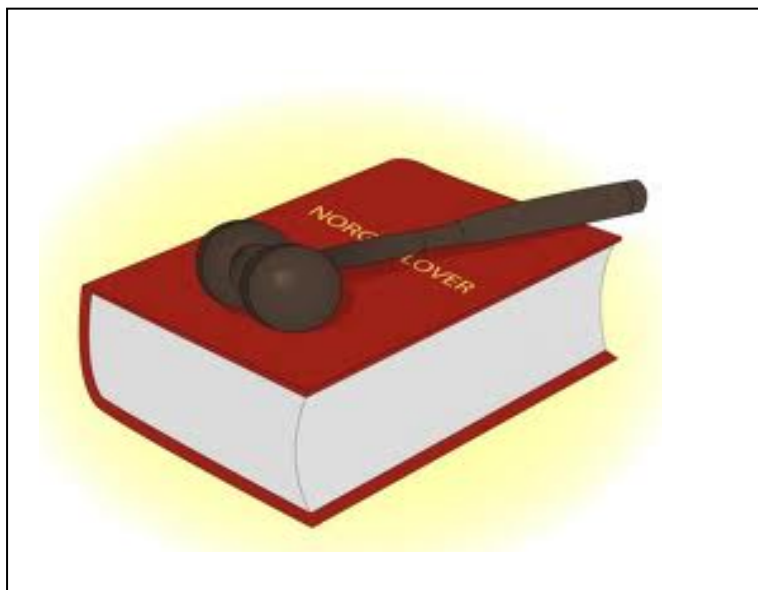


Forvaltningsrevisjon i Holtålen kommune:

Selvkostprinsippet innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing

Formålet med prosjektet er å undersøke om Holtålen kommune etterlever Gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost innenfor vann, avløp, Renovasjon, septikrenovasjon og feiing.



INNHold

1	INNLEDNING.....	3
1.1	Bakgrunn	3
1.2	Forvaltningsrevisjon	3
1.3	Selvkost i offentlig forvaltning.....	3
1.4	Bruk av selvkostprinsippet i Holtålen kommune.....	6
1.5	Avgrensning av prosjektet	8
2	FORMÅL, PROBLEMSTILLING, METODE OG REVISJONSKRITERIER.....	9
2.1	Formål	9
2.2	Problemstillinger	9
2.3	Metode	9
2.4	Grunnlag for revisjonskriterier	10
2.5	Revisjonskriterier spesifisert for hver problemstilling	11
3.	FAKTA- OG VURDERINGSDEL	18
3.1	<i>Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler?</i>	18
3.1.1	Selvkostkalkylene i kommunen.....	18
3.1.2	Revisors vurdering og konklusjon	20
3.2	<i>Bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?</i>	21
3.2.1	Kostnadene i selvkostregnskapene	21
3.2.2	Revisors vurdering og konklusjon	24
3.3	<i>Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?</i>	26
3.3.1	Kalkulatoriske kapitalkostnader for tjenestene.....	26
3.3.2	Revisors vurdering og konklusjon	28
3.4	<i>Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?</i>	28
3.4.1	Kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond	28
3.4.2	Revisors vurdering og konklusjon	30
3.5	<i>Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter?</i>	30
3.5.1	Kommunens årsregnskap	30
3.5.2	Revisors vurdering og konklusjon	33
4.	RÅDMANNENS UTTALELSE	34
5.	SAMMENDRAG OG ANBEFALINGER	34
6.	REVISJONENS ANBEFALINGER.....	36
7.	KILDER OG VEDLEGG.....	36
7.1	Kilder	36
7.2	Vedlegg	36

Holtålen, 15. september 2014

Svein Magne Evavold
Revisjonssjef

Merete Lykken
Revisor

1 INNLEDNING

1.1 Bakgrunn

Holtålen kommune har vedtatt nytt gebyrregulativ for 2014 for vann, avløp, renovasjon og septikrenovasjon. Innbyggere i kommunen stiller spørsmål om det er reelle selvkostberegninger som er grunnlaget for gebyrene. Det har vært flere innlegg i lokalavisene med kritikk til kommunens beregninger fra innbyggerne. Kontrollutvalget i Holtålen kommune vedtok med bakgrunn i oppmerksomheten i media å prioritere en gjennomgang av selvkostprinsippet innenfor vann, avløp, renovasjon og septikrenovasjon. Kontrollutvalget ønsker at rapporten foreligger til behandling i kontrollutvalget 18. september 2014. Kontrollutvalget vedtok i sak 16/2014 den 22.05.2014 at feiing også skal inngå i forvaltningsrevisjonen.

1.2 Forvaltningsrevisjon

Kontrollutvalget i Holtålen kommune skal påse at de føres kontroll med at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon).

Forvaltningsrevisjon innebærer blant annet undersøkelser om:

- a) Forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets vedtak og forutsetninger
- b) Forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,
- c) Regelverket etterleves,
- d) Forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,
- e) Beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav,
- f) Resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets forutsetninger og/eller om resultatene for virksomheten er nådd

I følge forskrift om revisjon § 7 skal forvaltningsrevisjon gjennomføres og rapporteres i henhold til god kommunal revisjonsskikk og etablerte og anerkjente standarder på området. Denne rapporten er utarbeidet med grunnlag i RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon fastsatt av Norges kommunerevisorforbunds styre 1. februar 2011 og gjort gjeldende som god kommunal revisjonsskikk.

1.3 Selvkost i offentlig forvaltning

Det rettslige utgangspunktet for all forvaltningsvirksomhet er at ingen borger kan pålegges å yte noe til fellesskapet uten at dette er hjemlet i lov. I mange tilfeller vil kommunen være forvalter/eier av varer eller tjenester som borgerne er forpliktet til å benytte seg av. I slike tilfeller kreves lovhjemmel for å kreve betaling fra

brukerne. Dette utelukker imidlertid ikke at ytelsen kan bero på en avtale eller gis ved en frivillig disposisjon.

For flere tjenester hvor brukerbetaling er regulert, nyttes selvkost som ramme for brukerbetaling. Vi presenterer her lover og forskrifter som angår tjenestene for denne forvaltningsrevisjonen.

Selvkost defineres som den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste. Merkostnader knyttet til tjenesten vil altså både være kostnader som er uavhengig av produsert mengde (faste kostnader), f.eks. tjenesteledelse, og kostnader som varierer med omfang (variable kostnader).

En selvkostkalkyle beregner kostnader for igangsatte aktiviteter. Dersom kommunen planlegger å sette i gang økt aktivitet innenfor selvkosttjenesten de nærmeste årene, skal slike planlagte kostnader holdes utenfor gebyrgrunnet.

Det er et unntak, kommunen kan øke med planlagte kostnader i kalkylen viss avregningsperioden settes lengre enn 1 år men ikke mer enn 5 år (generasjonsprinsippet).

Fastsetting av gebyrer under selvkost

Det er i de nye retningslinjene tatt med et unntak som gjelder om en kommune foretar en større utbygging av vann- og avløpsnett med overkapasitet for også å ta høyde for fremtidig utbygging av hytte- eller boligfelt, der tilkoblingen vil skje etappevis etter hvert som hytte- eller boligfeltene bygges ut. Da kan gebyrene settes under selvkost og kommunens frie inntekter dekke resten (utover en 5 – årsperiode). Kommunen må da begrunne og dokumentere valget. Dette er beskrevet i retningslinjene som blir gjeldende fra 1.1.2015.

Det er kun for renovasjon det er regulert i lovteksten at betaling skal skje etter selvkostprinsippet. For andre områder kommunen ønsker full inndekning av selvkost må det vedtas av kommunestyret.

Lov om kommunale Vass- og avløpsanlegg (2012-03-16-12)

I § 4 *ramma for kommunalt eigarskap til vass- og avløpsanlegg og hovudreglane for fastsetjing av vass- og avløpsgebyr* angis det at det skal være et engangsgebyr og årlig gebyr for kommunale vann- og avløpsanlegg.

Kommunen kan (§ 5) fastsette i forskrift størrelsen på gebyrene.

Forurensningsloven (1981-03-13-6)

Loven skal sikre en forsvarlig miljøkvalitet, slik at forurensninger og avfall ikke fører til helseskade, går ut over trivselen eller skader naturens evne til produksjon og selvfornyelse.

Loven gjelder forurensninger og avfall i det ytre miljø (§3).

I kapittel 4 gis det særlig regler for avløpsanlegg med videre, og i § 25 (utgifter til anlegg, drift og vedlikehold av avløpsanlegg.) Her står det at kommunen **kan kreve** full eller delvis dekning av sine kostnader ved innkreving av avgift i samsvar med lov om kommunale vass- og kloakkavgifter.

Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.

I kapittel 5 om avfall er avfallsgebyr regulert i § 34 (*avfallsgebyr*).

Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll mv. Kostnadene **skal fullt ut** dekkes inn gjennom gebyrene.

Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader. For avfall som kommunen har plikt til å samle inn, motta og/eller behandle etter §§ 29, 30 eller 31 må gebyret ikke overstige kommunens kostnader.

Kommunene bør fastsette differensierte gebyrer, der dette vil kunne bidra til avfallsreduksjon og økt gjenvinning.

Forurensningsmyndigheten kan fastsette forskrifter om beregning av gebyrene.

Avfallshåndtering etter § 35 omfattes ikke av denne bestemmelsen.

Gebyr skal betales av den som eier en eiendom som omfattes av ordning for innsamling av avfall eller tømning av slamavskiller, privet mv. etter loven her.

Dersom eiendommen er festet bort for 30 år eller mer, skal likevel festeren svare gebyret om ikke annet er avtalt. Det samme gjelder når festeren har rett til å få festet forlenget, slik at den samlede festetid blir mer enn 30 år.

Avfallsgebyr med påløpte renter og kostnader er sikret med lovbestemt pant etter panteloven § 6-1. Om renteplikt ved for sen betaling, tilbakebetaling og inndrivelse av avfallsgebyr gjelder reglene i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigerskatt til kommunene §§ 26 og 27 tilsvarende.

Forskrift om begrensning av forurensning (2004-06-01-931)

I forskrift om begrensning av forurensning § 16-1 beskrives rammen for gebyrberegning for vann og avløp:

«Vann- og avløpsgebyrer skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren. Ved beregning av selvkost bør de til enhver tid gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost legges til grunn.

Kommunen fastsetter i forskrift regler for beregning og innkreving av vann- og avløpsgebyrene, samt gebyrenes størrelse, innenfor rammen av denne forskrift.

Før kommunen fatter vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte direkte og indirekte kostnader knyttet til drifts-, vedlikeholds- og kapitalkostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren for de nærmeste tre til fem årene. Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende økonomiplan. Det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.»

Det er anledning til å vedta lokale forskrifter på området, og det har flere kommuner i Norge utarbeidet og vedtatt. På hjemmesiden www.lovdata.no finner vi flere av forskriftene.

Feiing

Feiing og tilsyn er regulert i brann- og eksplosjonsloven og oppgavene er nærmere beskrevet i Forskrift om brannforebyggende tiltak og tilsyn.

Kommunens plikter og fullmakter og brannvesenets oppgaver er gitt i kapittel 3, § 11 punkt h i brann- og eksplosjonsloven. Der står det at brannvesenet skal sørge for feiing og tilsyn med fyringsanlegg. Gjennomføring av oppgavene er nærmere beskrevet i forskrift.

§ 28 i loven omhandler gebyr mm. Kommunestyret kan selv fastsette lokal forskrift om gebyr for gjennomføring av feiing og tilsyn med fyringsanlegg.



For å kunne oppfylle kravene i lovbestemmelsene og som en hjelp til kommunene i beregninger av hva de kan ta av gebyrer for tjenestene, har Kommunal- og regionaldepartementet utarbeidet "retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester", Rundskriv H-2140.

Retningslinjene beskriver prosedyrene som kommunen bør følge når selvkost skal beregnes.

Retningslinjene stiller opp en modell for produktbeskrivelse. Produktet eller tjenesten vil kunne bestå av et **kjerneprodukt** (det er basisen i tjenesten og det brukeren opplever som det grunnleggende i tjenesten som han er villig til å betale for), videre vil den bestå av **tilleggsytelser** (fra ansatte i andre deler av kommuneorganisasjonen) og av **støttefunksjoner** (angir aktiviteter som er pålagt eller på annen måte vil være nødvendig for kommunen som helhet, men som står i et forhold til den enkelte tjeneste som gjør at de vanskelig kan avgrenses kalkylemessig).

1.4 Bruk av selvkostprinsippet i Holtålen kommune

I Holtålen kommune benyttes selvkostprinsippet på de tjenesteområdene som vi skal se nærmere på. Her er litt om organisering av tjenestene i kommunen. Kommunens tjenester er inndelt i rammeområder og i rammeområdet VAR finner vi tjenesteområdene Feiing, Fellesutgifter anlegg, Vannforsyning, Kloakk (heretter kalt avløp), renovasjon og Slam (tømming av aseptikk).

Utarbeidelse av selvkostkalkylene og beregning av betalingssatser på VAR-områdene utføres av avdelingsingeniør på vann/avløp/renovasjon og økonomisk rådgiver (stilling opprettet i 2012)

Kommunestyret vedtok i sak 59/2013 at kommunen innfører privat eierskap og vedlikeholdsansvar av stikkledninger til det kommunale vann- og avløpsledningsnettet for nye abonnenter. For allerede påkoblede abonnenter avventer kommunen på en juridisk utredning av mulighet for å overføre vedlikeholdsansvaret av allerede etablerte stikkledninger til private eiere.

Holtålen kommune hadde tidligere vedtak på at kommunen dekker stikkledning inntil 2 m fra vegg. Denne ordningen gjaldt både for vann- og avløpsnettet. I de fleste kommunene må abonnentene selv dekke kostnaden for stikkledning inn til bygget. Ordningen Holtålen har hatt fram til 31.12.2013 innebærer at abonnentene i kommunen har høyere gebyrer fordi kostnadene med utbygginger og vedlikeholdskostnader som påløper stikkledningene belastes selvkostregnskapet. Det vil si at alle som er påkoblet anlegget er med og betaler for stikkledningene uansett lengde, og vedlikeholdskostnadene på dem.

Kommunestyret vedtok i sak 59/2013 å endre dette. Fra 1.1.2014 innførte kommunen privat eie og vedlikeholdsansvar for stikkledninger med tilknytning til kommunale vann- og avløpsanlegg. Det skal også arbeides med å få en juridisk utredning av mulighet for å overføre vedlikeholdsansvaret fra allerede etablerte stikkledninger til private eiere. I skrivende stund har kommunen ennå ikke mottatt denne utredningen.

I skrivende stund har kommunen ennå ikke mottatt denne utredningen. De som blir påkoblet fra 1.1.2014 betaler selv for stikkledningen og fremtidig vedlikehold av denne.

Vann og avløp

Det er både kommunalt vannverk og private vannverk i Holtålen kommune. Vi ser på selvkostberegningene for det kommunale vannverket i Haltdalen som leverer vann til innbyggerne i Haltdalen. Kommunestyret har vedtatt utvidelse av vannledningsnettet, og det er lagt hovedledning mellom Aunegrenda og ned mot bebyggelsen i Haltdalen. I 2012 ble 20 husstander påkoblet. Ikke alle husstander har hittil koblet seg på det nye ledningsnettet i Haltdalen. Årsgebyrene beregnes ut i fra antall enheter som er koblet på. Utvidelse av ledningsnettet er kostbart, og kostnadene er aktivert i balansen og øker årlige avskrivninger i selvkostkalkylen. Både vann- og avløpstjenesten bærer nå preg av utsatt vedlikehold som må utføres på ledningsnettet.

Utgangspunktet for beregning av gebyr (avløp) er forurensningslovens § 25. Kommunen skal fullt ut dekke utgiftene til anlegg, drift og vedlikehold av anlegg som eies av kommunen.

Kommunen kan kreve full dekning av sine kostnader ved innkreving av avgift. Det er tidligere vedtatt at dette er selvkostområder. Gebyrene beregnes av kommunen, og vedtas samtidig som årsbudsjettet. Størrelsen på gebyrsatsene er også her påvirket av at kommunen har eid og driftet stikkledningene.

Renovasjon

Kommunen er medeier i FIAS (Fjellregionen interkommunale avfallsselskap AS som eies av kommunene Holtålen, Røros, Os, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal, Rendalen, Stor-Elvdal og Engerdal). Selskapet ble stiftet i 1996 og har hovedkontor på Tolga. FIAS ivaretar Holtålens oppgaver innen innsamling og behandling av avfall fra husholdninger, hytter og fritidseiendommer. Kommunen kjøper renovasjonstjenesten fra FIAS.

Kommunens oppgave er å fastsette gebyr og kreve inn gebyrene. Gebyrforskriftene behandles årlig samtidig som budsjettet vedtas.

Slam (Septikrenovasjon)

Holtålen kommune har i mange år praktisert at de som trenger tømning selv kontakter kommunen for tømning av slam. Dette kan ses på som en spesiell ordning. Vi kjenner til at andre kommuner har vedtatt lokale forskrifter på området som angir regelmessige tømminger. I 2013 vedtok kommunestyret i sak

54/13 innføring av kommunal slamtømming og behandling i Holtålen kommune fra 2014. (Kommunal tømming av slam fra slamavskillere (septiktanker), privet mv). Utgangspunkt for å etablere tjenesten er forurensningsloven § 26 og Forskrift av 1990-02-23-260. Kommunen skal sørge for tømming av mindre renseinnretninger som slamavskillere og samlekkummer for avslamming av sanitært avløpsvann og overvann. Det samme gjelder for oppsamlingstanker med ubehandlet sanitært avløpsvann. Reglene i § 30 om kommunal avfallsinnsamling og i § 34 om avfallsgebyr får tilsvarende anvendelse ved tømming av slamskillere, privet mv.

I første driftsår (2014) skal alle tanker registreres og tømmes.

Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll mv. Kostnadene skal fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene. Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader (selvkostprinsippet).

Tjenesten var ute på anbud 2013/2014 og laveste tilbyder ble valgt. Avgjørelsen ble innklaget til Sør – Trøndelag Tingrett. Dom i saken ble avsagt den 14. april 2014. Tingretten uttaler at «kommunens gjennomføring og evaluering vurderes å være i overensstemmelse med anskaffelsesregelverket.»

Feiing – Det er ikke et krav om bruk av selvkostprinsippet i lov om vern mot brann, eksplosjon og ulykker med farlig stoff og om brannvesenets redningsoppgaver (brann- og eksplosjonsloven).

Holtålen kommune var selv ansvarlig for feiing og tilsyn før de inngikk samarbeidsavtale med Røros, Tydal og Os. Røros kommune er kontorkommune for samarbeidet, og beskrivelse av tjenesten er lagt ut på hjemmesiden til Røros kommune (www.roros.kommune.no).

Brann- og feiervesenet er inndelt i en beredskapsavdeling og en forebyggende avdeling. Forebyggende avdeling fører tilsyn og driver mye med veiledning og holdningsskapende arbeid. Det er to fast ansatte feiere og en feierlærling som betjener kommunene.

Det er foretatt endringer i gjennomføringen av feiing og tilsyn for å tilpasse seg regelverket om branntilsyn på området. I følge samarbeidsavtalen skal Holtålen kommune kreve en avgift som skal dekke utgifter kommunen har til tjenesten. Gebyret vedtas av kommunestyret.

1.5 Avgrensning av prosjektet

Prosjektet avgrenses til selvkostprinsippet innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing.

Prosjektet omfatter regnskaper for årene 2011-2013 og budsjett/ kalkyle for 2014.

2 FORMÅL, PROBLEMSTILLING, METODE OG REVISJONSKRITERIER

2.1 Formål

Formålet med prosjektet er å undersøke om kommunen etterlever gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing.

Hvis avvik avdekkes, å bidra til at rutiner og praksis forbedres.

2.2 Problemstillinger

For en hver forvaltningsrevisjon utarbeides det problemstillinger.
Hovedproblemstillingen for denne forvaltningsrevisjonen er:

- *Oppfyller kommunen bestemmelser i lover, forskrifter og retningslinjer for beregning av selvkost innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing?*
- *Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter når det gjelder selvkost?*

Dette søkes nærmere belyst gjennom følgende konkretiserte problemstillinger:

- 1. Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler?**
- 2. Bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?**
- 3. Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?**
- 4. Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?**
- 5. Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter?**

2.3 Metode

Det ble sendt oppstartbrev til rådmannen der vi varslet om oppstart av prosjektet
Kilde for datainnsamlingen er rammeområde 4 i Holtålen kommune og lover og regler som gjelder for selvkostområdene. Informasjonen ble innhentet med

dokumentinnsamling av kalkyler i kommunen, regnskapsutskrifter, regelverk og samtaler.

Gjennomgangen ble gjort for regnskapsårene 2011, 2012, 2013 og budsjett for 2014. Vi gjennomførte dokumentanalyse og detaljert kontroll av bilag. Vår gjennomgang av regnskapene er ikke uttømmende og omfatter ikke kontroll av alle bilag i perioden 2011-2013.

Vi utarbeidet et høringsutkast som ble sendt til rådmannen i Holtålen for uttalelse. Rådmannen svarte med en fyldig uttalelse med data som vi har tatt hensyn til videre i arbeidet med rapporten.

Sluttrapporten sendes til kontrollutvalget for behandling.

2.4 Grunnlag for revisjonskriterier

Revisjonskriterier skal danne grunnlag for norm eller en referanse som de innsamlede data vurderes opp mot, og dermed danne grunnlag for om det foreligger avvik eller svakheter på områder som er gjenstand for undersøkelse.

Revisjonskriteriene er uttrykk for en norm eller et ideal for hvordan tilstanden bør være på det reviderte området og danner også et naturlig utgangspunkt for revisjonens anbefalinger.

Revisjonskriteriene hentes fra lover, forskrifter, forarbeid, rettspraksis, politiske vedtak, administrative retningslinjer, mål og føringer osv.

Revisjonskriteriene som er lagt til grunn for dette prosjektet utarbeidet ut i fra:

- ✓ Lov om kommunal vann- og kloakkavgifter
- ✓ Forurensningsloven
- ✓ Forskrift om begrensnig av forurensning
- ✓ Lov om vern mot brann, eksplosjon og ulykker
- ✓ Forskrift om brannforebyggende tiltak og tilsyn
- ✓ Rundskriv H-2140 fra KRD
- ✓ Rundskriv H – 3/14: Nye retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (fra KRD som gjøres gjeldende fra 2015)
- ✓ Uttalelse fra Miljøverndepartementet i epost datert 29. november 2012
- ✓ Kommuneloven med forskrifter
- ✓ Kommunal regnskapsstandard nr 6 – Foreløpig standard

Revisjonskriteriene utledes med utgangspunkt i problemstillingene, og konkretiseres nærmere i tilknytning til behandlingen av hver enkelt problemstilling. I kapittel 1.3 har vi utdypet regelverket for tjenesteområdene som omfattes av forvaltningsrevisjonen og inngår i grunnlaget for revisjonskriterier.

2.5 Revisjonskriterier spesifisert for hver problemstilling

Revisjonskriterier til problemstilling 1:

Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler?

Holtålen kommune benytter seg av selvkostprinsippet for tjenestene vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing. I kapittel 1.3 *selvkost i offentlig forvaltning* har vi tatt med utdrag fra aktuelle lover og regler på området som gir grunnlag for at kommunen kan og skal benytte seg av selvkost for tjenestene. Kapittel 1.3 bør ses i sammenheng med revisjonskriteriene.

Når så kommunen har vedtak om at tjenesten skal ytes etter selvkostprinsippet er det naturlig å benytte seg av Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, heretter kalt H-2140. Kapittel 1.3 bør ses i sammenheng med revisjonskriteriene

Selvkostkalkyle

Det er i retningslinjene valgt en modell hvor ytelsen splittes i kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner. Det må settes opp en selvkostkalkyle i forkant av året (i forbindelse med budsjettbehandling).

Innenfor de områder der selvkost er satt som ramme for brukerbetaling må kommunen også foreta en etterkalkulering av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette må gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene samsvarer med kommunens selvkost.

Revisjonskriterier til problemstilling 2:

Bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?

Det skal foretas beregninger av direkte og indirekte kostnader som er relevante for selvkostkalkylen.

FORURENSNINGSLOVEN

I kapittel 5 står det at for avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll mv. skal kostnadene fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene.

FORURENSNINGSFORSKRIFTEN KAPITTEL 16

Vann- og avløpsgebyr skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren. Ved beregning av selvkost bør de til enhver tid gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost legges til grunn.

Det skal foreligge et overslag over kommunens antatte direkte og indirekte kostnader knyttet til drifts-, vedlikeholds- og kapitalkostnader. Det skal også foreligge overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

«RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER H-2140

Veilederen angir hvordan beregninger bør gjennomføres for tjenesten. I veilederen beskrives en modell hvor ytelsen splittes i 3 delkomponenter: kjerneproduktet, tilleggssytelser og støttefunksjoner.

Henførbare og ikke henførbare kostnader

Det er med oversikt over avgrensninger i retningslinjene. Ikke henførbare kostnader skal ikke være med i selvkostkalkylen.

Henførbare kostnader er driftspersonell (kjerneprodukt), tilleggssytelser og støttefunksjoner.

Ikke henførbare kostnader er mellomledelse, strategisk ledelse og strategisk støtte

Kjerneproduktet

Kjerneproduktet beskriver basisen i tjenesten og hva brukeren opplever som den grunnleggende tjeneste som han er villig til å betale for. Innholdet i kjerneproduktet er den arbeidsinnsats og bruk av varer og kapital kommunalt ansatte nytter på å betjene brukeren og/eller innleide tjenester for å betjene brukeren. Kostnadene ved bruk av disse innsatsfaktorene er lønnskostnader, øvrige driftskostnader, inkl. betaling til private for utførte tjenester, og kapitalkostnader (avskrivninger og finanskostnader) for bruk av egne anleggsmidler.

I mange av kommunene er det stillinger med delte funksjoner, da forholder retningslinjene seg til KOSTRA som oppgir at hvis 20 % eller mer av stillingen angår andre tjenester foretas det fordeling av lønnskostnadene. I stedet for registrert tidsforbruk anbefales det at det brukes en skjønnsmessig fordeling. Det antas at skjønnsmessig fordeling vil gi marginale avvik sammenlignet med å registrere tidsbruken.

Tilleggssytelser (interntjenester)

Ansatte som betjener brukerne direkte vil være avhengig av tjenester fra andre deler av kommuneorganisasjonen for at tjenesten kan framstå som et hele. Slike tjenester betegnes som tilleggssytelser. Tilleggssytelsene utvider kjerneproduktet til en helhetlig organisert tjeneste/ytelse og sikrer en stabil og pålitelig tjeneste over tid.

Tilleggssytelsene vil i overveiende grad være kunderelaterte og nært knyttet til kjerneproduktet. Konkrete eksempler på tilleggssytelser er ledelse og organisering av enkelttjenester, saksbehandling og kundekontakt, fakturering og regnskap for tjenesteenheten samt øvrig kontorstøtte. Aktivitetene kan anses som nødvendige for at tjenesten skal framstå som et pålitelig hele, organisert og levert i ordnede former.

Støttefunksjoner (interntjenester)

Støttefunksjoner angir aktiviteter som er pålagt eller på annen måte vil være nødvendig for kommunen som helhet, men som står i et forhold til den enkelte tjeneste som gjør at de vanskelig kan avgrenses kalkylemessig. Dette kan være fordi bruken av slike funksjoner er sporadisk og/eller tilfeldig eller fordi funksjonene ikke relaterer seg til enkelttjenester. Eksempler kan være personalkontor, bedriftshelsetjeneste, den øverste politiske og administrative ledelse i den andre enden av skalaen.

Hva som er relevant metode vil varierer fra interntjeneste til interntjeneste. Generelt gjelder imidlertid at det er viktig at kostnader for interntjenester som

gjelder hele organisasjonen fordeles før en foretar fordeling av kostnader for interntjenester som gjelder et begrenset antall tjenester.

Liste over tilleggssytelser og henførbare støttefunksjoner (interntjenester). Listen er ment å være mest mulig dekkende uten dermed å kunne oppfattes som absolutt uttømmende.

- 1) Regnskaps- og innfordringsfunksjon
- 2) Kontorstøtte
- 3) Revisjonsfunksjon
- 4) Personalfunksjon
- 5) Personalpolitiske funksjoner og velferdstiltak overfor ansatte
- 6) Sentral opplæring
- 7) Kantinedrift
- 8) Hustrykkeri
- 9) Informasjonsteknologi (drift og opplæring)
- 10) Drift av sentralbord og øvrige felles post- og teletjenester
- 11) Teknisk konsulent og bistand ved prosjektering
- 12) Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)
- 13) Drift av felles maskinpark
- 14) Bygningsdrift

1) Regnskaps- og innfordringsfunksjon

Disse funksjonene omfatter arbeid knyttet til utsending av fakturaer, betaling av regninger, føring av kunde- og leverandørreskontro, ev. føring av internregnskap og føring opp mot kommunens ordinære regnskap. I mange kommuner vil bruk av ressurser på slike funksjoner være ført etatsvis og være en tilleggssytelse dersom det ikke er medtatt direkte på kostnadsstedet for kjerneproduktet. Samtidig vil kommunen ha en sentral overordnet regnskapsenhet hvor kostnadene skal fordeles som støttefunksjon. Det anbefales å fordele kostnadene ved henholdsvis regnskapsføring og innfordring hver for seg. Mest relevant vil da være å fordele driftskostnader knyttet til slike funksjoner ut fra henholdsvis bilagsmengde og antall utgående faktura. Subsidiært kan fordelingen foretas ut fra den andelen kostnaden ved kjerneproduktet utgjør av kommunens bruttoprodukt (omsetning).

2) Kontorstøtte

I likhet med regnskaps- og innfordringsfunksjonen, vil kontorstøtte i mange kommuner være medtatt på kostnadsstedet for betalingstjenesten. Er så ikke tilfelle, bør funksjonen i kostnadskalkylen håndteres som tilleggssytelse til kjerneproduktet. Kontorstøtte som understøttelse av strategisk ledelse fra merkantilt personales side skal ikke medtas. Øvrig kontorstøtte bør fordeles ut fra årsverk knyttet til kjerneproduktet som andel av det årsverkantall kontorstøtten betjener.

3) Revisjonsfunksjonen

Revisjonens oppgaver, som er en støttefunksjon til kjerneproduktet, er knyttet til regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon samt råd og veiledning av administrativt personale. Revisjonens driftskostnader bør fordeles ut fra andel bilagsmengde betalingstjenesten står for. Alternativt kan fordeling ut fra brutto driftsutgifter benyttes.

4) Personalfunksjon

Driftskostnaden ved denne funksjonen, som er en støttefunksjon til kjerneproduktet, vil være knyttet til drift av personalkontor og andre driftskostnader knyttet til personalkonsulent og/eller sekretær i stab. De fleste kommuner har egne lønssystemer som sorterer under regnskapsavdelingen, mens drift av systemløsningene hører inn under funksjonen IT-støtte. Det er rimelig å fordele slike kostnader ut fra ansatte knyttet til kjerneproduktet som andel av ansatte totalt i kommunen.

5) Velferds- og personalpolitiske tiltak for ansatte

Dette er kostnader knyttet til bedriftshelsetjeneste, arbeidsmiljøutvalg, vernetjeneste osv. Dette er støttefunksjoner som det er mest relevant å kostnadsfordele ut fra andel årsverk eller andel ansatte.

6) Sentral opplæring

Kostnader til eksterne kurs og konferanser føres normalt på kostnadsstedet som en del av kostnaden ved kjerneproduktet. I den grad kommunen har en sentral opplæringsenhet, bør kostnadene ved denne fordeles som en støttefunksjon. Mest relevant er å kostnadsfordele ut fra faktisk bruk av opplæringstjenesten. I praksis antas dette mindre praktikabelt, og en rimelig løsning vil da være å kostnadsfordele ut fra andel ansatte, jf. pkt. 4.

7) Kantinedrift

I mange kommuner er kantinedrift forutsatt å være selvfinansierende. Subsidiertes kantinen bør den subsidiært kostnadsfordeles som en støttefunksjon. Kostnadsfordelingen bør skje ut fra andel av ansatte som har reell tilgang til kantinens tjeneste.

8) Drift av hustrykkeri

Dette er en ren støttefunksjon. Tjenesten kjøpes i mange tilfeller fra private, eller at tjenester fra private utgjør et viktig supplement til intern trykking. Betydelige variasjoner i hvor stor grad den enkelte tjeneste (betalingstjeneste og andre) forbruker tjenester fra hustrykkeriet, gjør det vanskelig å foreta rent sjablonmessige vurderinger. En stor andel av kostnader tilknyttet et hustrykkeri vil være knyttet til trykking av planer/dokumenter til politisk behandling. Disse kostnadene skal ikke henføres til betalingstjenestene, jf. kap. 2.3. Kostnader til drift av trykkeriet bør fordeles ut fra faktisk bruk. Noen kommuner nytter et internfaktureringsystem, og dette er å anbefale. Det er de faktiske kostnader som skal fordeles. Timesleie basert på 100 prosent kapasitetsutnyttelse vil normalt gi en undervurdering av kostnadene ved trykkeritjenester.

9) IT-tjenester (drift og opplæring)

IT-tjenester vil i hovedsak være en tilleggsytelse til kjerneproduktet. Undersøkelser viser at kostnader til IT-infrastruktur og drift og anvendelse av IT utgjør en stigende del av kommunens kostnader. Økonomisystemer inkl. lønns- og personalsystemer, arkivsystemer, saksbehandlings- og beslutningsstøttesystemer legger beslag på økt andel av tilgjengelige ressurser. Dette gjelder både på drifts- og investeringssiden. I hvilken grad den enkelte betalingstjeneste skal belastes for slike kostnader avhenger av tilgangen til slik IT-understøttelse. Kostnadsfordeling ut fra registrert tidsbruk vil

være det optimale fordelingskriterie. I praksis er en fordeling etter andel arbeidsstasjoner i kommunens interne nett (eller terminaler) en rimelig fordelingsnøkkel.

10) Felles post, arkiv - og teletjeneste

Kommuner kan ha varierende praksis med å fakturere post-, arkiv og teletjenester på det enkelte kostnadssted eller sentralt. Dette gjør at disse kostnadene i enkelte kommuner inngår i kostnaden ved kjerneproduktet, mens de i andre kommuner vil være tilleggsytelser som må kostnadsfordeles. Den sentrale post-/arkivfunksjonen i kommunen fordeles ikke i KOSTRA. Fordeling etter antall dokumenter anbefales i selvkostkalkylen. Kostnader til sentralbord- og teletjenester fordeles fullt ut på de aktuelle funksjoner i KOSTRA. Det er kun sentralbord for politisk- og administrativ ledelse som ikke skal fordeles. Dersom fordeling ut fra faktisk bruk kan angis, anbefales dette. Subsidiært anbefales fordeling ut fra andel linjer. En slik andel vil oftest avvike fra andel årsverk, men det antas at antall linjer best gjenspeiler den enkelte betalingstjenestes bruk av felles teletjenester. Disse funksjonene er tilleggsytelser i form av at de sikrer kommunikasjon mellom tjenesteyter og bruker.

11) Teknisk konsulent og bistand ved prosjektering

Dette er en støttefunksjon som mange kommuner velger å kjøpe fra private. Bruken av slike tjenester vil skje sporadisk. Dette er kostnader som i KOSTRA forutsettes fordelt fullt ut på de funksjoner som betjenes fra enheten. Det anbefales klart å foreta en fordeling av kostnader for slike interntjenester ut fra faktisk bruk.

12) Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)

Det anbefales å foreta en fordeling av kostnader for slike interntjenester ut fra faktisk bruk.

13) Drift av felles maskinpark

Ut over kapitalkostnader og vedlikeholdskostnader knyttet til maskinparken, vil kostnader her være bemanning av maskiner, drift- og kapitalkostnader av sentralverksted e.l. Dette er kostnader som i KOSTRA forutsettes fordelt fullt ut på de funksjoner som betjenes fra enheten. En slik fordeling kan basere seg på nøkler som kommunen har definert på forhånd, eller den kan foretas etterskuddsvis på bakgrunn av faktisk fordeling av aktivitet/ressursbruk. Denne aktiviteten er en tilleggsytelse.

14) Bygningsdrift

Kapitalkostnader knyttet til bygninger og anlegg behandles særskilt. Kostnader det her tenkes på er kostnader knyttet til felles vedlikeholdsstab, utskifting av løst utstyr av fellesarealer og renhold av lokaler mv. Dette er kostnader som i KOSTRA forutsettes fordelt fullt ut på de funksjoner som betjenes fra enheten.

Kostnadsfordeling bør primært skje ut fra areal den enkelte tjeneste (betalingstjeneste) benytter. I praksis vil ofte areal være generert ut fra bemanning og det antas derfor rimelig å kunne benytte andel årsverk som fordelingsnøkkel. Bygningsdrift er en tilleggsytelse.

NYE RETNINGSLINJER H-3/14

I kapittel 5.2 omtales henførbare indirekte kostnader. Selvkosttjenestens andel av brutto driftsutgifter kan benyttes hvis kontoplanen ikke er detaljert nok eller hvis ønsket fordelingsnøkkel ikke lar seg fremskaffe (utdrag fra ny veileder H- 3/14 fra KRD som gjelder fra 1.1.2015).

Revisjonskriterier til problemstilling 3:

Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?

Det skal foretas beregninger av kapitalkostnader basert på de angitte prinsipper for alle anleggsmidler som er relevante for selvkostkalkylen. Dette gjelder absolutt for anleggsmidler som utelukkende eller i hovedsak nyttes i en bestemt tjeneste (betalingstjeneste). For noen interntjenester (tilleggsytelser og støttefunksjoner) kan det også kunne være nødvendig å foreta beregning av kapitalkostnader.

Hva er kapitalkostnader?

Det er en avledet kostnad som beregnes som følge av at det enkelte årsregnskap ikke gir et korrekt bilde av inntjening og kostnad for betalingstjenesten ved en del større anskaffelser. En forutsetning for å kunne beregne korrekte årlige kapitalkostnader, er at slike anskaffelser er definert og avgrenset fra øvrige anskaffelser

Årlige kapitalkostnader består av to elementer:

- Avskrivingskostnader, dvs. forringelse i et driftsmiddel ut fra slitasje og elde. Lineær avskrivingsmetode skal brukes i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger. Avskrivningsgrunnlaget er i hovedsak uten tomtekostnad, anleggsbidrag og byggelånsrenter. Ved valg av avskrivningsperiode for ulike investeringer benyttes de periodene som er angitt i Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000.
- Alternativkostnaden, dvs. den avkasting kommunen alternativt kunne oppnå ved å plassere penger tilsvarende investeringsbeløpet i et marked. I et fungerende marked vil renten angi alternativkostnaden.

Fastsettelse av kalkylerente og avskrivningsgrunnlag:

Det har kommet en ny veileder (H – 3/14 fra KRD) som gjelder fra 1.1.2015. Det er noen, men ingen vesentlige endringer i forhold til tidligere veileder (H- 2140 fra KRD). I denne forvaltningsrevisjonen vil vi bruke begge veilederne som kriterier.

Det er endring i beregningsgrunnlaget for kalkylerenten i kalkylen fra 1.1.2015:

Etter H-2140 skal kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjestående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året).

I ny veileder H – 3/14 skal kalkylerenten være lik gjennomsnittlig 5 – årig swaprente med et tillegg på 0,5 prosent.

Det er anledning til å bruke de nye retningslinjer i kalkylene for 2014.

«Faktiske rentekostnader kan legges til grunn»

På hjemmesiden www.norskvann.no er det publisert en epost fra Miljøverndepartementet av 29.11.2012 som angir at kommunene har anledning til å legge de faktiske rentekostnadene til grunn dersom de reelle rentekostnadene er påviselig høyere enn det som følger av veilederens metode.

Her er **utdrag** fra eposten fra Miljøverndepartementet til Norsk Vann:

«Vi viser til deres henvendelse av 4. oktober 2012 vedrørende kalkylerente for selvkost vann og avløp. I eposten bes det om en bekreftelse på at deres utarbeidede anbefaling utgjør en akseptabel tolkning av selvkostregelverket.»

Utgangspunktet for beregningen av vann- og avløpsgebyrer er forurensningsforskriftens kapittel 16. Av § 16-1 fremgår at gebyrene ikke skal «overstige kommunens nødvendige kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren.»

For rentekostnader vil en faktisk beregning av renter i mange tilfeller bety kompliserte utregninger, og gebyrene vil stadig måtte justeres opp og ned. Blant annet for å unngå dette har KRDs Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester innført en standard renteberegningsmetode som kommunene kan benytte. Veilederen er med andre ord ment som en hjelp for kommunene.

Å benytte veilederens anviste metode vil alltid være i tråd med selvkostprinsippet. Veilederen er midlertid ikke rettslig bindende, og også andre beregningsmetoder kan benyttes så fremt de overholder selvkostprinsippet. Dersom de reelle rentekostnadene påviselig er høyere enn det som følger av veilederens anviste metode er det derfor anledning til å legge de faktiske rentekostnadene til grunn. Kommunen må imidlertid alltid arbeide for å gjøre renteutgiftene og gebyrene så lave som mulig, jf begrepet «nødvendige kostnader» i forurensningsforskriftens § 16-1.»

Revisjonskriterier til problemstilling 4:

Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?

På avsatte midler til selvkostfond skal det legges til kalkulatoriske renter som skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Dermed blir brukerne kompensert for det rentetapet de påføres ved å binde kapital i kommunen. Tilsvarende prinsipp legges også til grunn dersom det er grunnlag for å fremføre et underskudd når kommunen har vedtatt at selvkostprinsippet skal legges til grunn for brukerbetaling av tjenesten. Det skal som utgangspunkt brukes fastsatt rentesats som er oppgitt i H-2140. Men Miljøverndepartementet har uttalt at det også er juridisk riktig å beregne rentesats ut i fra kommunens reelle lånegjeld når kommunens rentenivå er høyere enn renten som er beregnet i samsvar med veilederen H-2140.

Veilederen er utarbeidet for å lette kommunens arbeid med selvkostberegninger, men som Miljøverndepartementet uttaler, det er juridisk dekning i å beregne rentesatsen ut i fra kommunens reelle rentekostnader.

Revisjonskriterier til problemstilling 5:

Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter?

Forskrift om årsregnskap og årsbudsjett angir hvordan årsregnskapet skal avgis. Kommunal- og regionaldepartementet skriver i sitt brev av 06.05.2008 til kommunene at "et underskudd fra selvkostregnskapet som ikke dekkes ved bruk av selvkostfond må komme fram som en del av kommunens regnskapsmessige merforbruk, så framtidig kommunen i regnskapet ikke har andre tilstrekkelige merinntekter i året".

Det betyr at en tidligere praksis i enkelte kommuner med bruk av negative selvkostfond ikke vil være i samsvar med gjeldende regler for inndekking av underskudd på VAR-området.

Departementet presiserer også at negative selvkostfond fra tidligere må håndteres som feil og rettes i årsregnskapet i tråd med KRS nr 5 om korrigering av tidligere års feil.

Departementet har videre i brev av 31.03.2009 presisert at "midler på et fond knyttet til ett gebyrområde ikke kan benyttes (midlertidig) i årsbudsjettet/årsregnskapet til å finansiere underskudd på et annet gebyrområde".

I merknadene til regnskapsforskriften § 5 presiserer KRD at kommunen kan ta med ytterligere noter til årsregnskapet dersom dette anses nødvendig. Kommunal regnskapsstandard nr 6 (foreløpig standard) gjelder noter og årsberetning.

I punkt 3.2 i standarden er det oppgitt forskriftsbestemte noter og i tillegg forslag på øvrige noter. Her finner vi i punkt 3.2.2 punkt 12 følgende forslag på note på selvkostområder:

Opplyse om beregningen av gebyrfinansierte selvkosttjenester der kommunen fastsetter betalingen etter lov og forskrift herunder resultatet av selvkostberegningen gjerne over flere år. Beregningen kan for eksempel inneholde oversikt over direkte kostnader, indirekte kostnader, netto kapitalkostnader og overunderskudd. Eksempler på tjenester vil kunne være vann, avløp, renovasjon osv.

3. FAKTA- OG VURDERINGSDEL

3.1 Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler?

3.1.1 Selvkostkalkylene i kommunen

Kommunen har gjennomført forkalkyle og etterkalkyle for 2013, og forkalkyle for 2014. Selvkostkalkylene for tidligere år er ikke omfattet av vår gjennomgang. Vi

kjenner til at det er gjort endringer i beregningsgrunnlaget i sammenlignet med det som var gjort før 2012. Veilederen H-2140 er brukt som grunnlag. Indirekte kostnader beregnes av selvkosttjenestens andel av rammeområdenes brutto driftsutgifter + avskrivninger. Det er siden 2012 innført nye rutiner og omorganisering av arbeidsoppgaver i kommuneadministrasjonen, og selvkostkalkylene utarbeides nå av økonomisk rådgiver med bistand av avdelingsingeniør på var-området.

Forkalkyler

Utgangspunktet for forkalkylene i 2013 og 2014 er forrige års regnskap og budsjett. I H-2140 er det med forslag på regnskapsoppsett for selvkostkalkyler og kommunen har tatt i bruk dette. Her er det kolonner for siste års regnskap, kalkyle og prognoser framover. I selvkostkalkylen er det med direkte og indirekte kostnader og kalkulatoriske kostnader.

Slam (septikrenovasjon)

Høsten 2013 vedtok kommunestyret i sak 54/13 å innføre nytt selvkostområde *kommunal slamtømming og behandling av slam* i Holtålen kommune (septikrenovasjon). Det ble videre bestemt at alle anlegg skal tømmes i 2014, og det blir ca. 800 anlegg i kommunen. Dette var ute på anbud hvor kommunen ba om ønsket en enhetspris pr anlegg, og kommunen valgte laveste tilbyder.

I en oppstartsfase vil det påløpe oppstartskostnader i første driftsår, noe som er medberegnet i forkalkylen for 2014.

Utgiftene i 2014 er kalkulert til kr 1 917 731, og det er budsjettert med inntekter kr 2 00 000, og avsetning av overskudd til bundet driftsfond. Posten direkte kostnader i kalkylen er størst og utgjør kr 1 828 306. Nedenfor har vi satt opp en oversikt over hva som inngår i *direkte kostnader* i kalkylen

Lønns- og personalkostnader	kr 268 306
Forbruksmateriell	kr 10 000
Kjøp av transpostmiddel	kr 50 000
Tømming av septikk	kr 1 350 000
Internkjøp	kr 186 820
<u>Kjøp fra andre</u>	<u>kr 50 000</u>
<u>Sum direkte kostnader</u>	<u>Kr 1 828 306</u>

Det er i 2014 budsjettert med 20 % av administrativ stilling til arbeidet med innføring av tjenesten. I posten internkjøp inngår kompensasjon til tjenesten Avløp i startfasen av tjenesten Slam. Tilsvarende finnes kr 100 000 som inntektspost på Avløp. Det kompenseres for «uforutsette» kostnader som belastes tjenesten Avløp. Denne vil senere bli erstattet med direkte kostnadsoverføring når påslippsone for slam fra avløpsanleggene er bygget ved renseanlegget i Ålen. Vi får opplyst at dette sannsynligvis vil skje i 2015.

Gebyrsetser

Gebyrene beregnes med utgangspunkt i forkalkylen og antall abonnenter i kommunen. For årsavgiften på vann er satsene delt opp i en fast del og i en variabel del. Det er samme metode som er brukt tidligere år. Gebyr- og

betalingsregulativet for 2014 ble vedtatt av kommunestyret i sak 61/13. I saksopplysningene for var-området forklares økningen slik for vann og avløp: *«kommunestyret har vedtatt at kommunen dekker stikkledning inntil 2 m fra vegg. Ordningen gjelder både for vatn- og avløpsnett. Denne ordningen er spesiell for Holtålen kommune, og medfører store merkostnader i forbindelse med utbygginger og drift, som igjen fører til høye gebyrer for tjenestenes brukere. Det legges opp til økning på gebyrer for vann i 2014 (10 % på fastleddet og 7 % på variabelleddet). For avløp er økningen 10 % på fastleddet og 32 % på variabelleddet. Det presiseres at selvkostkalkylen for vann/avløp i 2014-2018 forutsetter en endring i eierskapet av stikkledninger. Tilknytningsavgiften er derfor ikke regulert.»*

For nytt selvkostområdet slam er det følgende saksopplysninger: «gebyret differensieres ikke mellom slamavskillere og tette tanker i 2014. Dette da videre slambehandling utføres i lagune. Kostnadsnivået i selvkostområdet er noe usikkert, da tømning skal utføres av ekstern entreprenør (anbudsrunde like over jul). Det bygges opp fond for å kunne håndtere investeringer som er nødvendig kommende år.»

Revisjonen kjenner til at modellen som er brukt for å beregne den enkelte avgift (gebyr) har vært uendret i mange år. Vi har ikke regnet på om det er andre fordelingsnøkler som er mer hensiktsmessige når satsene skal fastsettes.

Etterkalkyler

Når regnskapsåret 2013 avsluttes beregnes det etterkalkyler etter samme modell som forkalkylen. Indirekte kostnader beregnes ut i fra medgåtte kostnader i året (fordelingsnøkkelen gjennomgås nærmere i kapittel 3.2), og det beregnes kalkulatoriske kostnader og kalkulatoriske renteinntekter pr 31.12 (beregningene gjennomgås nærmere i kapittel 3.3 og 3.4). Til slutt foretas avsetning til eller bruk av bundne fond slik at selvkostområdene framkommer som selvfinansierende. Det er foretatt en fordeling av lønnskostnadene mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Det skyldes at ansatte i 2013 er brukt til arbeidet med å legge vann- og avløp i Haltdalen, og lønnskostnadene er overført prosjektet og aktiveres sammen med øvrige utgifter til prosjektet. Dette betyr mindre i lønnsutgiftene i driftsregnskapet både i 2012 og 2013 (fordelingen gjennomgås nærmere i kapittel 3.2).

3.1.2 Revisors vurdering og konklusjon

Revisjonen har ingen merknader til kommunens oppbygging av selvkostkalkylene og det foretas før- og etterkalkuleringer.

Revisjonen bemerker at når det innføres et nytt selvkostområde er det knyttet en viss risiko til forkalkylen, og at det er først når reelle kostnader for 2014 foreligger at det er mulig å se om det er store avvik i forhold til forkalkylen.

Revisors konklusjon:

Revisjonen konkluderer med at selvkostkalkylene på selvkostområdene vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing er bygd opp i samsvar med retningslinjene H-2140, og at kommunen etterlever kravene om før- og etterkalkulering av selvkostkalkylene.

3.2 Bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?

3.2.1 Kostnadene i selvkostregnskapene

Et selvkostregnskap skal bygge på reelle og dokumenterte kostnader. Det er viktig for å hindre at andre kostnader enn de som angår tjenesten blir med i selvkostregnskapet. Her har vi innhentet selvkostregnskapene for 2013 for nærmere gjennomgang av postene direkte og indirekte kostnader og hvordan dette er beregnet av kommunen.

Beregningsgrunnlaget for selvkostkalkylene for 2013 er regnskapsåret 2012, og kommunen opplyser at de benytter seg av veilederne H- 2140 og H- 3/14 i arbeidet med å få med de direkte og indirekte kostnader som gjelder tjenesten i selvkostregnskapene.

Tabell 1: utdrag fra regnskapet for tjenestene i 2013

Dir. og ind. kostnader	Vann	Avløp	Renovasjon	Feiing
Lønn og sos.kostn	789 489	876 584	71 184	0
Forbruksutg	42 550			4
Transport	40 386	-68 384,90	2 175	5762
Strøm	180 223	119 252		1722
Klausuleeringsavtaler	66 960			
Forsikring/avgifter	27 504	47 783	3 771	8 084
Kjøp/leie dr.midler	100 033	131 073	0	
Vedlikehold/service	222 842	230 682	4 027	18 066
Andre tjenester	20 595	21 589	8 000	
Kjøp fra private	12 287	12 287	3 082 354	435 652
Renter og avdrag ¹	26 842	35 789		
Internkjøp	199 638	15 750		100 000
Sum direkte kostnader	1 545 461	1 598 136	3 171 511	569 284
Indirekte kostnader	183 888	192 129	106 562	
Sum dir. og ind.kostnader	1 729 349	1 790 265	3 278 073	569 284

Kommentarer knyttet til regnskapstallene for 2013 i tabellen

Direkte kostnader for tjenestene i 2013 er hentet fra tjenestestedenes egne kapitler i kommunens regnskap. Beløpet Kr -68 384,90 skyldes feilpostering av refusjon fra NAV som skulle vært registrert på inntektssiden og utgjør kr 118 020.

Lønn

Det er til sammen 9 fast ansatte (inkludert avd.leder) med stillingsprosjenter er i hovedsak fordelt på vann, avløp, renovasjon og vei (som ikke omfattes her). Fordelingen er innlagt i stillingene i lønnsregnskapet, og fastlønnen belastes tjenesteområdene direkte.

Tabellen nedenfor viser lønnskostnadene 3 siste regnskapsår i driftsregnskapet, og budsjetterte lønnskostnader for 2014.

¹ Gjelder leasingavtale gravemaskin. Er ført renter og avdrag i stedet for årlige avskrivninger. Det utgjør ingen vesentlig betydning for beløpet i selvkostregnskapet.

Tabell 2: lønnskostnader regnskapene 2011, 2012, 2013 og budsjett 2014

Lønnskostnader	R 2011	R 2012	R 2013	B 2014
Vann	786 483	441 196	789 489	762 789
Avløp	768 635,67	-25 990,15	876 583	767 064
Renovasjon	0	0	71 184	69 618
Feiing	40 551	9435	0	0
Slam				268 306

Kommunen opplyser at ansatte disponeres på tjenesteområdene på var-sektoren etter planlagt behov. Det gir utslag i at lønnskostnadene varierer på tjenesteområdene fra år til år. Egne ansatte benyttes også til investeringsprosjekter. I tabellen ovenfor ser vi at 2012 var et annerledes år for tjenestene vann og avløp. Mannskapene er ifølge regnskapet disponert til prosjektet utbygging av avløpsnett i Haltdalen og er ført i investeringsregnskapet. Det var budsjettert med overføring på avløp med kr 549 078 av lønnskostnadene, mens det ble overført kr 1 016 924 pr 31.12. Og det var brukt mindre av egne arbeidere til ordinært vedlikehold og drift enn de to foregående år.

Overføring av lønnskostnader fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet for tjenestene vann og avløp inkluderer 14,5 % avgift KLP og 6, 4 % arbeidsgiveravgift.

For tjenesten vann var det i 2013 budsjettert med kr 711 745 i overføring av lønnskostnader til investeringsregnskapet, og pr 31.12 ble det overført kr 795 093.

For tjenesten avløp var det i 2013 budsjettert med kr 755 252 i overføring av lønnskostnader fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet. Pr 31.12. ble det overført kr 873 584 fra tjenesten avløp i driftsregnskapet til prosjektet i investeringsregnskapet. I budsjettet for 2014 har tjenesten avløp 3,58 årsverk fordelt med 2,58 årsverk til investeringer og 1 årsverk til drift.

Fordelingen av lønnsutgifter mellom drifts- og investeringsregnskapet baseres på antatt bruk av årsverk ut i fra planlegging av prosjektene (budsjett) og kjennskap til fordeling av arbeidsoppgavene. Fordelingen er beregnet i et regneark. Det er ikke ført tidsregistrering gjennom året for å kunne dokumentere faktisk forbruk i året. Det foretas en ny vurdering pr 31.12. på hvor mye som er medgått og det beregnes nye anslag som grunnlag for fordelingen.

Administrasjonen opplyser at de også vurderer andre måter å fordele kostnadene på, men at de foreløpig ønsker å fortsette med denne beregningsmodellen.

Kjøp fra andre

Kommunen kjøper tjenester fra andre for renovasjon og feiing (henholdsvis FIAS og Røros kommune). Betalte fakturaer/avtale er kommunens grunnlag for beregning av årsgebyrer.

Renter og avdrag

Kommunen har investert i en gravemaskin som er finansiert med finansiell leasing.

Ifølge regelverket skal avskrivninger av gravemaskinen inngå i ordinære årlige avskrivninger. Kommunen har valgt å føre dette særskilt i regnskapet som renter og avdrag.

Internkjøp

I regnskapet finnes posten INTERNKJØP som inkluderer både direkte og indirekte kostnader i regnskapet, mens i selvkostregnskapet deles denne posten i direkte og indirekte kostnader.

I kolonnen til Feiing det er kostnadsført kr 100 000 som er overføring til tjenesten Brann. Dette er en kompensasjon for merarbeid som brannvesenet i kommunen har med oppfølging av piper etter pipebranner. Overføringen har vært en del av selvkostkalkylene etter at tjenesten tilsyn ble iverksatt i 2009. Vi har fått opplyst at beløpet er beregnet ut ifra erfaringsmessige tall, og avrundet til kr 100 000. Beløpet har stått uendret siden 2009 og det foretas ingen etterberegning pr 31.12 av medgått tid. Dette er arbeid utenom det ordinære tilsynet og utenom samarbeidsavtalen Holtålen kommune har med Røros kommune. I regnskapet for 2013 ser vi at det er betalt kr 435 652 til Røros kommune som dekker Holtålen kommunes utgifter til feiing og tilsyn i henhold til samarbeidsavtalen.

Indirekte kostnader

Holtålen kommune har i selvkostregnskapet for 2013 og kalkylen for 2014 valgt å bruke tjenestenes andel av totale driftsutgifter (sum direkte kostnader + avskrivninger). Prosentandelen brukes videre til å beregne tjenesteområdets andel av fellesutgiftene. For enkelte fellestjenester er det tatt ut utgifter som i sin helhet vedrører annen virksomhet i kommunen før beregningen foretas.

I Holtålen kommune er det i selvkostregnskapet for 2013 etterberegnet indirekte kostnader for fellesutgiftene:

- Kontroll og revisjon
- Økonomirådgiver
- Personaltjenesten
- Lønns- og regnskapstjenesten
- IKT – tjenester
- Felles post, arkiv og sentralbord
- Felleskostnader
- Administrasjonsbygninger
- Anlegg andel Hovstrøa – endres til andel direkte kostnader i kalkyle 2014

Indirekte kostnader er etterberegnet etter samme metode som i forkalkylene. Det vil si at det er beregnet tjenestenes andel av kommunes brutto driftsutgifter + avskrivninger. Prosentandelen som beregnes justeres så til et lavere nivå etter skjønn.

Tabell 3: indirekte kostnader

Ansvar	Gr.lag for 2014	Omsetning alle RO i 2013	% av totalen	% som skal brukes i kalkylen	Indirekte kostnader i 2014
Feiing	Kr 569 284	Kr 117 000 000	0,49 %	0,30 %	Kr 31 482
Vann	Kr 1 991 132	Kr 117 000 000	1,70 %	1,50 %	Kr 173 910
Avløp	Kr 2 164 529	Kr 117 000 000	1,85 %	1,50 %	Kr 173 910
Renovasjon	Kr 3 171 511	Kr 117 000 000	2,71 %	1,75 %	Kr 183 645
Slam	Kr 1 828 306	Kr 117 000 000	1,56 %	1 %	Kr 86 820

Kommentar til tabellen:

Beløpene er hentet fra kommunens forkalkyler for 2014. I beregningsgrunnlaget brukes en prosentsats som en kommer fram til ved å beregne tjenestenes andel av kommunens totale driftsutgifter + avskrivninger på rammeområdene. Denne Prosentsatsen som utgjør tjenestenes andel blir så skjønnsmessig vurdert for hver tjeneste. Tjenesten renovasjon er belastet med størst andel av indirekte kostnader.

Tabell 4: Renter og avdrag leasing gravemaskin

	Totalt	Vann (30%)	Kloakk (40%)
Årlig avskrivning	Kr 95 000	Kr 28 500	Kr 38 000
Estimerte kapital-kostnader med rentesats 2,63 %		Kr 655,50	Kr 990,40
Sum		Kr 29 155,50	Kr 38 990,40
Regnskapsførte renter og avdrag		Kr 26 842	Kr 35 789
Avvik		Kr 2 313,50	Kr 3 201,40

Kommentarer til tabellen:

Vann er belastet med 30 % av kostnadene og Avløp er belastet med 40 % av kostnadene. Øvrige kostnader er belastet offentlig vei. Denne fordelingen ble etter de opplysninger vi har foretatt etter antatt bruk av gravemaskinen. Det er ikke foretatt etterberegninger/registrert timesforbruk.

Årlige avskrivninger og rentesatsen er nærmere beskrevet i kapittel 3.3.

3.2.2 Revisors vurdering og konklusjon

I faktaopplysningene ser revisjonen at selvkostregnskapene for 2013 er satt opp i samsvar med anbefalt oppsett som er tilgjengelige i veilederne H-2140 og H-3/14. Selvkostregnskapene bygger på medgåtte kostnader og kostnadsanslag.

Kommunen fordeler kostnadene på interntjenestene etter tjenestenes andel av kommunes brutto driftsutgifter + avskrivninger. Prosentandelen som beregnes justeres så til et lavere nivå etter skjønn. I utgangspunktet er det anbefalt i veilederen å beregne tjenestenes andel av faktiske kostnader for noen interntjenester, men det er også i veilederen gitt anledning til å benytte metoden som kommunen har valgt.

Det er beregninger av tre poster i selvkostregnskapet som skiller seg ut og det er:

- overføring av lønnskostnader fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet for vann og avløp
- intern overføring kr 100 000 fra feiing til brann
- fordeling av årlige utgifter for kjøp og bruk av gravemaskinen

1. Overføring av lønnskostnader fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet

Revisjonen mener det er en tilfredsstillende løsning som er i henhold til regelverket at kommunen har fast fordeling av stillingene på rammeområde 4 som endres når stillingene omdisponeres innenfor tjenestene. Når egne ansatte disponeres til investeringsprosjekter mener revisjonen at å bruke anslag pr 31.12 ikke er en sikker nok metode for å sikre pålitelige data, og til å underbygge at det blir riktig fordeling av lønnskostnadene mellom drift- og investeringsregnskapet.

2. Intern overføring kr 100 000 fra feiing til brann

Revisjonen mener at dette er en overføring som må dokumenteres pr 31.12 med medgått tid. Revisjonen er kritisk til at det årlig er budsjettert og overført kr 100 000 i utgifter fra tjenesten feiing til tjenesten brann uten dokumentasjon. Dette er en utgift som kommer i tillegg til betaling av tjenester til Røros for feietjenester i kommunen (samarbeidsavtale) og er med i gebyrgrunnlaget.

3. Fordeling av utgifter ved kjøp av gravemaskin

Utgiftene til avdrag og renter er fordelt mellom 3 tjenesteområder etter antatt bruk. Bruken av gravemaskinen er ikke dokumentert, og fordelingssatsen er uendret over flere år. Revisjonen mener at det er sannsynlig at bruken varierer fra år til år uten at det blir synliggjort i de årlige regnskapene.

Revisors konklusjon:

Revisjonen konkluderer med at kommunens selvkostregnskaper er *oppbygd* etter veilederne H-2140 og H - 3/14.

Revisjonen konkluderer videre med at det er usikkert om alle kostnadene i selvkostregnskapene er riktige ettersom det er brukt anslag i stedet for faktiske kostnader for postene:

- fordeling av lønnskostnader mellom drifts- og investeringsregnskapet er basert på anslag i etterberegningen
- årlig intern overføring kr 100 000 fra tjenesten feiing til tjenesten brann
- fordeling av kostnadene for kjøp og bruk av gravemaskin

3.3 Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?

3.3.1 Kalkulatoriske kapitalkostnader for tjenestene

Årets avskrivninger skal være med i selvkostregnskapet. I veilederen H-2140 er det gitt en framstilling på hva som skal tas med her, og det er sammenlignet med hva som inngår i ordinære avskrivninger av anleggsmidler. Det er også med en egen regnearkmodell for avskrivninger i selvkostkalkylen og kommunen benytter seg av denne i sine beregninger. Forskjellen på ordinære avskrivninger og avskrivninger etter selvkostmodellen er at det i grunnlaget for avskrivninger må tas ut eventuelle byggelånsrenter og anleggstilskudd.

I følge anleggsmodulen til kommunen er det ikke aktivert byggelånsrenter og/eller anleggsbidrag så avskrivningsgrunnlaget i selvkostmodellen avviker ikke fra ordinære avskrivninger for 2013.

Det skal beregnes kapitalkostnader for tjenestene. Kapitalkostnadene består av avskrivninger pluss alternativkostnaden (rente). I kommunens selvkostkalkyle finner vi igjen de to postene. Grunnlaget for beregningene er kommunens anlegg på var-området.

Tabell 5: kalkulatoriske kapitalkostnader vann

VANN	Kalkyle 2013	Selvkostregnskap 2013	Kalkyle 2014
	Kalk.rente 3,25 %	Kalk.rente 3,25 %	Kalk.rente 3 %
Kalkulatoriske av- og nedskrivninger	Kr 470 920	Kr 445 671	Kr 499 840
Alternativkostnaden av anleggsmidler (kalk.renter)	Kr 482 782	Kr 491 251	kr 483 035
Sum	Kr 953 702	Kr 936 922	Kr 982 875

Tabell 6: kalkulatoriske kapitalkostnader avløp

AVLØP	Kalkyle 2013	Selvkostregnskap 2013	Kalkyle 2014
	Kalk.rente 3,25 %	Kalk.rente 3,25 %	Kalk.rente 3 %
Kalkulatoriske av- og nedskrivninger	Kr 567 701	Kr 566 393	Kr 566 392
Alternativkostnaden av anleggsmidler (kalk.renter)	Kr 394 452	Kr 399 001	kr 397 027
Sum	Kr 962 153	Kr 965 394	Kr 963 419

Tabell 7: Forskjell kalkulatoriske renter i 2012 og 2013

Tjeneste/år	Beregning etter kommunens rentesats 3,25 % (etterkalkylen)	Beregning etter rentesats ifølge regelverket 2,44 % i 2012 og 2,63 % i 2013	Forskjell (merkostnader i kalkylen)
Vann 2012	Kr 459 070	Kr 344 656	Kr 114 414
Vann 2013	Kr 491 251	Kr 395 723	Kr 95 528
Avløp 2012	Kr 352 229	Kr 264 442	Kr 87 787
Avløp 2013	Kr 399 001	Kr 321 287	Kr 77 714

Tabell 8: Forskjell kalkulatoriske renter av indirekte kostnader i 2013

Tjeneste/år	Beregning i etterkalkylen med rentesats 3,25 %	Beregning iht. H-2140 med rentesats 2,63 % for 2013	Forskjell (merkostnader i kalkylen)
Vann 2013	Kr 5 976	Kr 4 836	Kr 1 140
Avløp 2013	Kr 6 244	Kr 5 053	Kr 1 191

Kommentarer til tabellene

Beløpene er hentet fra kommunens regnearkmodell for beregning av kapitalkostnader for vann og avløp og etterkalkyler for 2013. Kommunen eier ingen anleggsmidler som gjelder tjenestene Renovasjon og Feiing. Det beregnes derfor ingen kalkulatoriske kapitalkostnader for disse tjenestene.

Grunnlag for beregning av kalkulatoriske avskrivninger:

Kommunen benytter seg av regnearkmodellens som er anbefalt i KRD's veileder H-2140. Anleggsmidler som gjelder tjenestene er med i beregningsgrunnlaget.

I følge veilederen er kalkylerenten 2,63 % for 2013. For å kalkulere rentekostnad har kommunen valgt å beregne reell rentekostnad. Det vil si at i stedet benyttes gjennomsnittlig rentekostnad i 2013 for låneporteføljen til kommunen som gir en rentesats på 3,25 % for 2013. Det er uttalt fra Miljøverndepartementet til Norsk Vann at det er tillatt å beregne rentesats ut i fra kommunens lån på området hvis denne metoden gir en mest mulig reell rentekostnad. Kommunen opplyser at de oppfatter at denne modellen gir en rentesats som stemmer bedre overens med hva kommunen faktisk betaler i renter av sine innlån.

Forskjellen mellom kommunens rentesats og fastsatt kalkylerente for 2013 er 0,62 %. Dette gir mer i kalkulatoriske kostnader i selvkostkalkylene til kommunen.

Kalkyle for 2014

I kalkylen for 2014 er det benyttet en rentesats på 3 %. Når regnskapsåret avsluttes må denne etterberegnes med den rentesatsen som blir fastsatt for året.

Endring i fastsettelse av rentesats i ny veileder

I ny veileder H – 3/14 skal kalkylerenten være lik gjennomsnittlig 5 – årig swaprente med et tillegg på 0,5 prosent. Det er anledning til å bruke de nye retningslinjer i kalkylene for 2014.

Veilederen er laget for å forenkle beregning av rentesatsen, men det er også anledning til å benytte seg av faktiske rentekostnader på kommunens egne lån. Det som er viktig er at kommunen alltid må arbeide for å gjøre renteutgiftene og gebyrene så lave som mulig, jf begrepet «nødvendige kostnader» i forurensningsforskriftens § 16-1.

3.3.2 Revisors vurdering og konklusjon

Hovedregelen for å beregne kalkulatoriske kapitalkostnader er å benytte anbefalt rentesats som er gitt i veilederen H-2140 og i ny veileder som gjelder fra 1.1.2015, H-3/14. Dette er også beskrevet i Forurensningsforskriftens kapittel 16: «ved beregning av selvkost bør de til en hver tid gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost legges til grunn». Revisjonen registrerer at Holtålen kommune har valgt å legge faktiske rentekostnader til grunn, og begrunnet dette med en uttalelse fra Miljøverndepartementet. I uttalelsen sier Miljøverndepartementet at: «dersom de reelle rentekostnadene påviselig er høyere enn det som følger av veilederens anviste metode er det derfor anledning til å legge faktiske rentekostnader til grunn». Revisjonen merker seg at kommunen har benyttet en metode som er tillatt av Miljøverndepartementet, men som ikke er i samsvar med anbefalt metode i veilederne fra KRD. Det å bruke veilederens anbefalte metode for å beregne rentesats, er likevel å foretrekke fordi kommunens egen metode er komplisert og kan medføre at gebyrene må justeres oftere. Tabellene 7 og 8 gir pålitelige data om forskjellen mellom kommunens reelle rentekostnad og rentekostnad beregnet etter rentesatsen i veilederne H-2140 og H-3/14. Her merker revisjonen seg at kommunens valg av rentesats har medført økte kostnader i selvkostregnskapene.

Revisors konklusjon:

Revisjonen konkluderer med at kommunen har beregnet kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med en metode som er akseptert av Miljøverndepartementet i stedet for å benytte anbefalt metode i veilederne H-2140 og H-3/4. Kommunens valg av metode har gitt økte kostnader i selvkostregnskapene.

3.4 *Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?*

3.4.1 Kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond

Det skal brukes samme rentesats her til å beregne kalkulatoriske renter av selvkostfond som det skal brukes i beregningene av kalkulatoriske kostnader i henhold til H- 2140. Det er beregnet kalkulatoriske renter på selvkostfondene og som

er med i avsetning til fond, eller reduserer bruk av fond pr 31.12.. Det kommer ut på om det er overskudd eller underskudd på selvkostområdet. Kommunen har brukt samme rentesats her som for øvrig i kalkylene. Nedenfor har vi tatt med oversikten over selvkostfondene som er hentet fra regnskapene i perioden 2011 – 2013.

Tabell 9: Selvkostfond 2010-2013

	Saldo fond	Saldo fond	Saldo fond	Saldo fond
	31.12.10.	31.12.11	31.12.12	31.12.13
Renovasjon	212 838,38	437 258,38	262 348,46	79 497,77
Vassverk	53 267,64	53 267,64	53 267,64	53 267,64
Driftsfond vann	1 007 975,97	424 315,97	18 320,54	750 319,69
Kapitalfondavløp	28 866,82	28 866,82	28 866,82	28 866,82
Driftsfond Avløp (negativt)	-481 208,69	-481 208,69	-474 079,49	-24 899,97
Feiing	43 465,23	119 478	144 868,22	0

Kommentarer til tabellen

Det er et Kapitalfond på avløp som er restbeholdning fra mange år tilbake da det var tillatt med kapitalfond på området. Vi har tatt med en kolonne med saldo pr 31.12.2010 for å vise hva som er avsatt til eller brukt av fond i 2011. Kommunen har i flere år hatt et negativt driftsfond på avløpssektoren. I 2012 og 2013 er dette redusert med årets avsetninger til kr 24 899,97. Revisor kjenner til det negative fondet, og har fulgt med utviklingen. Eventuelle underskudd senere år som ikke kan inndekkes av fond er medtatt i kommunens merforbruk.

Tabell 10: Kalkulatoriske renter av selvkostfond i 2013

Fond /år	Beregning etter kommunens rentesats 3,25 %	Beregning etter rentesats ifølge regelverket 2,44 % i 2012 og 2,63 % i 2013	Forskjell (merinntekter i kalkylen)
Vann 2013	Kr -595	Kr -482	Kr 113
Avløp 2013	Kr 15 408	Kr 12 468	Kr 2 940
Renovasjon 2013	Kr -8 526	Kr -6 900	Kr 1 626
Feiing 2013	Kr -4 708	Kr - 3 810	Kr 898

Kommentarer til tabellen

I selvkostkalkylene for 2012 og 2013, og selvkostregnskapene for 2013 er det kalkulert renter av selvkostfondene. På avløp er det et negativt fond, og det er her kalkulert med renteutgifter. Det er brukt rentesats 3,25 % også her, og det er beregnet av saldo pr 1.1. og medtatt i selvkostregnskapene og i kommunens årsregnskap.

Posten 159001 kalkulatoriske renter i regnskapet omfatter kalkulatoriske renter av anleggsmidler, kalkulatoriske renter av indirekte kostnader og årets kalkulatoriske renter av selvkostfond.

Renten beregnes fra inngående saldo 1.1. Vi har gjort det samme i våre beregninger for kommunens driftsfond på området.

3.4.2 Revisors vurdering og konklusjon

Revisjonen har merket seg at kommunen benytter seg av en rentesats som er beregnet ut i fra kommunens faktiske lånekostnader, og som er akseptert metode av Miljøverndepartementet (se nærmere utdyping i kapittel 3.3.2). Tabell 10 gir pålitelige data om forskjellen mellom reelle rentekostnad og rentekostnad beregnet etter rentesatsen i veilederen H-2140.

Revisors konklusjon:

Revisjonen konkluderer med at kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond er i samsvar med akseptert metode av Miljøverndepartementet, men ikke i samsvar med anbefalt metode i veilederne H-2140 og H- 3/14.

3.5 *Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter?*

3.5.1 Kommunens årsregnskap

Forskrift om årsregnskap og årsbudsjett angir hvordan årsregnskapet skal avgis. Kommunal- og regionaldepartementet skriver i sitt brev av 06.05.2008 til kommunene at "et underskudd fra selvkostregnskapet som ikke dekkes ved bruk av selvkostfond må komme fram som en del av kommunens regnskapsmessige merforbruk, så framtidig kommunen i regnskapet ikke har andre tilstrekkelige merinntekter i året".

I kommunens regnskaper er selvkostområdene inndelt i egne ansvarsområder, og videre inndeling følger forskrift om årsregnskap og årsbudsjett. Selvkostområdet avløp har i flere år hatt et negativt fond. I 2012 og i 2013 er dette fondet redusert betraktelig og det gjenstår kr 24 899,97 pr 31.12.2013. Øvrige selvkostområder har positive fond.

Det i kommunal regnskapsstandard nr 6 Noter og årsregnskap (foreløpig standard) bestemt hvilke noter som skal vedlegges årsregnskapet og noter som anbefales å vedlegges årsregnskapet. Det er anbefalt å legge ved note over selvkostområdene i kommunens årsregnskap. I kommunens årsregnskaper er selvkosttjenestene presentert i note 15.

Nedenfor er det satt opp 4 tabeller som viser utviklingen 3 siste år og budsjett 2014. Opplysningene er hentet fra kommunens årsregnskaper 2011-2013 og budsjett 2014, og i tillegg note 15 - selvkosttjenester som er vedlagt årsregnskapet.

Tabell 11: Note 15 fra årsregnskapet 2013 VANN + regnskap 2011 og 2012

VANN	Budsjett 2013	Regnskap 2013	Regnskap 2012	Regnskap 2011
Brukerbet./salgsinntekt	Kr 2 535 210	Kr 3 376 659	kr 1 772 832	Kr 1 738 858
Dir. kostnader	Kr 1 254 198	Kr 1 516 690	Kr 1 069 307	Kr 1 155 477
Indirekte kostnader	Kr 315 000	Kr 197 028	Kr 281 518	Kr 177 770
Netto kapitalkostnader	Kr 966 012	Kr 942 300	Kr 835 061	Kr 482 412
Overskudd+/underskudd-	0	Kr 720 641	Kr -413 054	Kr -606 493
Selvkostandel	100%	127 %	81 %	111 %
Disponering til +/- fra bundet selvkostfond-	Kr -63 794	Kr 731 999	Kr -405 995	Kr -583 660
Akk. Selvkostfond pr 31.12.		Kr 750 320	Kr 18 321	Kr 424 316

Kommentarer til tabellen:

Selvkostområdet vann gikk med underskudd både i 2011 og 2012. Resultat og årets drift er kort omtalt i kommunens årsberetning. I regnskapet på selvkostområdet vann ble det et overskudd på kr 720 641 i 2013 som i sin helhet er avsatt fondet. Det var ikke budsjettet med avsetning til fondet i 2013. Regnskapet viser et resultat på kr 11 359. Dette kan skyldes postering etter at selvkostregnskapet for 2013 var gjennomgått og avsluttet.

Tabell 12: årsregnskapet 2013 AVLØP+ regnskap 2011 og 2012

Avløp	Budsjett 2013	Regnskap 2013	Regnskap 2012	Regnskap 2011
Brukerbet./salgsinntekt	Kr 2 909 931	Kr 2 926 170	Kr 2 319 361	Kr 2 051 631
Dir. kostnader	Kr 2 594 631	Kr 1 434 643	Kr 1 197 411	Kr 1 234 691
Indirekte kostnader	Kr 315 000	Kr 47 928	Kr 232 403	Kr 177 769
Netto kapitalkostnader	Kr	Kr 987 046	Kr 867 653	Kr 918 416
Overskudd+/underskudd-	Kr 0	Kr 456 553	Kr 21 894	Kr -279 245
Selvkostandel	100 %	118 %	101 %	74 %
Disponering til/ fra bundet selvkostfond	Kr 157 798	Kr 449 180	Kr 7 129	Kr 0
Akk. (negativt) Selvkostfond pr 31.12.		Kr -24 899	Kr -474 079	Kr -481 208

Kommentarer til tabellen:

Avløpsområdet gikk med underskudd i 2011 med kr -279 245. Underskuddet er dekt over ordinær drift i 2011 med kr -279 245. Dette underskuddet kommer i tillegg til at det fra tidligere var et negativt selvkostfond med inngående saldo kr - 481 208 pr 1.1.2011. Negativt fond er redusert med avsetninger i 2012 og 2013, og det gjenstår kr 24 899 på negativt fond samt kr 279.245 som ble dekt i kommunens drift i 2011. Dette må inndeckes i 2014.

Avløpsområdet kommenteres i årsmeldingen som sårbar, men på rett veg. Om et selvkostområde går med underskudd og det ikke er midler på selvkostområdets fond til å dekke inn dette, må merforbruket komme fram som en del av kommunens regnskapsmessige merforbruk. Underskuddet for avløpsområdet i 2011 inngår i kommunens driftsresultat.

Tabell 13: Årsregnskapet 2013 for RENOVASJON + regnskap 2011 og 2012

Renovasjon	Budsjett 2013	Regnskap 2013	Regnskap 2012	Regnskap 2011
Brukerbet./salgsinntekt	Kr 3 164 826	Kr 3 095 366	Kr 2 947 889	Kr 2 965 991
Dir. kostnader	Kr 3 043 264	Kr 3 100 539	Kr 2 921 739	Kr 2 661 884
Indirekte kostnader	Kr 121 562	Kr 106 562	Kr 190 407	Kr 90 051
Netto kapitalkostnader	Kr 0	Kr -5 063	Kr -10 653	Kr -5 281
Overskudd+/underskudd-	Kr 0	Kr -106 672	Kr -153 604	Kr 224 420
Selvkostandel	100 %	97 %	95 %	108 %
Disponering til/fra bundet selvkostfond	Kr - 80 400	Kr -182 851	Kr 174 910	Kr 224 420
Akk. Selvkost-fond pr 31.12.		Kr 79 498	Kr 262 349	Kr 437 259

Kommentarer til tabellen:

Tjenesten renovasjon har underskudd i 2012 med kr 153 604 og i 2013 med kr 106 672. I årsmeldingen for 2013 er det kommentert at selvkostområdet renovasjon er noe sårbar uten at dette er utdypet nærmere. Området har i flere år gått med underskudd og fondet er redusert til kr 79 498. I 2014 er det budsjettet med avsetning på kr 52 027, mens det i budsjettet for 2013 var budsjettet med bruk av fondet med kr 132 845. Det ble brukt noe mer enn budsjettet i 2013. Kommunen kjøper renovasjonstjenester fra FIAS som de selv er medeier i.

Tabell 14: Årsregnskapet 2013 FEIING + regnskap 2011 og 2012

Feiing	Budsjett 2013	Regnskap 2013	Regnskap 2012	Regnskap 2011
Brukerbet./salgsinntekt	Kr 410 000	Kr 410 210	Kr 413 000	Kr 401 804
Dir. kostnader	Kr 295 000	Kr 469 284	Kr 276 517	Kr 228 389
Indirekte kostnader	Kr 115 000	Kr 100 000	Kr 115 000	Kr 100 000
Netto kapitalkostnader		Kr -2 030	Kr -3 907	Kr -2 598
Overskudd+/underskudd-	0	Kr -157 044	Kr 25 390	Kr 76 013
Selvkostandel	100 %	72 %	107 %	123 %
Disponering til/fra bundet selvkostfond		Kr -144 868	Kr 25 390	Kr 76 013
Akk. Selvkost-fond pr 31.12.		Kr 0	Kr 144 868	Kr 119 478

Kommentarer til tabellen:

Selvkostfondet for feiing pr 31.12.2013 er tømt, og årsaken er underskuddet på området i 2013 og fondets kapital ble i sin helhet brukt til inndekking av dette. Vi ser i tabellen at underskuddet i sin helhet skyldes merforbruk av direkte kostnader sammenlignet med budsjettet for 2013.

Netto kapitalkostnader viser i note 15 kr -2030. I Etterkalkylen for feiing er årets kalkulerte renter av selvkostfondet oppgitt til kr 4 708 som er 3,25 % av inngående saldo 1.1.2013. Avvik mellom regnskap og etterkalkyle skyldes postering i regnskapet etter at selvkostregnskapene er etterkalkulert.

3.5.2 Revisors vurdering og konklusjon

Revisjonen har ingen merknader til kommuns avleggelse av selvkostregnskapene, og mener at utformingen tilfredsstillende anbefalingene i regelverket

Revisjonen kjenner til at det er negativt fond på avløpsområdet, og at det ikke er anledning til å benytte seg av negative fond på selvkostområdet. Jf KRS nr 5 korrigering av tidligere års feil skal feilen rettes, noe som ikke har vært gjort. I det året underskuddet oppsto skulle selvkostområdet vært avsluttet med merforbruk og underskuddet inngå i kommunens merforbruk eller redusere kommunens mindreforbruk. Det gjenstår et lite beløp som det må tas hensyn til i årsavslutningen for 2014 jf KRS nr 5 og inndekning av underskuddet fra 2011.

Revisjonen har merket seg at kommunen har lav/ingen beholdning på fondene til renovasjon, avløp og feiing og at eventuelle underskudd må inngå i kommunens mer- /mindreforbruk.

Revisors konklusjon:

Revisjonen konkluderer med at selvkostområdene renovasjon, avløp og feiing er økonomisk sårbare ettersom fondsbeholdningene til å dekke eventuelle underskudd på selvkostområdene er små.

Revisjonen mener for øvrig at kommunens årsregnskap, med unntak av et negativt fond, avgis i samsvar med gjeldende lover og forskrifter.

4. RÅDMANNENS UTTALELSE

Foreløpig rapport ble sendt til rådmannen for uttalelse den 28.8.2014. Revisjonen mottok uttalelsen 04.09.2014

I uttalelsen påpeker rådmannen feil i vårt faktagrunnlag. Dette har vi tatt hensyn til og korrigert fakta i rapporten.

Med bakgrunn i korrigerte faktaopplysninger har vi gjennomgått våre vurderinger på nytt.

Rådmannens uttalelse vedlegges rapporten i sin helhet.

5. SAMMENDRAG OG ANBEFALINGER

Formålet med denne forvaltningsrevisjonen var å undersøke om kommunen etterlever gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing.

Hvis mangler/svakheter avdekkes, å bidra til at rutiner og praksis forbedres.

Ut fra formålet med forvaltningsrevisjonen ble det definert 2 hovedproblemstillinger som var:

- 1. Oppfyller kommunen bestemmelser i lover, forskrifter og retningslinjer for beregning av selvkost innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing?*
- 2. Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter når det gjelder selvkost?*

Hovedproblemstillingen ble konkretisert i 5 problemstillinger som revisjonen søkte svar på:

1. Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler?
2. Bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?
3. Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?
4. Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?
5. Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter?

Gjennomgangen er avgrenset til selvkostprinsippet innenfor vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing. Prosjektet omfatter regnskaper for årene

2011-2013 og budsjett/ kalkyle for 2014. Revisjonskriteriene har vi utarbeidet ut i fra aktuelle lover og regler som gjelder for disse tjenestene.

I problemstilling 1 undersøkte revisjonen om det foretas før- og etterberegninger av selvkostkalkylene. Revisjonens konklusjon ble at selvkostkalkylene på selvkostområdene vann, avløp, renovasjon, septikrenovasjon og feiing er bygd opp i samsvar med retningslinjene H-2140, og at kommunen etterlever kravene om før- og etterkalkulering av selvkostkalkylene.

I problemstilling 2 undersøkte revisjonen om selvkostregnskapet bygger på reelle og dokumenterte kostnader. Revisjonens konklusjon ble at kommunens selvkostregnskaper er *oppbygd* etter veilederne H-2140 og H - 3/14.

Revisjonen konkluderte videre med at det er usikkert om alle kostnadene i selvkostregnskapene er riktige ettersom det er brukt anslag i stedet for faktiske kostnader for postene:

- fordeling av lønnskostnader mellom drifts- og investeringsregnskapet er basert på anslag i etterberegningene
- årlig intern overføring kr 100 000 fra tjenesten feiing til tjenesten brann
- fordeling av kostnadene for kjøp og bruk av gravemaskin

I problemstilling 3 undersøkte revisjonen om det er beregnet kalkulatoriske kostnader i samsvar med retningslinjene. Revisjonens konklusjon ble at kommunen har beregnet kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med en metode som er akseptert av Miljøverndepartementet i stedet for anbefalt metode i veilederne H-2140 og H-3/4. Kommunens valg av metode har gitt økte kostnader i selvkostregnskapene.

I problemstilling 4 undersøkte revisjonen om det foretas renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene. Revisjonens konklusjon ble at kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond er i samsvar med akseptert metode av Miljøverndepartementet, men ikke i samsvar med anbefalt metode i veilederne H-2140 og H- 3/14.

I problemstilling 5 undersøkte revisjonen om kommunens årsregnskap avgis i samsvar med lov og forskrifter. Revisjonens konklusjon ble at selvkostområdene renovasjon, avløp og feiing er økonomisk sårbare ettersom fondsbeholdningene til å dekke eventuelle underskudd på selvkostområdene er små.

Revisjonen mener for øvrig at kommunens årsregnskap, med unntak av et negativt fond, avgis i samsvar med gjeldende lover og forskrifter.

6. REVISJONENS ANBEFALINGER

Med utgangspunkt i revisjonens konklusjoner i rapporten har vi utarbeidet følgende anbefalinger:

Revisjonen anbefaler at:

- Holtålen bør vurdere om det er riktig å bruke egen kalkylerente i stedet for den kalkylerenten som er angitt i gjeldende retningslinjer for selvkost
- Holtålen kommune bør i større grad benytte dokumenterte kostnader i stedet for kostnadsanslag i sine etterkalkyler på selvkost

7. KILDER OG VEDLEGG

7.1 Kilder

Kommuneloven med forskrifter

Kommunal regnskapsstandard nr 6

Lov om kommunale Vass- og avløpsanlegg (2012-03-16-12)

Forurensningsloven (1981-03-13-6)

Forskrift om begrensnng av forurensning (2004-06-01-931)

Brann- og eksplosjonsloven

Forskrift om brannforebyggende tiltak

Kommunale dokumenter:

- kalkyler
- Budsjett og regnskap

Annet:

- Retningslinjer for beregning av selvkost H-2140
- Nye retningslinjer for behandling av selvkost H 3/14
- Uttalelse fra Miljøverndepartementet «Selvkostkalkyle: faktiske rentekostnader kan legges til grunn» av 30.09.2012

7.2 Vedlegg

Rådmannens uttalelse



Revisjon Fjell
Kommunehuset

2550 Os i Østerdalen

Ofi §13

FORVALTNINGSREVISJON OM SELVKOSTPRINSIPPET INNENFOR VANN, AVLØP, RENOVASJON, SEPTIKRENOVASJON OG FEIING.

Innledning

Holtålen kommune startet høsten 2012 arbeidet med å forbedre sine selvkostkalkyler. Økonomirådgiver gikk i gang med å lage nye kalkyler basert på Kommunaldepartementets **Retningslinjer for beregning av kommunale betalingstjenester** – det såkalte H-2140. Data og grunnlag ble hentet inn fra både teknisk avdeling og fra regnskapet, og flere vesentlige endringer ble gjennomført slik at selvkostkalkylene til Holtålen kommune i dag er moderne og etter vår oppfatning i det alt vesentlige korrekte. Holtålen kommune arbeider hele tiden for at gebyrene skal være så korrekte som mulig.

Holtålen kommune har fra og med budsjett- og regnskapsåret 2013 satt opp sine selvkostkalkyler for vann, avløp og renovasjon med basis i anbefalingene og retningslinjene i H-2140. Selvkostområdene feiing og slamhåndtering også er med fra 2014. Det er hyggelig når revisor konkluderer med at «Selvkostkalkylene som vi har innhentet fra kommunen er satt opp i samsvar med retningslinjene H-2140, og kommunen etterlever kravene i retningslinjene om før- og etterkalkulasjon av selvkostkalkylene». Holtålen kommune er naturligvis enig i konklusjonen. Imidlertid ser administrasjonen at revisors rapport dessverre inneholder feil og misforståelser som vi finner det nødvendig å imøtegå og kommentere.

Vi vil først avklare de generelle forskjellene mellom Holtålen kommunes selvkostkalkyler og departementets retningslinjer, samt avklare noen sentrale poenger rundt H-2140. Deretter vil vi imøtegå feil i revisors fremstilling og kommentere revisjonens vurderinger og konklusjoner.

Kommentarer til forskjeller mellom H-2140 og Holtålen kommunes selvkostkalkyler

Departementets retningslinjer H-2140 er et solid stykke arbeid som gir norske kommuner et godt verktøy til å vedta korrekte og bærekraftige gebyrer for sine selvkostområder. H-2140 er imidlertid ikke juridisk bindende og det er derfor fullt mulig å fravike retningslinjene i sine egne kalkyler, uten at det dermed er hverken galt eller straffbart.

Holtålen kommune har på noen områder valgt å fravike retningslinjene fordi det gir oss en enklere arbeidsflyt, uten at det gir Holtålen dårligere kalkyler. Det gjelder spesielt for beregningen av indirekte kostnader, beregning av alternativkostnader og fordeling av lønnsmidler mellom selvkostområdene og investeringsregnskapet.

Holtålen kommune har i sine nye kalkyler valgt å lage et klarere skille mellom kostnader som ikke hører til tjenester og produkter, og kostnader som er henførbare til tjenester og

produkter. I størst mulig grad er ressursbruk regnskapsført som direkte kostnader. Kun der det er vanskelig å etablere en god metode, eller der det ikke er naturlig og formålstjenlig å finne nøyaktig ressursbruk er det beregnet indirekte kostnader. H-2140 åpner for dette i sitt avsnitt 4.2: «Alternativt brukes en fordelingsnøkkel som interntjenestens netto driftsutgift fordelt etter kjernetjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter». Denne metoden benyttes, men med en lavere andel enn det man maksimalt kunne benyttet. De indirekte kostnadene har gått betydelig ned fra 2012 til 2013. Beregning av indirekte kostnader og etablering av andre eller flere fordelingsnøkler er en løpende vurdering i arbeidet med kommunens selvkostkalkyler.

Holtålen kommune har som utgangspunkt å beregne alternativkostnader slik H-2140 beskriver. Imidlertid ser vi at med dagens rentenivå og den rentesikringen vi er pålagt ikke får dekket våre faktiske kostnader på innlån til investeringene på selvkostområdene. Investeringer på VAR-området er noen av de mest langsiktige en kommune kan gjøre. Flere av investeringene skriver seg tilbake i tid, og innlån er tatt opp og bundet til en høyere rente enn dagens unormalt lave markedsrente. Når deler av låneporteføljen er bundet opp i langsiktige avtaler finner vi det mest korrekt å benytte vektet gjennomsnittlig rente for låneporteføljen som vår kalkulatoriske rente. H-2140 åpner for avvik fra standard renteberegning i sitt avsnitt 5.6.1: «Dersom det skulle oppstå en situasjon med vesentlig avvik mellom normalt fastsatt kalkylerente og kommunale lånekostnader, og denne situasjonen vedvarer over et lengre tidsrom, bør det kunne vurderes et skjønnsmessig unntak i fastsettelsen av kalkylerenten». I en henvendelse høsten 2012 fra Norsk Vann (interesse- og kompetanseorganisasjon for vann- og avløpssektoren) til Staten svarte Miljøverndepartementet: «Å benytte veilederens anviste metode vil alltid være i tråd med selvkostprinsippet. Veilederen er imidlertid ikke rettslig bindende, og også andre beregningsmetoder kan benyttes så fremt de overholder selvkostprinsippet. Dersom de reelle rentekostnadene påviselig er høyere enn det som følger av veilederens anviste metode er det derfor anledning til å legge de faktiske rentekostnadene til grunn». Holtålen kommune har her benyttet selvkostprinsippet og vil fortsette å benytte vektet gjennomsnittlig rente for låneporteføljen som utgangspunkt for fastsetting av kalkulatoriske rente i våre selvkostkalkyler.

Holtålen kommune har valgt å benytte seg av en skjønnsmessig fordeling av lønnskostnader i selvkostkalkylene. Dette fordi stillingene på selvkostområdene benyttes på tvers av alle områdene, og på ulike investeringsprosjekter - fra år til år. En faktisk fordeling av denne typen ressursbruk ved hjelp av timelister eller logg er naturligvis å foretrekke. Egnede verktøy og gode rutiner må imidlertid på plass før Holtålen kommune kan gjøre dette. H-2140 godkjenner praksisen Holtålen kommune benytter i sitt avsnitt 3.1.1 «Registrert tidsbruk vil gi den beste kalkylen, men et anslag på prosent av årsverk vil være en rimelig nest-best løsning (jf. anbefalt løsning i KOSTRA). Det antas at skjønnsmessig fordeling vil gi marginale avvik sammenlignet med å registrere tidsbruken. Det anbefales derfor at det brukes en skjønnsmessig fordeling». Holtålen kommune har valgt å benytte seg av anbefalingen og vil fortsette å benytte den inntil fullgode verktøy for registrering av faktisk ressursbruk kan benyttes på selvkostområdene.

Kommentar til enkeltopplysninger

Avsnitt 1.4: «Det ble store skader på avløpsnettet etter flommen i 2011. Utgiftene er i sin helhet ført i investeringsregnskapet, og kommunen opplyser at utgiftene vil bli dekket av erstatning i 2015».

Det skal ikke være bokført noe arbeid med opprydding etter flommen i 2011 i investeringsregnskapet på selvkostområdene i 2012 eller 2013. Arbeid med flomskader ble tilbakeført i driftsregnskapet fra ansvar 1230 i 2012 og 2013, og dermed dekket ved bruk av skjønnsmidler fra staten i samme regnskapsår.

Avsnitt 3.1.1: «Tidligere ble det foretatt en mer detaljert beregning av indirekte kostnader».

Vi kan ikke se at vår nåværende beregning av indirekte kostnader er mindre detaljert enn i tidligere års kalkyler. De indirekte kostnadene har dessuten gått betydelig ned etter innføring av nye selvkostkalkyler basert på H-2140.

Avsnitt 3.2.1: «Vi har fått opplyst at overføringen av lønnsutgifter gjelder reparasjon av avløpsledning langs Gaula og at utgiftene dekkes i 2015 av erstatningene etter Flommen i 2011. Investeringsutgifter er lånefinansiert i 2013».

Det skal ikke være bokført noen kostnader i investeringsregnskapet for 2013 som gjelder opprydding etter flommen i 2011. Utsifting av skadet hovedavløpsledning med tilhørende ledningsnett langs Gaula og i Ålen sentrum som gjøres i 2014 skal også i sin helhet dekkes av resten av skjønnsmidlene etter flommen. Det er ikke planlagt å overføre noen kostnader som gjelder flommen i 2011 til investeringsregnskapet på selvkostområdene i 2014.

Avsnitt 3.2.1, tabell 2, med tilhørende tekst: «I tabellen ovenfor ser vi at 2012 var et avvikende år for tjenestene vann og avløp. Alle ansatte er ifølge tabellen ovenfor disponert til arbeidet med oppbygging etter flommen 2011 (overført lønnskostnadene til investeringsregnskapet i 2012)».

Tabell 2 gir ingen mening og er sammen med teksten bare egnet til å forvirre. Det skal ikke være bokført noen kostnader i investeringsregnskapet for 2012 som gjelder opprydding etter flommen i 2011. Lønnskostnader som er overført investeringsregnskapet gjelder ressursbruk ved utbygging av Haltdalen vassverk og påkoblinger avløp i 2012. På slutten av året ble det foretatt ompostering av lønnskostnader i driftsregnskapet fordi deler av ressursbruken for investeringsprosjektene var bokført mot ansvar 6130 i stedet for korrekt ansvar på selvkostområdet. Omposteringene fra ansvar 6130 til korrekt ansvar på selvkostområdet ble bokført som internkjøp/internsalg.

Avsnitt 3.2.2, punkt 2, første setning: «I 2012 ble alle lønnskostnadene overført til investeringsregnskapet på avløp (til prosjektet gjenoppbygging etter flommen i 2011)».

Det skal ikke være bokført noen kostnader i investeringsregnskapet på avløp for 2012 som gjelder opprydding etter flommen i 2011.

Avsnitt 3.2.2, punkt 2, andre setning: «I 2013 ble det overført omtrent 50 % av lønnskostnadene på vann og avløp. Det kan stilles spørsmål ved om kommunen hadde anledning til å bruke 50 % av kapasiteten på vann til ekstraordinære oppgaver i 2013».

Hvilke ekstraordinære oppgaver revisor refererer til er ukjente for Holtålen kommune. Det skal ikke være bokført noen kostnader i investeringsregnskapet for 2013 som gjelder ekstraordinære oppgaver. Overføring av lønnskostnader til investeringsregnskapet for vann i 2013 gjelder utbygging av Haltdalen vassverk.

Kommentarer til revisors vurderinger og konklusjoner

Avsnitt 3.1.2 – Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler?:

Revisjonen konkluderer med at: «Selvkostkalkylene som vi har innhentet fra kommunen er satt opp i samsvar med retningslinjene H-2140, og kommunen etterlever kravene i retningslinjene om før- og etterkalkulasjon av selvkostkalkylene».

Holtålen kommune er fornøyd med konklusjonen og har intet å tilføye.

Avsnitt 3.2.2 – Bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?:

Om bruken av skjønnsmessig beregning av indirekte kostnader skriver revisjonen: «Å bruke prosentberegning i stedet for modellen som er oppgitt i H-2140 vil ikke gi like nøyaktige tall som detaljerte beregninger ut i fra foreslått metode i retningslinjene. For en liten kommune vil det normalt gi utslag i selvkostkalkylene». Og videre i konklusjonen: «Det er bemerket at det kun er tillatt å bruke anslag når det ikke er mulig å dokumentere etter foreslått metode i H-2140».

Holtålen kommune er uenig i revisjonenes vurderinger og konklusjon. H-2140 åpner klart for skjønnsmessig beregning i sitt avsnitt 4.2: «Alternativt brukes en fordelingsnøkkel som interntjenestens netto driftsutgift fordelt etter kjernetjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter». Holtålen kommune har valgt å benytte denne metoden fordi det gir oss en mye enklere arbeidsflyt. I tillegg har vi valgt å beregne lavere indirekte kostnader enn det denne metoden maksimalt kunne gitt, ved å benytte en langt lavere prosentsats. De indirekte kostnadene har gått betydelig ned fra 2012 til 2013. Dersom vi skulle etablert unike fordelingsnøkler for de enkelte indirekte kostnadsområdene vil det medføre mer arbeid til å etablere grunnlaget, men også til å vedlikeholde det. I sum vil en omlegging av metoden for beregning av indirekte kostnader sannsynligvis øke gebyrene for abonnentene.

Om fordeling av utgifter ved kjøp av gravemaskin skriver revisjonen: «Utgiftene til avdrag og renter er fordelt mellom 3 tjenesteområder etter antatt bruk. Det er ikke dokumentert på noe vis, og fordelingssatsen er uendret over flere år. Det er sannsynlig at bruken varierer fra år til år uten at det er dokumentert på noe vis».

Det er korrekt at kostnadene med finansiell leasing av gravemaskinen er fordelt med 30 % på vannområdet, 40 % på avløpsområdet og 30 % på kommunal vei. Det er en fordeling som ble etablert da gravemaskinen ble anskaffet. Det har vist seg at dette anleggsmiddelet ikke i full utstrekning benyttes på kommunal vei, og en fast fordeling på 30 % på kommunal vei når ressursbruken er mindre er dermed i praksis en subsidiering av selvkostområdene. Dersom man skulle registrert faktisk bruk ville det betydd økte gebyrer på selvkostområdene vann og avløp.

Avsnitt 3.3.2 – Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?:

Om kommunens praksis skriver revisjonen: «De har beregnet gjennomsnittlig rentesats i året for sin låneportefølje. Dette er det ikke åpning for å gjøre».

Holtålen kommune mener at revisjonen tar direkte feil. Det er åpnet for å benytte en høyere alternativkostnad når faktiske rentekostnader er høyere enn kalkulerende renter. H-2140 åpner for alternativ renteberegning i sitt avsnitt 5.6.1: «Dersom det skulle oppstå en situasjon med vesentlig avvik mellom normalt fastsatt kalkylerende og kommunale lånekostnader, og denne situasjonen vedvarer over et lengre tidsrom, bør det kunne vurderes et skjønnsmessig unntak i fastsettelsen av kalkylerende». I en henvendelse høsten 2012 fra Norsk Vann (interesse- og kompetanseorganisasjon for vann- og avløpssektoren) til Staten svarte Miljøverndepartementet: «Å benytte veilederens anviste metode vil alltid være i tråd med selvkostprinsippet. Veilederen er imidlertid ikke rettslig bindende, og også andre beregningsmetoder kan benyttes så fremt de overholder selvkostprinsippet. Dersom de reelle rentekostnadene påviselig er høyere enn det som følger av veilederens anviste metode er det derfor anledning til å legge de faktiske rentekostnadene til grunn».

Holtålen kommune ser at vi med dagens rentenivå og den rentesikringen vi er pålagt ikke får dekket våre faktiske kostnader på innlån til investeringene på selvkostområdene. Investeringer på VAR-området er noen av de mest langsiktige en kommune kan gjøre. Flere av investeringene skriver seg tilbake i tid og innlån er bundet til en høyere rente enn dagens unormalt lave markedsrente. Når deler av låneporteføljen er bundet opp i langsiktige avtaler finner vi det mest korrekt å benytte vektet gjennomsnittlig rente for låneporteføljen som vår kalkulatoriske rente.

Vektet gjennomsnittlig rente for vår låneportefølje var under budsjettprosessen høsten 2012 på 3,34 %. Som det fremkommer av oversikten nedenfor var store deler av lånene rentesikret i hele 2013, slik at gjennomsnittrenten lå relativt fast i regnskapsåret 2013. Holtålen kommune valgt imidlertid å legge seg litt lavere, på 3,25 % for å være på den sikre siden, slik at man ikke belastet abonnentene med for høye kapitalkostnader i selvkostkalkylene. Når revisjonen hevder Holtålen kommune har belastet selvkostkalkylene med for høye kalkulatoriske renter mener vi revisjonen tar feil. Vi har fulgt selvkostprinsippet fullt ut og belastet selvkostkalkylene med en beregnet rente som reflekterer våre faktiske rentekostnader. Det er det tillatt å gjøre og det er det riktig å gjøre. Ellers hadde ikke vært åpning for dette i H-2140 og Miljøverndepartementet hadde heller ikke gått god for praksisen. Man kan også snu på problemstillingen og spørre om man skulle brukt faktisk rente dersom den kalkulte renten hadde vært høyere enn den faktiske? Svaret er naturligvis at det etter selvkostprinsippet er riktig å bruke den faktiske renten også i en slik situasjon.

Holtålen kommune låneportefølge pr 31.12.2012					
Lånegiver	Saldo 31.12.	Rente	Veid rentesats	Rentesikret	Utsteder
Nordea	13 000	6,83	0,48	SWAP 09.12.2013	Nordea
Nordea	16 000	3,50	0,30	SWAP 18.10.2020	SBMM
Kommunalbanken	16 159	3,45	0,30	SWAP 17.09.2015	SMMM
Kommunalbanken	14 200	3,99	0,30	SWAP 09.06.2015	Nordea
Kommunalbanken	20 700	4,23	0,47	SWAP 22.06.2017	Nordea
Kommunalbanken	8 394	3,83	0,17	SWAP 19.10.2020	SBMM
Boligbygg (nordea)	6 835	4,62	0,17	SWAP 23.08.2016	Nordea
Boligbygg (nordea)	8 365	2,10	0,09		
Lån 2011 Nordea	24 150	3,07	0,40	SWAP 29.08.2014	Nordea
Noredea mellomfinansiering	42 200	2,10	0,47		
Nordea inv. 2012	16 780	2,10	0,19		
	186 783		3,34		

Avsnitt 3.4.2 – Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?:

Om kommunens beregning av renter på selvkostfond er revisjonens konklusjon: «Det er foretatt kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond med feil rentesats i forhold til det som er angitt i retningslinjene H-2140».

Holtålen kommune er uenig i dette. Det er redegjort ovenfor hvorfor det er riktig å bruke en rentesats på 3,25 % i 2013. Beregning og bokføring av kalkulatoriske renter på selvkostfondene er riktig utført, på lik linje som de andre kalkulatoriske rentene.

Avsnitt 3.5.2 – Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrift?:

Revisjonens konklusjon: «Regnskapet gjennom året er ført etter gjeldende lover og forskrifter med unntak av at det ble opprettet negativt fond på avløpsområdet for noen år siden som det fortsatt står en negativ saldo på pr 31.12.2013».

Revisjonen opplyser om at det med virkning fra årsavslutningen for 2008 ikke har vært anledning til å føre negative selvkostfond. Holtålen kommune ønsker ikke å ha negative selvkostfond og vil naturligvis følge regelverket på dette området.

Avslutning

At det settes i gang forvaltningsrevisjonsprosjekter synes vi er positivt, også denne gangen. Vi har imidlertid bestridt revisjonens «lovforståelse» på enkelte områder, spesielt når det gjelder rentesats for kalkulatoriske renter. Dette er et viktig punkt, og vi derfor om at revisjonen ytterligere kvalitetssikrer sitt synspunkt i dette spørsmålet.

Med hilsen**HOLTÅLEN KOMMUNE**A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Marius Jermstad', with a long horizontal flourish extending to the right.

Marius Jermstad
Rådmann

Kopi til: