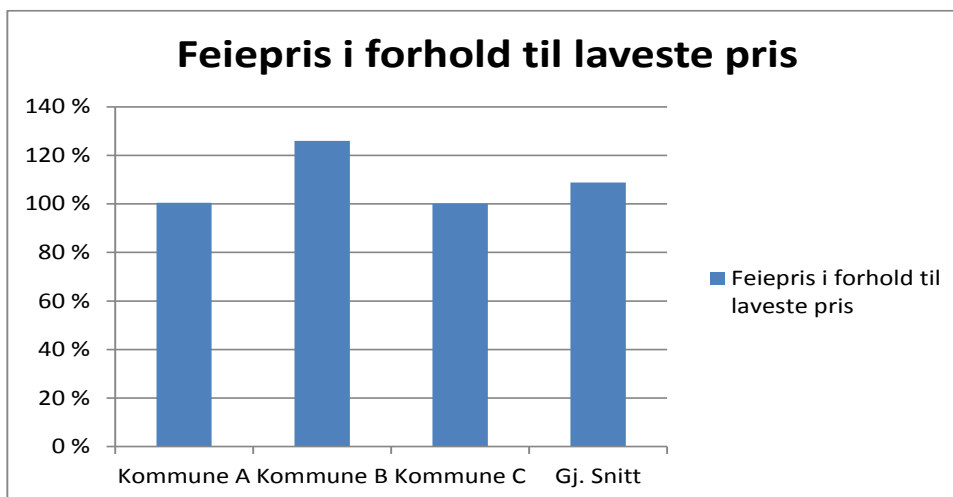
Tre av nabokommunene kjøper «engros» vanntjenester, avløpstjenester, renovasjonstjenester og feiertjenester fra de samme interkommunale selskapene. Alle hevder videre å ha full selvkostdekning som prispolitikk. Den siste kommunen har noe annerledes opplegg og ble derfor holdt utenom undersøkelsen.

I utgangspunktet ville en se om det er forskjeller mellom prisene på tjeneste i disse kommunene.

Kostratall for 2012 er brukt for denne foranalysen: (Huseiernes landsforbund, 2012).

Grafene viser den enkelte kommunes pris i forhold til kommunen med lavest pris:





Her skal nevnes at kommune B lå lavere i pris enn selvkost for vann, avløp og renovasjon på grunn av store reserver i kommunens selvkostfond.

8.2 Regnskapsmessige analyser

Prisene under 6.1 over representerer inntektene som over tid skal dekket kostnadene 100 %. Variasjonene kommunene imellom kan derfor ha andre årsaker enn at selvkost er forskjellig.

I møte med hver kommune ble tallene gjennomgått. I etterkant foretok alle kommunene en nedbryting av tallene, slik at det ble mulig å rubrisere disse etter direkte kostnader (eksterne og interne) og indirekte kostnader og felleskostnader. Det ble imidlertid nødvendig å slå sammen indirekte kostnader og felleskostnader fordi de tre kommunene hadde forskjellige inndelinger av disse.

Kommunene er av forskjellig størrelse, slik at kostnadstallene måtte korrigeres for dette. Etter først å ha vurdert lengde på ledninger, størrelse på containere osv., fant en at det antagelige ble like presist å relatere tallene til antall innbyggere – og for feiingen, til antall piper.

Dette ga følgende resultater:

	Kommune A	Kommune B	Kommune C	A	B	C
Vann:	Per innbygger			% i forhold til høyeste verdi		
Direkte	914	1 003	993	91 %	100 %	99 %
Indirekte/felleskost	5	36	5	14 %	100 %	14 %
Totalt	919	1 039	998	88 %	100 %	96 %
Avløp						
Direkte	1 135	1 302	1 370	83 %	95 %	100 %
Indirekte/felleskost	5	35	5	99 %	695 %	100 %
Totalt	1 241	1 287	1 378	90 %	93 %	100 %
Renovasjon						
Direkte	738	874	828	84 %	100 %	95 %
Indirekte/felleskost	10	22	10	44 %	100 %	46 %
Totalt	656	670	610	98 %	100 %	91 %
Feiing						
Direkte	95	99	98	95 %	100 %	99 %
Indirekte/felleskost	6	7	3	80 %	100 %	42 %
Totalt	134	117	120	115 %	100 %	103 %

Hva angår de direkte kostnader, var avviket ikke stort mellom kommunene B og C, mens kommune A lå merkbart lavere.

Men en annen og vesentlig større forskjell gjaldt «indirekte/felleskost». Her lå kommune B signifikant over de to andre.

8.3 Kartlegging av mulige årsaker til forskjellene

Analysene er diskutert med de tre kommunene. Målet var å finne logiske forklaringer på de observerte forskjeller.

Et første interessant moment var at prising av tjenestene ikke var en holdbar indikator for kostnadsbildet; størrelsen på selvkostfondene og kommunens strategi for utjevning var hovedgrunnen til prisforskjellene.

Dette understreker to viktige momenter i diskusjonen om kommunenes selvkostregnskaper:

- Prisen for tjenestene beskriver ikke kostnadsforskjellene, men andre forhold.
- De årlige regnskapsrapportene for selvkostområdene gir svært lite informasjon om kostnader og priser, i tillegg til å være forskjellige for de tre kommunene.

Gjennomgangen av kostnadstallene med kommunene ga følgende resultater:

- **Kommune A:**

Kommunen har kjøpt et dataprogram fra et revisjonsfirma. Programmet brukes til selvkostberegningene. Det ser ut til at en del indirekte og felles kostnader ikke er inkludert i beregningene – se også kommune C.

Denne kommunen har relativt lite næringsliv; arbeidsplassdekningen ligger på 60 %.

- **Kommune B:**

Kommunen har tatt for seg kostnadene i henhold til H-2140 og etablert en matrise hvor disse fordeles. Avhengig av kostnadsarten var fordelingsgrunnlaget teknisk sektors andel av netto utgift = 9,24 %, antall årsverk i forhold til totalt for kommune = 2,7 % eller antall årsverk med PC-tilgang i forhold til totalen = 4,29 %. Videre ble sektorens andel fordelt slik at avløp sto for 25 %, vann for 23 %, renovasjon for 17 % og feiing for 2 % - resten vei og annet.

Opplegget har fungert i flere år og er gjennomgått av revisjonen.

Kommunen har også et relativt stort næringsliv; arbeidsplassdekningen er over 100 %.

- **Kommune C:**

Kommunen bruker også et dataprogram til selvkostberegningene. Som for kommune B er tydeligvis ikke alle direkte og felles kostnader tatt med i selvkostberegningene. Det kan virke som om usikkerhet med hensyn til hva som kan tas med fører til at det legges inn for få kostnadsarter. En annen årsak kan være en viss automatikk i overføring fra Kostra-arter i regnskapet.

Også denne kommunen har en arbeidsplassdekning på over 100 %; noe i overkant av kommune A.

- **Konklusjon:**

Direkte kostnader omfatter også tjenester til næringslivet, med unntak av deler av renovasjonen som dels utføres av andre og dels av felles selskap, men i eget regnskap.

Forskjellen mellom kommunene B og C på den ene side og A på den andre antas derfor å skyldes de to første kommunenes vesentlig større omfang av næringsvirksomhet.

Indirekte og felles kostnader forklares med forskjellige beregningssystemer. Kommunene A og C får åpenbart med seg vesentlig mindre av disse enn kommune B. En har beregnet at kommune A ville økt sine inntekter med NOK 1,0 mill. per år og kommune C med NOK 3,8 mill. kr per år om disse hadde brukt samme metode som kommune B.

8.4 Problemer med bruk av H 2140 Retningslinjene

En vesentlig kilde til uklarhet er H 2140's anvisning av bruk av Kostra. Kostra er laget med helt andre mål for øyet enn selvkost.

Først og fremst: Kostra viser utgifter – ikke kostnader. Ettersom H 2140 konsekvent bruker Kostratall, er dette en vesentlig feilkilde i forhold til beregning av selvkost.

Systematikken i Kostra samsvarer heller ikke med de grunnleggende selvkostelementer:

- Kostnadsart
- Kostnadssted
- Kostnadsbærer

Når kostnadsstedene opptrer blant kostnadsbærerne, må det disse skilles før tallene kan brukes. Spesielt når det gjelder fordeling av felleskostnader er dette kronglete.

Kostnadsartene i Kostra skal se til at for eksempel lønn ikke kommer med dobbelt, ved at en overføring av lønn fra et kostnadssted til en kostnadsbærer ikke betegnes som lønn, men som kjøp av tjenester. For å få en riktig nasjonaløkonomisk gruppering er dette selvfølgelig greit, men i selvkost skaper det uklarheter og en god del merarbeid.

I årsbudsjett og årsregnskap lages særskilte oppstillinger for selvkostområdene. Formålet er informasjon til brukerne. Når Kostratall legges inn i oppstillingene, vil en mene at informasjonsverdien er begrenset; uten å gå inn i de underliggende tall

er det vanskelig å få tak i innholdet. Sammenligninger med andre kommuner kan skje på bruttonivå, men det er tilnærmet umulig å foreta analyser av forskjellene.

Et annet område er investeringer i kontorer. Når et bygg eksempelvis bygges om to ganger på to år, tilfører ikke investeringene nødvendigvis noen merverdi. Renter og avskrivninger av investeringene er utgiftsrelatert, men kostnaden er verdien av bruk av kontorene. Dette unngås ved at kostnadene settes lik leieprisen for tilsvarende bygg – hvilket også er i samsvar med selvkostprinsippet.

Videre vil bruk av vedlikeholdskostnader i stedet for vedlikeholdsutgifter sikre at vedlikeholdet utføres og ikke akkumuleres som et skjult underskudd i kommune- eller selvkostregnskapet. Her er forutsetningen at disse kostnadene også føres over til kostnadsstedet.

Manglende lagerregnskap er også en feilkilde. Lagerbeholdninger er utgifter og ikke kostnader. Kjøp til lager er heller ingen kostnad. Hvor stor feilkilde dette er, er det ikke godt å si. Men praksis i de tre kommunene som er gjennomgått viser at avvikene nok ikke er av vesentlig betydning.

8.5 Mulige kommunaløkonomiske effekter

Kommune A lå nærmest opp til de selvkostberegninger som er i samsvar med den forståelse av selvkost som nærværende oppgave inneholder. Likevel var det også for denne kommune gevinster å hente ved å videreutvikle eksisterende system mer i retning av selvkost i økonomisk teoretisk forstand.

Forskjellen går i det alt vesentlige på å sørge for å få med alle indirekte og felles kostnader.

Tabellen viser mulige effekter for de tre kommunene:

KORR. SELVKOSTBEREGNING:	Kommune A		Kommune B		Kommune C	
	NOK 1 000	% økn.	NOK 1 000	% økn.	NOK 1 000	% økn.
Vann:						
Økte inntekter = kostnadsdekning	645	4,3 %	440	1,2 %	2 185	4,3 %
Avløp						
Økte inntekter = kostnadsdekning	732	3,9 %	762	1,7 %	2 771	4,0 %
Renovasjon						
Økte inntekter = kostnadsdekning	921	7,5 %	1 923	6,3 %	3 219	7,6 %
Feiing						
Økte inntekter = kostnadsdekning	175	10,6 %	386	10,7 %	703	13,8 %
Til sammen	2 474	5,2 %	3 511	3,0 %	8 878	5,3 %

Et politisk element i dette vil være hva slike økninger fører til, sammenlignet med avgiftsnivået i andre kommuner. Her har en satsene fra vedkommende fylke. (HL, 2012)

I forhold til gjennomsnittet for totalen av alle de fire avgiftene ville kommune A ligget på 67 %, kommune B på 62 % og kommune C på 90 %. Bemerk at kommune B i 2012 lå under selvkostdekning for vann, avløp og renovasjon, men selv med korreksjon for dette, vil kommune B ligge under fylkesgjennomsnittet.

Til de kommunaløkonomiske effekter hører også at selvkostberegningene bringer kunnskaper om hvor mye den enkelte kommune kan investere i vann og avløpsnett uten å måtte sette prisene høyere enn gjennomsnittet for fylket.

I denne beregningen er det tatt hensyn til mulige økte inntekter som følge av overgang til ny selvkostberegning, jf. foregående tabell. Videre er prisene for kommune B korrigerert opp med 20 % fordi denne kommunen i sin prissetting har diskontert større fremtidige erstatningsbeløp. Grunnlaget for beregningen er antall boliger i kommunene. Det er dessuten brukt annuitetslån i eksempelet; denne lånemodellen gir lik, årlig lånebetjening i hele låneperioden.

Beregnet «avgiftsreserve» til finansiering av nye investeringer/påkostninger av ledningsnett:

	Kommune A	Kommune B	Kommune C
Vann:			
Gjennomsnitt for fylket	3 340	3 340	3 340
Korrigerert pris for kommunen	2 167	2 601	2 647
Differanse	1 173	739	693
Representerer annuitetslån, 50 år, 4 % rente lik:	174 661 209	229 363 631	335 525 948

	Kommune A	Kommune B	Kommune C
Avløp:			
Gjennomsnitt for fylket	4 463	4 463	4 463
Korrigert pris for kommunen	2 640	2 260	4 105
Differanse	1 823	2 203	358
Representerer annuitetslån, 50 år, 4 % rente lik:	271 600 483	683 833 063	173 552 279

Disse tallene illustrerer et relevant beslutningsgrunnlag: man kan prioritere lave priser, men får da mindre muligheter for å øke leveringssikkerhet og kvalitet. Eller man kan prioritere leveringen og likevel ikke pålegge publikum høyere priser enn gjennomsnittet¹⁸ for fylket.

8.6 Bruk av selvkost på andre tjenesteområder i de tre kommunene

Undersøkelsen viser at kommune B har brukt selvkostprinsippet som grunnlag for beregning av priser for noen tjenester. Vedtak om å kreve full selvkostdekning er imidlertid kun gjort for byggesak; kart/geodata og regulering subsidieres. For SFO er det tidligere lagt opp til full selvkostdekning, men etter at dette var gjennomført i noen år, ble prinsippet fraveket ved at man ikke vedtok nødvendige betalingssetter. For musikkole er det vedtatt en gradvis opptrapping mot 35 % av selvkost, men dette er ikke gjennomført.

En tilnærming til selvkost ble anvendt ved overgang til «kostnadsriktige priser» (tilnærmet selvkost) i 2004 for kommunale husleier. Imidlertid viser tallene for 2012 og 2013 at en forutsatt årlig indeksregulering av husleiene neppe har funnet sted; anslagsvis utgjør husleiene ca. 2/3 deler av selvkost.

De andre kommuneadministrasjonene har ikke brukt selvkost som grunnlag for sine forslag til betalingssetter.

En har gjort anslag om hvilke inntektsmuligheter som ligger i bruk av selvkost for to områder: utleie av kommunalt disponerte boliger og SFO.

Husleier:

Kostratallene for boligkapitlet inneholder så store forskjeller at de ikke kan brukes til sammenligning mellom kommunene. I stedet har en fått tak i kommunenes husleieinntekter for 2012. Ut fra antall boliger kan en dermed beregne

¹⁸ For ordens skyld: økning av prisene for disse tre kommunene vil øke gjennomsnittet for fylket, slik at reservene i realiteten er noe høyere.

gjennomsnittspriser, som så kan sammenlignes med antatt selvkost. Et usikkerhetsmoment her er størrelsen på boligene, slik at resultatet kun kan brukes som indikasjon på om boligutleie til selvkost vil gi merinntekter av betydning.

	Kommune A	Kommune B	Kommune C
	(I 1.000 kroner)		
Reserve husleie til selvkost	14 836	29 790	35 254
Reserve bostøttemaksimum	1 916	4 683	5 570
Herav bostøtteutbetaling	1 341	3 278	3 899
Selvkost minus bostøtte	13 495	26 511	31 355

Dersom husleiene settes opp til selvkost, ville kommunene øke sine inntekter med henholdsvis is NOK 13,5 mill., NOK 29,8 mill. og NOK 35,3 mill. Av dette antas henholdsvis NOK 1,3 mill., NOK 4,7 mill. og NOK 5,6 mill. å falle innen maksimalgrensene for bostøtte. Dette ville føre til at netto utgift for leietakerne ville bli henholdsvis NOK 12,2 mill., NOK 26,5 mill. og NOK 31,4 mill.

Ettersom anslagsvis 50 % av utleieforholdene gjelder sosialklienter, antas NAVs utgifter å øke med henholdsvis NOK 6,7 mill., NOK 13,3 mill. og NOK 15,7 mill.

Hvis 25 % av omsorgs- og eldreboligene medfører økte utgifter for NAV, vil likevel netto merinntekt for kommunene kunne bli henholdsvis NOK 3,7 mill., NOK 7,4 mill. og NOK 8,8 mill.

En undersøkelse av utleieprisene i de tre kommunene synes også å indikere at markedsprisene ligger i overkant av de beregnede selvkosttallene. Undersøkelsen ble foretatt ved å gjennomgå 47 utleieannonser for leiligheter i de tre kommunene på en bestemt dato, ta bort de to høyeste og laveste for umøblerte leiligheter – i alt 24 - og så beregne gjennomsnittet totalt og per kvadratmeter. Delvis møblerte leiligheter utgjorde 17 enheter, men prisene lå ikke vesentlig over umøblerte. Større forskjell var det imidlertid mellom små og større leiligheter per kvadratmeter; små lå 10 – 30 % høyere enn større.

Etter husleieloven § 4.1 er pristaket for nye leieforhold «det som vanligvis oppnås» på markedet på utleietidspunktet.

For leieforhold som går over tid kan husleien reguleres til «gjengs leie» hvert tredje år. Gjengs leie ligger noe under markedspris, ettersom begrepet representerer et

gjennomsnitt av gjeldende utleieforhold. Undersøkelsen indikerer at selvkost ligger nær gjengs leie.

SFO:

Her har kommune C størst selvkostdekning. Dersom de to andre kommunene legger seg på samme dekningsgrad som kommune C, får man følgende bilde:

	Kommune A	Kommune B	Kommune C
Nto driftsutg per innbygger	-119	-105	-43
Nto resultat for kommunen	-1 955 000	-3 589 000	-2 168 000
Inntekspotensial for kommunen	1 250 524	2 116 552	-

Etter hva en kan se, er det ikke inkludert indirekte kostnader og felleskostnader i disse tallene. Antatt at disse kostnadene representerer et påslag på 10 % på utgiftssiden, gir dette følgende resultat:

	Kommune A	Kommune B	Kommune C
Nto driftsutg per innbygger	-218	-196	-142
Nto resultat for kommunen	-1 955 000	-3 589 000	-2 168 000
Pluss felleskostnader	-1 618 000	-3 133 000	-5 031 000
Faktisk netto	-3 573 000	-6 722 000	-7 199 000
Potensial ved alle lik kommune C	1 233 738	1 832 629	-

Det skal bemerkes at her er «best practice» ansett å være den kommunen som har høyest inntekter. Men det er fortsatt et stykke igjen hvis man ønsker å oppnå full selvkostdekning. Her kan det imidlertid være et politisk problem i form av prisregulerte barnehagesatser; kommunestyret kan finne det vanskelig å prise SFO høyere enn barnehagen. Selv om foreldrene for barnehagene betaler ca. 20 % og for SFO inntil 100 %.

Imidlertid er dette også et fordelingspolitisk spørsmål: prioritering av barnefamilier.

En anser det ikke formålstjenlig å foreta ytterligere analyser med slik unøyaktighetsgrad på andre tjenesteområder. Poenget med dette avsnitt er å illustrere at kommunene antagelig kan øke sine inntekter/reducere sine utgifter til dels betydelig dersom de beslutter seg for å dekke inn selvkost.

Også uten full selvkostdekning, men med målrettet subsidieringspolitikk, vil kommunen kunne oppnå vesentlige bedringer i sin fordelingspolitikk.

Kombinerer man full selvkost med målrettet subsidiering av utsatte grupper, blir det både bedre kommuneøkonomi, bedre fordelingspolitikk og bedret velferd for de mest utsatte grupper.

8.7 Bruk av selvkost i saksfremstilling i de tre kommunene

Først og fremst reises spørsmålet om en sak med økonomisk/budsjettmessig tilsnitt bør forsynes med et eget avsnitt om selvkost og finansiering av tjenestene, jf. kl § 23 nr. 2 som pålegger administrasjonssjefen å påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer er forsvarlig utredet. En vil derfor mene at selvkostvurderinger vil inneholde opplysninger som er relevant for folkevalgte organer som skal fatte beslutninger. I saker hvor økonomiske forhold er helt vesentlige kan det nok sies at manglende selvkostberegning later noe tilbake hva angår innholdet i saksfremstillingen.

Om det dermed kan sies at saken ikke er «forsvarlig utredet», er en annen sak. Hvis de besluttende organer måtte ha en slik oppfatning, står det fritt å be om at saken suppleres med slike opplysninger før beslutning fattes.

Selvkostberegning alene er neppe tilstrekkelig for fullstendigheten. Den bør suppleres med fordelings- og velferdspolitiske vurderinger. Hva målgruppen er for en tjeneste er viktig, men viktigere er det om tjeneste «treffer» målgruppen.

Subsidierte tjenester etterspørres av mange fler enn de som strengt tatt har behov. Men dersom den generelle prisen er selvkost og målgruppen ivaretas gjennom subsidier, begrenses saksbehandlingen til å ta seg av subsidieringen. Så lenge alle som ikke får subsidier betaler det tjenesten koster og det ikke oppstår kapasitetsproblemer, er det heller ingen belastning for skattebetalerne at enhver kan etterspørre tjenesten og kommunen kan påta seg å levere denne til de som ønsker det.

For investering er det ikke uvesentlig å beskrive det totale økonomiske bilde. En beregning som omfatter tomtekostnader, nødvendig veibygging, vann og avløp i tillegg til de rene byggekostnader, kan føre til en ekstra runde tankevirksomhet: er

dette virkelig den optimale måten å anvende disse ressursene på? Er det andre og rimeligere måter å dekke behovet på?

I slike saker vil en anbefale å sette opp en total kalkyle: konverter investeringene til kapitalkostnader i form av renter og avdrag, legg så til driftskostnadene og trekk fra driftsinntektene. Så kan man holde opp total kostnadene mot den nytte man skal frembringe. Det kan da hende at konklusjonen blir at andre disposisjoner gir større fordelings- eller velferdsgevinst.

Når det gjelder praksis i de tre kommunene, presenteres selvkostberegning for VAR-områdene i budsjetter og regnskap. Imidlertid er dette tre forskjellige oppstillinger og ingen er så detaljerte at det er mulig for utenforstående å få tak i annet enn noen få kostnadselementer. Oppstillingene kan heller ikke brukes for å sammenligne de tre kommunene. Årsaken ligger nok i H 2140's oppskrift som går på å bruke Kostratall og –redigering. Kostra ivaretar ikke den informasjon man er ute etter.

En forbedring ville være å presentere selvkost per innbygger og sammenligne dette med betaling per innbygger. En slik oppstilling burde omfatte alle de tre kommunene fordi disse har samme engrosledd for tjenestene.

Hva angår saksfremstillinger er det kun kommune B som i en viss utstrekning har referanse til selvkostberegninger.

På den ene side har ikke politikerne etterlyst selvkostberegninger på andre områder enn VAR. På den annen side er det ikke sikkert de er klar over nytten av disse opplysningene.

9 Konklusjon

I dette kapittel skal en vurdere antagelsene i de tre problemstillingene under kapittel 2. De skal vurderes etter fire dimensjoner:

- Økonomiske effekter for kommunen
- Fordelingspolitiske effekter
- Velferdspolitiske effekter
- Demokratiske effekter

Det første forbehold en vil ta er at effektene ikke måles etter hva den enkelte tjenestemottaker subjektivt måtte mene, men hva som objektivt eller samfunnsmessig anses å være resultatet.

Det andre forbeholdet er at konklusjonene bare gjelder for de kommuner som også innfører og gjennomfører selvkostregimet i sin forvaltning.

Følgende matrise viser de forskjellige effekter for de tre problemstillingene:

Problemstilling:	Effekter:			
	Økonomisk	Fordelingsmessig	Velferdsmessig	Demokratisk
VAR-regnskapene	Bedret kommuneøkonomi	Negativ effekt for utsatte grupper	Bedre kvalitet på tjenestene	Økt gjennomsiktighet og innsikt. Kommuner kan sammenlignes på samme grunnlag
Selvkostberegning for andre kommunale tjenester:	Antatt bedre kommuneøkonomi	Større mulighet for målretting av innsatsen	Bedre og mer tjenester	Økt gjennomsiktighet og innsikt
Selvkostberegninger og saksfremstillinger	Bedre økonomisk styring	Større mulighet for målretting av innsatsen	Bedre og mer tjenester	Økt innsyn i politiske prosesser for publikum

9.1 Grunnleggende prinsipper og nøkkelbegrep

Gjennomgangen av emnet «selvkost» har bragt opp et behov for å klargjøre sentrale prinsipper for selvkostberegningen. Årsaken er at disse prinsippene ikke kommer klart nok frem, blant annet i H 2140 og i høringsnotatet til nye retningslinjer. Manglende klarhet i kombinasjon med sammenblanding av begreper har ført til en «forsiktighet»

ved selvkostberegning for VAR-områdene. Det er konstatert en nærmest systematisk underbudsjettering av selvkost på VAR-områdene. (Telemarksforskning, 2011)

En antar at en klargjøring av prinsipper og nøkkelbegrep vil skape større forståelse for selvkostberegningenes natur og forutsetninger. For kommunene kan dette gi betydelige økonomiske forbedringer.

- **Legalitetsprinsippet**

Det skal foreligge hjemmel for å ta betaling for offentlige tjenester. Slike hjemler finner en i de respektive lover og forskrifter for den enkelte tjeneste. Betalingen er imidlertid begrenset oppad til full kostnadsdekning eller selvkost. Skal det beregnes et tillegg til selvkost – et overskudd – kreves særskilt hjemmel.

- **Selvkost**

Dette omfatter alle kostnader som inngår som innsatsfaktorer i fremstillingen av en vare eller tjeneste.

- **Kostnad**

Kommeregnskapet viser utgifter – ikke kostnader. For direkte kostnader for et produkt kan ofte utgiftene brukes som kostnader. I noen tilfelle må dette modifieres; kjøp av reservedeler er utgifter i kommuneregnskapet, men bruk av reservedelene er kostnader. Manglende lagerregnskap er her et problem.

For indirekte kostnader og felleskostnader er det annerledes. Her kan utgiftene ikke alltid brukes, fordi disse ikke gjenspeiler de verdier som sluttproduktet tilføres. Her må det lages separate kalkyler som tar utgangspunkt i faktiske verdier – ikke bokførte.

9.2 VAR-regnskapene

Grunnlaget for å vurdere selvkost som styrings- og prioriteringsverktøy var en forenklet beregning som viste et potensial for økning av kommunens inntekter med 4 – 9 %. Undersøkelsen av tre kommuner er brukt for å finne ut om denne teorien stemmer. Det kan nok sies å være vidløftig å hevde at undersøkelse av tre av 429 kommuner med en befolkning på nær 100.000 av totalt 5,1 millioner er utsagnskraftig for hele landet. Men fordi de tre kommunene lå omkring midten på Kommunebarometeret fra KS for 2013, vil en mene at undersøkelsen kan ha gyldighet også for andre kommuner.

Men dette er åpenbart en forutsetning som er tjent med ytterligere forskning.

9.2.1 Økonomiske effekter

For de tre kommunene ville anvendelse av nærværende forslag til selvkostberegning ført til en økning av inntektene = større kostnadsdekning på henholdsvis NOK 2,5 mill., NOK 3,5 mill. og NOK 8,9 mill. I prosent av dagens inntekter utgjør dette henholdsvis 5,2 %, 3,0 % og 5,3 %.

Ekstrapoleres dette til hele landet, ville merinntektene utgjøre over NOK 700 mill.

9.2.2 Fordelingsmessige effekter

Ettersom alle abonnenter betaler for full kostnadsdekning, betyr dette at også de svakere stilte gruppene må betale mer. For disse vil dette innebære en negativ fordelingsmessig konsekvens.

Nå er det imidlertid slik at husstander som ikke har evne til å dekke egne, nødvendige utgifter kan henvende seg til NAV for å få økonomisk bistand. Derved vil VAR – utgiftene inngå i den samlede vurdering av støtte til husstanden.

Selv om en vil anta at de fleste som må henvende seg til NAV på grunn av økte VAR - utgifter allerede er støttemottakere der, vil det være mulig å avlaste disse og NAV for en økning av søknad og påfølgende saksbehandling. Dette kan gjøres ved at den enhet som utferdiger regningen også gis i oppgave å legge inn et subsidium i regningen. Grunnlaget for dette kan være siste ligning og en gradert skala vedtatt av kommunestyret.

Bemerk at slike subsidier må finansieres over en særskilt bevilgning fra «frie inntekter»; kryss-subsidiering er ikke tillatt.

9.2.3 Velferdsmessige effekter

Bedre innsikt i VAR – regnskapene antas å føre til bedre prioritering av ressursene. Mange kommuner har et etterslep av vedlikehold. I den utstrekning dette kan kombineres med utvidelser av kapasitet m.v., kan deler av etterslepet trekkes inn som påkostninger.

For øvrig må etterslepet dekkes inn som vedlikehold over driften. Her vil selvkostsystemet være egnet til å planlegge og budsjettere eliminering av etterslepet over en eller fler økonomiplanperioder. Selvkostopplegget vil også være til nytte ved vurdering hvilke konsekvenser manglende dekning av etterslepet kan få – eventuelt effektene av fortsatt økning av etterslepet.

9.2.4 Demokratiske effekter

Publikum og politikere gjør ofte den feil å sammenligne prisene i kommune A og B og tror at dette uttrykker selvkost. Her er det to feilkilder:

- Kommune A kan ha vedtatt full selvkostdekning, mens kommune B bevisst subsidierer vann eller avløp.
- Kommunene kan beregne selvkost på forskjellig måte; den ene riktige enn den andre.

Når disse misforståelse ikke oppklares, skyldes det nok at den selvkostrapportering som legges frem rett og slett ikke er forståelig. De tre undersøkte kommuner presenterer tre forskjellige rapporter – og uten kommentarer som gjør det mulig å forstå hva forskjellene mellom dem måtte være.

Dersom den demokratiske effekt ved å anvende selvkostmetoden skal nås, er **innsyn, forståelse og gjennomsiktighet** i rapporteringen helt sentral.

Dersom saksbehandlere og beslutningstakere ikke forstår beregningene, er de heller ikke i stand til å vurdere riktigheten av disse. Videre vil det også være slik at bruk av budsjetter og planer som et ledd i kontrollsystemet mot uregelmessigheter og misbruk vil være illusorisk hvis innsikten i beregningene er forbeholdt særskilte eksperter på området.

Undersøkelsen i de tre kommunene avdekket begrepet «sort boks». Man opplever det slik at det puttes inn en mengde data i et program – og så kommer det ut noen tall som forutsetningsvis er riktige, men uten at noen kan etterprøve tallene.

Selvkostberegninger skal følge regnskapet, men – i likhet med regnskapet selv – trengs det en egen beretning for det enkelte område hvis man skal få tak i hva

regnskapet sier. I tillegg bør dette standardiseres, slik at publikum og politikere kan sammenligne kommune A mot B og C.

9.3 Selvkostberegning for andre kommunale tjenester

Undersøkelsen i de tre kommunene viste at de i liten utstrekning brukte selvkostvurderinger utenfor VAR – områdene.

Ettersom boligpolitiske problemstillinger er gitt særlig oppmerksomhet i denne oppgaven, er det foretatt beregninger av hva de tre kommunene ville oppnådd om de hadde anvendt selvkostprinsippet på sine utleieboliger.

Resultatene er oppsiktsvekkende.

Spørsmålet er så om de tre kommunene er representative for hele landet. Man kan anta at så er tilfelle, men her er det behov for verifisering.

Et annet spørsmål er så hvilke effekter bruk av selvkostregimet ville hatt på andre kommunale tjenester.

Her er det ikke annet svar å gi enn at det er all grunn til å gå nærmere inn på denne problemstillingen.

Beslutningen om å bruke selvkostberegninger for flere eller alle kommunale tjenester anses å være et administrativt spørsmål. Når det kommer til dekningen av selvkost, er dette imidlertid helt og holdent en politisk vurdering.

9.3.1 Økonomiske effekter

De økonomiske gevinstene ved å etablere husleier som gir full selvkostdekning er for de tre undersøkte kommunene anslått til henholdsvis NOK 3,7 mill., NOK 7,4 mill. og NOK 8,8 mill. Ettersom disse kommunene dekker ca. 2 % av landets befolkning, kan dette implisere en samlet potensiell økning av kommunale inntekter på NOK 1mrd.

9.3.2 Fordelingsmessige effekter

Ved å kreve full selvkostdekning kan en anta at etterspørselen vil bli redusert. Hvor mye avhenger av varen eller tjenestens priselastisitet.

Da en Østlandskommune innførte selvkostpriser på sine husleier for noen år siden, ble et titalls boliger ledige og ventelisten forsvant. Effekten ble oppnådd fordi de som var på jakt etter subsidier ble borte.

Hva kommunen måtte spare i subsidier, gir kommunen muligheter for å prioritere. Ved å fjerne generelle subsidier og overføres besparelsene til høyere prioriterte områder nærmer man seg et Pareto-optimum i de kommunale tjenester.

Men også her oppstår det ekstrakostnader for de svakere grupper.

For en ofte stor del av bokostnadene trer imidlertid Husbankens bostøtte inn. Denne dekker inntil 70 % av kostnadene, dog begrenset oppad til et «tak» på husleiens størrelse og av mottakers inntekter.

Men kommunen kan også innføre en kommunal husleiestøtte for særlig vanskeligstilte og overlate til kommunekassereren til å administrere ordningen ut fra husstandenes inntekt etter siste ligning. Ordningen må imidlertid dekkes av «frie inntekter» og ikke gjennom kryss-subsidiering

9.3.3 Velferdsmessige effekter

Mange steder er det et problem med kommunale utleieboliger at de er dårlig vedlikeholdt. Dette skyldes ofte at husleiene ikke gir dekning av vedlikeholdskostnadene. Ved å øke husleiene og øremerke vedlikeholdsdelen av disse sikres en rimelig god standard.

Det kan være etterslep fra tidligere som må takles særskilt. Dersom kommunen ikke har disposisjonsfond, kan dette by på finansieringsproblemer; det er ikke tillatt å ta opp lån til drift = vedlikehold.

På den annen side kan de hevdes at å ta igjen etterslepet er en «utgift til inntekts ervervelse»; man kan ikke kreve samme leie for en mangelfullt vedlikeholdt bolig som for en i god standard.

Den ene velferdsmessige gevinsten er altså at boligene får en god standard – og beholder denne.

Den andre er at «subsidie-søkerne» blir borte – og derved øker mulighetene for at husstander med reelle behov lettere kan få hjelp.

En tredje effekt oppstår når kommunens «frie inntekter» ikke berøres. Dermed kan kommunen kjøpe det antall boliger som er nødvendig, uten at finansielle begrensninger oppstår.

9.3.4 Demokratiske effekter

Å få innsikt i politiske prioriteringer og valg forutsetter både informasjon og interesse.

Økt gjennomsiktighet, bedre innsyn og klarere forståelse av kommunale økonomiske og finansielle forhold gjør det lettere for publikum å forstå hva kommunen driver med. Regnskaper og rapporter må derfor legges opp slik at de gir riktig og relevant informasjon.

Det er en demokratisk gevinst dersom publikum engasjerer seg i kommunens gjøren og laden.

9.4 Selvkostberegninger og saksfremstillinger

Problemet er her om saker med økonomisk og finansielt tilsnitt skal forsynes med relevante selvkostberegninger. Det reises spørsmål om dette kan sies å ligge i kl § 23 nr. 2 om forsvarlig utredning av sakene. Det samme prinsippet finner en også i forvaltningsloven (fvl) § 37. Ifølge forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner (nr. 904, 15.6.2004) § 8 om rapportering om forvaltningsrevisjon skal administrasjonssjefen «gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn» når det gjelder innholdet i en rapport – jf. kl § 23 nr. 2.

Selv om selvkostberegninger kan gi en bedre fremstilling av de økonomiske og finansielle sider av en sak, er det dermed ikke sagt at enhver sak må ha slike beregninger.

I et bevilgningsregime kan det nok være tilstrekkelig med enklere økonomiske fremstillinger enn en fullstendig selvkostberegning. Likevel kan det nok fremstå som ufullstendig dersom selvkostberegningen mangler i en større og vesentlig økonomisk sak.

9.4.1 Økonomiske effekter

Jo bedre og mer fullstendig en sak er opplyst, desto bedre grunnlag for beslutninger foreligger. Hvis de økonomiske konsekvenser er fullt utredet, gjenstår spørsmålet om fordelingspolitiske, velferdspolitiske eller andre elementer skal spille inn.

Politikk er nå engang ikke matematikk – men dersom alle opplysninger som vedtaket bygger på ligger foreligger i saken, gir dette innsyn i tilblivelsen av vedtaket.

Derfor er det slik at når et vedtak er fattet og avviker fra den rene økonomisk/finansielle vurderinger, har man i alle fall kostnadene ved dette på bordet. Så kan de som er uenig peke på hva vedtaket koster – og påstå at midlene kunne vært bedre anvendt på andre områder. Og de som er enig i vedtaket kan argumentere med at effekten av vedtaket er verdt kostnadene.

9.4.2 Fordelingsmessige effekter

Formålet med selvkostberegningene er blant annet å få bedre frem finansielle sider av saken: hvem betaler og hvor mye – og hvem som har nytte av tjenesten. Dette holdes så opp mot hvilken behovstilfredsstillelse eller kommunal standard som skal gjelde på området.

Når kommunen vil bidra til reduksjon av fattigdom, er det viktig at de støtteordninger og subsidier som etableres går til målgruppen – og ikke til andre.

Kommuneregnskapet redegjør for utgiftene – men ikke for nytteeffekten.

Selvkostregimet vil derimot å gjøre de fordelingspolitiske virkninger synlige og følgelig å øke mål-effektiviteten ved de forskjellige ordninger.

9.4.3 Velferdsmessige effekter

Prioritering av ressursene er viktig for å maksimere den velferdsmessige virkning av kommunens politikk.

Også her vil selvkostregimet bidra til økt innsyn og forståelse, slik at de politiske vedtak fattes på grunnlag av så fullstendig informasjon som mulig.

9.4.4 Demokratiske effekter

En demokratisk gevinst vil oppstå dersom bedre og mer fullstendig informasjon og innsikt fører til at publikum fatter interesse for hva som foregår i kommunen.

Om dette skjer, avhenger nok av hvilken interesse lokalavisene i så fall ville få for slike lokale saker. Egen erfaring tilsier at dette kan være et stykke vei å gå, men å gjøre innsynet lettere og mer forståelig, må antas å være en god begynnelse.

10 Vurdering av metodevalget

En kvalitativ undersøkelse av tre kommuner gir ingen statistisk signifikans. Men ettersom alle tre kommunene ligger midt på og over gjennomsnittet på finansielle områder i rangeringen som KS foretar, vil en mene at deres situasjon kan være lik mange andre kommuners.

De tre kommunene er et strategisk utvalg. Dette innebærer at konklusjonene har utsagnskraft for disse tre kommunene, men med antagelig gyldighet for en rekke andre større kommuner.

Når det gjelder tallmaterialet, er Kostra-tall brukt så langt de anses relevante, men her er det store mangler i forhold til å kunne foreta presise analyser. Som det også viste seg med disse tre nabokommunene, er det forskjellige definisjoner av begrepene. Her kan nevnes at disse tre kommunene for noen år siden forsøkte å harmonisere sine Kostra-definisjoner, slik at de i alle fall kunne sammenlignes med hverandre. Dog uten å lykkes.

Tallene for VAR anses som rimelig presise, mens tallene for husleier og SFO må anses som indikasjoner. Imidlertid er anslagene av så vesentlig størrelse at de dermed er interessante.

11 Videre forskningsoppgaver

Flere kommuner bør undersøkes. Det er 75 kommuner med mer enn 15.000 innbyggere. Totalt utgjør disse 67 % av befolkningen, men bare 18 % av antall kommuner. Setter man grensen på 20.000 blir andel av befolkningen 60 % og andel av antall kommuner 53 eller 12 %.

En overkommelig oppgave kunne det derfor være å foreta analyser av disse 53 eller 75 kommunene. Likevel vil man også her møte problemene med forskjellige definisjoner av sentrale begreper innen Kostra-fordelingen og varierende oppfatninger av hva H 2140 egentlig innebærer.

Kommuneøkonomien omfatter en stor del av Norges BNP. Kommunene dekker det meste av de offentlige publikumsrettede tjenester. Økonomien i kommunene er derfor viktig for fordelingspolitikk, velferd og demokrati.

Analyser av for eksempel de 20 største tjenester kunne derfor bringe verdifull kunnskap om nevnte faktorer.

Kommunale boliger er nevnt. Her er det naturligvis et spørsmål om hva kommunestyrene har vedtatt som prinsipper for husleieberegning og subsidiering. Disse problemstillingene ligger nær opp til forvaltningsrevisjon med islett av internkontroll (følges vedtatte prinsipper?) og regnskapsrevisjon (hva regnes med og ikke i «boligkapitlet»).

Hvor kommunen ikke har definerte prinsipper, vil det likevel være viktig å bringe på det rene hvilke beløp som medgår til subsidier – og hvem som nyter godt av disse. I samme gate ligger naturlig nok også spørsmålet: er dette den fordelings- og velferdsmessig optimale bruk av midlene?

Kommunal eiendomsdrift anses også å være et aktuelt emne for ytterligere forskning. Med et anslått etterslep på NOK 127 mrd. er dette et omfattende og viktig område. Utarbeidelse av en del standarder for planlegging, budsjettering og økonomiske forvaltning anbefales.

Barnehager drives av kommuner, private og bedrifter. Kostnadsdekningen er en blanding av egenbetaling, kommunal og statlig finansiering. Offentlige tilskudd til private barnehager er ikke basert på faktiske kostnader, men politisk «synsing». Likebehandling mellom private og offentlige barnehager blir en illusjon dersom man ikke legger faktiske kostnader – selvkost – til grunn. Når en privat barnehagekjede selges for noen hundre millioner kroner, er det all grunn til å se nærmere på dette feltet.

Interkommunale selskaper har ifølge undersøkelser et større kostnadsomfang enn hva som er «nødvendig». Manglende tilsyn fra eiernes side oppgis å være en årsak. (Telemarksforskning, 2011) Her er det interessant å undersøke om dette er et generelt

fenomen, men også i hvilken grad leie av administrative tjenester fra en eller flere av eierkommunene vil medføre kostnadsreduksjoner.

Litteraturliste

CFA: Chartered Financial Analyst GIPS *Global Investments Performance Standards*, Charlottesville, VA, USA 2010.

Coward, D. *Kostnadsregning i industribedrifter*, 1944

Deloitte *IPSAS Summary, 2012 Edition*, Rotterdam 2012.

Encyclopædia Britannica, 9th edition, *A dictionary of arts, sciences and general literature* Ninth edition, Volume IV, Adam and Charles Black, Edinburgh, 1876.

Ernst & Young *Selvkostprinsippet – Hva innebærer det og hvilke effekter har det for kommunene?* Oslo, 2007.

EU: *Europa-parlamentets og rådets direktiv 2008/06/EF*, Strassbourg, 2008.

FD: Finansdepartementet *NOU 1996: 9 Grønne skatter- en politikk for bedre miljø og høy sysselsetting*, Oslo, 1996.

Hansen, A.(Red.) *En liten økonomisk haandbok med særlig sigte paa arbeiderkontrol i industrien* Det norske arbeiderpartis forlag, Kristiania 1923.

HB: Den norske stats Husbank/KMD *FOR-2012-11-29-1283 Forskrift om bustøtte*, Oslo, 2012.

HB: Den norske stats Husbank *Retningslinjer for startlån*, Oslo, 2013

HB: De norske stats Husbank *Tilskudd til utleieboliger*, Oslo, 2013

HB: Den norske stats Husbank *Veileder for tapsdeling og tapsfond*, Oslo, 2013

Hellevik, A. *Kongsspegelen (Konungs skuggsjá)* 4. utgåva, Det norske samlaget 1943

HOD: Helse- og omsorgsdepartementet *LOV-2011-06-24-30 Lov om kommunale helse- og omsorgstjenester*. Oslo, 2011

HOD: Helse- og omsorgsdepartementet *FOR 2011-12-16 nr 1349 Forskrift til lov om kommunale helse- og omsorgstjenester*, Oslo, 2011

HL: Huseiernes landsforbund: *Kommunale gebyrer for vann, avløp, renovasjon og feiing 2012*. Utarbeidet for Landsforbundet av SSB på grunnlag av kommunenes Kostra-rapportering for 2012.

IFAC: International Federation of Accountants *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2012 Edition Volume I, New York, USA, 2012.

JD: Justisdepartementet *Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (Forvaltningsloven)*, Oslo, 1967

Kjønstad, A.(Red) *Folketrygdloven med kommentarer* Ad notam Gyldendal, Oslo 1998.

Kjønstad, A og Syse, A *Velferdsrett I* Gyldendal juridisk, Oslo, 2012

KMD: Kommunal- og moderniseringsdepartementet *FOR-2004-06-15-904 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.* Oslo, 2004

KMD: Kommunal- og moderniseringsdepartementet *FOR 2000-12-15 nr. 1424 Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner*, Oslo, 2000

KMD: Kommunal- og moderniseringsdepartementet *LOV-1999-03-26-17 Lov om husleieavtaler (husleieloven)*, Oslo, 1999

KMD: Kommunal- og moderniseringsdepartementet *LOV-1992-09-25-107 Lov om kommuner og fylkeskommuner*, Oslo, 1992

KMD: Kommunal- og moderniseringsdepartementet *Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*, Oslo, 2003.

KS: Kommunenes sentralforbund *Kommunal eiendomsmasse: store investeringer og mindre vedlikeholdsetterslep*, Oslo, 2013

KS: Kommuneforlaget *Kommunekalenderen 2007*, Oslo, 2008

Lubin, G, Kelley, M and Wile, R: *Meet the 24 robber barons who once ruled America* Business Insider, 2012

Mejlænder, O. *Almindelig Norsk Lovsamling* 2 bind 1826-1860, Chr. Tønsbergs Forlag 1861.

Moog, Martin Prof.Dr. *Einführung in die BWL*, Lehrstuhl für Forstliche Wirtschaftslehre, München 2009

Mortensson-Egnung, I. *Edda-kvede*, 1905 5. utgåva v/Per Tylden, Det norske Samlaget, 1964

NAV *Rapport 1/2012 Fattigdom og levekår i Norge – Status 2012*, Oslo, 2012

NAV *Grunnbeløpet (G)*, Oslo, 2013

NOU 2011: 15 *Rom for alle*, Oslo, 2011

OECD: Jackson, P. *Value for money and international development*, Paris, 2012

Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) *Om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m.*, Oslo, 2000.

Schmalenbach, E. *Kostenrechnung und Preispolitik*, 8., erweiterte unter verbesserte Auflage bearbeitet von Dr. Richard Bauer, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen, 1963

Sivilombudsmannen, *Sak 2007/953 Kontroll med anvendelsen av selvkostprinsippet*, Oslo, 2007

Smestad, J. *Kommunebokholderi*. Sem & Stenersen AS, Oslo, 1937.

Smith, A. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of Nations*, London, 1778

SSB: Statistisk sentralbyrå *Hushalda sine inntekter, hushaldstypar, 2012*, Oslo, 2013.

Statistisk Centralbureau *Statistisk Aarvog for Kongeriget Norge*, 1. aargang, Kristiania 1881.

Sundt, E. *Angaaende Fattigbefolkningen i Christiania*, J. Chr. Gundersens Bogtrykkeri, Christiania, 1870.

Syse, A. og Kittilsen, B. *Retten til å bo – i et velferdsperspektiv*, Kritisk Juss nr. 4, 1997 s 249 flg.

Telemarksforskning *Praktisering av sjølvkostprinsippet i kommunane*, Bø, 2011

UD: Utenriksdepartementet *Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)*, Oslo, 1992,

Sammendrag

Selvkost innebærer ikke at alle kostnader skal dekkes inn gjennom priser og salg, men at alle kostnader skal regnes med når man skal vise hva en tjeneste koster. Så er det opp til kommunestyret å vurdere hvor mye av dette som skal tas inn i egenandeler fra brukerne.

Det er imidlertid store forskjeller kommunene imellom når det gjelder hvordan selvkost beregnes. Men man kan også bruke selvkost på andre områder enn vann, avløp og renovasjon. Her er det enda større forskjeller kommunene imellom.

I kapittel 2 er oppgaven spesifisert: De tre bruksområdene er VAR, andre tjenester og bruk av selvkost i saksframstillingen. Hver av disse har effekter innen disse dimensjoner: kommuneøkonomi, fordelingspolitikk, velferdspolitik og demokrati.

Kapittel 3 er en gjennomgang av eksisterende tjenester hvor brukerne betaler en egenandel og hvilke regler som gjelder for prisingen av disse.

Kapittel 4 beskriver hva selvkost egentlig er og består av. Det er en gjennomgang av regnskapets historie og bedriftsøkonomiens etablering som egen vitenskap. En rekke internasjonale standarder er utviklet siden 1970-tallet. I disse trekkes etter hvert inn samfunnsøkonomiske forhold.

Manglende konsistens i bruk av begreper som utgifter og kostnader er utbredt. Glidende regelendringer og en stadig vekst av nye tilskuddsordninger gjør selvkostsystemet til et viktig verktøy for å få oversikt.

I kapittel 5 beskrives selvkost som verktøy. De grunnleggende begrepene som selvkost bygger på gjennomgås og defineres. Likeledes noen sentrale juridiske begreper.

Et spesielt viktig element er drøftelsen av sentrale nøkkelbegreper. En har funnet 19 og mener at uten at også disse er klarlagt, vil selvkostberegningen få svært forskjellig innhold fra sted til sted. Disse er relatert til lover, forskrifter, internasjonale standarder m.v.

I samme kapittel beskrives forskjellen mellom selvkostberegning i forretnings- og kommuneregnskaper. Det vises også selvkostberegninger for drifts- og investeringskalkyler.

Kapittel 6 dekker en rekke praktiske eksempler fra kommuneøkonomien hvor selvkost brukes og kan brukes.

Kapittel 7 viser hvordan selvkostberegninger inngår i evaluering av måloppnåelse for vedtatte tjenester: hva koster det? hvem etterspør? hvilket behov skal dekkes – og dekkes? hvordan finansieres tjenesten? hva er effektene i forhold til ressursbruken?

I kapittel 8 er tre nabokommuner sammenlignet på de tre bruksområdene. Forskjellene og årsakene til disse er identifisert. Problemene med gjeldende retningslinjer H 2140 er gjennomgått.

Kapittel 9 inneholder konklusjonene i forhold til problemstillingene under kapittel 2. Innledningsvis gjennomgås legalitetsprinsippet. Dette innebærer at kommunen ikke kan ta høyere pris enn dekning av selvkost, men også at kommunene ikke kan pålegges beregningsmetoder som gir mindre dekning enn selvkost. De statlige retningslinjene H 2140 baseres på utgifter som systematisk er lavere enn kostnadene og som derved gir kommunene til dels betydelig underdekning. På VAR området alene er dette anslått til NOK 500 mill. per år. Ved bruk av selvkost på andre områder i kombinasjon med målrettet subsidiering er det anslått at kommuneøkonomien kan bedres med vesentlig større beløp.

Kapittelet avsluttes med vurdering av den metode som er valgt og angir videre en rekke forskningsoppgaver som ases å ligge utenfor oppgaven, men som har sitt utspring i denne.

Full Costs for Municipal Services - Executive summary

Full costs imply that the issue is costs, and not necessarily **Full Cost Recovery**. The issue Full Costs or Absorption Costs emphasizes at presenting the entire cost picture. How to cover the costs is an entirely different matter. That consideration lies in the field of the politicians. They may require the full costs to be recovered through the prices, or only part of it to be paid by the users. If so the tax/ratepayers must foot the rest of the bill.

However, there are differences between the councils' calculations of Full Costs. Further, Full Cost calculations may be used on a series of services – not only water, sewerage and hygiene (refuse) **(WASH)**

Chapter 2 specifies the areas of utilizing the Full Costs system: WASH, other services and as information in deliberations/background for motions. Within these areas there are 4 topics: council finances, distribution policy, welfare policy and democracy.

Chapter 3 presents existing services, wholly or partly financed by payment from the users. The pricing regulations are described for each service.

Chapter 4 covers what Full Cost calculations actually are and what elements such calculations consist of. The history of accounting is described as well as how business financial management was established as a science. In the realm of Generally Accepted Accounting Principles (**GAAP**) the last three plus decades has resulted in several international financial standards.

Lack of consistency is a widespread problem in the Norwegian regulatory system. Expenditures and costs are confused. The regulations themselves are subject to small/gliding changes. Not in the wording, but in the interpretation and from the part of the monitoring institutions. New government grants to encourage councils to undertake various tasks are increasing constantly. Full Cost Calculations may help the councils to navigate in this jungle.

Chapter 5 describes Full Cost Calculation as a tool. The system's basic principles are deliberated and defined. Some relevant juridical issues are also covered.

Of special importance is discussion of the meaning of 19 important terms. If the definition of the phraseology is unclear, the calculations will get a different content from council to council. In this discussion laws, regulations and international standards are employed.

The same chapter also describes the difference between Full Cost calculations in business- and council financial reporting. Full Cost calculations are shown for operating projects and investments.

Chapter 6 shows a series of practical examples from councils where Full Cost calculations are used and can be used.

Chapter 7 deals with how Full Cost calculations are integrated in evaluation of projects and services established through council resolutions: What are the costs? Who represents the demand? Which purposes are meant to be covered – and which do they actually cover? How are the services financed? Is Value for Money achieved?

Chapter 8 contains a comparison between 3 neighboring councils. Differences and their reasons are identified. The problems arising from the Full Cost calculation handbook H 2140 from the Ministry of Local and Regional Government are identified and discussed.

Chapter 9 contains the conclusions in relation to the purpose of the thesis, as described in chapter 2. Initially the legality principle is discussed: a council is prohibited from charging more than Full Cost Recovery. But this principle also implies that the councils cannot be instructed by the Ministry to charge less than Full Cost Recovery. As the Ministry's handbook H 2140 is based on expenditures and not costs, the councils are hence undercharging heavily. In the WASH area alone the loss is estimated at NOK 500 mill. per year. Use of the Full Cost Principle on other areas in combination with targeted subsidies can improve the council finances with even higher amounts.

Finally, the chapter assesses the methods used in this thesis and also points out a series of topics for further research. Although these topics are linked to the thesis, they are considered to be outside it and separate issues.

TILLEGG: T-3/14: NYE RETNINGSLINJER FRA KMD

Jeg begynte med oppgaven i september i fjor. Nye retningslinjer til avløsning fra H 2140 fra 2003 var underveis; høringsfristen gikk ut i mai 2013.

Under arbeidet med oppgaven tok jeg flere ganger kontakt med KMD for få vite når de nye retningslinjene ville være ferdig. Første «mål» var før forslag til statsbudsjett ble lagt fram i oktober 2013, men det rakk man ikke. Noe annet tidspunkt ble ikke oppgitt.

Min oppgave er ikke basert på H 2140, men har en rekke referanser til disse retningslinjene, til høringsnotatet og til en del av høringsuttalelsene. De nye retningslinjene H-3/14 kom i slutten av februar 2014 – på et tidspunkt hvor min oppgave på det nærmeste var ferdig. Det gjensto kun å konkludere en undersøkelse i tre kommuner.

H-3/14 er følgelig ikke tatt med i min oppgave. Om den var tatt med, ville ikke dette endret annet enn en del henvisninger – ingen konklusjoner. Imidlertid ville slike endringer gitt et betydelig merarbeid og forsinkelse av ferdigstilling av oppgaven. Følgelig ble dette ikke gjort.

Jeg har imidlertid gått igjennom H-3/14 og nedfelt en del bemerkninger:

1. H-3/14's rettslige status

Det understrekes at retningslinjene ikke er «*rettslig bindende overfor kommunene.*» (S. 8) Dette er i fullt samsvar med hva min oppgave sier.

2. Ineffektivitet som en del av gebyrgrunnlaget

På s. 9, siste avsnitt, argumenteres for at selv om det drives ineffektivt, er dette en del av gebyrgrunnlaget.

Dette kan synes å stå i motsetning til lover og forskrifter på VAR området, som uttrykkelig sier at kun «nødvendige kostnader» kan tas med. Her må en naturlig nok vurdere om merkostnadene er vesentlige, men systematiske og åpenbare unødvendige kostnader hører ikke til i selvkostområdene. I min oppgave er det blant annet referert til undersøkelser (Telemarksforskning, 2011) og erfaringer som viser at blant annet organisering i IKS er en kilde til kostnader utover hva som er nødvendig.

3. H-3/14 bygger ikke på kostnader, men på utgifter

H-3/14 presiserer på s. 11 at retningslinjene ikke baserer seg på selvkostteori, men er en anvendelse av kommunenes utgiftsbilde. Følgelig er betegnelsen «selvkost» heller ikke dekkende for hva retningslinjene inneholder.

Dette gjaldt også H 2140 og er da tatt med i min oppgave.

4. Historisk anskaffelseskost versus gjenanskaffelseskost

H-3/14 sier på s. 18 at bruk av anskaffelseskost «*er i tråd med prinsippet om at selvkost skal dekke de faktiske utlegg kommunen har hatt.*». En bemerker at dette nok er i tråd med H-3/14s utgiftsrelaterte opplegg, men ikke i samsvar med selvkostteorien. I forhold til denne er det **oppofrelsen** som er beregningsgrunnlaget, slik dette er fremstilt i min oppgave. Oppofrelsen er heller ikke anskaffelseskost, men den (markeds)verdi som vedkommende kostnadselement representerer når det tilføres sluttproduktet/kostnadsbæreren.

5. Kalkylerente

Til forskjell fra høringsnotatet er det i H-3/14 valgt å bruke 5-årig swaprente med tillegg av 1/2 prosentpoeng.

Jeg har i min oppgave argumentert for at den rente retningslinjene måtte fastsette er akseptabel, ettersom det her ikke finnes mer presise uttrykk for alternativkostnaden.

6. Kapitalkostnader for indirekte tjenester

På s. 22 foreslår H-3/14 å bruke sjablongmessige påslag på anslagsvis 5 prosent av netto indirekte kostnader.

Min oppfatning er at dette i og for seg kan være en fornuftig tilnærming når det brukes historiske verdier i beregningene. Men bruk av markedspris for leie av objektene anses å være mer i samsvar med selvkostbegrepet «oppofrelse».

7. Tidligere års feil i kalkylene

På s. 29 presiseres adgangen til å rette opp feil i tidligere års regnskaper. Dette følger for så vidt av generelle regnskapsregler. Det er også GKRS-regler for hvordan dette skal gjøres. Man mener også det er naturlig med en øvre grense på fem år for å rette opp feil. Dette samsvarer med den periode som normalt kan brukes for å utjevne overskudd og underskudd i et selvkostregnskap.

I min oppgave ble tre kommuner undersøkt, og alle har underkalkulert kostnadene for sine VAR-tjenester – både i forhold til H 2140 og – i større grad – i forhold til selvkost (etter mine beregninger). For kommuner som på et slikt grunnlag måtte øke sine VAR-priser, er det nyttig at KMD akkviescerer ved at slik etterberegning kan gjøres. Skulle for eksempel de tre undersøkte kommunene gå over til en rendyrket selvkostkalkyle og i tillegg etterregne tapet fem år tilbake, ville etterregningen beløpe seg til fra NOK 12,5 mill. til NOK 45 mill.

Det vil være naturlig at en eventuell videre bearbeidelse av min oppgave tar hensyn til disse momenter – selv om det igjen understrekes: de har ingen betydning for innholdet i oppgaven og dens konklusjoner.