

Norsk Vann
Vangsvegen 143
2321 HAMAR

Dykkar ref

Vår ref

Dato

22/2933-16

13. juni 2024

Sjølvkost - gebyrgrunnlag og unntaket om å framføre underskot utover fem år

Kommunal- og distriktsdepartementet viser til brev 18. februar 2024 frå Hjartdal kommune og 21. januar 2024 frå Norsk Vann med spørsmål om sjølvkostregelverket.

Norsk Vann og Hjartdal kommune tek opp like eller nærstående problemstillingar. Vi har derfor valt å svare på dette i eit felles brev, i tillegg til at vi har lagt ved dei inngåande breva i vårt svar.

Departementet vil i dette brevet gi rettleiing til regelverket ut frå dei spørsmåla som kommunen tek opp. Vi tek ikkje stilling til den konkrete saka i Hjartdal kommune som spørsmåla frå kommunen har bakgrunn i.

Vårt svar følgjer ikkje strukturen spørsmåla frå dykkar brev, men vi har lagt inn referansar til dykkar nummerering og spørsmål i vårt svar. Først vil vi omtale problemstillingane som går på det rekneskapsmessige, deretter vil vi gå inn på spørsmåla som handlar om sjølvkostberekninga og handsaminga av underskot.

Del 1 Inntektsføring av gebyr og likviditetslån

Når skal gebyr inntektsførast i rekneskapan (problemstilling 2, 5 og 6 i brevet frå Hjartdal kommune)?

Gebyrinntektene for kommunale tenester skal inntektsførast i kommunerekneskapan i tråd med anordningsprinsippet. Det vil i praksis seie at det som kommunen skal inntektsføre eit år, berre er dei gebyra som kommunen har skrive ut for det året.

Ein kommune kan ikkje inntektsføre gebyr som kommunen skal skrive ut i seinare år mot ei fordring i balanserekneskapen. Det einaste som kan stå som ei fordring i balanserekneskapen til kommunen, vil altså vere allereie utskrivne gebyr som innbyggjarane ikkje har betalt før årsskiftet.

For vatn og avløp vil gebyrinntektene kome frå både årsgebyr og tilknytingsgebyr. Både vil inngå som inntekt i driftsrekneskapen til kommunen og i sjølvkostrekneskapen i det året dei er skrivne ut for.

Eit underskot frå sjølvkostrekneskapen, vil isolert sett svekke den løpande driftsbalansen (driftsresultatet) i kommunen sin driftsrekneskap midlertidig. I så fall må kommunen midlertidig delfinansiere sjølvkosttenestene med dei frie inntektene. Som allereie omtala, er det berre gebyra som kommunen faktisk har skrive ut, som kan inntektsførast. Eit underskot eller eit delunderskot i sjølvkost som kommunen skal dekkje med framtidige gebyrinntekter, kan ikkje førast som ei inntekt i driftsrekneskapen og ei fordring i balanserekneskapen.

Kommunelova sine reglar om likviditetslån (problemstilling 6 i brevet frå Hjartdal kommune)

Kommunen kan etter kommunelova § 14-15 inngå avtale om driftskreditt eller ta opp likviditetslån. Føremålet er at kommunen skal kunne innfri sine betalingsplikter. Eit likviditetslån førast direkte i balanserekneskapen, og det kan ikkje inntektsførast i driftsbudsjettet/-rekneskapen for å finansiere den løpande drifta i kommunen. Lånet er ikkje kopla til eit konkret tiltak, men til behovet for likviditet i kommunen. Det er ikkje noko krav til at kommunen må innfri slike lån det året dei blir tekne opp.

Del 2 Sjølvkost – gebyrgrunnlag og inndekking av underskot over meir enn fem år

Kva er gebyrgrunnlaget (problemstilling 4 i brevet frå Hjartdal kommune)?

Gebyrgrunnlaget er ramma for kommunen sine samla gebyrinntekter, eller sagt på ein annan måte det nivået dei samla gebyrinntektene skal liggje på over tid så lenge en framfører over/underskot. Når gebyrinntektene i sjølvkostrekneskapen eitt år avviker frå gebyrgrunnlaget, oppstår det eit overskot eller underskot i sjølvkostrekneskapen det året. Dette er regulert i sjølvkostforskrifta § 8.

Utgangspunktet er at gebyrgrunnlaget for eit år er full dekning av årets sjølvkost, jf. § 8 første ledd første punktum. I slike høve vil over-/underskotet i årets sjølvkostrekneskap vere gitt av rekneskapsførte gebyrinntekter og berekna sjølvkost ut frå rekneskapsførte utgifter mv. («etterkalkyla»).

For tenester kor sjølvkost berre set ei øvre ramme for gebyra, kan kommunen bestemme at dei samla gebyrinntektene berre skal dekke *ein del av sjølvkost*. I slike høve vil dette (denne «delen») vere gebyrgrunnlaget, jf. § 8 første ledd andre punktum. Kva som skal vere gebyrgrunnlaget, det vil seie kva som skal vere «ein del av sjølvkost», vil det vere opp til kommunestyret å avgjere.

I teorien kan ein tenkje seg ulike variantar. Dette kan til dømes vere definert som ein gitt prosentdel (til dømes 80 pst.) av faktisk sjølvkost, berekna ut frå rekneskapsførte utgifter mv. («etterkalkyla»). Eit anna døme kan vere at gebyrgrunnlaget er sett til berre å dekke bestemte rekneskapsførte utgifter (til dømes berre lønsutgiftene på eit sjølvkostområde). Òg i slike høve vil gebyrgrunnlaget avhenge av rekneskapsførte utgifter («etterkalkyla»).

Det vil vere ein differanse mellom det estimerte gebyrgrunnlaget på budsjettstadiet og det faktiske gebyrgrunnlaget når sjølvkostrekneskapen blir gjort opp (eit «budsjettavvik», eller eit avvik mellom «for- og etterkalkyla»). I sjølvkostrekneskapen vil likevel over-/ underskotet etter forskrifta § 8 andre og tredje ledd vere differansen mellom rekneskapsførte gebyrinntekter og gebyrgrunnlaget berekna ut frå «etterkalkyla», nettopp fordi gebyrgrunnlaget er fastsett slik at det skal avhenge av «etterkalkyla» (faktiske rekneskapsførte utgifter mv.).

I brevet frå kommunen skriv dykk følgjande:

«Etter kommunen sitt syn innvirkar ikkje budsjettavvik som oppstår mellom gebyrbudsjettet (forkalkylen) og etterkalkylen på korleis samla sjølvkost skal regnes. Om gebyra er forventa å gje eit underskot eit enkelt år, så endrar ikkje det det eksakte kommunestyrevedtaket om at gebyrgrunnlaget skal vera full sjølvkost.

Kommunen ser det slik at bruk av/eller avsetning til sjølvkostfond/underskot til framføring skal skje etter sjølvkostforskriften § 8, ved å sammanligne årets samla gebyrgrunnlag med årets samla gebyrinntekter, og at forkalkyla ikkje sett den endelege ramma for dette.»

Ut frå det ovannemnde er vi einige i ei slik forståing.

I døma over følgjer gebyrgrunnlaget faktiske rekneskapsførte utgifter. I teorien kan ein òg tenkje seg ein annan variant, der kommunestyret vedtek at gebyrgrunnlaget skal vere eit fast kronebeløp (føreset at dette beløpet er lågare enn sjølvkost). Gebyrgrunnlaget er i så fall allereie endeleg fastlagt på budsjettstadiet, og vil vere uavhengig av faktiske kostnader i «etterkalkyla». I slike høve vil det ikkje vere noko «budsjettavvik» mellom gebyrgrunnlaget på budsjettstadiet og gebyrgrunnlaget i rekneskapen. I sjølvkostrekneskapen vil over-/ underskotet etter forskrifta § 8 andre og tredje ledd bli differansen mellom rekneskapsførte gebyrinntekter og gebyrgrunnlaget (kronebeløpet) slik det blei fastlagt på budsjettstadiet.

Som omtalt i rettleiaren til sjølvkostforskrifta § 8, har departementet lagt til grunn at framføring av over- og underskot føreset at det er klart kva gebyrgrunnlaget skal vere. Når det ikkje er fastsett i særlov, i forskrift med heimel i særlov eller i vedtak kva gebyrgrunnlaget er, er det heller ikkje grunnlag for å berekne over- eller underskot (anna enn i høve kor gebyrinntektene er høgare enn sjølvkost). Sjølvkostforskrifta regulerer ikkje kva som blir rekna som kommunen sitt vedtak om gebyrgrunnlag eller korleis vedtak er å forstå. Dette vil avhenge av ei konkret vurdering i kvar einskild sak. Det er ikkje slik at gebyrgrunnlaget *må*

vere fastsett i samband med budsjettvedtaket, jf. òg vårt brev til Bjørn Kittilsen 25. mai 2021, som dykk syner til i innleiinga i dykkar brev.

Som departementet òg skriv i rettleiaren til forskrifta, må kommunane i praksis normalt utarbeide ei budsjettkalkyle i forkant av budsjettåret, sjølv om dette ikkje er fastsett som eit krav i forskrifta. Ei slik budsjettkalkyle vil vere eit grunnlag for å kunne estimere sjølvkost og fastsetje gebyra og budsjettere gebyrinntektene. Budsjettkalkyla vil bidra til at gebyra blir sette ut frå det som er forventa sjølvkost og til at det vert teke omsyn til overskot eller underskot frå tidlegare år som har vorte framførte.

Sjølv om det det er naturleg at kommunen har ei budsjettkalkyle, er det etter sjølvkostforskrifta ikkje eit krav om at det må ligge føre ei budsjettkalkyle for å kunne si at det ligg føre eit gebyrgrunnlag. Etter vår vurdering kan det altså liggje føre eit gebyrgrunnlag etter sjølvkostforskrifta, som gir grunnlag for å fastsetje eit over- eller underskot og for å bruke av sjølvkostfond eller framføre underskot, sjølv om det ikkje ligg føre ei budsjettkalkyle.

Bakgrunnen for unntaket i § 8 tredje ledd fjerde punktum

Eventuelle avvik mellom gebyrinntektene og gebyrgrunnlaget (som maksimalt kan vere sjølvkost) skal som hovudregel jamnast ut i løpet av ein periode på fem år, jf. sjølvkostforskrifta § 8. Når kommunen framfører eit underskot, kan kommunen i visse høve dekke inn underskotet seinare enn hovudregelen på fem år. Dette gjeld berre dersom det er *naudsynt for å unngå at dagens brukarar betalar for framtidig bruk av gjennomførde investeringar*, jf. § 8 tredje ledd fjerde punktum.

Generasjonsprinsippet seier at brukarane av dagens tenester betalar det som dagens tenester kostar, slik at kostnadene ved tenestene blir dekkja av dei brukarane som drar nytte av tenesta, og slik at ein generasjon brukarar skal ikkje subsidiere eller bli subsidiert av neste generasjon. Bakgrunnen for unntaket om å kunne framføre underskot utover fem år, er at det i visse høve vil kunne bryte med generasjonsprinsippet dersom kommunen stramt må halde seg til femårsregelen.

Når kan kommunane nytte seg av unntaket (problemstilling 3 i brevet frå Hjartdal kommune, spørsmål 1 i brevet frå Norsk Vann)?

Unntaket i sjølvkostforskrifta § 8 tredje ledd fjerde punktum gjeld berre når det er naudsynt for å unngå at dagens brukarar skal betale for *framtidig bruk av gjennomførde investeringar*. Når kommunen bruker unntaket, må kommunen kunne identifisere kostnadene som gjeld investeringane som skal dekkjes av framtidige brukarar og grunngi kvifor ikkje dagens brukarar skal dekkje dei, sjå eige punkt om dette lengre bak i brevet.

I rettleiaren til forskrifta er det vist til at unntaket til dømes gjeld i situasjonar kor ein kommune byggjer ut vann- og avløpsnett med overkapasitet for å ta høgde for framtidig utbygging av eit hytte- eller bustadfelt, og tilkoplinga til nettet vil skje etappevis over ein lang rekke år etter kvart som hytte- eller bustadfelt blir bygde ut. I eit slikt høve ville

avskrivningane som fylgde av investeringane i kombinasjon med ein framføringsperiode på fem år, innebere at dagens brukarar betala for noko som «knapt» var i bruk. Unntaket legg dermed til rette for at kostnader ved bestemte investeringar ikkje blir dekkja av dagens, men av framtidige brukarar.

Regelen er til for at gebyra ikkje skal bli urimeleg høge for noverande generasjon, før heile investeringa blir teken i bruk, og i vurderinga av om unntaket kan nyttast, kan det derfor vere føremålstenleg å sjå hen til endringa i gebyrnivået for brukarane. Investeringskostnader som berre i liten grad verkar inn på gebyrnivået til innbyggjarane, blir ikkje omfatta av unntaket.

*Korleis identifisere kostnadene som blir omfatta av unntaket («delunderskotet»)
(problemstilling 3 i brevet frå Hjartdal kommune og spørsmål 3 og 4 i brevet frå Norsk Vann)?*

Unntaket kvilar på at kostnader ved nokre konkrete investeringar ikkje treng å bli dekkja inn over gebyra før dei blir tekne i bruk, og ordlyden i unntaket gjer det òg klart at unntaket avgrensar seg til kostnader som er direkte knytt til investeringar. Vår vurdering er at dette vil omfatte avskrivningar (slik dei går fram i sjølvkostkalkyla, altså basert på kostpris med fråtrekk for eventuelle tilhøyrande inntekter som anleggsbidrag, mva-kompensasjon eller liknande) og kalkulatoriske rentekostnader. Driftsutgifter er ikkje omfatta av unntaket, heller ikkje dersom dei er ekstra høge som følgje av at det er bygd for overkapasitet.

Kommunen fører eitt sjølvkostrekneskap for den aktuelle tenesta, og kostnadene ved dei aktuelle investeringane (avskrivningar og kalkulatoriske renter) skal inngå i sjølvkostrekneskapen frå det tidspunkt dei blir aktiverte i balanserekneskapen til kommunen, i tråd med vanlege reglar. Dette gjeld uavhengig av om investeringane knyt seg til framtidig bruk eller ikkje. Sjølvkostrekneskapen vil altså vise dei same kostnadene, uavhengig av om kommunen brukar unntaket eller ikkje (vi har her føresett at kommunen nyttar lineære avskrivningar òg for den delen av investeringa som enno ikkje er teken i bruk). Men for kommunar som nyttar seg av unntaket, vil gebyrinntektene vere lågare dei første åra enn dei elles ville ha vore. Sjølvkostrekneskapen, kor alle kostnader og inntekter inngår, vil derfor vise eit større underskot, alt anna likt.

Delar av dette underskotet vil vere knytt til kostnadene ved investeringane som unntaket i § 8 tredje ledd fjerde punktum rettar seg mot. Dette kan som nemnd typisk vere avskrivningane og kalkulatoriske renter frå ei konkret investering. Det kan òg vere ein forholdsmessig del av desse kostnadene, til dømes om nokre bebuarar allereie er kopla på leidningsnett, men at investeringa stort sett først vil bli teke i bruk i framtida når området er bygd ut. Desse kostnadene vil vere det såkalla delunderskotet, som kommunen kan dekke inn over ein lengre periode enn fem år.

Resten av resultatet skal dekkast inn i tråd med hovudregelen på fem år. Dette resultatet (under- eller overskotet i årets sjølvkostrekneskap korrigert for kostnadene i førre avsnitt) kan vere både eit overskot og eit underskot.

Tilsvarande vil gjelde for dei påfølgjande åra. Kommunen identifiserer kostnadene som er omfatta av § 8 tredje ledd fjerde punktum (delunderskotet), medan resten av underskotet/overskotet handsamast etter femårsregelen.

For dei høva kor kommunen nyttar § 8 tredje ledd fjerde punktum, vil det altså vere mogleg å dekke inn eit underskot etter hovudregelen på fem år og samstundes framføre eit nytt underskot same år etter unntaksregelen. Dette kjem ikkje fram av dagens rettleiar til sjølvkostforskrifta, og vi vil endre dette ved neste revidering av rettleiaren.

Korleis kan eit delunderskot dekkast inn (problemstilling 1 i brevet frå Hjartdal kommune)?

Når dei aktuelle investeringane etter kvart har blitt tekne i bruk, må kommunen byggje ned det framførte delunderskotet. Forskrifta seier ikkje noko nærare om korleis dette skal gjerast, heller ikkje rundt til dømes bruk av memoriakonto. Departementet har likevel gjort nokre tankar rundt inndekkinga i lys av føremålet med unntaksregelen, som er å få betre samsvar mellom kostnaden for innbyggjarane på den eine sida og bruken og nytta av investeringane på den andre.

Det kan argumenterast for at både levetida til investeringa, nivået på årsgebyra for brukarane og nivået på tilknytingsavgifta er naturleg at kommunen tar med i vurderinga. I praksis vil det for kommunen vere ei stor grad av skjønn rundt korleis kommunen skal dekkje inn eit delunderskot.

Som følgje av at grunngjevinga for unntaket om at kostnadene for innbyggjarane skal følgje bruken av investeringa, kan det argumenterast for at levetida til investeringa i alle høve vil vere ei øvre grense for når underskotet må vere dekkja inn.

Ei måte å handsame dette på i praksis kan tenkjast å vere at kommunen ser hen til gebyrnivået for innbyggjarane. Den aktuelle investeringa vil gi ei auke i samla sjølvkost frå første stund, medan kostnadene skal fordelast på innbyggjarane ut frå bruk. Som eit stilisert døme kan en tenkje seg at kommunen gjer ei investering, medan innbyggjartalet aukar på eit seinare tidspunkt, når eit område blir utbygd og dei nye abonnentane vert koplå til nettet. Årsgebyret for den einskilde abonnent kan i eit slikt høve auke (litt) frå år 1 og deretter halde seg på same nivå over heile levetida til anleggsmiddelet. Dei første åra blir det eit underskot («delunderskot») i sjølvkostrekneskapen. Dei samla gebyrinntektene for kommunen vil likevel etter kvart auke i takt med at fleire koplår seg på nettet. Samstundes vil rentekostnadene over tid verte lågare etter kvart som bokført verdi vert redusert. Etter kvart blir det akkumulerte delunderskotet dekkja inn. I eit slikt høve vil innbyggjarane betale det same per år for å bruke anleggsmiddelet, uavhengig av når dei koplår seg på. I så måte kan det argumenterast for at det er samsvar mellom kostnad og nytte/bruk for innbyggjarane.

Ei anna måte å handsame dette på i praksis kan tenkjast å vere å dekke dei årlege kostnadene frå investeringa i takt med utbygginga og bruken, slik at til dømes 50 pst. av avskrivningane og rentekostnadene vert dekkja av årets gebyrinntekter når 50 pst. av brukarane har koplå seg på, og tilsvarande for dei neste åra. Det resterande vil vere

delunderskotet som blir framført. Når området så er bygd ut, må det akkumulerte delunderskotet bli dekk inn over resterande levetid på investeringa. Dette kan vere eit utgangspunkt, men det er heller ikkje gitt at eit slikt døme treffer føremålet om samsvar mellom nytte og bruk, til dømes om tilkoplinga skjer etter lang tid og det akkumulerte delunderskotet må fordelast over få år.

Dette er to døme på moglege tilnærmingar. Dei har eit teoretisk preg og nokre forenklande, gjevne føresetnader, i tillegg til at dei berre tek for seg effekten på årsgebyret. Som nemnd seier ikkje forskrifta noko om korleis dette skal gjerast. I praksis vil det for kommunen måtte vere eit visst skjønn i avveginga mellom stabile gebyr og generasjonsprinsippet når unntaket i § 8 tredje ledd fjerde punktum blir nytta.

For vatn og avløp må det i tillegg sjåast hen til inntektene frå tilknytingsavgifta. Avhengig av nivået på avgifta, vil det kunne gje store inntekter i einskilde år. Forskrifta regulerer heller ikkje korleis slike inntekter skal handsamast i ein situasjon, og dei to døma ovanfor er kan hende lettast å praktisere i ein situasjon med låge tilknytingsgebyr. Høge tilknytingsgebyr kan gi større variasjonar i dei årlege gebyrinntektene for kommunen, og kan trekke i retning av at delunderskotet dekkast inn over ein kortare periode.

Å bruke unntaket i § 8 tredje ledd fjerde punktum har ikkje noko å seie for føringane i kommunerekneskapen, men vil verka inn på driftsresultat og størrelsen på bundne fond (i kommunerekneskapen kan desse uansett ikkje vere lågare enn null), jf. også vårt svar til punkt 2.

Kva for krav er det til dokumentasjon ved eit «delunderskot» (spørsmål 2 i brevet frå Norsk Vann)?

For høva kor kommunen vel å bruke unntaket i § 8 tredje ledd fjerde punktum, gjev ikkje sjølvkostforskrifta andre reglar for dokumentasjon enn det som følgjar av sjølvkostforskrifta § 9.

Departementet har i brev av 10. juni 2022 til B. Kittilsen Rådgivning skrive at:

«Vår vurdering er at dersom en kommune velger å benytte seg av adgangen til lengre inndekningstid enn fem år for visse kostnader/et slikt delunderskudd, må dette identifiseres og håndteres. Dette vil være nødvendig for å kunne skille mellom over/underskudd som må disponeres/dekkes inn innenfor femårsfristen i tråd med § 8 andre ledd andre ledd tredje punktum og tredje ledd tredje punktum, og (del)underskudd som dekkes inn senere i tråd med § 8 tredje ledd fjerde punktum.»

I rettleiaren til sjølvkostforskrifta er det sagt at dokumentasjonen må vise gebyrinntektene, overskot og underskot samt framføring av desse (altså saldo på sjølvkostfond og framførte underskot). I dette ligg det òg at dokumentasjonen må kunne vise kva som ligg til grunn for framføringa av overskot og underskot når kommunen brukar § 8 tredje ledd fjerde punktum. Det vil til dømes vere kva for investeringar og kva for kostnader som kommunen handsamar

etter unntaksregelen og over kor lang periode kommunen legg opp til å framføre det aktuelle delunderskotet.

Rettleiaren seier vidare at om kommunen etter § 8 tredje ledd fjerde punktum framfører eit underskot over ein lengre periode enn fem år, bør kommunen òg oppbevare dokumentasjonen over ein tilsvarande lengre periode.

Med helsing

Bent Devik (e.f.)
fagdirektør

Even Vaboen
utgreiingsleiar

Dokumentet er signert elektronisk og har derfor ikkje handskrivne signaturar

Vedlegg: Brev frå Norsk Vann av 21. januar 2024
Brev frå Hjartdal kommune av 18. februar 2024

Mottakarar:

Hjartdal kommune
Norsk Vann

Kopi:

Statsforvalteren i Vestfold og Telemark
Bjørn Kittilsen
Momentum
Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
Klima- og miljødepartementet