

ØKONOMISTYRING OG BUDSJETTPROSESS

Holtålen kommune



FORORD

Revisjon Midt-Norge SA har gjennomført denne forvaltningsrevisjonen på oppdrag fra Holtålen kommunes kontrollutvalg i perioden fra januar til august 2022.

Kontrollutvalget skal påse at forvaltningsrevisjon gjennomføres, jf. lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 23-2 punkt c). Forvaltningsrevisjon innebærer å gjøre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets eller fylkestingets vedtak og forutsetninger¹.

Revisjonsteamet har bestått av prosjektleder/oppdragsansvarlig Leidulf Skarbø, prosjektmedarbeider Marit Ingunn Holmvik, og kvalitetssikrere Mette Sandvik og Unni Romstad. Revisor har vurdert egen uavhengighet overfor Holtålen kommune, jf kommuneloven § 24-4 og forskrift om kontrollutvalg og revisjon kapittel 3.

Forvaltningsrevisjonen er gjennomført i henhold til NKRFs² standard for forvaltningsrevisjon, RSK 001.

Vi vil takke alle som har bidratt med informasjon i prosjektet. En oversikt over tidligere gjennomførte prosjekter finnes på vår hjemmeside www.revisjonmidtnorge.no.

Oppdal, 31.08.2022

Leidulf Skarbø

Oppdragsansvarlig revisor

¹ Kommuneloven § 23-3, 1.ledd

² Norges Kommunerevisorforbund, www.nkrf.no

SAMMENDRAG

Undersøkelsen har hatt til formål å finne ut om Holtålen kommune har en budsjettprosess og budsjettoppfølging som sikrer god økonomistyring. Dette har blitt konkretisert gjennom tre problemstillinger som er belyst gjennom dokumentanalyser og intervjuer.

Sikrer budsjettprosessen en realistisk og fullstendig budsjettering?

Revisjonen mener at administrasjonen har en praksis som lever opp til de krav og forventninger som stilles til kvalitetssikring av tallene i årsbudsjettet. Arbeidet er imidlertid ikke forankret i skriftlige beskrivelser av ansvar, roller og frister. For å styrke internkontrollen anbefaler revisjonen at dette formaliseres.

Revisjonen har fått inntrykk av at det legges mindre vekt på økonomiplanleggingen som strekker seg utover årsbudsjettet. De 4-årige økonomiplanene skal vise hvordan langsiktige utfordringer skal løses, og dette er noe vi mener blir for svakt ivaretatt.

Har kommunen tilfredsstillende system og rutiner for budsjettstyring og rapportering?

Etter revisjonens vurdering er kommunens rutiner tilfredsstillende. Vi vil imidlertid anbefale at rollefordelingen både internt i administrasjonen og mellom kommunedirektøren og politisk nivå blir tydeliggjort. Revisjonen finner det spesielt uheldig at prinsippene for rammebudsjettering er svakt beskrevet og ivaretatt.

Legger budsjettprosessen og beslutningsgrunnlaget i budsjettsaker til rette for god politisk styring og kontroll?

Revisjonen har konkludert med at så ikke er tilfelle. Økonomireglementet er utdatert, finansielle måltall er ikke politisk behandlet, og Holtålen har ikke noe gjennomgående system for mål- og resultatstyring. Dermed mangler de mest sentrale, lovfestede verktøyene for politisk styring av økonomien. I tillegg er det lite forutsigbart hvordan det politiske nivået kan øve innflytelse underveis i budsjettprosessen. Det er bebudet at nytt økonomireglement snart vil bli utarbeidet og behandlet. Revisjonen vil anbefale at det gjennom dette arbeidet etableres et rammeverk som retter på manglene.

INNHOLDSFORTEGNELSE

Forord	3
Sammendrag.....	4
Innholdsfortegnelse	5
1 Innledning.....	8
1.1 Bestilling.....	8
1.2 Problemstillinger og avgrensninger.....	8
1.3 Metode	9
1.4 Bakgrunn.....	10
2 Realisme og fullstendighet.....	12
2.1 Problemstilling	12
2.2 Revisjonskriterier.....	12
2.3 Data	12
2.3.1 Budsjettprosessen i Holtålen kommune	12
2.3.2 Økonomisk handlingsrom.....	14
2.3.3 Enhetenes årsbudsjett	15
2.3.4 Oppfølging av langsiktige utfordringer.....	18
2.4 Vurdering.....	20
2.4.1 Administrasjonens budsjettprosess	20
2.4.2 Økonomisk handlingsrom.....	21
2.4.3 Enhetenes årsbudsjett	21
2.4.4 Langsiktige utfordringer.....	22
3 Budsjettoppfølging.....	23
3.1 Problemstilling	23
3.2 Revisjonskriterier.....	23
3.3 Data	23
3.3.1 Risikovurderinger	23
3.3.2 Roller og ansvar for budsjettstyringen	24
3.3.3 Økonomirapportering	24
3.3.4 Budsjettendringer i kommunestyret.....	27
3.3.5 Administrative budsjettendringer	28
3.3.6 Kontrolltiltak	28
3.4 Vurdering.....	29
3.4.1 Risikohåndtering	29
3.4.2 Formalisering.....	29
3.4.3 Økonomirapportering	30
3.4.4 Budsjettendringer i kommunestyret.....	30
3.4.5 Administrative budsjettjusteringer	31
3.4.6 Kontrolltiltak	31
4 Politisk styring og kontroll	32
4.1 Problemstilling	32
4.2 Revisjonskriterier.....	32

4.3	Data	32
4.3.1	Politiske styringsverktøy.....	32
4.3.2	Politisk forankring av budsjettprosessen	33
4.3.3	Økonomisk styringsinformasjon	35
4.3.4	Usikkerhet ved budsjettanslagene	35
4.3.5	Fremstillingsmåte.....	37
4.3.6	Bevilgningsoversikter	38
4.3.7	Mål og betingelser for bruk av bevilgningene	38
4.4	Vurdering.....	39
4.4.1	Politiske styringsverktøy.....	39
4.4.2	Forankring av budsjettprosessen	39
4.4.3	Økonomisk styringsinformasjon	40
4.4.4	Usikkerhet ved budsjettanslagene	40
4.4.5	Fremstillingsmåte.....	40
4.4.6	Bevilgningsoversikter	41
4.4.7	Mål og betingelser for bruk av bevilgningene	41
5	Høring	42
6	Konklusjoner og anbefalinger	43
6.1	Konklusjon.....	43
6.2	Anbefalinger	45
	Kilder	46
	Vedlegg 1 – Utledning av revisjonskriterier.....	47
	Vedlegg 2 - Prognoser for budsjettavvik 2021	53
	Vedlegg 3 – Budsjettendringer i 2021	54
	Vedlegg 4 – Datakilder for budsjettering.....	55
	Vedlegg 5 – Finansielle måltall.....	56
	Vedlegg 6 – Høringssvar	57

Tabell

Tabell 1.	Oversikt over gjennomførte intervjuer.....	9
Tabell 2.	Finansielle nøkkeltall.....	18
Tabell 3.	Beregnet utvikling i finansielle indikatorer med den vedtatte økonomiplanen.....	19
Tabell 4.	Fremskrevet folkemengde 1. januar 2022-2025. Faktiske tall 2021.....	19
Tabell 5.	Behandling av kvartalsrapporter i 2021	24
Tabell 6.	Rammeområder med store budsjettoverskridelser i 2021.....	25

Tabell 7.	Økonomirapportering, prognoser og tilleggsbevilgninger for RO 03 Helse i 2021	26
Tabell 8.	Økonomirapportering, prognoser og tilleggsbevilgninger for RO 10 Bygningsdrift i 2021	26
Tabell 9.	Økonomirapportering, prognoser og tilleggsbevilgninger for RO 16 Pleie og omsorgstjenesten i 2021	27
Tabell 10.	Kommunestyrets budsjettendringer for driftsbudsjettet i 2021. Revisjonens summeringer	28
Tabell 11.	Finansielle måltall angitt i Holtålen kommunes budsjettdokument	33
Tabell 12.	Kommunestyrets budsjettendringer for investeringsbudsjettet i 2021	54
Tabell 13.	Datakilder for økonomisk handlingsrom ifølge økonomisjefen	55

Figurer

Figur 1.	Administrativt organisasjonskart	11
Figur 2.	Finansielle måltall angitt i Holtålen kommunes årsberetning for 2021	56

1 INNLEDNING

I dette kapittelet går vi gjennom bestilling, problemstillinger og bakgrunnen for prosjektet.

1.1 Bestilling

Kommunestyret i Holtålen kommune behandlet i sak 47/20 den 15. oktober 2020 planen for forvaltningsrevisjon for årene 2020-2024. Kontrollutvalget fulgte opp planen med å bestille en forvaltningsrevisjon om temaet økonomistyring og budsjettprosess³. Som innspill til problemstillinger ble det henvist til en rapport om økonomistyring og økonomirapportering som Revisjon Fjell IKS utarbeidet for kommunen i 2012.

Kontrollutvalget behandlet prosjektplanen i sak 02/22 den 27. januar 2022, hvor problemstillingene og rammene for prosjektet ble fastsatt.

1.2 Problemstillinger og avgrensninger

Temaet for dette prosjektet er hvorvidt kommunens budsjettprosess og budsjettoppfølging legger til rette for god styring og kontroll både for det administrative og det politiske nivået.

Følgende problemstillinger er besvart i rapporten:

1. Sikrer budsjettprosessen en realistisk og fullstendig budsjettering?
2. Har kommunen tilfredsstillende system og rutiner for budsjettstyring og rapportering?
3. Legger budsjettprosessen og beslutningsgrunnlaget i budsjettsaker til rette for god politisk styring og kontroll?

Revisjonen ønsker at undersøkelsen skal bidra til forbedring knyttet til aktuelle tema. For å ivareta hensynet til aktualitet er undersøkelsen avgrenset tidsmessig til budsjettprosessen for 2022 og rapporteringen for 2021.

En forvaltningsrevisjon skal ikke evaluere politiske vedtak eller prioriteringer. Det øverste ansvaret for økonomistyringen ligger hos kommunestyret. Gjennom summen av bevilgninger tar kommunestyret beslutninger som har avgjørende betydning for økonomistyringen. Vi har ikke vurdert om disse beslutningene har vært egnet til å innfri kommunelovens krav om at økonomien skal forvaltes slik at handleevnen blir ivaretatt over tid.⁴ I den forbindelse har vi

³ Kontrollutvalgets sak 37/21 den 25. november 2021

⁴ Kommunelovens § 14-1, 1. ledd.

avgrenset oss til å undersøke om kommunedirektøren legger frem et beslutningsgrunnlag som er egnet for kommunestyret til å ivareta det overordnede ansvaret.

Mange enheter og aktører er involvert i budsjettprosessene, og av ressurs hensyn må det foretas et utvalg. Datainnsamlingen har blitt avgrenset til de enhetene og aktørene som i størst grad har kunnet belyse problemstillingene.

1.3 Metode

Data for å svare på problemstillingene er basert på dokumentgjennomgang og intervjuer. I den grad det har vært mulig er data innhentet fra ulike kilder, noe som vil bidra til å sikre pålitelighet og gyldighet.

Dokumentene har bestått av systembeskrivelser for plan- og rapporteringsprosessene, samt saksfremlegg med vedlegg til budsjettbehandling, budsjettreguleringer og økonomirapportering. I kildehenvisningene bakerst i rapporten er det gjengitt hvilke dokumenter dette dreier seg om.

Vi har intervjuet sentrale administrative aktører både for å få frem fakta og for å skaffe oss et innblikk i deres vurderinger om hvordan prosessene fungerer. De fem intervjuene er gjennomført i form av videomøter, og revisjonen benyttet strukturerte intervjuguider. Spørsmålene var ikke gjort kjent for intervjuobjektene på forhånd. Økonomisjefen og de tre enhetslederne som ble intervjuet fikk på forhånd tilsendt en dokumentmal for å fylle ut opplysninger om hvilke datakilder de benytter som budsjettunderlag. Det har blitt skrevet referat for alle intervjuene, og alle disse er verifisert av intervjuobjektene.

Tabell 1. Oversikt over gjennomførte intervjuer.

Dato	Intervjuobjekt
31.03.2022	Kommunedirektør og økonomisjef (oppstartsmøte)
02.05.2022	Enhetsleder pleie og omsorg
03.05.2022	Enhetsleder Hov skole
03.05.2022	Økonomisjef
16.05.2022	Enhetsleder bygningsdrift

Kilde: Revisjon Midt-Norge SA

Av ressurs hensyn valgte vi å intervju bare tre av kommunens enhetsledere. Utplukket av disse var ikke tilfeldig. Vi ønsket både å dekke opp et størst mulig spekter av kommunale tjenester, og å ta med enheter som er kjennetegnet med høy kompleksitet i budsjettarbeidet. De tre enhetsledernes virkelighetsbeskrivelser og oppfatninger har imidlertid ikke gitt oss

grunnlag for å kunne generalisere til alle kommunens enheter. Selv om vi ikke har indikasjoner på at andre enhetsledere ville gitt et annet bilde, vil vi derfor være forsiktig med å dra generelle slutninger for enhetenes budsjettarbeid.

Samlet sett vurderer revisjonen de innsamlede data som tilstrekkelig for å besvare problemstillingene.

1.4 Bakgrunn

Kommuneloven sier at kommunen skal forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid. Ansvaret for at kommunen lever opp til dette kravet hviler på kommunestyret. For å utøve ansvaret er kommunestyret avhengig av relevant og pålitelig beslutningsgrunnlag og rapporter fra kommunedirektøren.

Budsjettet er en bindende plan for disponering av påregnelige inntekter. Kommunestyret skal fastsette budsjettammer som administrasjonen er pålagt å holde seg innenfor, og angi hva som er målene for bevilgningene og hvilke betingelser som er knyttet til bruken. Kommunal virksomhet er bevilgningsstyrt, noe som betyr at virksomheten må tilpasses bevilgningene. Samtidig skal budsjettet være realistisk. På kort sikt er de fleste kostnader bundne, og det kan oppstå konflikt mellom kravet til realisme og kravet til balanse innenfor knappe rammer. På lengre sikt er det viktig at ressursene avspeiler endringer i utgiftsbehov, og at dette underbygges med data for kostnadsdrivende faktorer. Framskrivning av antall eldre og antall elever i skolene er eksempler på slike data.

Når budsjettet er vedtatt er det kommunedirektørens oppgave å styre aktiviteten innenfor bevilgningene mot de målene som er fastsatt for pengebruken. Samtidig må administrasjonen sørge for å overholde andre betingelser som kommunestyret har angitt for bevilgningene. Å styre mot fastsatte mål innebærer at kommunen må ha et gjennomgående system for mål- og resultatstyring, der det er etablert etterprøvbare målsettinger som resultatene blir sammenlignet mot. I tillegg er det av stor betydning å ha et kontroll- og rapporteringssystem som avdekker og retter opp budsjettavvik før det er for sent.

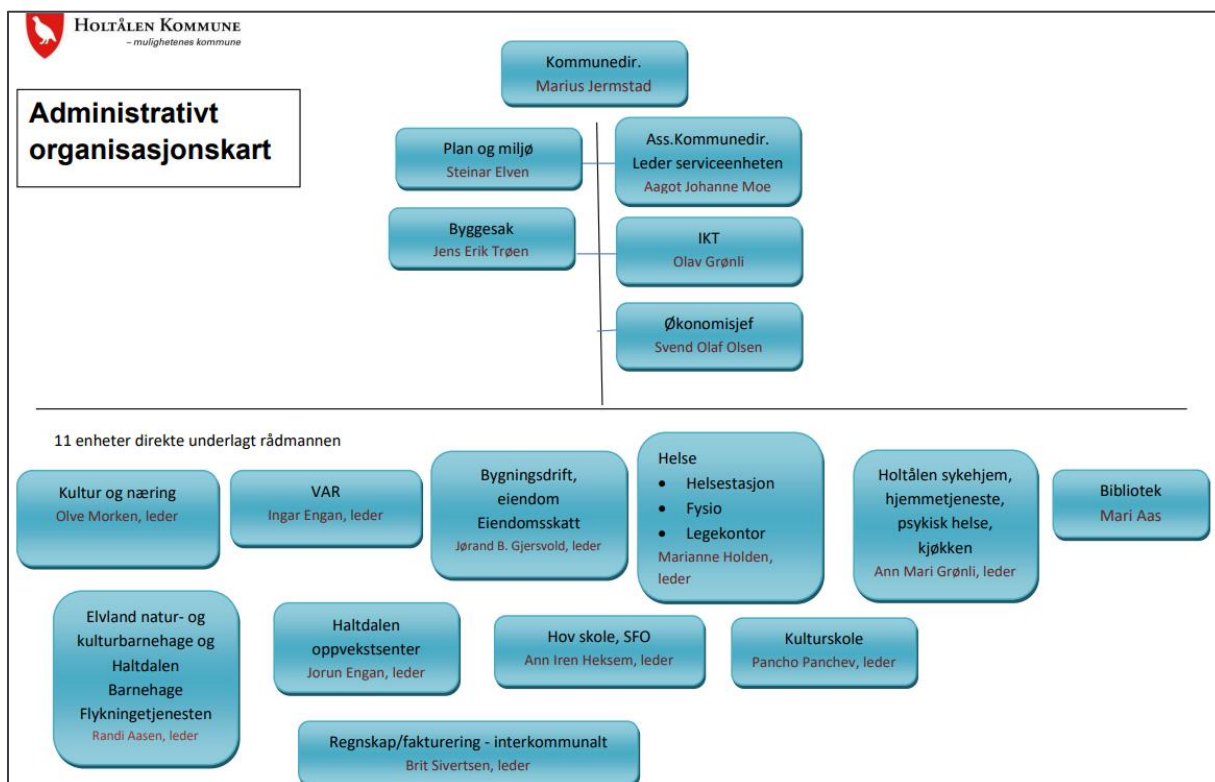
De overordnede rammene for økonomistyring er nedfelt i kommuneloven og den tilhørende økonomiforskriften. Innenfor disse rammene er det i stor grad opp til kommunene selv å innrette virksomheten slik at økonomistyringen ivaretas på en hensiktsmessig og betryggende måte. Hvordan dette gjøres i den enkelte kommune vil vanligvis være beskrevet i økonomireglement, delegeringsreglement og andre styrende dokumenter for internkontrollen.

I revisjonsrapporten fra 2012 ble det pekt på en del svakheter ved kommunens budsjettprosess og hvordan budsjettvedtakene ble fulgt opp. Revisjonen konkluderte med at de skriftlige rutinene var mangelfulle, og at de som fantes ikke ble overholdt. Det ble pekt på at framskrivningen av tidligere års rammer ikke sikret en realistisk budsjettering, og at kommunens økonomiske situasjon tilsa et grundigere arbeid med å få aktivitetsnivået tilpasset inntektene. Revisjonen mente også at kommunen manglet et mål- og resultatsystem som var egnet til å måle effekten av ressursbruken, og at den periodiske rapporteringen til kommunestyret led av noen mangler. Dette er tema som også står sentralt for tilstanden ti år senere.

Administrativ organisering

Kommunen er organisert etter 2-nivåmodellen, hvor enhetslederne rapporterer direkte til kommunedirektøren.

Figur 1. Administrativt organisasjonskart.



Kilde: Holtålen kommunes hjemmeside

2 REALISME OG FULLSTENDIGHET

2.1 Problemstilling

Det er utarbeidet følgende problemstilling for dette temaet:

Sikrer budsjettprosessen en realistisk og fullstendig budsjettering?

2.2 Revisjonskriterier

Innsamlede data er målt opp mot følgende målestokker:

- Kommunen bør ha styrende dokumenter som beskriver ansvar, roller og frister under budsjettprosessen.
- Det økonomiske handlingsrommet skal være realistisk anslått. Forsiktighetsprinsippet bør etterleves dersom anslagene er usikre.
- Enhetenes årsbudsjett skal være kvalitetssikret. Det bør tas tilstrekkelig høyde for usikkerhet.
- Økonomiplanen skal vise hvordan langsiktige utfordringer skal følges opp.

Utlædningen av revisjonskriteriene finnes i vedlegg 1.

2.3 Data

2.3.1 Budsjettprosessen i Holtålen kommune

Styrende dokumenter

Kommunens gjeldende økonomireglement er fra tidlig på 2000-tallet, og dokumentet blir av kommunedirektøren og økonomisjefen betegnet som utdatert og uten styrende verdi.

Kommunen har i tillegg et budsjettreglement som ble vedtatt i kommunestyrets sak 57/09 den 10. desember 2009. Prosedyrebeskrivelsen omfatter 10 kulepunkter, som handler om hvordan, og på hvilket tidspunkt, formannskapet, driftsutvalget og kommunestyret skal gjennomføre trinnvise behandlinger av årsbudsjettet og økonomiplanen. Også dette dokumentet er etter kommunedirektøren og økonomisjefens oppfatning utdatert. Budsjettreglementet har ingen bestemmelser om hvordan den administrative budsjettprosessen skal gjennomføres.

Kommunen har ingen øvrige skriftlige rutiner eller beskrivelser av budsjettprosessen, og det blir ikke utarbeidet noe budsjetttrundskriv. Ifølge økonomisjefen vil nytt økonomireglement bli behandlet i løpet av høsten 2022.

Roller og ansvar i budsjettprosessen

Kommunedirektøren forteller at økonomiplanen forberedes og legges fram som en orientingssak før sommeren hvert år. Ifølge møteprotokollene for 2021 ble en slik sak lagt frem for formannskapet⁵. Kommunedirektøren ivaretar saksbehandlingen mot politisk nivå, og overlater til økonomisjefen å utarbeide det faglige grunnlaget.

Økonomisjefen tilrettelegger for budsjettarbeidet i enhetene, forklarer bakgrunnen for tallene, og utarbeider budsjettokumentet. Det er ikke laget noen skriftlig beskrivelse av enhetsledernes rolle i budsjettarbeidet, og ingen av de som er intervjuet henviser til at dette er angitt i stillingsbeskrivelsene. Enhetslederne bestemmer selv hvordan de skal jobbe internt med budsjettforslaget. Ingen av de tre enhetslederne revisjonen har intervjuet gir uttrykk for noen usikkerhet om hva som er deres rolle og ansvar i budsjettprosessen.

Holtålen kommunes årsbudsjett og økonomiplan vedtas samtidig før årsskiftet etter innstilling fra formannskapet.

Rammebudsjettering

Budsjettets driftsdel er inndelt i 18 rammeområder etter nettoprinsippet. Inndelingen samsvarer til en viss grad med den administrative organisasjonsstrukturen, men ikke fullt ut. For investeringsbudsjettet blir det fastsatt utgiftsrammer for hvert enkelt prosjekt.

Utgangspunktet for budsjettarbeidet er inneværende års rammer, justert for lønns- og prisvekst. Det er enhetslederne som utarbeider detaljbudsjettet, og dette blir gjort før budsjettet går til politisk behandling. Budsjetttrammene justeres underveis i prosessen etter hvert som utgifts- og innsparingsbehov blir kartlagt og drøftet. Kommunedirektøren og økonomisjefen forteller at budsjetttrammene bygges opp nedenfra, noe de mener gir større sikkerhet for at budsjettet harmonerer med den faktiske aktiviteten. De opplever at enhetsledernes jobbing med detaljene har bidratt til bedre økonomistyring.

De tre enhetslederne revisjonen har intervjuet gir alle uttrykk for at de er delaktige og gis mulighet til innflytelse frem til kommunedirektøren fremmer sitt budsjettforslag. Denne prosessen skjer både i felles enhetsledermøter og i møter med den enkelte enhetsleder. Etter at beslutningen om de 18 rammene er tatt, er det enhetsledernes oppgave å tilpasse detaljbudsjettet innenfor disse.

⁵ Formannskapets sak 85/21 den 22. juni 2021

2.3.2 Økonomisk handlingsrom

I dette avsnittet beskriver vi hvordan kommunen anslår det økonomiske handlingsrommet, og hvordan usikkerhet ved kalkulasjonene håndteres. Dataene er basert på informasjon fra økonomisjefen, samt gjennomgang av det sist vedtatte budsjett- og økonomiplandokumentet. Økonomisjefen ble bedt om å angi hvilke datakilder han støtter seg på gjennom utfylling av et skjema utarbeidet av revisjonen. Det utfylte skjemaet er tatt inn i vedlegg 4.

Frie inntekter

Økonomisjefen støtter seg på en prognosemodell fra KS når rammetilskudd og skatt på inntekt og formue blir tallfestet i årsbudsjettet. Prognosemodellen er det mest anerkjente og brukte verktøyet i kommunesektoren til dette formålet, og blir oppdatert ved endringer i statens økonomiopplegg. I tillegg baserer økonomisjefen seg på informasjon fra Statsforvalteren.

KS sin prognosemodell er også tilrettelagt for å anslå frie inntekter for de tre siste årene i økonomiplanen. Økonomisjefen har funnet modellen lite egnet til dette formålet, og begrunner det med at tilfeldige befolkningsendringer fra år til år gir store utslag for små kommuner. Med den store kompleksiteten i inntektssystemet, finner han erfaringsmessig ikke verdien av å arbeide med modellen verdt strevet. I stedet baserer han seg på en trendfremskrivning basert på historiske data for kommunens frie inntekter. Trendlinjen blir skjønnsmessig justert for endringer i demografiske data.

Økonomisjefen oppdaterer anslagene for frie inntekter i løpet av året, og rapporterer om nye prognoser i kvartalsrapportene. Han baserer seg på kommunens regnskapstall for skatteinntektene og oppdaterte versjoner av prognosemodellen fra KS.

Eiendomsskatt

Inntektsanslaget for årsbudsjettet blir basert på fjorårets faktiske regnskapstall. For de tre siste årene i økonomiplanen blir disse sammenholdt med informasjon om planlagte endringer i skatteopplegget og skjønnsmessige korrigeringer etter samtale med kommunens eiendomsskatteansvarlig.

Rente- og avdragskompensasjon

Staten har tidligere stimulert til enkelte typer investeringer gjennom ordninger hvor kommunen får kompensert normerte finansutgifter innenfor en kommunevis investeringsramme. Økonomisjefen opplyser at han oppdaterer fjorårets faktiske regnskapstall med nye renteprognooser i nasjonalbudsjettet. Samme metode blir benyttet for hele økonomiplanperioden.

Renteutgifter og renteinntekter

Anslagene for kommunens gjennomsnittrente fremover i tid blir basert på renteprognosene i nasjonalbudsjettet og markedsdata fra KBN Finans⁶, som er kommunens verktøy for gjeldsforvaltning. Over 60 prosent av kommunens lånegjeld er rentesikret, og merkostnaden for sikringen blir lagt på toppen av anslåtte renteutgifter for kommunens sertifikat- og gjeldsbrevlån. I kvartalsrapportene blir budsjettanslagene oppdatert med de faktiske renteutgiftene og renteinntektene så langt i året.

Avdragsutgifter

Økonomisjefen gjør beregninger som er basert på gjeldsutviklingen i økonomiplanperioden, politiske vedtak og andre kjente forutsetninger.

Aksjeutbytte

Anslaget blir basert på årets utbetalte utbytte, korrigert for selskapsinformasjon om hva som er planlagt utbetalt i årene som kommer.

Lønns- og prisvekst

Økonomisjefen opplyser at han tar utgangspunkt i SSB og nasjonalbudsjettets prognoser, og gjør skjønnsmessige korrigeringer med forsiktighet. I kvartalsrapportene supplerer han med data fra eget regnskap og informasjon fra KS om faktisk lønnsvekst.

Pensjonskostnader

Kostnadene kalkuleres ut fra oppgaver og prognoser fra kommunens pensjonsleverandører.

Håndtering av usikkerhet

Økonomisjefen forteller at forsiktighetsprinsippet blir lagt til grunn når det budsjetteres med usikre inntekter og utgifter. Han opplever ikke at kommunen går på akkord med kravet til realistisk budsjettering for å få balanse innenfor knappe inntekter, og mener at dette kan belegges gjennom kommunens regnskapshistorikk.

2.3.3 Enhetenes årsbudsjett

Gjennom intervju med enhetsledere og dokumentgjennomgang har revisjonen undersøkt budsjetteringsmåten for tre av kommunens enheter:

- RO 02 Hov skole
- RO 10 Bygningsdrift
- RO 16 Pleie og omsorg

⁶ Applikasjon utviklet av Kommunalbanken

Realismekrav og balansekrav

De tre enhetslederne ble spurt om de opplever at kravet til balanse innenfor knappe rammer kommer i konflikt med realistisk budsjettering. Ingen ga uttrykk for at de må budsjettere med urealistiske tall for å få summen tilpasset rammen.

Enhetslederen for pleie og omsorg hadde opplevd mer sjansespill tidligere, hvor optimistisk budsjettering kunne gå på bekostning av realismen. Hun peker på at de har fått bedre styringsverktøy som vært med på å endre på budsjettingen i riktig retning. Enhetslederen for bygningsdrift gir uttrykk for tilsvarende erfaringer, og mener at budsjettet nå speiler realiteten for enheten.

Håndtering av usikre anslag

Enhetslederne forteller at de ikke har noen buffer i egen ramme for å ta høyde for usikkerhet. Når inntekter og utgifter er usikre, legger de seg på det mest sannsynlige nivået. Enhetslederen for Hov skole peker på at det er vanskelig å ta høyde for uforutsette utgifter. Dersom det kommer ekstra kostnader i løpet av året, sørger hun for å gi informasjon om dette i kvartalsrapportene. Enhetslederen for bygningsdrift forteller om usikre faktorer ved budsjettering av husleieinntekter og strømutfgifter. Han legger anslagene på det mest sannsynlige, hvor han støtter seg på erfaringstall for forbruket og prognoser for strømprisen.

Det avsettes en sentral pott for å ta høyde for tilleggsbevilgninger. Økonomisjefen forteller at de ikke har noen retningslinjer for hvordan denne potten skal dimensjoneres. I budsjettet for 2022 er det avsatt kr 750.000. Budsjettdokumentet har ingen kommentarer om usikkerhetsfaktorer eller vurderinger rundt nivået for denne bufferen.

Organisering av enhetens budsjettprosess

Alle de tre enhetslederne involverer medarbeidere under prosessen, men i noe ulik grad. Enhetslederen for bygningsdrift gjør budsjettarbeidet stort sett alene. Enhetslederen for Hov skole forteller at hun informerer på personalmøter og samarbeidsmøter med foreldre, involverer plasstillitsvalgte, og tar med assisterende rektor på møter med kommunedirektør og økonomisjef. Enhetslederen for pleie og omsorg involverer i første rekke avdelingslederne.

Datagrunnlag for detaljbudsjettingen

Revisjonen har undersøkt hvilke datakilder de tre enhetslederne støtter seg på når de fører opp tall for den enkelte budsjettpost.

Lønnsutgifter og tilhørende sosiale kostnader utgjør rundt to tredjedeler av kommunens driftsutgifter. Økonomisjefen importerer oppdaterte tall fra kommunens lønnsystem i den første budsjettversjonen som enhetslederne skal jobbe med, og justerer disse med forventet lønnsvekst og endring i pensjonsutgifter. Alle de tre enhetslederne opplyser at de kontrollerer

lønnstallene mot rapporter for stillingsstørrelser, og at de justerer for kjente, fremtidige endringer blant personellet. For skolene kan personellbehovet variere fra skoleår til skoleår. Enhetslederen for Hov skole forteller at hun går gjennom behovet for antall ansatte, og hvilke stillinger og størrelse dette dreier seg om. Pleie og omsorg har stort innslag av variable lønnsytelser. Enhetslederen opplyser at hun bruker fjorårets regnskap og inneværende års budsjett som datakilde for budsjettering av disse utgiftene. Rammeområdet for bygningsdrift består av et stort antall ansvarskapitler, hvor fordelingen av personellandeler skal reflektere faktisk bruk. Enhetslederen forteller at han går gjennom denne fordelingen, og følger opp med å sende lønnsmelding om endringer når budsjettet er ferdig.

Andre driftsutgifter består av ulike typer innsatsfaktorer som varierer fra enhet til enhet. Ifølge enhetslederne er fjorårets regnskap og inneværende års budsjett en viktig datakilde for hvilket nivå de legger seg på. Enheten for bygningsdrift har stort innslag av driftsutgifter som er knyttet til løpende avtaler med eksterne, slik som forsikring, leie av lokaler, snøbrøyting og leasing av maskiner og utstyr. Enhetslederen forteller at han budsjetterer i tråd med forpliktelsene i disse avtalene. Strømutgiftene er en usikker faktor, både hva forbruk og prisnivå angår. Enhetslederen baserer seg på data om strømforbruket de siste fire årene, og prisprognoser fra kommunens kraftleverandør. Rehabilitering av bygninger tas over investeringsbudsjettet etter en vedlikeholdsplan, mens akutt vedlikehold tas over driftsbudsjettet. For sistnevnte baserer enhetslederen seg på erfaringstall, hvor det også tas hensyn til endringer i fordelingen mellom gamle og nye bygg.

De enhetsspesifikke inntektene til pleie- og omsorgsenheten består i stor grad av brukerbetaling. Enhetslederen oppgir at hun baserer tallfestingen på omfanget av tjenestevedtak, nivået i fjorårets regnskap, samt gebyr- og betalingsregulativene. Kalkuleringen av refusjon fra staten for ressurskrevende tjenester blir basert på tjenestevedtak og beregning av timelønn. Til det siste får hun bistand fra økonomisjefen. Enhetslederen for bygningsdrift forteller at de for 2021 feilberegnet husleieinntektene. Dette skyldtes at de hadde forutsatt 100 prosent belegg, noe som ikke stemte med realitetene. Dette ble oppdaget ved rapporteringen for første kvartal, og for 2022 har de nedjustert beleggsandelen til 90 prosent.

Enhetslederne har noe ulik praksis for dokumentasjon av budsjettkalkulasjonene. Enhetslederen for Hov skole forteller at hun har en egen notatbok for alle utregninger. Enhetslederen for bygningsdrift bruker notatfunksjonene i budsjettverktøyet, mens enhetslederen for pleie og omsorg ikke kan vise til noen særskilt dokumentasjon.

Kvalitetssikring av enhetenes detaljbudsjett

Økonomisjefen vurderer enhetenes egen kvalitetssikring av budsjettforslagene som generelt god, men han peker på at enkelte sliter mer enn andre. Dette har sammenheng med store

forskjeller mellom enhetene; noen er små, mens andre er store og komplekse. Økonomisjefen forteller at han tidligere brukte mye tid på kvalitetssikring, med lesing av alle detaljer. Basert på erfaringer har han etter hvert konsentrert seg mest om områder der behovet for kvalitetskontroll er størst.

Alle de tre enhetslederne har inntrykk av at kommunedirektør og økonomisjef gjennomfører kvalitetssikring av budsjettforslagene de legger frem. Enhetslederen for Hov skole forteller at hun blir innkalt til møter der de diskuterer utfordringene. Dersom det er noe påfallende med budsjettallene blir det stilt spørsmål. Også enhetslederen for pleie og omsorg opplever at budsjettforslagene blir kontrollert og kvalitetssikret dersom de inneholder noe uvanlig. Enhetslederen for bygningsdrift trekker i denne sammenheng frem at kommunedirektøren har god oversikt over økonomien, og at han kommer med spørsmål rundt forslagene.

2.3.4 Oppfølging av langsiktige utfordringer

Finansielle utfordringer

I økonomiplanen for 2022-2025 er utviklingen for fem sentrale nøkkeltall beskrevet. For netto driftsresultat ble utviklingen betegnet som «ikke bærekraftig». Det ble også pekt på at Holtålen har et gjeldsnivå som er høyere enn gjennomsnittet. Revisjonen har undersøkt hva KOSTRA-data forteller om disse to indikatorene.

Tabell 2. Finansielle nøkkeltall.

	Holtålen kommune			KOSTRA-gruppe 14 ⁷	Gjennomsnitt utenom Oslo
	2019	2020	2021	2021	2021
Netto driftsmargin ⁸	-1,2 %	-0,7 %	-1,7 %	4,2 %	4,2 %
Gjeldsbelastning ⁹	136,4 %	132,5 %	127,2 %	90,2 %	114,9 %

Kilde: SSB.no

De ovenstående indikatorene bekrefter kommunedirektørens beskrivelse av de finansielle utfordringene.

Revisjonen har kalkulert hvordan driftsmargin og gjeldsbelastning vil utvikle seg i med den vedtatte økonomiplanen for 2022-2025.

⁷ Kommuner med 600-1.999 innbyggere og lavt eller middels nivå på korrigerede inntekter

⁸ Netto driftsresultat i prosent av brutto driftsinntekter

⁹ Langsiktig gjeld eksklusiv pensjonsforpliktelser i prosent av brutto driftsinntekter

Tabell 3. Beregnet utvikling i finansielle indikatorer med den vedtatte økonomiplanen

	2022	2023	2024	2025
Netto driftsmargin	-3,0 %	-1,2 %	-2,0 %	-2,2 %
Gjeldsbelastning	137 %	156 %	150 %	144 %

Kilde: Holtålen kommunes årsbudsjett for 2022 og økonomiplan for 2022-2025

Utviklingen fremover i tid viser at de negative driftsmarginene vil vedvare. Dette til tross for at økonomiplanen inneholder en rekke konkrete tiltak for å redusere utgiftsnivået. Gjeldsbelastningen vil stige til et høyere nivå enn i dag frem til 2023, for deretter å avta noe.

Behovsendringer

Folketalls- og aldersprognoser er beskrevet i økonomiplanen. Prognosene indikerer at innbyggertallet på sikt vil gå ned, men samtidig vil antallet i den eldste aldersgruppen øke. Revisjonen har undersøkt i hvilken grad dette vil gjøre seg utslag allerede i økonomiplanperioden 2022-2025, og har støttet seg på befolkningsprognosene til Statistisk Sentralbyrå.

Tabell 4. Fremskrevet folkemengde 1. januar 2022-2025.¹⁰ Faktiske tall 2021.

	2021	2022	2023	2024	2025
Innbyggere i alt	1.953	1.940	1.925	1.913	1.905
Innbyggere 80 år og eldre	137	144	159	166	176
Andel 80 år og eldre	7,0 %	7,4 %	8,3 %	8,7 %	9,4 %

Kilde: SSB.no

Prognosene indikerer at det vil bli 39 flere innbyggere over 80 år ved utgangen av 2025 enn ved siste årsskifte. Dette blir i så fall en økning på nesten 30 prosent. Sammen med avtakende folketall totalt, innebærer det at andelen eldre er sterkt økende.

I kommunens økonomiplan er det ikke tatt høyde for økt ressursbehov til eldreomsorgen. Endring i budsjetttrammer for de tre siste årene i økonomiplanperioden er angitt i en egen tabell. Alle tiltakene dreier seg om å redusere rammene, herunder kutt for barnehage og skole knyttet til reduksjon i barne- og elevtall. Behovene utover det kommende budsjettåret er ikke beskrevet i enhetenes budsjettkommentarer.

¹⁰ SSBs middelalternativ; middels fruktbarhet, levealder, innenlandsk flytting og innvandring

Økonomisjefen forteller at kommunen har hatt for høyt driftsnivå i forhold til inntektene i mange år, og at budsjettarbeidet derfor i stor grad har dreid seg om å begrense eller kutte budsjettene. Han savner sterkere koblinger mellom budsjettdokumentets beskrivelser av demografiske data og økonomiplanrammene. Det samme gjelder koblingen mot kommunens sektor- og temaplaner. Ifølge økonomisjefen jobbes det med strukturelle tiltak for slike utfordringer på lengre sikt, eksempelvis gjennom omsorgsplanen.

Kommunens investeringsprogram for 2022-2025 inneholder flere tiltak som er relatert til langsiktige behovsendringer, herunder omsorgsboliger og ny barnehage. Økte rente- og avdragsutgifter er tatt inn ved framskrivning av finansutgifter, og sparte driftsutgifter for ny barnehage er lagt inn i framskrivning av driftsutgifter. Enhetslederen for bygningsdrift forteller at han får informasjon fra andre enhetsledere om behovene for bygninger til ulike tjenester, og at dette er en del av grunnlaget for de investeringstiltak som blir foreslått.

Enhetslederne forteller at de i liten grad er involvert i økonomiplanarbeidet, bortsett fra at de er delaktige i forslagene til innsparinger. Det fokuseres mest på årsbudsjettet. De tre enhetslederne gir likevel uttrykk for at de er bevisste på behovsutviklingen for sine sektorer.

Enhetslederen for Hov skole forteller at hun legger prognoser for antall elever og SFO-brukere til grunn. Hun peker imidlertid på at redusert elevtall ikke nødvendigvis medfører mindre behov for lærere, og at det er store variasjoner fra år til år i det enkelte årskull. Hun nevner i tillegg utfordringer med psykisk helse som en viktig kostnadsdriver i årene som kommer.

Enhetslederen for pleie og omsorg peker på at antall eldre allerede har økt med over 25 prosent de senere årene, men at tjenestene er omorganisert og ikke økt i omfang av den grunn. Enhetslederen trekker i tillegg frem det økende behovet for psykisk helse og tjenestebehovet for unge ressurskrevende brukere.

2.4 Vurdering

2.4.1 Administrasjonens budsjettprosess

Kvalitetssikring av budsjettforslaget avhenger av tydelig avklaring av hvem som har ansvaret for hva, og til hvilket tidspunkt de ulike stegene i prosessen skal gjennomføres. Derfor har vi vurdert om følgende kriterium er oppfylt:

Kommunen bør ha styrende dokumenter som beskriver ansvar, roller og frister under administrasjonens budsjettprosess.

Kommunen har ingen styrende dokumenter eller skriftlig plan som beskriver den administrative prosessen, noe revisjonen ikke finner i overensstemmelse med kravene til en god internkontroll.

Revisjonen har forståelse for at formelle beskrivelser kan oppleves som unødvendige så lenge prosessen fungerer, og vi har heller ikke funnet indikasjoner på at manglende skriftlighet har ført til uklarheter. Ingen av de vi har intervjuet opplever rolle- og ansvarsfordelingen som uklar. Likevel mener vi at administrasjonens dialogbaserte prosess bør suppleres med et styrende dokument, eksempelvis et budsjetttrundskriv, som beskriver milepæler og fordeling av arbeidsoppgaver. Dette kan forebygge at kvalitetssikringen av budsjettforslaget blir personavhengig og fragmentert.

2.4.2 Økonomisk handlingsrom

I avsnitt 2.3.2 har revisjonen undersøkt hvordan anslagene for kommunens bevilgningsevne blir underbygd og tallfestet. Arbeidet omfatter budsjetteringen av kommunens frie inntekter, eiendomsskatt og netto finansutgifter, samt budsjettets gjennomgående anslag for lønnsvekst, prisvekst og pensjonskostnader. De fleste av disse anslagene er usikre, og må baseres på noen forutsetninger. Funnene er vurdert opp mot følgende revisjonskriterium:

Det økonomiske handlingsrommet skal være realistisk anslått. Forsiktighetsprinsippet bør etterleves dersom anslagene er usikre.

Etter revisjonens vurdering benytter kommunen en metodikk som legger til rette for realistiske anslag for usikre inntekter og utgifter, og hvor forsiktighetsprinsippet blir tilstrekkelig etterlevd. Dette bygger vi på at forutsetningene hentes fra relevante datakilder, og at kalkulasjonsmåtene lever opp til anerkjent praksis i kommunesektoren.

2.4.3 Enhetenes årsbudsjett

Å budsjettere realistisk og fullstendig handler i stor grad om å bruke relevante og pålitelige datakilder. Dette krever et bevisst forhold til hvilke faktorer som er de viktigste kostnadsdriverne for tjenestene, hvor man kan hente data fra, og hvilken kvalitet det er på de dataene som brukes. Deretter er det et spørsmål om kommunedirektøren og hans stab utfører kontroll med enhetenes budsjettering. Vi har vurdert dataene i avsnitt 2.3.3 opp mot følgende revisjonskriterium:

Enhetenes årsbudsjett skal være kvalitetssikret. Det bør tas tilstrekkelig høyde for usikkerhet.

Etter revisjonens vurdering blir enhetenes detaljbudsjettering tilstrekkelig kvalitetssikret. Kommunen har en oppbyggingsorientert budsjetteringsmåte, noe som er med på å sikre at enhetenes budsjetttrammer reflekterer den faktiske aktiviteten.

Enhetenes budsjetttrammer tar ikke høyde for uforutsette forhold eller annen usikkerhet rundt inntekter og utgifter. I stedet avsettes det en sentral post som skal ta høyde for tilleggsbevilgningsbehov. Revisjonen anser dette som en god budsjetteringsmåte. I budsjettdokumentet er det imidlertid ikke redegjort for sammenhengen mellom usikkerheten og størrelsen på budsjettposten. Dette er noe vi savner.

2.4.4 Langsiktige utfordringer

Ett av de viktigste formålene med en økonomiplan er å vise hvordan kommunen innenfor en forsvarlig økonomisk ramme vil løse endrede behov for den kommunale tjenesteytingen. Vi har brukt dataene i avsnitt 2.3.4 for å undersøke om kommunen lever opp til følgende revisjonskriterium:

Økonomiplanen skal vise hvordan langsiktige utfordringer skal følges opp.

Etter revisjonens vurdering blir dette svakt ivaretatt. Hovedinntrykket vårt er at kommunen har mest søkelys på det kortsiktige perspektivet gjennom arbeidet med årsbudsjettet. Resten av planperioden fremstår i stor grad som en framskrivning av første år, hvor det i begrenset grad vises hvordan kommunen skal løse sine hovedutfordringer.

Økonomiplandokumentet for 2022-2025 beskriver to sentrale utfordringer; for det første at det samlede utgiftsnivået ikke er tilpasset inntektene, og for det andre at befolkningstallet er for nedadgående samtidig som antall eldre øker. Den første utfordringen er forsøkt løst gjennom konkrete sparetiltak, uten at disse er tilstrekkelige for å oppnå et positivt driftsresultat.

Etter revisjonens vurdering viser kommunedirektørens forslag til økonomiplan heller ikke hvordan tjenestebehovet for et økende antall eldre skal løses. Driftsrammene er fremskrevet fra 2022-nivå. Dersom behovsdekningen skal holdes på dagens nivå, er det grunn all til å tro at det vil kreve økte driftsmidler eller strukturelle tiltak.

3 BUDSJETTOPPFØLGING

3.1 Problemstilling

Revisjonen har samlet inn data for å kunne svare på følgende problemstilling:

Har kommunen tilfredsstillende system og rutiner for budsjettstyring og rapportering?

3.2 Revisjonskriterier

Revisjonen har vurdert tilstanden opp mot disse revisjonskriteriene:

- Internkontrollen for å sikre budsjettoverholdelse bør være basert på risikovurderinger.
- Roller og ansvar for budsjettoppfølgning skal være formalisert.
- Kommunen skal ha system som sikrer tilfredsstillende kvalitet på økonomirapporteringen til kommunestyret i løpet av året.
- Kommunedirektøren skal foreslå budsjettendringer som er nødvendig for å oppfylle kravet til realisme og balanse. Kommunestyret skal endre budsjettet på samme nivå som det er fastsatt.
- Dersom enhetenes budsjetttrammer skal disponeres på en annen måte enn forutsatt, bør detaljbudsjettet endres gjennom administrativ beslutning.
- Ledelsen skal gjennomføre nødvendige kontrolltiltak for å forebygge og avdekke budsjettavvik.

Utledningen av revisjonskriteriene finnes i vedlegg 1.

3.3 Data

3.3.1 Risikovurderinger

Kommunedirektøren og økonomisjefen forteller at de har oversikt over hvilke enheter som krever størst oppmerksomhet, men at dette ikke er systematisert. De retter søkelyset dit risikoen for budsjettavvik er størst, og de to har dialog rundt dette.

De tre enhetslederne betrakter uforutsette forhold som det mest kritiske for budsjettoverholdelsen. Enhetslederen for Hov skole trekker i den sammenheng frem nye enkeltvedtak, mens enhetslederen for pleie og omsorg forteller om risiko knyttet til vikarkostnader, brukerbetaling og ressurskrevende brukere. Enhetslederen for bygningsdrift trekker frem uforutsette vedlikeholdsbehov som den største risikofaktoren.

3.3.2 Roller og ansvar for budsjettstyringen

Holtålen kommune har ingen styrende dokument som beskriver kommunedirektørens, økonomisjefens og enhetsledernes ulike roller og ansvar for budsjettstyringen. Det er heller ikke nedfelt rutinebeskrivelser for budsjettoppfølging og rapportering. Økonomisjefen forteller at han er tilhenger av dialog og personlig oppfølging, fremfor styring gjennom skriftlighet.

Til tross for fraværet av styrende dokumenter, er det ingen av de vi har intervjuet som mener at roller og ansvar er uklare. De tre enhetslederne er fullt ut innforstått med at de står ansvarlig for å overholde en samlet netto utgiftsramme.

3.3.3 Økonomirapportering

Behandling av kvartalsrapporter

Kommunedirektøren avlegger kvartalsrapportene til formannskapet, som fremmer innstilling til kommunestyret. Rapporten for første kvartal har primært til formål å fange opp feil og mangler ved det vedtatte budsjettet. Rapporten for andre kvartal skal vise om driften er i balanse, og om det må iverksettes tiltak for å rette opp avvik. Den tredje kvartalsrapporten blir betraktet som en saldering basert på regnskapsprognoser, mens den fjerde rapporteringen skjer gjennom årsregnskap og årsberetning.

Tabell 5. Behandling av kvartalsrapporter i 2021

	Rapport for 1. kvartal	Rapport for 2. kvartal	Rapport for 3. kvartal
Formannskapet	18. mai	31. august	7. desember
Kommunestyret	9. juni	8. september	15. desember

Kilde: Holtålen kommunes hjemmeside

Årsregnskapet for 2021 ble oversendt til regnskapsrevisor den 1. april 2022. Fristen etter kommuneloven var 22. februar. Årsberetningen ble avlagt 19. april, mens fristen var 31. mars. Forsinkelsen ble tatt opp i nummerert brev til kontrollutvalget.¹¹

Rapportinnhold

- *Saksfremlegg* med sammendrag av vesentlig informasjon.
- *Kvartalsrapport*, bestående av
 - en samlet vurdering fra kommunedirektøren.
 - utvikling for de frie inntektene.
 - sykefravær og bemanning.
 - finansrapport.

¹¹ Nummerert brev nr. 3 fra Revisjon Midt-Norge av 19. april 2022.

- avviksrapportering med forklaringer og prognoser for hvert enkelt rammeområde.
- *Økonomirapport* spesifisert per ansvarskapittel med sumnivå per rammeområde. Perioderegnskapet sammenstilles med periodisert budsjett.
- *Investeringsrapport* spesifisert per investeringsprosjekt.
- *Budsjettendringer* spesifisert per regnskapskonto.

Perioderegnskap

Regnskapet ved utgangen av kvartalet sammenstilles med periodebudsjettet. Økonomisjefen forteller at årsbudsjettet blir periodisert til månedstall gjennom en kombinasjon av tre ulike metoder;

- Fordeling gjennom faste fordelingsnøkler for utgifts- og inntektsartene.
- Skjønnsmessige fordelinger som overstyrer eller supplerer fordelingsnøkler.
- Korrigeringer i løpet av året når det avdekkes at utgifter og inntekter får et annet forløp enn forutsatt.

Enhetene gjør rede for avvik mellom regnskap og periodebudsjett for hvert enkelt ansvarskapittel. Kommunedirektøren forteller at de ikke er like systematiske med å kvalitetssikre enhetenes avviksforklaringer som i større kommuner, men at de likevel har en grunnleggende kontroll.

Regnskapsprognoser

For hvert enkelt rammeområde blir det i kvartalsrapportene angitt prognoser for året som helhet. Revisjonen har gått gjennom de prognosene som ble beskrevet i kvartalsrapportene i 2021, og sammenholdt de med fasiten i kommunens årsregnskap. Hensikten er å teste om kommunen har tilfredsstillende system for å predikere budsjettavvik for året som helhet. Revisors oppstillinger er tatt inn i vedlegg 2. I kommunens årsberetning¹² ble det pekt på at tre rammeområder hadde store budsjettoverskridelser i 2021.

Tabell 6. Rammeområder med store budsjettoverskridelser i 2021.

		Beløp overskridelse	Prosentvis overskridelse
RO 03	Helse	685.000	4,1 %
RO 10	Bygningsdrift	1.107.000	6,5 %
RO 16	Pleie og omsorgstjenesten	2.518.000	5,5 %

Kilde: Holtålen kommunes årsberetning for 2021

¹² Årsberetningen for 2021, s. 5

Revisor har undersøkt om disse overskridelsene var bebudet under kvartalsrapporteringen i løpet av året.

Tabell 7. Økonomirapportering, prognoser og tilleggsbevilgninger for RO 03 Helse i 2021

	Økonomirapport	Enhetens prognose for året	Kommunedirektørens vurdering	Tilleggsbevilgning
1. kvartalsrapport	Kr 900.000 i overskridelse målt mot periodebudsjett	Ikke tallfestet	Økt behov på 1,5 mill pga korona og brukerstyrte behov	Kr 2.150.000
2. kvartalsrapport	Kr 829.000 i overskridelse målt mot justert periodebudsjett	575.000 i merforbruk	Stor usikkerhet. Underdekning anslått til kr 700.000	Kr 575.000
3. kvartalsrapport	Kr 806.000 i overskridelse målt mot justert periodebudsjett	Ikke tallfestet	Behov for ytterligere 900.000 knyttet til koronakostnader og ressurskrevende brukere	Kr 900.000

Kilde: Kvartalsrapporteringen i for 2021

Tabell 8. Økonomirapportering, prognoser og tilleggsbevilgninger for RO 10 Bygningsdrift i 2021

	Økonomirapport	Enhetens prognose for året	Kommunedirektørens vurdering	Tilleggsbevilgning
1. kvartalsrapport	Kr 553.000 i overskridelse målt mot periodebudsjett	Merforbruk. Ikke tallfestet.	Manglende inntekter og økte strømkostnader. Estimert til 200-400.000 på årsbasis	Ingen
2. kvartalsrapport	Kr 1.215.000 i overskridelse målt mot justert periodebudsjett	Minst kr 1.400.000 i merforbruk	Økte strømkostnader og inntektssvikt. Tilleggsbevilgningsbehov på 1,4 million.	Kr 1.371.000
3. kvartalsrapport	Kr 932.000 i overskridelse målt mot justert periodebudsjett	Kr 820.000 i merforbruk	Økte strømkostnader, feilbudsjettering av inntekter og flytting av barnehage og Allak. Behov for styrking på vel 800.000	Kr 666.000

Kilde: Kvartalsrapporteringen for 2021

Tabell 9. Økonomirapportering, prognoser og tilleggsbevilgninger for RO 16 Pleie og omsorgstjenesten i 2021

	Økonomirapport	Enhetens prognose for året	Kommune- direktørens vurdering	Tilleggs- bevilgning
1. kvartalsrapport	Underforbruk på kr 561.000 målt mot periodisert budsjett	Ikke tallfestet. For tidlig å si	Økte brukerbehov beregnet til 1,1 mill.	Ingen
2. kvartalsrapport	Underforbruk på kr 926.000 målt mot periodisert budsjett	Ikke tallfestet. For tidlig å si	Økte behov som fortsatt synes å bli håndtert innenfor rammen	Ingen
3. kvartalsrapport	Underforbruk på kr 243.000 målt mot periodisert budsjett	Ikke tallfestet	Ingen særskilt kommentar	Ingen

Kilde: Kvartalsrapporteringen for 2021

Regnskapet for 2021 viste en budsjettoverskridelse på 2,5 millioner for pleie- og omsorgsenheten. Som det fremgår av ovenstående tabell, ble ikke utfordringene avdekket underveis i året. Av årsberetningen går det frem at avviket i hovedsak var relatert til følgende:

- Feilføring av sykepengerefusjoner i desember 2020, noe som ble rettet i 2021.
- 1,8 årsverk knyttet til enkeltbruker ble uteglemt under budsjetteringen.

3.3.4 Budsjettendringer i kommunestyret

Ifølge kommunelovens § 14-5 skal kommunedirektøren foreslå endringer i årsbudsjettet dersom utviklingen tilsier vesentlige avvik. Kommunedirektøren i Holtålen legger frem forslag til budsjettendringer i samme sak som kvartalsrapporteringen, hvor vedtaket henviser til et eget saksvedlegg. Vedlegget angir endringsbeløp på den enkelte budsjettpost. Begrunnelsen for endringsforslagene er angitt i saksinnledningen og i kvartalsrapporten.

Endringer i investeringsbudsjettet for 2021 er tatt inn i denne rapportens vedlegg 3. Oversikten viser at det ble vedtatt endringer av utgiftsrammene for 28 investeringsprosjekter.

Rammeendringer er ikke eksplisitt angitt, hverken i kommunestyrets vedtak eller gjennom summeringslinjer i vedleggene til sakene. Opprinnelig driftsbudsjett blir vedtatt som netto utgiftsrammer for 18 rammeområder. I understående tabell har revisjonen summert endringer på detaljnivå til rammeområdenivå.

Tabell 10. Kommunestyrets budsjettendringer for driftsbudsjettet i 2021. Revisjonens summeringer.

Sak	Økt bevilgning		Inndekning	
K-sak 8/21 05.05.2021	RO 15, utbedringstilskudd	300.000	Disposisjonsfond	300.000
K-sak 17/21 05.05.2021	RO 11, vedlikehold veger	400.000	Disposisjonsfond	400.000
K-sak 25/21 09.06.2021	RO 01, tilleggsbevilgningsreserve	1.860.000	Rammetilskudd Inntekts- og formuesskatt	2.398.000 1.912.000
	RO 03, helseadministrasjon	1.250.000		
	RO 03, legekantor	900.000		
	RO 99, avdragsutgifter	300.000		
K-sak 29/21 08.09.2021	RO 03, helseadministrasjon	575.000	Tilleggsbevilgningsreserve	1.989.000
	RO 07, diverse poster	443.000	RO 01, diverse	400.000
	RO 10, husleie og strøm	1.371.000		
K-sak 33/21 15.12.2021	RO 03, korona og ressurskrevende bruker	900.000	Tilleggsbevilgningsreserve	331.000
	RO 10, husleie, barnehagedrift og korona	666.000	Nto merinntekter finans	1.235.000

Kilde: Holtålen kommune, saker i kommunestyret med endringer i driftsbudsjettet

3.3.5 Administrative budsjettendringer

Det blir ikke fattet administrative vedtak om endringer av detaljbudsjettet innenfor det enkelte rammeområde. I stedet blir også slike endringer lagt fram for kommunestyret, og tatt inn i endringsskjemaet som blir vedtatt under behandlingen av kvartalsrapportene. Økonomisjefen forteller at denne løsningen er basert på en praktisk tilnærming.

3.3.6 Kontrolltiltak

Kommunedirektøren og økonomisjefens kontroll med enhetenes budsjettstyring skjer primært i forbindelse med kvartalsrapporteringen. Tidligere ble det rapportert hvert tertial, og økonomisjefen peker på at omleggingen sikrer en tettere oppfølging. Han forteller at han også tar stikkprøver utenom rapporteringstidspunktene, og på den måten har et øye med budsjettstyringen til enhetslederne.

Alle de vi har intervjuet bekrefter at enhetslederne er selvhjulpne med styringsinformasjon fra regnskapet. Økonomisjefen forteller at han gir opplæring i bruken av verktøyet og bistand til de som trenger hjelp. Dette har blitt bekreftet av enhetslederne. Økonomisjefen vurderer enhetsledernes evne til å bruke systemene som generelt god.

3.4 Vurdering

3.4.1 Risikohåndtering

Risiko for budsjettavvik varierer fra område til område. Internkontrollen for budsjettstyringen bør fokusere mest på de områdene der risikoen er størst. Vi har vurdert om kommunens avvikskontroll lever opp til følgende revisjonskriterium:

Internkontrollen for å sikre budsjettoverholdelse bør være basert på risikovurderinger.

Selv om risikovurderinger ikke er systematisert og nedtegnet, er det revisjonens vurdering at lederne på de ulike nivåene har tilstrekkelig bevissthet om hvor risikoen for budsjettavvik er størst.

I en liten og oversiktlig kommune er det mulig for toppledelsen å ha god oversikt over risikoforhold uten å gjennomføre egne prosesser for å få de kartlagt. Etter revisjonens vurdering utnytter kommunedirektøren og økonomisjefen denne fordelene på en god måte. De tre enhetslederne vi har intervjuet synes å være tilsvarende bevisst om risikoforholdene for sine budsjettområder.

3.4.2 Formalisering

Revisjonen har vurdert om kommunen har tilfredsstillende styrende dokumenter for budsjettoppfølgingen. Funnene har blitt holdt opp følgende kriterium:

Roller, ansvar og rutiner for budsjettoppfølging skal være formalisert.

Etter revisjonens vurdering er ikke roller, ansvar og rutiner tilstrekkelig beskrevet i noe styrende dokument.

Ifølge kommuneloven¹³ skal internkontrollen blant annet være tilpasset virksomhetens størrelse, og revisjonen har forståelse for at kravene til formelle beskrivelser kan tones ned i små og oversiktlige kommuner. Revisjonen har i tillegg fått inntrykk av at mangelen på styrende dokumenter ikke har skapt noen uklarhet om hvem som skal gjøre hva under budsjettoppfølgingen. Vi vil likevel peke på at det kan oppstå situasjoner der noen enkle og tydelige beskrivelser kan være avgjørende for en fungerende internkontroll, og være med på å forebygge en liten kommunes sårbarhet ved fravær av nøkkelpersonell.

¹³ Kommunelovens § 25-1

3.4.3 Økonomirapportering

Hovedformålet med rapportering i løpet av året er å avdekke budsjettavvik, slik at dette kan rettes opp gjennom tilleggsbevilgninger eller andre tiltak før det er for sent. For å vurdere kvaliteten på økonomirapporteringen har vi benyttet følgende revisjonskriterium:

Kommunen skal ha system som sikrer tilfredsstillende kvalitet på økonomirapporteringen til kommunestyret i løpet av året.

Etter revisjonens vurdering rapporteres det etter en syklus og med et informasjonsomfang som er fullt ut tilfredsstillende. Basert på gjennomgangen av 2021-rapporteringen er vi noe mer kritiske til to andre kvalitetsdimensjoner; om rapportene gir kommunestyret oppdatert informasjon, og i hvilken grad prognosene for enhetenes årsregnskap er pålitelige.

Kvartalsrapportene i 2021 ble fremlagt for behandling i kommunestyret mer enn to måneder etter utløpet av kvartalene. Revisjonen mener at dette er noe sent for å tjene sin primære hensikt. Vi er innforstått med at behandlingen avhenger av møteplanen for kommunestyret, og at endringer dermed krever en annen koordinering.

Regnskapet for 2021 viste en budsjettoverskridelse for pleie- og omsorgsenheten på 2,5 millioner. I kvartalsrapportene ble det ikke rapportert om fare for budsjettoverskridelse for denne enheten. Dette kan indikere at metoden for å lage regnskapsprognoser ikke fyller sin hensikt, men avviket kan også skyldes forhold som enhetslederen først fikk informasjon om i siste kvartal. Basert på avviksforklaringene i årsberetningen, synes det å være en kombinasjon. Selv om revisjonen ikke har grunnlag for å generalisere om kvaliteten på rapporteringen utfra dette tilfellet, viser det at brist i kvalitetssikringen kan oppstå.

3.4.4 Budsjettendringer i kommunestyret

Vi har målt kommunens praksis opp mot følgende kriterium:

Kommunedirektøren skal foreslå budsjettendringer som er nødvendig for å oppfylle kravet til realisme og balanse. Kommunestyret skal endre budsjettet på samme nivå som det er fastsatt.

Kommunedirektøren foreslo tilleggsbevilgninger i 2021 for områder hvor det ble rapportert om at årsbudsjettet ville bli for knapt. Etter revisjonens vurdering var det god konsistens mellom ressursbeskrivelsene i kvartalsrapportene og forslagene til budsjettendringer.

Revisjonen har imidlertid merket seg at kommunestyret vedtar endringer av detaljbudsjettet, og ikke endringer i budsjetttrammene. Dette er ikke i tråd med prinsippet om at budsjettet skal

endres på samme nivå som det er vedtatt, og er etter revisjonens mening egnet til å skape klarhet om kommunedirektørens disponeringsfullmakt.

3.4.5 Administrative budsjettjusteringer

Etter at kommunestyret har vedtatt budsjettet på rammeområdenivå, hører det inn under kommunedirektørens disponeringsfullmakt å kunne endre detaljbudsjettet innenfor de rammene som er vedtatt. Detaljbudsjettets funksjon er å ha tilfredsstillende administrativ styring over inntekter og utgifter. For å ivareta denne funksjonen vil det være nødvendig med endringer når ressursene skal disponeres på en annen måte enn forutsatt. Revisjonen har undersøkt om følgende revisjonskriterium er oppfylt:

Dersom enhetenes budsjettammer skal disponeres på en annen måte enn forutsatt, bør detaljbudsjettet endres gjennom administrativ beslutning.

Alle endringer av detaljbudsjettet blir behandlet av kommunestyret, noe revisjonen ikke finner forenlig med prinsippet om rammebudsjettering. Vi har forståelse for at dette er en praktisk måte å samordne alle budsjettjusteringer på, uavhengig av om det medfører endring av budsjettammene eller ikke. Vi mener likevel at det er viktig å etablere et tydelig skille mellom kommunestyrets bevilgningsmyndighet og kommunedirektørens disponeringsfullmakt. Dette bør etter revisjonens mening bli reflektert i form av administrative beslutninger når endringene skjer innenfor de rammene som er politisk vedtatt.

3.4.6 Kontrolltiltak

Kommunedirektøren står ansvarlig over for kommunestyret for at budsjettet blir overholdt på det nivået det er fastsatt. For at han skal kunne ivareta ansvaret sitt, må det utøves kontroll med enhetsledernes budsjettoppfølging. Funnene om kontrolltiltak er vurdert opp mot følgende revisjonskriterium:

Ledelsen skal gjennomføre nødvendige kontrolltiltak for å forebygge og avdekke budsjettavvik.

Etter revisjonens vurdering blir kravene til kontrolltiltak tilfredsstillende dekket gjennom den kvartalsvise rapporteringssyklusen og økonomisjefens løpende overvåking av budsjettutviklingen. I stedet for ytterligere generelle kontrolltiltak, følges budsjettstyringen opp særskilt der skoen trykker mest. Etter revisjonens vurdering er dette en god disponering av knappe kontrollressurser.

4 POLITISK STYRING OG KONTROLL

4.1 Problemstilling

Det er utarbeidet følgende problemstilling for dette temaet:

Legger budsjettprosessen og beslutningsgrunnlaget i budsjettsaker til rette for god politisk styring og kontroll?

4.2 Revisjonskriterier

I vedlegg 1 har vi utledet følgende revisjonskriterier til problemstillingen:

- Kommunestyret skal vedta finansielle måltall, økonomireglement og finansreglement.
- Organiseringen av budsjettprosessen bør være beskrevet og politisk forankret.
- Indikatorer som forteller om kommunens økonomiske handleevne, skal synliggjøres.
- Budsjettforutsetninger og usikkerheten for disse skal angis.
- Budsjett- og økonomiplandokumentet skal være satt opp på en oversiktlig måte.
- Bevilgningsoversiktene skal være satt opp i tråd med bestemmelsene i økonomiforskriften.
- Mål og betingelser for bruken av bevilgningene skal være angitt.

4.3 Data

4.3.1 Politiske styringsverktøy

I ny kommunelov er det tatt inn en generalbestemmelse om at kommunen skal forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid¹⁴. Loven har noen minimumskrav om obligatoriske verktøy som skal bidra til dette¹⁵. Ved siden av økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsmelding skal kommunestyret selv vedta finansielle måltall for utviklingen av kommunens økonomi, økonomireglement og finansreglement.

Finansielle måltall

Budsjett- og økonomiplandokumentet har et eget kapittel som omhandler finansielle måltall.

¹⁴ Kommunelovens § 14-1

¹⁵ Kommunelovens § 14-2

Tabell 11. Finansielle måltall angitt i Holtålen kommunes budsjettdokument

Netto driftsresultat	Holtålen bør ha et netto driftsresultat på minst 1,75 % av driftsinntektene innen utgangen av økonomiplanperioden.
Disposisjonsfond	Holtålen bør ha et disposisjonsfond som er minimum 5 % av kommunens brutto driftsinntekter.
Gjeldsbelastning	Holtålen bør ikke ha en gjeldsbelastning som er høyere enn gjennomsnittet for KOSTRA-gruppen.
Likviditet	Holtålen bør i økonomiplanperioden ha en likviditet på minimum 15 % av brutto driftsinntekter.
Selvkostfond	Holtålen bør over tid holde selvkostfond som er på minst 20 % av gebyrgrunnlaget på selvkostområdene 6131 Vann, 6132 Avløp, 6137 Slam og 6102 Feiing. For selvkostområdene 6136 Renovasjon, 6104 Byggesak og 6105 Oppmåling bør selvkostfond være minst 10 % av gebyrgrunnlaget.

Kilde: Holtålen kommunes årsbudsjett 2022 og økonomiplan 2022-2025, s. 21-24

Måltallene har ikke blitt eksplisitt vedtatt av kommunestyret. Økonomisjefen forteller at valg av måltall er basert på faglige premisser, og at det ikke har vært noen politiske diskusjoner rundt disse.

Økonomireglement

Kommunens økonomireglement er fra tidlig på 2000-tallet, og er ikke oppdatert etter ny kommunelov og andre endringer som har skjedd siden den tid. Kommunedirektøren forteller at reglementene dermed ikke har noen styrende verdi lenger. Ifølge økonomisjefen vil nytt økonomireglement bli behandlet i løpet av høsten 2022.

Finansreglement

Kommunens gjeldende finansreglement ble vedtatt av kommunestyret i sak 4/22 den 9. mars 2022.

4.3.2 Politisk forankring av budsjettprosessen

Ifølge kommunedirektøren er ikke organiseringen av kommunens budsjettprosess politisk forankret. Han erkjenner at dette ikke har blitt godt nok ivaretatt, og at samspillet oppleves som mangelfullt. Kommunedirektøren forteller at politikerne har etterlyst mer deltakelse.

Kommunen har ingen rendyrket todelt prosess for økonomiplan og årsbudsjett. Ifølge kommunedirektøren forberedes økonomiplanen før sommerferien hvert år, og legges fram

som en sak til orientering. Revisjonen har søkt i formannskapetets og kommunestyrets møteprotokoller for 2021 for å finne dokumentasjon på slike orienteringssaker. Vi har ikke funnet noen sak i kommunestyret. I formannskapetets sak «økonomiplanprognose 2021-2024»¹⁶ den 22. juni 2021 ble det lagt frem et utkast til framskrivning av frie inntekter og bevilgningsoversikt for driften. I kommunedirektørens saksopplysninger heter det:

«Administrasjonen har hatt som ambisjon å legge frem en økonomiplan med tiltak før sommerferien. Av ulike årsaker blir denne relativt enkel, der inntektene er fremskrevet i tråd med Revidert nasjon/Kommuneøkonomiproposisjonen, og utgifter er tatt fra den økonomiplan som er vedtatt»

I saksvurderingen ble det anslått at driftsnivået måtte reduseres med rundt 3 millioner for å komme i balanse, og om budsjettarbeidet heter det:

«Dette betyr at det må identifiseres betydelige innsparinger i det arbeidet som starter til høsten med å se på oppgaveløsningen i kommunen».

Formannskapet tok økonomiplanprognosen til orientering, og vedtok ingen føringer for det videre arbeidet.

Kommunedirektøren forteller at de prøver å ha flertrinns behandling forut for formannskapetets budsjettinnstilling. Så vidt revisjonen kan se fra formannskapetets møteprotokoller ble ikke dette gjort i 2021. Budsjettinnstillingen ble vedtatt i sak 132/21 den 30. november, og hverken i saksfremstillingen eller budsjettdokumentet er det henvist til noen forutgående politisk involvering i prosessen. Ifølge kommunedirektøren ble det tidligere avholdt egne budsjettmøter med politikerne i tillegg til den ordinære møteplanen. Til disse møtene var det ingen ordinær saksbehandling.

I budsjettreglementet fra 2009 er det angitt prosedyrebestemmelser for budsjettarbeidet¹⁷. Bestemmelsene sier at formannskapet skal behandle forutsetningene og første utgave av økonomiplanen i august, og at kommunestyret skal fastsette utgiftsrammer i september. Deretter skal saken innom driftsutvalget før formannskapet legger ut sin innstilling til offentlig ettersyn. Etter at kommunestyret har fattet budsjettvedtak, skal driftsutvalget utarbeide detaljbudsjett.

¹⁶ Formannskapetets sak 85/21

¹⁷ Kap. 1.2 i «Budsjettreglement for Holtålen kommune», vedtatt av kommunestyret 10.12.09 i sak 57/09

4.3.3 Økonomisk styringsinformasjon

Budsjettdokumentet har 16 siders omtaler, statistiske data og prognoser knyttet til faktorer som påvirker kommunens økonomiske handlingsrom, herunder:

- Befolkningssammensetning og prognoser for folketallsutviklingen.
- Pris- og lønnsvekst.
- Renteutvikling.
- Kommunens frie inntekter og eiendomsskatt.
- Lånegjeld og rentesikring.
- Finansielle måltall og utviklingen for de valgte indikatorene.

Om utviklingen for netto driftsresultat heter det¹⁸:

«Over tid må kommunens netto driftsresultat være positivt for å sikre en bærekraftig økonomi og en effektiv ressursbruk. De siste fire årene har Holtålen i alle år ligget innenfor yttergrensene i KOSTRA-gruppen. I 2022 er det budsjettert med et underskudd på 5,1 Mill, og et netto driftsresultat på ca. -3 %. For økonomiplanperioden er tallet ca. 14 Mill i merforbruk. Dette er ikke bærekraftig og må snues til et driftsoverskudd i løpet av økonomiplanperioden.»

Også for disposisjonsfond, gjeldsbelastning, likviditet og selvkostfond er det gitt forklaringer på begrepene, oversikt over utviklingen og faglige anbefalinger om ønsket nivå. I kommunens årsberetning for 2021 er det et eget kapittel for finansielle måltall, hvor fire indikatorer for Holtålen er sammenlignet med landsgjennomsnittet. Disse er gjengitt i vedlegg 5.

4.3.4 Usikkerhet ved budsjettanslagene

Inntekter og utgifter i årsbudsjett og økonomiplan avhenger av en rekke eksterne faktorer som kommunen selv ikke har herredømme over. Tallbudsjettet må derfor basere seg på noen forutsetninger. Revisjonen har undersøkt om det går tydelig frem av budsjettdokumentet¹⁹ hvilke forutsetninger de er basert på, om det er informert om usikkerheten rundt disse, og om følsomheten ved avvik fra basisforutsetningene har blitt tallfestet.

Kommunens frie inntekter

Ifølge budsjettdokumentets tabell for rammetilskudd og skatt på inntekt og formue²⁰ var frie inntekter for 2022 anslått til 145,424 millioner. Tallene var basert på en prognosemodell fra KS. Modellen er basert på flere forutsetninger for ukjente størrelser, herunder folketallet ved

¹⁸ S. 21 i dokumentet «Årsbudsjett 2022, Økonomiplan 2022-2025»

¹⁹ Dokumentet «Årsbudsjett 2022, Økonomiplan 2022-2025»

²⁰ Side 17 i «Årsbudsjett 2022, Økonomiplan 2022-2025»

det kommende årsskiftet og skatteveksten både for egen kommune og landet som helhet. I budsjettokumentet er ikke disse forutsetningene presisert, og følsomheten ved svikt i forutsetningene er ikke angitt.

I budsjettkommentarene heter det om utviklingen i økonomiplanperioden:

«Det antas at Holtålen i årene som kommer vil ha en noe bedre utvikling i de frie inntektene enn tidligere år»

I et tabelloppsett er tallstørrelsene og de prosentvise økningene i frie inntekter for perioden 2023-2025 angitt, men det er ikke opplyst om hvilke konkrete forutsetninger som ligger bak anslagene. Ukjente faktorene med stor betydning for frie inntekter er mellom annet:

- Realveksten i kommunesektorens frie inntekter i fremtidige statsbudsjett.
- Utviklingen i kommunens innbyggertall i forhold til landet som helhet.
- Endringer i alderssammensetningen og andre faktorer som påvirker utgiftsutjevningen.

Eiendomsskatt

Inntektene i økonomiplanperioden er fremskrevet med de samme nominelle størrelsene som i 2021-budsjettet. I budsjettkommentarene er det opplyst at skattesatsene er beholdt uendret.

Lønns- og prisvekst

I budsjettokumentet er det opplyst at følgende vekstforutsetninger er lagt til grunn:

	2021-2022	Økonomiplanperioden
Lønnsvekst	3,1 %	3 %
Prisvekst	3 %	2 %

Det er ikke angitt hvor følsom kommunen er for svikt i lønns- og prisforutsetningene.

Pensjonskostnader

Budsjettokumentet har ingen omtale av hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for fremtidige pensjonskostnader og budsjettfølsomheten ved svikt i forutsetningene.

Renteutgifter

Forutsetningene om rentefot og gjeldsutvikling for hvert enkelt år er presentert i budsjettokumentet. I tillegg er det angitt hvor mye av lånegjelden som er rentesikret og hvor lenge sikringsavtalene gjelder. Det er ikke synliggjort hva den resterende renterisikoen kan medføre av økte utgifter.

Avdragsutgifter

Kommuneloven har bestemmelser om pliktige minimumsavdrag på lånegjelden.²¹ I budsjettdokumentet er det ingen opplysninger om hvordan de oppførte avdragsbeløpene forholder seg til denne bestemmelsen.

Renteinntekter og utbytte

Budsjettdokumentet har ingen informasjon om forutsetninger og usikkerhet knyttet til disse inntektspostene.

4.3.5 Fremstillingsmåte

Saksdokumentene som ble framlagt for kommunestyret under sluttbehandlingen av årsbudsjettet for 2022 og økonomiplanen for 2022-2025 bestod av følgende:

- Hoveddokument med forslag til vedtak etter innstilling fra formannskapet
- Budsjettdokument over 62 sider, bestående av følgende kapitler:
 1. *Kommunedirektørens innledning*: redegjørelse for hovedtrekkene i budsjettforslaget og planlagte driftstilpasninger i resten av planperioden.
 2. *Overordnede målsettinger*: med henvisning til kommuneplanprosessen er det opplyst at dette arbeidet ikke har blitt prioritert.
 3. *Forutsetninger i økonomiplanen*: redegjørelser om befolkningsutvikling, makroøkonomiske faktorer og inntektsanslag.
 4. *Finansielle måltall*: Grafisk og verbal gjennomgang av finansielle indikatorer og måltall knyttet til disse.
 5. *Økonomiplan 2022-2025*: Bevilgningsoversikt og økonomisk oversikt drift.
- 6-23 *Budsjettforslag for rammeområdene*: Informasjon om oppgaver, målsettinger, ressursbruk og bevilgninger for de 18 rammeområdene. Bevilgningsforslagene for hvert enkelt rammeområde er presentert på ansvarskapitellnivå med sammenstilling mot årets budsjett og fjorårets regnskap. Behov og rammeforslag for de tre siste årene i økonomiplanperioden er ikke omtalt.
- 24. *Investeringer*: Bevilgningsoversikt og beskrivelse av investeringsprosjektene for hele økonomiplanperioden.

²¹ Kommunelovens § 14-18

4.3.6 Bevilgningsoversikter

Økonomiforskriften til kommuneloven²² har obligatoriske oppstillingskrav for økonomiplan, årsbudsjett og årsregnskap.

I kommunedirektørens forslag til årsbudsjett for 2022 og økonomiplan for 2022-2025 er følgende oversikter satt opp:

- Bevilgningsoversikt drift.
- Økonomisk oversikt drift.
- Bevilgningsoversikt investering.
- Spesifisering av investeringsprosjektene.

Ifølge økonomiforskriftens § 5-4, 2. ledd skal bevilgningene til de enkelte budsjettområdene stilles opp i samsvar med hva er bestemt av det organet som har budsjettmyndighet. Dette kravet gjelder både for årsbudsjettet og økonomiplanen. Holtålen kommunes bevilgningsoversikt for drift har ingen slik oppstilling. Økonomisjefen forteller at bevilgningsoversikten for 2022 vil bli etterbehandlet i løpet av året slik at dette kommer i orden.

I nummerert brev fra revisjonen til kontrollutvalget av 15. april 2021 ble tilsvarende mangel for 2020-regnskapet påpekt, og revisjonsberetningen ble av denne grunn avlagt med forbehold. Årsberetningen for 2021 har en oppstilling som er i tråd med forskriftskravet.

Kommunestyrets siste budsjett- og økonomiplanvedtak har ingen angivelse av budsjetttrammer eller særskilt henvisning til oppstillinger der driftsrammene er angitt. Vedtaksformuleringene lyder slik²³:

- Det fremlagte driftsbudsjettet for 2022 vedtas med bruk av disposisjonsfond på 5.102.817 i henhold til vedlagt dokument.
- Økonomiplanen for 2022-2025 vedtas med et samlet bruk av disposisjonsfond på kr 14.024.943.

4.3.7 Mål og betingelser for bruk av bevilgningene

Ifølge kommunelovens § 14-4 skal økonomiplanen og årsbudsjettet vise de målene og premisene som prioriteringer og bevilgninger bygger på.

²² FOR-2019-06-07-714

²³ Pkt 1 og 4 i vedtaket i kommunestyrets sak 36/21 av 15. desember 2021

Holtålen kommune har ikke etablert noe helhetlig system for mål- og resultatstyring. I kommunedirektørens budsjettkommentarer for 2022²⁴ heter det:

«Kommeloven har bestemmelser om målsettinger for kommunen. Kommunen er i en kommuneplanprosess knyttet til kommuneplanens samfunnsdel. Kommunens målstruktur er i dag ikke samordnet, og en har kommet til at det ikke er formålstjenlig å prioritere dette nå. Enhetene har delvis brukt tidligere målsettinger, uten at dette er samkjørt.»

Kommunedirektøren forteller at kommunen er i slutfasen på samfunnsdelen i kommuneplanen. Ambisjonen er at målene i samfunnsdelen skal operasjonaliseres videre i den 4-årige handlingsdelen.

I budsjettdokumentet er målsettinger for hvert enkelt rammeområde omtalt. Disse handler i hovedsak om aktivitetsmål. Det er ikke angitt etterprøvbare effektmål for brukerne og lokalsamfunnet. Budsjettdokumentet eller budsjettvedtaket har ingen særskilte angivelser av hvilke betingelser kommunestyret har lagt til grunn for bevilgningene.

4.4 Vurdering

4.4.1 Politiske styringsverktøy

Revisjonen har undersøkt om de lovpålagte styringsverktøyene er på plass, og målt funnene opp mot følgende revisjonskriterium:

Kommunestyret skal vedta finansielle måltall, økonomireglement og finansreglement.

Kommunestyret har ikke vedtatt finansielle måltall, og økonomireglementet er så gammelt at det ikke lenger har noen styrende funksjon. Finansreglementet er derimot nylig vedtatt av kommunestyret.

Når det i kommuneloven heter at kommunestyret *selv* skal vedta finansielle måltall for utviklingen av kommunens økonomi, er det etter revisjonens vurdering ikke tilstrekkelig å omtale måltallene i budsjettdokumentet utfra et faglig perspektiv.

4.4.2 Forankring av budsjettprosessen

Revisjonskriteriet for dette temaet lyder slik:

Organiseringen av budsjettprosessen bør være beskrevet og politisk forankret.

²⁴ Holtålen kommune: Årsbudsjett 2022, økonomiplan 2022-2025, s. 8

Etter revisjonens vurdering lever ikke kommunen opp til dette kravet. Prosessbeskrivelsen i budsjettreglementet fra 2009 blir ikke etterlevd, og er ikke erstattet med oppdaterte bestemmelser om hvordan prosessen skal gjennomføres.

Revisjonen anser det som viktig at rollefordelingen mellom kommunedirektøren og politisk nivå er formalisert. Dette vil bidra til en forutsigbar prosess der politikerne vet hvilke muligheter de har til å påvirke prioriteringer og bevilgninger før saken kommer til sluttbehandling.

4.4.3 Økonomisk styringsinformasjon

Beskrivelsene i avsnitt 4.3.3 har revisjonen vurdert opp mot dette revisjonskriteriet:

Indikatorer som forteller om kommunens økonomiske handleevne, skal synliggjøres.

Etter revisjonens vurdering har budsjettdokumentet tilstrekkelig omtale og analyse av overordnede økonomiske indikatorer. Vi har også merket oss som positivt at befolknings- og aldersprognoser blir viet stor oppmerksomhet.

4.4.4 Usikkerhet ved budsjettanslagene

Kommunens utgifter og inntekter er underlagt flere ukjente faktorer som kommunen selv ikke har herredømme over. Det er viktig at kommunestyret får presis informasjon om basisforutsetninger, usikkerhet og budsjettfølsomhet. Følgelig har vi brukt dette revisjonskriteriet:

Budsjettforutsetninger og usikkerheten for disse skal angis.

Etter revisjonens vurdering er dette noe varierende ivaretatt i budsjettdokumentet. Det er i ulik grad presisert hvilke forutsetninger som er lagt til grunn, og i liten grad omtalt hvor sikre disse anslagene er.

Revisjonen er opptatt av at man skal kunne etterprøve og tallfeste effekten for kommunens økonomiske handlingsrom dersom basisforutsetningene svikter. Etter vår vurdering kunne budsjettfølsomheten for de mest sentrale forutsetningene vært angitt. Vi sikter eksempelvis til hva det betyr dersom markedrenten øker med 1 prosentpoeng, eller dersom kommunesektorens skatteinntekter svikter like mye.

4.4.5 Fremstillingsmåte

For at beslutningsgrunnlaget i budsjettsaker skal tjene som et godt verktøy for politisk styring og kontroll, må dokumentmengden og fremstillingene være tilpasset informasjonsbehovet til målgruppen. Vi har vurdert om dokumentene tilfredsstillende kommunelovens krav til dette:

Budsjett- og økonomiplandokumentene skal være satt opp på en oversiktlig måte.

Etter revisjonens vurdering er dokumentene oversiktlig og leservennlig strukturert, og dokumentmengden er overkommelig. Vi vil presisere at dette utelukkende er basert på dokumentgjennomgang, og at vi ikke har undersøkt hvordan kommunens politikere opplever det.

4.4.6 Bevilgningsoversikter

Kommunestyret skal utøve sin budsjettmyndighet ved å fastsette en bevilgningsoversikt for drift, og en tilsvarende for investering. Revisjonen har undersøkt om kommunestyrets budsjettvedtak tilfredsstiller følgende kriterium:

Bevilgningsoversiktene skal være satt opp i tråd med bestemmelsene i økonomiforskriften.

Forskriftskravet til bevilgningsoversikten for drift er ikke ivaretatt. Både for årsbudsjettet og økonomiplanen skal oversikten spesifisere bevilgningene på rammeområdenivå. Det er ikke tilstrekkelig å angi en samlet bevilgning til drift, selv om det er sporbart i andre deler av dokumentet hvordan totalrammen fordeler seg.

Etter revisjonens mening er ikke mangelen utelukkende en formalitet. Den kan skape uklarhet om hvilke disponeringsfullmakter kommunestyret har gitt til kommunedirektøren. Risikoen for uklarheter forsterkes av at selve budsjettvedtaket i Holtålen kommune ikke eksplisitt angir eller henviser til utgiftsrammer i budsjettdokumentet, og at det ikke eksisterer noe fungerende økonomireglement som forteller hvilken rammenivå kommunestyret skal fatte bevilgningsvedtak for.

4.4.7 Mål og betingelser for bruk av bevilgningene

For dette temaet har vi vurdert innsamlede data opp mot følgende revisjonskriterium:

Mål og betingelser for bruken av bevilgningene skal være angitt.

Etter revisjonens vurdering oppfylder ikke Holtålen kommunes budsjett dette kravet. Det blir ikke fastsatt etterprøvbare mål for hvilken effekt man ønsker å oppnå for pengebruken, og eventuelle betingelser for bruken av bevilgningene blir ikke presisert. Kommunestyret har dermed ikke noe verktøy for å kunne utøve mål- og resultatstyring.

De målsettingene for enhetenes virksomhet som er beskrevet i budsjettet, handler i første rekke om hvilken aktivitet som er planlagt. Slike virksomhetsplaner er nødvendig for administrasjonens arbeid, men er etter revisjonens mening lite egnet som politisk styringsverktøy.

5 HØRING

En foreløpig rapport ble sendt på høring til kommunedirektøren i Holtålen den 21. juni 2022. Høringssvaret av 29. august 2022 er tatt inn i vedlegg 6.

Rapportens vurderinger og konklusjoner blir tatt til etterretning. Det blir videre pekt på at de fleste av anbefalingene vil bli fulgt opp i nytt økonomireglement og ved implementering av styringsverktøyet Framsikt.

6 KONKLUSJONER OG ANBEFALINGER

6.1 Konklusjon

Sikrer budsjettprosessene en realistisk og fullstendig budsjettering?

Revisjonen konkluderer med at administrasjonen har en hensiktsmessig måte å arbeide på for å sikre realistiske og fullstendige årsbudsjett. Vi har inntrykk av at det arbeides grundig med kvalitetssikring av tallene. Vi har ikke funnet tilsvarende grundighet i arbeidet for de tre siste årene i økonomiplanperioden.

Revisjonen mener at kommunen bør være spesielt oppmerksom på følgende:

- Holtålen kommune bruker en oppbyggingsorientert budsjetteringsmåte. Det betyr at budsjetttrammene for enhetene i stor grad blir utledet fra ressursbehovet som blir avdekket under detaljbudsjetteringen. Dette til forskjell fra en nedbrytingsorientert metode, der man i større grad forholder seg til rammer som er basert på økonomisk forsvarlighet. Den største fordelene med Holtålens måte å gjøre det på, er at budsjettet avspeiler faktisk aktivitet, og dermed blir realistisk. Ulempen er at hensynet til økonomisk forsvarlighet på lengre sikt kan få for liten oppmerksomhet.
- Kommunen har ingen skriftlig beskrivelse av ansvar, roller og frister i budsjettprosessen. Selv om revisjonen ikke har funnet noen tegn til at dette har skapt uklarheter, mener vi at kravene til god internkontroll tilsier at styrende dokumenter bør etableres. Eksempelvis gjennom årlige budsjetttrundskriv, forankret i retningslinjer i et oppdatert økonomireglement.
- Kommunens økonomiplan skal være realistisk i lys av inntektsnivå og tjenestebehov på lengre sikt. Vi har forståelse for at begge deler kan oppleves som lite forutsigbart, og at økonomiplanlegging utover årsbudsjettet derfor får liten oppmerksomhet. Revisjonen mener likevel at den 4-årige planen har for stort preg av rene framskrivninger av årsbudsjettet. Etter vår mening viser ikke økonomiplanen hvordan kommunens to største økonomiske utfordringene skal løses; at utgiftsnivået ikke er tilpasset inntektene, og at tjenestebehovet innen eldreomsorgen etter all sannsynlighet vil øke.

Har kommunen tilfredsstillende system og rutiner for budsjettstyring og rapportering?

Etter revisjonens mening har Holtålen kommune etablert gode rutiner for budsjettstyring og rapportering. Vi savner imidlertid styrende dokumenter som kan forebygge uklarheter om hvem som skal gjøre hva. Dette gjelder både rollefordelingen internt i administrasjonen, og avklaring

av myndighet mellom kommunedirektør og kommunestyret i forbindelse med budsjettendringer.

Revisjonens konklusjon bygger på følgende:

- Holtålen kommune praktiserer rammebudsjettering. Likevel blir alle endringer av detaljbudsjettet i løpet av året behandlet av kommunestyret. Etter revisjonens mening kan dette skape uklarheter om kommunedirektørens disponeringsfullmakt. En konsekvent håndheving av prinsippet for rammebudsjettering, innebærer at kommunestyrets endringer skal skje på rammenivå. Når detaljbudsjettet skal endres innenfor vedtatte rammer, bør ansvarsforholdene markeres ved det er kommunedirektøren som tar beslutningen.
- Kommunens rutiner for kvartalsvis rapportering legger etter revisjonens mening til rette for at budsjettavvik skal bli avdekket tidsnok. Både syklus og innhold i rapportene er etter vår vurdering godt innenfor hva som kan forventes av en kommune på Holtålens størrelse. Vi har imidlertid registrert at det i 2021 tok mer enn to måneder fra utløpet av kvartalene til behandlingen i kommunestyret. I tillegg vil vi peke på at rapportene og regnskapsprognosene ikke avdekket eller signaliserte noen budsjettoverskridelse for pleie- og omsorgsenheten. Fasiten i regnskapet viste en overskridelse på 2,5 millioner. Revisjonen er imidlertid innforstått med at enhetens budsjettavvik ikke er representativt, og at regnskapsprognoser uansett ikke kan avdekke uforutsette forhold på slutten av året.

Legger budsjettprosessen og beslutningsgrunnlaget i budsjettsaker til rette for god politisk styring og kontroll?

Etter revisjonens mening er ikke budsjett- og økonomiplandokumentet, og prosessen som leder frem til vedtaket, egnet for noen god politisk styring og kontroll med økonomien.

- Konklusjonen bygger vi på at kommunestyret ikke har vedtatt finansielle måltall å styre etter, at det ikke er vedtatt noe rammeverk for prosessen, og at den politiske forankringen av budsjettopplegget synes å være noe mangelfull. I tillegg vil revisjonen peke på at det i varierende grad er presisert hvilke forutsetninger budsjettanslagene bygger på, at bevilgningsoversikten for driften ikke tilfredsstillende forskriftskravene, og at det ikke er angitt konkrete og etterprøvbare målsettinger og premisser for bevilgningene.
- Revisjonen vil spesielt peke på at kommuneloven stiller krav om et økonomireglement og politisk fastsatte måltall for den finansielle utviklingen. Fravær av et oppdatert økonomireglement innebærer at kommunestyret mangler et forutsigbart rammeverk for hvordan budsjettprosessen skal gjennomføres og på hvilken måte det politiske nivået kan øve innflytelse underveis. De finansielle måltallene vil legge føringer og begrensninger for

kommunedirektørens forslag, og har dermed en viktig funksjon for å ivareta hensynet til forsvarlig økonomiforvaltning. Eksempelvis gjennom mål for netto driftsresultat, gjeldsutvikling og fondsbeholdning.

- Kommunestyret skal ikke bare utmåle bevilgninger, men også fastsette mål for hva som skal oppnås for pengene. Dersom kommunestyret setter særskilte betingelser for hvordan rammebevilgningene skal disponeres, skal dette være presisert. Holtålen kommune har ikke noe gjennomgående system for mål- og resultatstyring. Det som finnes av målsettinger er i stor grad knyttet til hvilken aktivitet som skal gjennomføres, og i liten grad hvilken effekt som ønskes oppnådd for brukere og lokalsamfunn.

Etter revisjonens vurdering har Holtålen kommune gode forutsetninger for å rette på manglene. Dokumentene har etter vår mening en god struktur. Faglig begrunnede finansielle målsettinger er beskrevet. Det gjenstår å få en politisk behandling av hvilke måltall det skal styres etter, og deretter at måltallene gis en styrende funksjon for kommunedirektørens budsjett- og økonomiplanforslag. Det er bebudet at økonomireglementet vil bli behandlet inneværende år, og at det vil bli grepet fatt i en helhetlig målstruktur etter at kommuneplanen har blitt behandlet.

6.2 Anbefalinger

Revisor anbefaler Holtålen kommune å:

- Vedta et økonomireglement som beskriver rammeverket for kommunens budsjettprosess, budsjettstyring og økonomirapportering.
- Vedta finansielle måltall for utviklingen av kommunens økonomi, og påse at måltallene får en styrende funksjon for budsjett- og økonomiplanforslagene.
- Utarbeider styrende dokumenter for administrasjonens budsjettprosess, budsjettstyring og økonomirapportering.
- Legge større vekt på at økonomiplanen skal vise hvordan langsiktige utfordringer skal følges opp.
- Sørge for at budsjettendringer i kommunestyret blir behandlet på samme nivå som budsjettet var vedtatt, og at det blir etablert rutiner for administrative budsjettendringer innenfor vedtatte rammer.
- Utvikle et enhetlig mål- og resultatsystem med konkrete og etterprøvbare mål for tjenesteytingen.

KILDER

Lov om kommuner og fylkeskommuner (Kommuneloven) LOV-2018-6-22-83.

NOU 2016:4. Ny kommunelov.

Økonomiforskriften for kommuner og fylkeskommuner. FOR-2016-06-07-714

Mauland, Helge og Mellempvik, Frode (2004). Regnskap og økonomistyring i staten. Oslo: Cappelen, Akademisk Forlag.

Kommunenes Sentralforbund (2020). Orden i eget hus. Kommunedirektørens internkontroll.

Kommunal- og regionaldepartementet (2013). Økonomiplanlegging i kommuner og fylkeskommuner. Veileder.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2015). Tolkningsuttalelse av 07.07.15 om kravet til realistisk budsjett.

Revisjon Fjell IKS (2012). Forvaltningsrevisjonsrapport: Økonomistyring og økonomirapportering i Holtålen kommune.

Holtålen kommune:

Budsjettreglement av 10. desember 2009. Vedtatt av kommunestyret i sak 57/09.

Årsbudsjett 2022, økonomiplan 2022-2025. Vedtatt av kommunestyret 15.12.2021.

Kvartalsrapport 1. kvartal 2021. Behandlet av kommunestyret 09.06.2021.

Kvartalsrapport 2. kvartal 2021. Behandlet av kommunestyret 08.09.2021.

Kvartalsrapport 3. kvartal 2021. Behandlet av kommunestyret 15.12.2021.

Årsberetning for 2021.

VEDLEGG 1 – UTLEDNING AV REVISJONSKRITERIER

Ifølge forskrift om kontrollutvalg og revisjon (§15) skal det etableres revisjonskriterier for det enkelte revisjonsprosjektet. Revisjonskriterier er de krav og forventninger som forvaltningsrevisjonsobjektet skal revideres/vurderes i forhold til. Disse kriteriene skal være begrunnet i, eller utledet av, autoritative kilder innenfor det reviderte området. Slike autoritative kilder kan være lov, forskrift, forarbeider, rettspraksis, politiske vedtak (mål og føringer), administrative retningslinjer, samt statlige føringer og praksis.

Utledning av revisjonskriterier til problemstilling 1: Sikrer budsjettprosessene en realistisk og fullstendig budsjettering?

Kvalitetssikring av budsjett- og økonomiplanforslaget faller inn under kommunedirektørens ansvar for internkontroll. Ifølge kommunelovens § 25-1 skal internkontrollen være dokumentert i den formen og det omfanget som er nødvendig, og være egnet til å kunne avdekke og følge opp avvik. Dette omfatter beskrivelser av organisering, rutiner og prosedyrer.

Kommunelovens § 14-4 sier at

Økonomiplanen og årsbudsjettet skal settes opp i balanse og være realistiske, fullstendige og oversiktlige.

I en tolkningsuttalelse fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet av 07.07.2015 om tilsvarende lovkrav i den forrige kommuneloven heter det:

Kommuneloven § 46 nr. 3 slår fast at årsbudsjettet skal være realistisk. Dette innebærer at de enkelte bevilgninger og de inntekter budsjettet bygger på, skal være ført opp ut fra hva som kan påregnes, jf. Ot. prp. nr. 43 (1999-2000) s. 130. Ved utforming av anslag bør et forsiktighetsprinsipp legges til grunn.

Formålet med økonomiplanen er angitt i kommunelovens § 14-4:

Økonomiplanen skal vise hvordan langsiktige utfordringer, mål og strategier i kommunale og regionale planer skal følges opp.

Av dette følger det at økonomiplanen må være underbygd med data om tjenestebehov på lengre sikt, og at den må vise at kommunen styrer ressursene i tråd med de mål og strategier som er fastsatt.

Budsjett og økonomiplan er framoverskuende, og realistisk og fullstendig budsjettering innebærer at kommunen må ta stilling til hvilke inntekter og kostnader som forventes å påløpe

fremover i tid. Dette skjer ofte under usikkerhet. Utgifter kan være betinget av bestemte forhold, eksempelvis hvor mange tjenestemottakere som blir omfattet av lovpålagte tilbud. Fra dette kan det for det første utledes at kommunen må basere seg på relevante datakilder, og for det andre at det skal tas tilstrekkelig høyde for usikre forhold; *forsiktighetsprinsippet* må ivaretas.

Datakildene må være hensiktsmessige i forhold til hvilket tidsperspektiv og hvilke innsatsfaktorer det dreier seg om. På kort sikt er de fleste kostnader bundne gjennom arbeidsavtaler, kontrakter og avtaler. For årsbudsjettet innebærer en realistisk og fullstendig budsjettering at tallbudsjettet må være avstemt mot ulike datakilder for disse kostnadene hos den enkelte enhet, eksempelvis data for lønnskostnader i kommunens lønns- og personalsystem. De enhetsvise inntektene må være koblet mot betalingssatser, antall brukere og innretningen for ulike øremerkede tilskudd. Anslagene for kommunens generelle inntekter må samsvare med opplegget i statsbudsjettet og andre avgjørende faktorer.

I økonomiplansammenheng vil de bundne kostnadene avta utover i perioden, men reiser andre utfordringer. Flerårig planlegging skjer under økende usikkerhet. Samtidig krever usikkerhet at det tas høyde for uforutsette hendelser, skiftende rammebetingelser og behov. Realistisk budsjettering i et lengre perspektiv vil henge sammen med prognoser for forventet utvikling i etterspørsel etter tjenestene, eksempelvis slik som antall elever i grunnskolen og antall eldre.

Oppsummert utleder vi følgende kriterier for vurdering av problemstilling 1:

- Kommunen bør ha styrende dokumenter som beskriver ansvar, roller og frister under budsjettprosessen.
- Det økonomiske handlingsrommet skal være realistisk anslått. Forsiktighetsprinsippet bør etterleves dersom anslagene er usikre.
- Enhetenes årsbudsjett skal være kvalitetssikret. Det bør tas tilstrekkelig høyde for usikkerhet.
- Økonomiplanen skal vise hvordan langsiktige utfordringer skal følges opp.

Utleddning av revisjonskriterier til problemstilling 2: Har kommunen tilfredsstillende system og rutiner for budsjettstyring og rapportering?

Mauland og Møllemyr (2004) angir tre siktemål med budsjettkontrollen:

1. Å kontrollere at aktiviteten innenfor de ulike sektorer holdes innenfor de rammene kommunestyret har vedtatt i budsjettet.
2. Å få bedre oversikt over inn- og utbetalingsstrømmen samt løpende vurdering av budsjettets inntekts- og utgiftsside.

3. Å få en samlet oversikt over budsjettsituasjonen på gitte tidspunkt i løpet av budsjettåret.

Rutiner for å forebygge, avdekke og rette opp budsjettavvik faller inn under kommunens internkontrollsystem. Fra de bakenforliggende kriteriekildene i kommuneloven om budsjettoppfølging og internkontroll, vil vi bruke KS-veilederen «*Orden i eget hus – kommunedirektørens internkontroll*» som kilde. Veilederen peker på at det er tre vilkår som må være til stede for å ha betryggende kontroll.

- En risikobasert tilnærming. Internkontroll skal være basert på kommunens risikoforhold. Risiko kan forstås som produktet av sannsynlighet og konsekvens av en hendelse. I arbeidet med internkontrollen bør det fokuseres mest på de hendelsene som har de alvorligste negative konsekvensene.
- Internkontrollen må være formalisert. Organisering, ansvar og rutiner må være nedfelt i styrende dokumenter. Dette gjelder både oppgave- og ansvarsfordeling mellom kommunedirektøren og enhetene, og enhetene imellom. Ansvaret må være fastsatt og dokumentert, og være kjent i organisasjonen. For en kommune er lederkontrakter, organisasjonsbeskrivelser og delegeringsreglement eksempler på dokumenter som beskriver roller og ansvar.
- Kontrollaktiviteter må gjennomføres. Kontroll og avvikshåndtering må følges opp gjennom handlinger som kan forbedre svakhetene. Kontrollaktiviteter kan enten ha preg av å være forebyggende eller avdekkende, og kan løses både ved hjelp av automatiserte og manuelle rutiner.

Kommunelovens § 14-5, tredje ledd sier at

Kommunedirektøren skal minst to ganger i året rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om utviklingen i inntekter og utgifter, sammenholdt med årsbudsjettet. Hvis utviklingen tilsier vesentlige avvik, skal kommunedirektøren foreslå endringer i årsbudsjettet.

Budsjettrammene skal overholdes for året som helhet. Kommunen må dermed ha et system som sikrer at vesentlige avvik for året som helhet blir avdekket tidligst mulig. Å avdekke avvik for årsbudsjettet basert på periodiske tall stiller krav til gode prognoseverktøy. Fra dette vil vi utlede at kommunen skal ha system som sikrer tilfredsstillende kvalitet på økonomirapporteringen til kommunestyret i løpet av året.

I tilknytning til kommunedirektørens rapporteringsplikt, heter det i kommunelovens § 14-5:

Hvis utviklingen tilsier vesentlige avvik, skal kommunedirektøren foreslå endringer i årsbudsjettet

Kommunestyret skal bevilge utgiftsrammer for det enkelte område på det nivået organet selv har bestemt. Dersom disse skal endres må det vedtas av kommunestyret selv. Dette forutsetter at det er tydelig avklart hvilket nivå kommunestyret har fastsatt bevilgningene på. Tilsvarende gjelder for investeringsprosjekter. Investeringsbudsjettet er årsavhengig, noe som betyr at budsjettet må justeres for prosjekter som får en annen fremdrift enn forutsatt.

Innenfor bevilgningen til det enkelte rammeområde blir det fastsatt et detaljbudsjett. Detaljbudsjettets funksjon er å ha tilfredsstillende administrativ styring med inntekter og utgifter. En enhet kan holde seg innenfor nettorammen selv om det er store avvik på detaljposter, forutsatt at avvikene oppveier hverandre. Det følger av kommunelovens internkontrollbestemmelser at dette bør dokumenteres og formaliseres gjennom administrative budsjettreguleringer.

Fra ovennevnte kilder vil vi utlede følgende revisjonskriterier for problemstilling 2:

- Internkontrollen for å sikre budsjettoverholdelse bør være basert på risikovurderinger.
- Roller og ansvar for budsjettoppfølgning skal være formalisert.
- Kommunen skal ha system som sikrer tilfredsstillende kvalitet på økonomirapporteringen til kommunestyret i løpet av året.
- Kommunedirektøren skal foreslå budsjettreguleringer som er nødvendig for å oppfylle kravet til realisme og balanse. Kommunestyret skal endre budsjettet på samme nivå som det er fastsatt.
- Dersom enhetenes budsjetttramme skal disponeres på en annen måte enn forutsatt, bør detaljbudsjettet endres gjennom administrativ beslutning.
- Ledelsen skal gjennomføre nødvendige kontrolltiltak for å forebygge og avdekke budsjettavvik.

Utledning av revisjonskriterier til problemstilling 3: Legger budsjettprosessen og beslutningsgrunnlaget i budsjettsaker til rette for god politisk styring og kontroll?

Kommuneloven har som ett av sine formål «å legge til rette for det lokale folkestyret og et sterkt og representativt lokaldemokrati med aktiv innbyggerdeltakelse» (§ 1 i kommuneloven av 2019). Noen av de viktigste verktøyene for politisk styring og kontroll er å behandle og vedta årsbudsjett og økonomiplan. For at budsjettene skal fungere som politiske styringsverktøy må beslutningsgrunnlaget holde tilfredsstillende kvalitet.

I den nye kommuneloven er det tatt inn en generalbestemmelse²⁵ om at kommunen skal forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid. I forarbeidet (NOU 2016:4) ble det pekt på at det har blitt vanligere at kommunene benytter finansielle måltall som rettesnorer i økonomiplan- og budsjettarbeidet. Formålet med finansielle måltall er å synliggjøre hva som skal til for å ha en sunn økonomi over tid, og benytte dette som en del av beslutningsgrunnlaget i økonomiplan- og budsjettprosessen. Dette har nå blitt et lovkrav. Finansielle indikatorer som det settes måltall for kan eksempelvis være driftsmarginer, gjeldsgrad og fondsbeholdning i forhold til inntektene.

I kommunelovens § 14-2 har økonomireglement kommet inn som et obligatorisk dokument som skal vedtas av kommunestyret. I forarbeidet til loven²⁶ ble det lagt vekt på at behovet for at kommunene fastsatte utfyllende bestemmelser til kommuneloven utfra de lokale forholdene. Hensikten med lovforslaget var også at kommunene skulle vurdere behovet for å oppdatere eksisterende økonomireglement. «Økonomireglementet må oppdateres jevnlig og ved behov», heter det i lovforarbeidet. I tillegg ble kravet om finansreglement videreført i den nye loven.

Veilederen «Økonomiplanlegging i kommuner og fylkeskommuner» fra Kommunal- og regionaldepartementet anbefaler å utarbeide en plan for økonomiplan- og årsbudsjettprosessen. Planen bør være forankret politisk, og ha tydelige skiller mellom administrativt og politisk ansvar og roller, samt realistiske og klare tidsfrister. I veilederen ble det også anbefalt å synliggjøre og kommentere ulike indikatorer for kommunens økonomiske handleevne.

Kommunedirektørens ansvar for å påse at saker som legges frem for politiske organer er forsvarlig utredet er nedfelt i kommunelovens § 13-1, 3. ledd, hvor det heter:

Kommunedirektøren skal påse at saker som legges frem for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet. Utredningen skal gi et faktisk og rettslig grunnlag for å treffe vedtak.

Av kravet til en forsvarlig utredning utleder revisjonen at usikkerhet i budsjettforutsetningene skal være kartlagt, vurdert og synliggjort i beslutningsgrunnlaget.

At det er rettslige grunnlag for å treffe vedtak innebærer at kommunelovens krav til dokumentenes innhold må være tilfredsstillt. Disse er angitt i § 14-4 med tilhørende økonomiforskrift. Det er et lovkrav at dokumentene skal være satt opp på en oversiktlig måte,

²⁵ Kommunelovens § 14-1, 1. ledd

²⁶ NOU 2016:4 Ny kommunelov

og at mål og premisser knyttet til bevilgningene skal være angitt. I økonomiforskriften er det fastsatt formkrav for hvordan bevilgningsoversiktene for drift og investering skal settes opp.

Basert på ovenstående har vi utledet følgende revisjonskriterier for denne problemstillingen:

- Kommunestyret skal vedta finansielle måltall, økonomireglement og finansreglement
- Organiseringen av budsjettprosessen bør være beskrevet og politisk forankret.
- Indikatorer som forteller om kommunens økonomiske handleevne, skal synliggjøres.
- Budsjettforutsetningene og usikkerheten for disse skal angis.
- Budsjett- og økonomiplandokumentene skal være satt opp på en oversiktlig måte.
- Bevilgningsoversiktene skal være satt opp i tråd med bestemmelsene i økonomiforskriften.
- Mål og betingelser for bruken av bevilgningene skal være angitt.

VEDLEGG 2 - PROGNOSE FOR BUDSJETTAVVIK 2021

	Kvartalsrapport 1	Kvartalsrapport 2	Kvartalsrapport 3	Regnskap
RO 01	Sentraladministrasjon	Ikke tallfestet	400.000 i mindreforbruk	Merforbruk kr 5.000
RO 02	Hov skole	Ikke tallfestet	Nettoeffekt ikke tallfestet	Mindreforbruk kr 178.000
RO 03	Helse	Ikke tallfestet	575.000 merforbruk	Merforbruk kr 685.000
RO 04	Teknisk	Vil gå i balanse	Vil gå i balanse	Merforbruk kr 122.000
RO 05	Natur	Ikke angitt	Ikke angitt	Som budsjett
RO 06	Kirke	Ikke angitt	Ikke angitt	Merforbruk kr 40.000
RO 07	Kultur, næring og landbruk	Minst 120.000 i merforbruk	400.000 i merforbruk	Merforbruk kr 27.000
RO 09	Ålen skiserter	Vil gå i balanse	Vil gå i balanse	Mindreforbruk kr 36.000
RO 10	Bygningsdrift	Merforbruk. Ikke tallfestet	Minst 1.400.000 i merforbruk	Merforbruk kr 1.107.000
RO 11	Kommunalteknikk	Vil gå i balanse	Noe merforbruk kommunale vegger	Merforbruk kr 199.000
RO 12	Haldalen oppvekstsenter	Et lite merforbruk	Nettoeffekt ikke tallfestet	Mindreforbruk kr 179.000
RO 13	Barnehage	Minst 780.000 i merforbruk	Merforbruk. Ikke tallfestet	Merforbruk kr 206.000
RO 14	Kulturskole	Vil gå i balanse	Vil gå i balanse	Mindreforbruk kr 60.000
RO 15	Sosial	Godt innenfor budsjettrammen	Godt innenfor budsjettrammen	Mindreforbruk kr 406.000
RO 16	Pleie- og omsorgstjenesten	Ikke tallfestet. For tidlig å si	Ikke tallfestet. For tidlig å si	Merforbruk kr 2.518.000
RO 17	Flykninger	Vil gå i balanse	Vil gå i balanse	Mindreforbruk kr 152.000
RO 18	Bibliotek	Vil gå i balanse	Vil gå i balanse	Merforbruk kr 154.000

VEDLEGG 3 – BUDSJETTENDRINGER I 2021

Tabell 12. Kommunestyrets budsjettendringer for investeringsbudsjettet i 2021

Prosjekt	Sak 22/21	Sak 29/21	Sak 33/21
Bibliotek - Ombygging Ålentorget		4 750 000	208 750
Bibliotek - Overgang til nytt biblioteksystem			-120 000
Barnehager - Forprosjekt nybygg			375 000
Næring - Hovmyråsen	2 075 000		-1 475 000
Sakslia - oppgraderingsplan			250 000
Svarthåggån - Oppgraderingsplan			100 000
Skisenteret - Asfaltering		375 000	25 000
Kirkelig fellesråd			-600 000
Kommunehuset - oppgradering		812 500	
Kommunehuset - Inventar og møteromsutstyr		182 000	
Hov skole - oppgraderingsplan		-300 000	375 000
Haltdalen barnehage - Brakker			750 000
Haltdalen oppvekstsenter - oppgraderingsplan			500 000
Elvland barnehage - oppgraderingsplan		-100 000	
Sykehjemmet - utvidelse av fellesarealer			750 000
sykehjemmet - ny del - oppgraderingsplan		-150 000	
Sykehjemmet (gml.del) - Oppgraderingsplan			125 000
Trygdeboliger - oppgraderingsplan			-120 000
Omsorgsboliger Sakslia - oppgraderingsplan			-9 000 000
Hovet - oppgraderingsplan			250 000
Ambulanse lokaler - oppgraderingsplan			-100 000
Musikkverksted - oppgraderingsplan			-200 000
Haltdalen vassverk - oppgradering av hovedledning			-195 000
Avløp - avløpsplan prosjetering		-500 000	
Avløp - Oppgradering Rønningen			-300 000
Kommunale vegger - Heksem bru		-500 000	
Kommunale vegger - oppgradering 20/21		1 460 000	875 000
Kjøp av eksisterende bygninger			1 000 000
Kjøp av aksjer og andeler			
Sum bevilgningsendringer	2 075 000	6 029 500	-6 526 250

Kilde: Holtålen kommune, kommunestyresaker

VEDLEGG 4 – DATAKILDER FOR BUDSJETTERING

Tabell 13. Datakilder for økonomisk handlingsrom ifølge økonomisjefen

Datakilder som brukes som grunnlag for å anslå inntekter og utgifter			
	Årsbudsjett	Økonomiplan (3 neste år)	Kvartalsrapporter
Rammetilskudd	KS Prognosemodell. Statsbudsjettet. Informasjon fra Statsforvalteren.	Fremskriving basert på trendlinje (egne historiske data), skjønnsmessig korrigert med demografidata fra Framsikt.	Eget regnskap. Revidert Statsbudsjett. KS prognosemodell.
Skatt på inntekt og formue	KS Prognosemodell og Statsbudsjettet.	Fremskriving basert på trendlinje (egne historiske data), skjønnsmessig korrigert med forsiktighet.	Eget regnskap, sammenholdt med skatterapport fra KS.
Eiendomsskatt	Fjorårets faktiske regnskapstall.	Fjorårets faktiske regnskapstall, sammenholdt med informasjon om planlagte endringer i skatteopplegget, skjønnsmessig korrigert etter samtale med eiendomskatteansvarlig i egen kommune.	Eget regnskap.
Rente- og avdragskompensasjon	Fjorårets faktiske regnskapstall, skjønnsmessig korrigert med NB sine renteprogner.	Fjorårets faktiske regnskapstall, skjønnsmessig korrigert med NB sine renteprogner.	Eventuelle egne beregninger basert på NB sine renteprogner og markedsdata fra KBN Finans.
Renteutgifter	NB sine renteprogner. Markedsdata fra KBN Finans.	NB sine renteprogner. Markedsdata fra KBN Finans.	Eget regnskap. NB sine renteprogner. Markedsdata fra KBN Finans.
Avdragsutgifter	Egne beregninger basert på økonomiplan, politiske vedtak, og andre kjente forutsetninger.	Egne beregninger basert på økonomiplan, politiske vedtak, og andre kjente forutsetninger.	Eget regnskap.
Renteinntekter	NB sine renteprogner. Markedsdata fra KBN Finans.	NB sine renteprogner. Markedsdata fra KBN Finans.	Eget regnskap. NB sine renteprogner. Markedsdata fra KBN Finans.
Aksjeutbytte	Årets utbetalte utbytte, korrigert for eventuell informasjon om hva selv selskapene planlegger utbetalt i budsjettåret.	Årets utbetalte utbytte, korrigert for eventuell informasjon om hva selskapene selv planlegger utbetalt i kommende år.	Eget regnskap.
Lønnsvekst	NB og SSB sine prognoser, skjønnsmessig korrigert med forsiktighet.	NB og SSB sine prognoser, skjønnsmessig korrigert med forsiktighet.	NB og SSB sine prognoser. Informasjon fra KS om faktisk lønnsvekst. Eget regnskap.
Prisvekst	NB og SSB sine prognoser, skjønnsmessig korrigert med forsiktighet.	Framskrivninger basert på NB og SSB sine prognoser, skjønnsmessig korrigert med forsiktighet.	NB og SSB sine prognoser. Informasjon fra KS. Eget regnskap.
Pensjonspremie	Pensjonsanslag fra KLP/SPK.	Pensjonsanslag fra KLP/SPK.	Rapporter fra KLP/SPK.
Premieavvik og amortisering av premieavvik	Pensjonsanslag fra KLP/SPK.	Pensjonsanslag fra KLP/SPK.	Rapporter fra KLP/SPK.

VEDLEGG 5 – FINANSIELLE MÅLTALL

Figur 2. Finansielle måltall angitt i Holtålen kommunes årsberetning for 2021

Kilde: SSB

	2018	2019	2020	2021	Landet
Netto driftresultat i prosent av brutto driftsinntekter (prosent)	3,7%	-1,2%	-0,7%	-1,7%	4,3%
Økonomisk balanse					

Kilde: SSB

	2018	2019	2020	2021	Landet
Netto renteeksponering i prosent av brutto driftsinntekter (prosent)	54,1%	71,4%	75,9%	80,3%	45,5%
Økonomisk sårbarhet					

Kilde: SSB

	2018	2019	2020	2021	Landet
Fri egenkapital drift i prosent av brutto driftsinntekter (prosent)	10,9%	9,1%	10%	8,3%	13,3%
Økonomisk buffer					

Kilde: SSB

	2018	2019	2020	2021	Landet
Arbeidskapital ex. premieavvik i prosent av brutto driftsinntekter (prosent)	21,8%	15%	16,8%	12,2%	19,1%
Likviditet					

VEDLEGG 6 – HØRINGSSVAR

Fra: Svend Olaf Olsen <Svend.Olsen@holtalen.kommune.no>

Sendt: mandag 29. august 2022 16:55

Til: Leidulf Skarbø <leidulf.skarbo@revisjonmidt norge.no>

Kopi: Marius Jermstad <Marius.Jermstad@holtalen.kommune.no>

Emne: Sv: Høring - forvaltningsrevisjon

Hei Leidulf.

Holtålen kommune er tilfreds med at «revisjonen konkluderer med at administrasjonen har en hensiktsmessig måte å arbeide på for å sikre realistiske og fullstendige årsbudsjett» og at det er «etablert gode rutiner for budsjettstyring og rapportering». Vi får både ros og ris som vi fortjener.

Det finnes noe å kommentere på flere steder i denne rapporten, men vi nøyer oss med å ta revisjonens vurderinger i rapporten og konklusjonkapitlets avsnitt 6.1 til etterretning.

Og de fleste av anbefalingene i kulepunktlisten i avsnitt 6.2 vil finne sin løsning i nytt økonomireglement som legges fram for politisk behandling denne høsten og med budsjetterings- og rapporteringsverktøy fra Framsikt som tas i bruk til rapporteringsprosessen første halvår 2023 og til budsjettprosessen for 2024.

Takk for en fin prosess og en god rapport.



Med vennlig hilsen

HOLTÅLEN KOMMUNE

Svend Olaf Olsen

Økonomisjef



Hovedkontor: Brugata 2, Steinkjer

Tlf. 907 30 300 - www.revisjonmidt norge.no