

**Selskapskontroll for Tolga, Tynset, Alvdal, Os,  
Røros, Folldal, Holtålen, Engerdal og Stor-Elvdal  
kommuner**

**Forvaltningsrevisjon  
av  
Fjellregionen Interkommunale  
Avfallsselskap AS**

Formålet med prosjektet er å undersøke om FIAS etterlever regelverket for selvkostberegning, og at skillet mellom lovpålagte oppgaver og næringsvirksomhet håndteres på en betryggende måte. Gjennom en slik kontroll vil kommunene forsikre seg om at renovasjonsgebyrene blir korrekt beregnet, og at det ikke skjer noen krysssubsidiering mellom selskapets virksomhetsområder.



## Innhold

<b>1.</b>	<b>INNLEDNING.....</b>	<b>3</b>
1.1	Kontrollutvalgenes bestillinger.....	3
1.2	Hjemmel for selskapskontroll.....	3
1.3	Om FIAS.....	4
1.4	Selvkost for avfallshåndtering.....	5
1.5	Forbud mot kryssubsidiering.....	6
<b>2.</b>	<b>FORMÅL, AVGRENSNING, METODE OG PROBLEMSTILLINGER.....</b>	<b>8</b>
2.1	Formål.....	8
2.2	Avgrensning av prosjektet.....	8
2.3	Metode.....	8
2.4	Problemstillinger.....	8
<b>3.</b>	<b>REVISJONSKRITERIER.....</b>	<b>9</b>
3.1	Forurensingsloven.....	9
3.2	Avfallsforskriften.....	9
3.3	Miljødirektoratets veileder M-258/2014 beregning av kommunale avfallsgebyrer.....	10
3.4	KMD sin veileder H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost.....	10
<b>4.</b>	<b>FAKTA.....</b>	<b>12</b>
4.1	Separate regnskap.....	12
4.2	Rutiner for henføring av indirekte kostnader.....	12
4.3	Kapitalkostnader.....	14
4.4	Kostnadsfordeling mellom kommunene.....	16
4.5	Håndtering av selvkostfond.....	19
4.6	For- og etterkalkulasjon.....	21
<b>5.</b>	<b>REVISJONENS VURDERINGER.....</b>	<b>23</b>
5.1	Problemstilling 1.....	23
5.2	Problemstilling 2.....	28
<b>6.</b>	<b>REVISJONENS KONKLUSJON.....</b>	<b>30</b>
<b>7.</b>	<b>SELSKAPETS HØRINGSUTTALELSE.....</b>	<b>31</b>
<b>8.</b>	<b>SAMMENDRAG OG REVISJONENS ANBEFALINGER.....</b>	<b>31</b>
<b>9.</b>	<b>KILDER OG VEDLEGG.....</b>	<b>33</b>
9.1	Kilder.....	33
9.2	Vedlegg: FIAS sin høringsuttalelse av 01.10.2018.....	34

Oppdal, 15. oktober 2018

Svein Magne Evavold  
Revisjonssjef

Leidulf Skarbø  
Revisor

## 1. INNLEDNING

### 1.1 Kontrollutvalgenes bestillinger

Kontrollutvalget i Os kommune fattet i sak 05/2018 den 24.01.18 følgende vedtak:

*Kontrollutvalget ber Revisjon Fjell igangsette en forvaltningsrevisjon i FIAS. Dette under forutsetning av at øvrige deltakerkommuner, som er eiere i Revisjon Fjell, ønsker å gjennomføre kontrollen.*

*Utvalget ønsker følgende fokusområder:*

- *Selvkostprinsippet*
- *Skille mellom lovpålagte og ikke lovpålagte oppgaver*

Kontrollutvalget i Holtålen fattet vedtak om være med på kontrollen den 25.01.18, og tilsvarende vedtak forelå i Røros den 31.01.18, Alvdal den 13.02.18, Tolga den 15.02.18, Folldal den 16.02.18 og Tynset den 22.02.18. Senere har også Engerdal og Stor-Elvdal blitt med som deltakere i prosjektet.

### 1.2 Hjemmel for selskapskontroll

I henhold til kommunelovens § 77 nr. 5, skal kontrollutvalget «*påse at det føres kontroll med forvaltningen av kommunens eierinteresser i selskaper m.m.*».

Bestemmelsen om selskapskontroll er utdypet i eget kapitel 6 i forskrift om kontrollutvalg. Her fremgår det i § 14 at selskapskontroll deles inn i en obligatorisk del som benevnes eierskapskontroll, og en valgfri del som kan omfatte forvaltningsrevisjon.

Forvaltningsrevisjon er definert i kommunelovens § 77 nr. 4, som systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Selskapskontroll i form av forvaltningsrevisjon er frivillig og således opp til kommunestyret å bestemme gjennom planen for selskapskontroll.

Selskapskontroll kan bare gjennomføres der kommunen alene, eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner eier selskapet fullt ut, og i heleide datterselskaper til slike selskaper. I slike selskaper har kommunens kontrollutvalg og revisor rett til å kreve de opplysninger som anses nødvendig for kontrollen. Opplysningene kan innhentes fra selskapets daglige leder, styret eller fra selskapets valgte revisor. Kontrollutvalget og revisor kan også selv foreta undersøkelser i selskapet. Videre har kontrollutvalget og kommunens revisor rett til å være tilstede på selskapets generalforsamling, samt møter i representantskap og tilsvarende selskapsorganer.

### 1.3 Om FIAS

FIAS er et kommunalt eid aksjeselskap med kommunene Holtålen og Røros i Trøndelag, og Os, Tolga, Tynset, Alvdal, Engerdal, Folldal, Rendalen og Stor-Elvdal i Hedmark som eiere. Selskapet ble stiftet i 1996, og omdannet fra interkommunalt selskap til aksjeselskap i 2002.

I følge vedtektene er selskapets hovedformål

*å ivareta eierkommunenes lovpålagte oppgaver innen renovasjon, samt avfallshåndtering og avfallsbehandling.*

Selskapet har en eksklusiv rett og plikt til å utføre de lovpålagte oppgavene for eierkommunene. Av formålsparagrafen går det videre frem at selskapet

- Skal bidra til avfallsløsninger som er miljøvennlige og brukervennlige.
- Har mulighet til å forestå septikktømming i eierkommunene.
- Har mulighet til å motta og behandle kloakkslam fra eierkommunene.
- Har anledning til å samle inn, transportere, motta og behandle næringsavfall og avfall fra andre kommuner enn eierkommunene.

I 2006 ble næringsrenovasjon overdratt til transportselskapet Reco AS, hvor FIAS hadde kjøpt aksjemajoriteten i 2003. I 2009 ble de resterende aksjene i Reco AS kjøpt, og selskapet ble innfusjonert i FIAS i 2012. Næringsrenovasjon ble slått sammen med selskapets markedsavdeling under navnet FIAS Proff. Det er ikke noe selskapsmessig skille mellom FIAS Proff og virksomheten for de lovpålagte oppgavene.

I 2014 ble det nye servicebygget på Eid i Tolga kommune tatt i bruk, hvor administrasjonen er lokalisert. Selskapet har deponi og mottaksanlegg for slam, samt produksjon av kompostprodukter på Torpet i Tolga kommune og Kjemsjøhøgda i Stor-Elvdal kommune. I tillegg driftes gjenvinningsstasjoner i alle eierkommunene. I 2015 ble FIAS tildelt enerett på septik- og slamhåndtering for de 5 eierkommunene Tynset, Tolga, Os, Alvdal og Folldal.

Eierkommunene har overlatt til FIAS å utføre de renovasjonstjenestene som er pålagt kommunene. Dette har skjedd uten en forutgående anbudskonkurranse etter enerettsbestemmelsene i anskaffelsesforskriftens nåværende § 2-3. Denne unntaksbestemmelsen fra de generelle konkurransekravene kommer bare til anvendelse dersom 4 vilkår er oppfylt:

1. Organet som tildeles kontrakten må selv være en offentlig oppdragsgiver etter anskaffelsesreglene.
2. Det må være tale om et offentlig tjenestekjøp.
3. Organet må ha fått tildelt en enerett på vedkommende tjenesteområde i henhold til lov, forskrift eller administrativt vedtak som er kunngjort.

#### 4. Tildelingen må være forenelig med EØS-avtalen.

Adgangen om tildeling av enerett har vært omstridt med hensyn til forholdet til EØS-reglene. Rettspraksis både i ESA (EØS sitt overvåkingsorgan) og KOFA (klageorganet for offentlige anskaffelser) bekrefter at enerettsbestemmelsene kan benyttes også for interkommunale avfallsselskap som delvis driver med konkurranseutsatt virksomhet. Det er imidlertid et krav at kommunen gir en særskilt begrunnelse for bruken av enerettsbestemmelsen, eksempelvis tungtveiende miljømessige eller sikkerhetsmessige vurderinger. Også avfall fra kommunens egne bygg må i tråd med utredning fra Avfall Norge (rapport nr. 11/2015) antas å komme inn under unntaksbestemmelsen om enerett selv om dette dreier seg om næringsavfall.

Kommunene Røros og Stor-Elvdal står for innsamling og transport av husholdningsavfall i egen regi, men plikter å levere innsamlet avfall til FIAS. Kommunestyret i Engerdal vedtok i juni 2017 å tildele FIAS enerett på innsamling og behandling av næringsavfall fra kommunens egne bygg, noe som så langt har blitt ivarettatt gjennom FIAS Proff. Alle eierkommunene ivaretar selv forvaltningsmessige oppgaver knyttet til husholdningsrenovasjonen, herunder utfakturering til abonnentene.

FIAS forholder seg til eierkommunenes kommunedelplaner for avfall og miljø som bestillinger av oppdragene. Eksisterende plan skulle ha virketid for 2014-2017, men er likevel gjeldende. I samarbeid med kommunene startet FIAS revisjon av planen den 31. januar 2018. Det ble tatt sikte på at utkast til ny plan skulle behandles i styringsgruppa i september. Deretter vil planutkastet bli sendt til kommunene for behandling. FIAS forventer at endelig vedtak i de 10 eierkommunen vil foreligge innen 1. april 2019.

I 2017 hadde FIAS en samlet omsetning på 70,0 mill. Av dette var 41,2 mill (59 %) relatert til kommunal husholdningsrenovasjon, 4,8 mill (7 %) til septikhåndtering for eierkommunene, og 23,8 mill (34 %) var relatert til næringsrenovasjon. Resultatregnskapet viste et samlet overskudd etter skatt på 1,2 mill. Næringsrenovasjon bidro med et overskudd etter skatt på 1,6 mill. Selskapet hadde en bokført egenkapital på 20,7 mill, tilsvarende 29 % av totalkapitalen. Av dette utgjorde selvkostfondene 8,4 mill, noe som i realiteten er gjeld til abonnentene. Den reelle egenkapitalandelen var dermed rundt 17 %.

### 1.4 Selvkost for avfallshåndtering

Avfallsgebyrer skal fastsettes etter selvkostprinsippet, slik at gebyrene svarer til de totale kostnadene kommunen påføres ved lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Det skal sikres full kostnadsdekning, og kommunen skal ikke ha fortjeneste. Kun

kostnader og inntekter fra lovpålagt håndtering av husholdningsavfall skal inngå i beregningen av avfallsgebyr.

Forurensningslovens kap. 5 inndeler avfall i tre hovedtyper:

- husholdningsavfall (avfall fra husholdninger).
- næringsavfall (avfall fra offentlige og private virksomheter og institusjoner).
- spesialavfall (avfall som ikke hensiktsmessig kan behandles sammen med annet husholdningsavfall eller næringsavfall pga. størrelse eller farlighet).

Ifølge forurensningslovens § 30 skal kommunen sørge for innsamling av husholdningsavfall, og forurensningsmyndigheten kan pålegge kommunene å innføre ordninger for sortering av avfallet. Etter forurensningslovens § 34 skal kommunen fastsette gebyrer som fullt ut dekker dens kostnader forbundet med innsamling, transport, mottak og behandling av avfallet. Det er altså et lovfestet krav om selvkost for disse tjenestene, og ikke bare en øvre begrensning på det kommunale gebyrnivået. Tilsvarende bestemmelse gjelder også for tømming av slam fra septiktanker.

Bestemmelsen gjelder ikke for næringsavfall og spesialavfall. I følge forurensningslovens § 34 bør kommunene fastsette differensierte gebyrer der dette vil kunne bidra til avfallsreduksjon og økt gjenvinning. Differensierte gebyrer vil særlig være aktuelt for å skille forskjellige avfallsmengder og avfallstyper.

Kommunal og moderniseringsdepartementet har laget retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester. Retningslinjene er ikke juridisk bindende, men angir hva som er god praksis. Siste versjon (H-3/14) kom i 2014. Retningslinjene beskriver de prinsippene som skal benyttes i selvkostkalkyler for alle typer av kommunale tjenester som blir basert på selvkost.

For avfallssektoren har Miljødirektoratet utarbeidet en egen veileder (M-258/2014) om beregning av kommunale avfallsgebyrer. Denne veilederen bygger på de generelle retningslinjene, men inneholder en del spesielle problemstillinger for avfallsområdet.

### 1.5 Forbud mot kryssubsidiering

For et avfallsselskap som også driver virksomhet i et marked er det viktig å ha et klart skille mellom kostnader som påløper i de ulike virksomhetene. I motsatt fall er det fare for at gebyrene blir fastsatt på feilaktig grunnlag, og at næringsdelen får et ulovlig konkurransefortrinn. Det foreligger ikke noe krav om organisatorisk skille mellom virksomhetene, noe som betyr at lovpålagte og ikke-lovpålagte områder kan gjøre seg nytte av felles ressurser i samme selskap, slik som administrasjon, maskinpark og anlegg. Dette stiller store krav til dokumentasjon av det regnskapsmessige skillet.

Avfallsforskriftens § 15-1 presiserer forbudet mot kryssubsidiering slik:

*I tillegg har forskriften til formål å hindre ulovlig krysssubsidiering mellom kommunens lovpålagte håndtering av husholdningsavfall og avfallstjenester som kommunen selger i markedet, herunder avfallstjenester knyttet til håndtering av næringsavfall og husholdningsavfall fra andre kommuner som kommunen selger avfallstjenester til.*

Kravet til skille mellom oppgavetyperne følger også av EØS-avtalens artikkel 61 om offentlig støtte. Det oppstår fare for konkurransevridning dersom en integrert virksomhet ikke har tydelige skiller mellom lovpålagt oppgaver og næringsvirksomhet. En fordeling hvor kostnader for behandling av avfall i markedet blir belastet kommunens lovpålagte håndtering av husholdningsavfall, innebærer etter disse bestemmelsene ulovlig offentlig støtte.

I anbefalinger om eierstyring, selskapsledelse og kontroll anbefaler KS at det som hovedregel blir foretatt et fysisk skille mellom monopol og konkurransevirkosomhet. I begrunnelsen heter det:

*Noen kommunalt eide selskaper er tildelt oppgaver i egenregi eller har enerett på å utføre visse oppgaver, samtidig som de utfører andre tjenester i konkurranse med andre. Dersom selskapet i tillegg konkurrerer med private selskaper, kan det oppstå spørsmål om den delen av selskapet som konkurrerer i markedet mottar en eller annen form for offentlig støtte, og om denne støtten eventuelt er i strid med regelverket om offentlig støtte. Det sentrale er at selskapets konkurranseutsatte virksomhet ikke subsidieres, for eksempel ved at virksomheten benytter selskapets administrative støttefunksjoner og/eller utstyr fra den fullfinansierte delen av selskapet (krysssubsidiering).*

*Organiseringen av konkurranseutsatt virksomhet bør så langt mulig være ledelsesmessig, personellmessig og fysisk atskilt fra monopolvirksomheten. Det må som et minimum føres separate regnskaper, med korrekt allokering av inntekter og utgifter i regnskapet, for å unngå krysssubsidiering mellom den skjermede og den konkurranseutsatte delen av virksomheten.*

## **2. FORMÅL, AVGRENSNING, METODE OG PROBLEMSTILLINGER**

### **2.1 Formål**

Formålet med prosjektet er å undersøke om FIAS etterlever regelverket for selvkostberegning, og at skillet mellom lovpålagte oppgaver og næringsvirksomhet håndteres på en betryggende måte. Gjennom en slik kontroll vil kommunene forsikre seg om at renovasjonsgebyrene blir korrekt beregnet, og at det ikke skjer noen krysssubsidiert mellom virksomhetsområdene som virker konkurransevridende.

### **2.2 Avgrensning av prosjektet**

Undersøkelsen begrenses til å undersøke om FIAS oppfyller relevante bestemmelser om beregning av selvkost og forbudet mot krysssubsidiert. Dette avgrenses nærmere til det som må betraktes som de mest kritiske faktorene, herunder:

- Om det føres avdelingsregnskap som på en betryggende måte skiller næringsvirksomhet og de ulike selvkostområdene fra hverandre.
- Fordelingsmetode for henføring av indirekte kostnader, - slik som ledelses, støtte- og fellesfunksjoner på de ulike virksomhetsområdene.
- Metode for å fordele kostandene på selvkostområdene deltakerkommunene imellom.
- Avsetning av overskudd til selvkostfond og framføring av underskudd for selvkostfondene, samt renteberegning for fondene.
- Beregning av kalkulatoriske kostnader.
- For- og etterkalkulering av selvkost.

### **2.3 Metode**

Informasjon er innhentet fra selskapets årsmeldinger, årsregnskap, budsjett dokumenter og interne kalkyler. Utdypende fakta om selskapets rutiner er kartlagt gjennom spørsmål til selskapet. Selskapet har fått en foreløpig versjon av rapporten oversendt for uttalelse. Prosjektet er gjennomført i samsvar med RSK 001 – Standard for forvaltningsrevisjon fastsatt av styret i Norges Kommunerevisorforbund 23. mai 2005.

### **2.4 Problemstillinger**

Med utgangspunkt i formålet med prosjektet vil vi søke å gi svar på følgende problemstillinger:



- *Oppfyller FIAS bestemmelser i lover, forskrifter og retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale renovasjonstjenester?*
- *Holdes de lovpålagte oppgavene for kommunal renovasjon adskilt fra selskapets konkurranseutsatte virksomhet på en måte som forhindrer krysssubsidiering?*

### 3. REVISJONSKRITERIER

Revisjonskriteriene skal danne norm eller en referanse som de innsamlede dataene vurderes opp mot, og gir uttrykk for hvordan tilstanden bør være på det reviderte området. Rammeverket for FIAS sin selvkostberegning følger av forurensingsloven, avfallsforskriften, Miljødirektoratets veileder M-258/2014 og Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder H-3/14.

Regelverket angir hvilke krav som stilles til kommunens gebyrberegning. Kommunene kan imidlertid ikke organisere seg bort fra rammeverket ved å velge alternative organisasjonsformer for sin tjenesteproduksjon. Begrepet *kommune* i regelverket omfatter også selvstendige rettssubjekter som eies av kommunen, selv om disse formelt sett er egne juridiske enheter. Kommunalt heleide aksjeselskap som utfører selvkosttjenester for kommunen vil derfor være omfattet av regelverket for gebyrer og selvkostprinsippet. Slike selskap må sette opp selvkostkalkyle i henhold til retningslinjene for selvkostberegning.

I det følgende angir vi hvilke konkrete deler av regelverket vi vil måle FIAS sin praksis opp mot.

#### 3.1 Forurensingsloven

##### § 34. (avfallsgebyr)

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

#### 3.2 Avfallsforskriften

##### § 15-3 (fastsettelse av avfallsgebyr)

*Kommunestyret fastsetter avfallsgebyret.*

*Avfallsgebyret fastsettes slik at det svarer til de totale kostnadene kommunene påføres ved lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Det skal sikres full kostnadsdekning. Kommunen skal ikke ha fortjeneste på slik avfallshåndtering. Kun kostnader ved og*

*inntekter fra lovpålagt håndtering av husholdningsavfall skal inngå i beregningen av avfallsgebyret.*

**§ 15-4 (separat regnskap og kostnadsfordeling)**

*Kommunen skal ha separat regnskap for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Dette innebærer at kommunen for hvert regnskapsår skal utarbeide adskilte regnskap for resultat og balanse, for å etablere et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og avfallshåndtering i markedet. Alle kostnader ved lovpålagt håndtering av husholdningsavfall skal dekkes over avfallsgebyret. Dersom kommunen også selger avfallstjenester i markedet, skal de kostnadene som er felles for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall og for avfallstjenestene som selges i markedet fordeles forholdsmessig.*

### **3.3 Miljødirektoratets veileder M-258/2014 beregning av kommunale avfallsgebyrer**

**Veilederens pkt 2.3.2 Separat regnskap**

Kommunen skal ha separat regnskap for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Dersom kommunen også tilbyr avfallstjenester i markedet skal det hvert år utarbeides adskilte regnskap både for resultat og balanse. Et regnskapsmessig skille og dokumentasjon av kostnadene som fordeles til den lovpålagte delen av avfallshåndteringen vil bidra til å unngå kryssubsidiering mellom lovpålagt og kommersiell virksomhet. Kostnadsfordelingen skal dokumenteres og kunne kontrolleres. Det foreligger ikke et krav om organisatorisk skille mellom virksomhetene.

**Veilederens pkt 2.3.2.2 Forholdsmessig fordeling**

Fordeling av felles nettokostnader bør som hovedregel skje ut ifra faktisk bruk. Fordeling etter faktisk bruk innebærer at nettokostnadene fordeles etter tonnasje ut ifra den prosentvise andelen for henholdsvis lovpålagt aktivitet og kommersiell aktivitet utgjør. En forholdsmessig fordeling av felles nettokostnader basert på faktisk bruk er konkret, transparent og dokumenterbart, og ivaretar grunntanken bak kravet om forholdsmessig kostnadsfordeling; å sikre etterlevelse av selvkostprinsippet og å hindre ulovlig kryssubsidiering.

### **3.4 KMD sin veileder H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost**

**Veilederens pkt 4. Selvkostkalkylen – grunnlagsdata og ulike regnskapsprinsipper**

Retningslinjene legger opp til at selvkostberegningene kan ta utgangspunkt i regnskapsreglene som gjelder for den aktuelle virksomheten. For selskaper som skal utarbeide selvkostkalkyler vil grunnlaget være regnskapslovens regler for kostnader og inntekter.

### **Veilederens pkt 6.3. Beregningsgrunnlag for kapitalkostnader**

Historisk anskaffelseskost skal benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlaget i selvkostkalkylen.

### **Veilederens pkt 6.4. Avskrivninger**

I selvkostkalkylen skal drifts- og anleggsmidler avskrives lineært med like store beløp over antatt levetid. Levetiden er definert av kommunens eller selskapets regnskapsregler. Dersom den økonomiske levetiden til et varig drifts- eller anleggsmiddel åpenbart er kortere enn den fastsatte avskrivningstiden, kan en kortere levetid benyttes.

### **Veilederens pkt 6.5. Kalkulatorisk rentekostnad**

I selvkostkalkylen skal kostnader være uavhengig av hvilken finansieringsform som velges. Kalkulatorisk rentekostnad beregnes for alle anskaffelser av varige drifts- og anleggsmidler. Som kalkylerente benyttes 5-årig swaprente med tillegg av ½ prosentpoeng.

### **Veilederens pkt 7.1. Overskudd/underskudd i selvkostkalkylen og selvkostfond**

Kommunen kan framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år gjennom et bundet fond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader, slik at gebyrene kan holdes mer stabile. Det anbefales at overskudd i ett år tilbakeføres til brukerne innen fem år etter at overskuddet i selvkostkalkylen oppstod.

### **Veilederens pkt 8.1. Ansvar og prinsipper for selvkost når tjenestene er satt bort til et selskap**

Når kommunen har satt bort hele gebyrtjenesten, - herunder fakturering, vil selskapet som regel være ansvarlig for å utarbeide selvkostkalkylen i sin helhet. Med hensyn til hvor selvkostfondet skal ligge, vil det som utgangspunkt være naturlig at den enheten som får gebyrinntektene, også har fondet. Når en kommune kjøper selvkostområdets tjeneste av et selskap, men har vesentlige indirekte kostnader i egen regi, bør selvkostfondet håndteres i kommunens kalkyle og regnskap. Utførende selskap avregner i så fall kostnadene på kommunen, og har ikke eget selvkostfond.

### **Veilederens pkt 8.3. Krysssubsidiering**

Når det er ulik kostnadsstruktur for de ulike kommunene som deltar i et interkommunalt selskap for selvkosttjenester, skal kostnadene kunne splittes for hver kommune som deltar. Er kostnadene ved renovasjon i én kommune høyere per abonnent enn i en annen kommune, og det ikke eksisterer faglige grunner for kostnadsutjevning, skal ikke abonnentene betale samme pris.

### **Veilederens pkt 9. Tilgjengelighet, dokumentasjon og åpenhet**

For å kunne dokumentere at gebyrtjenestene holdes innenfor rettslige rammer til økonomisk dekning, må det dokumenteres hvordan selvkost er beregnet. Det må fremlegges en etterkalkyle.

## 4. FAKTA

### 4.1 Separate regnskap

FIAS presenterer sitt eksterntregnskap i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk for små foretak. Regnskapet inngår i selskapets årsrapport sammen med styrets informasjon, noter og revisjonsberetningen. I tillegg til den obligatoriske resultat- og balanseoppstillingen for selskapet som helhet ble det for 2017 presentert tre separate resultatregnskap:

- Kommunal renovasjon (selvkostområde).
- Enerett septik (selvkostområde).
- Næringsrenovasjon (næring).

Spesifikasjonen av inntekts- og kostnadsarter på selvkostområdene er satt opp i tråd med regnskapslovens bestemmelser, og har sammenligningskolonne mot budsjett. En vesentlig del av kostnadene består av fordelte felleskostnader. Det er angitt hvor mye av disse henførte felleskostnadene som kommer fra administrasjon, driftsavdelingen, og gjenvinningsstasjoner. Det er ikke spesifisert hvilke underliggende utgiftsarter disse henførte kostnadene består av. Dermed inneholder ikke selvkostregnskapet en fullstendig artsspesifisering som eksempelvis angir hva de samlede lønns- og avskrivningskostnadene utgjør.

For hvert av de to selvkostområdene er regnskapsoppstillingene supplert med selvkostkorrigeringer, slik at det fremgår hvordan selskapet har utledet selvkostresultatet fra det regnskapsmessige resultatet. For balanseregnskapet er det presentert en egen fullstendig oppstilling over aktiva og passiva for FIAS Proff. Tilsvarende er ikke satt opp for de to selvkostområdene. Men under resultatregnskapene er inngående balanse, bevegelse og utgående balanse for selvkostfondene tallfestet.

Som vi vil beskrive nærmere i neste kapittel blir håndteringen av selvkostberegninger ivaretatt gjennom selskapet internregnskap. Oppbyggingen og forholdet mellom intern- og eksterntregnskapet er dokumentert i selskapets budsjettdokument.

### 4.2 Rutiner for henføring av indirekte kostnader

Budsjettet for 2018 er splittet inn i fire resultatavdelinger:

- 642 Kommunal renovasjon (selvkost)
- 643 FIAS Proff (næring)
- 644 Enerett septik (selvkost)
- 648 Enerett kommunalt næringsavfall (næring – nytt for 2018)

Sistnevnte resultatavdeling ble opprettet fordi Engerdal kommune i 2017 tildelte FIAS enerett på innsamling av kommunens eget næringsavfall. Som følge av at avtaleverket ikke har kommet på plass tidnok har omsetningen så langt i 2018 skjedd gjennom FIAS Proff, og den nye resultatavdelingen er derfor ennå ikke etablert i regnskapet.

Driften av FIAS Proff og selvkostområdene er til dels sterkt integrert. Dette gjør det nødvendig å henvende felleskostnader med bruk av fordelingsnøkler. Utgifter som ikke er direkte relatert til resultatavdelingene har i internregnskapet derfor tatt veien om kostnads- eller tjenesteavdelinger med påfølgende henføring gjennom bruk av ulike fordelingsnøkler. Dette gjelder følgende områder i selskapets internregnskap:

- 640 Administrasjon (kostnadsavdeling)
- 641 Drift/Eid (kostnadsavdeling)
- 645 Torpet (tjenesteavdeling)
- 646 Transport (tjenesteavdeling)
- 647 Gjenvinningsstasjoner (kostnadsavdelinger)

Fordelingen av de indirekte kostandene til resultatavdelingene skjer etter fordelingsnøkler som er ment å reflektere den faktiske bruken av ressursene. Fordelingsnøklerne vurderes årlig i forbindelse med budsjettprosessen, og oppdateres med grunnlag i regnskap for de siste 12 månedene. For 2018 ble nøklene oppdatert med grunnlag i regnskapet fra juli 2016 til juni 2017. I budsjettdokumentet er det også dokumentert hvordan nøklene reflekterer ulikheter for de forskjellige avfallsfraksjonene.

*640 Administrasjon:* Avdelingen omfatter personellkostnader til daglig leder og stabsfunksjoner for til sammen 4,3 årsverk, kostnader knyttet til servicebygget på Eid, renholdsutgifter til ISS og strømudgifter for deler av bygningsmassen. For 2018 er det budsjettert med en samlet kostnad på 5,42 mill, som skal fordeles på resultatavdelingene. 77 % belastes kommunal renovasjon, 20 % FIAS Proff og 3 % enerett septik. I 2017 var fordelingsnøklerne henholdsvis 80 %, 19 % og 1 %.

Kriteriene for å utlede fordelingsprosentene er sammensatt av følgende:

- *Personellkostnader daglig leder og stab:* skjønnsmessig vurdering av tidsbruk.
- *Kontorholdsutgifter:* antall årsverk på kontor i de ulike avdelingene.
- *Kostnader for servicebygget:* antall ansatte i de ulike avdelingene.
- *Renholdsutgifter:* Areal, årsverk og forbruk.
- *Strømudgifter:* Antatt forbruk.

*641 Drift/Eid:* For 2018 er det budsjettert med en samlet kostnad på 5,04 mill, og omfatter mottak, mellomlagring, sortering og opplastning av alt avfall som leveres til anlegget på Eid i Tolga. Kostnadene fordeles etter fordelingsnøkler som er basert på innveid mengde på Eid de siste 12 månedene. For 2018 er fordelingsnøkkelene 64,4 % kommunal renovasjon og 35,6 % FIAS Proff. Tilsvarende i 2017 var henholdsvis 73,21 % og 26,79 %.

*645 Torpet:* Omfatter virksomheten på Torpet behandlingsanlegg i Tolga. Her drives deponi for rene masser samt kompostering av slam, trevirke og hageavfall. I 2018-budsjettet er det lagt til grunn en omsetning på 5,75 mill og et overskudd på 1,82 mill. Fordelingen av behandlingskostnader skjer gjennom kvartalsvis internfakturering på basis av faktisk mengde avfall levert til Torpet. Over- eller underskudd ved behandlingsanlegget fordeles på resultatavdelingene forholdsmessig etter bruk.

*646 Transport:* Transportavdelingen utfører transport i egenregi for FIAS. For 2018 er det budsjettet med en omsetning på 23,53 mill, og et underskudd til fordeling på 0,56 mill. Resultatavdelingene belastes for faktisk bruk av transporttjeneste og kontainerleie, og internfaktureres kvartalsvis. Over- eller underskudd fra transporttjenesten fordeles forholdsmessig etter bruk.

*647 Gjenvinningsstasjoner:* I 2018-budsjettet er det kalkulert med en samlet kostnad på 8,14 mill. Kostnadene fordeles etter nøkler som er basert på merkostnadsprinsippet. Beregningen er dokumentert i et eget budsjettvedlegg, som viser hvilke merkostnader avdelingen pådrar seg ved behandling av næringsavfall. Prosentandelen av merkostnader i forhold til totalkostnaden belastes næringsavfall, og resten kommunal renovasjon. For 2018 belastes 93,27 % kommunal renovasjon og 6,73 % FIAS Proff. I 2017 ble kostnadene fordelt med henholdsvis 94,65 % og 5,35 %.

FIAS benytter også en fordelingsnøkkel for å dele kommunal renovasjon i husholdningsrenovasjon og hytterrenovasjon. Nøkkelen benyttes ved beregning av enhetspris for abonnementstypene, og er basert på mengderegistreringer justert for bruken av returpunkt og gjenvinningsstasjoner. 70,3 % av gebyrgrunnet belastes enhetsprisen for husholdninger, og 29,7 % hytter.

### 4.3 Kapitalkostnader

Årlige kapitalkostnader i et selvkostregnskap består av to elementer:

- *Avskrivingskostnader;* forringelse av en eiendel på grunn av slitasje og elde.
- *Kalkulatoriske renter;* den avkastningen kommunen alternativt kunne oppnå ved å plassere penger tilsvarende bundet kapital i et marked. Kalkylerenten skal ifølge selvkostveilederen settes lik 5-årig SWAP-rente med et tillegg på 1/2 prosentpoeng, beregnet som gjennomsnitt over året.

FIAS fører sitt regnskap etter aksjelovens og regnskapslovens regler, og det er satt opp i henhold til god regnskapsskikk for små foretak. Dette innebærer at investeringsutgifter blir kostnadsført gjennom avskrivninger over anleggenes antatte levetid. På tilsvarende måte som for den kommunale regnskapsforskriften tar anleggsmidlenes avskrivningsgrunnlag utgangspunkt i anskaffelseskost.

I følge departementets veileder for selvkostberegning (H-3/14) skal levetiden defineres av kommunens eller selskapets regnskapsregler. I den kommunale regnskapsforskriften er maksimal avskrivningstid for ulike anleggsgrupper eksplisitt angitt, noe som ikke er tilfelle for regelverket som FIAS følger. Av denne grunn kan avskrivningskostnadene og dermed selvkostnivået bli påvirket av organisasjonsform. Av note nr. 2 til FIAS sitt årsregnskap for 2017 fremgår det at det for noen anleggsmidler brukes avskrivningssatser som er høyere enn hva som normalt ville vært tilfelle i et kommunalt regnskap. Selv om dette drar opp selvkostnivået er det ikke i strid med regelverket. I veilederen for selvkostberegning (H-3/14) begrunnes dette slik:

*Ulike regnskapsregler kan medføre enkelte periodiseringsforskjeller i selvkostkalkylene, noe som kan gi noen gebyrforskjeller enkelte år, men avviket vil være av et begrenset omfang. Primært vil forskjellene være knyttet til eventuelle ulikheter i periodiseringen i kapitalkostnader (avskrivninger og kalkulatoriske rentekostnader). Over tid vil forskjeller som følge av ulik periodisering viskes ut. Retningslinjene legger derfor opp til at selvkostberegningene kan ta utgangspunkt i regnskapsreglene som gjelder for den aktuelle virksomheten.*

FIAS benytter lineære avskrivninger over eiendelens antatte levetid. For hver investering vurderes levetiden individuelt, og selskapet bestreber seg på å få frem riktig kostnadsbilde gjennom en avskrivningstid som samsvarer med reell levetid.

I et selskapsregnskap vil ikke alternativkostnaden for å binde kapital komme frem. I stedet blir renteutgiftene på den lånefinansierte delen kostnadsført. Etter regelverket skal selvkostregnskapet belastes med stipulerte rentekostnader uavhengig av finansieringsform. For å komme frem til riktig alternativkostnad må kostnadsførte renteutgifter derfor trekkes fra, og de kalkulatoriske rentekostnadene legges til. På tilsvarende måte må faktiske renteinntekter for selvkostfondene trekkes fra, og kalkulatoriske renteinntekter beregnet med regelverkets rentesats legges til. I FIAS sitt årsregnskap for 2017 er det under avdelingsregnskapene for selvkostområdene dokumentert hvordan disse beregningene er utført. Vi gjengir her de aktuelle tallene:

	<b>Kommunal renovasjon</b>	<b>Enerett septik</b>
Tilbakeførte faktiske rentekostnader	1 015 416	137 189
Tilbakeførte faktiske renteinntekter	-25 006	-3 378
Kalkulatorisk rente på investert kapital	-705 426	-99 360
Renteberegning av kapital i selvkostfond	135 463	29 107

Henføringen av kapitalkostnader til selvkostområdene fra FIAS sine kostnads- og tjenestoområder skjer etter samme metodikk som ved fordeling av øvrige kostnader.

Altså ved bruk av kostnadsnøkler som skal reflektere den faktiske bruken av integrerte kostnadselement. Hverken i FIAS sitt årsregnskap for 2017 eller budsjett for 2018 er det spesifisert hvor mye de henførte kapitalkostnadene til renovasjonsområdet isolert sett utgjør. De inngår i postene for «fordelte kostnader» og «felleskostnader», og man må ty til egne beregninger ved hjelp av kostnadsnøkler og avskrivningskostnader på de ulike områdene for å sjekke tallene. Revisjonen har gått gjennom selskapets beregninger for 2017 uten å finne noen feil.

### 4.4 Kostnadsfordeling mellom kommunene

Generalforsamlingen i FIAS vedtok 13. juni 2008 prinsippene for kostnadsfordelingen for den kommunale renovasjonen:

1. *Oppgjøret for den kommunale renovasjonen skal være basert på selvkostprinsippet.*
2. *For kommuner hvor tjenestene utføres likt beregnes en samlet selvkostnad. Dette omregnes til enhetskostnader for de ulike abonnemestypene.*
3. *For kommuner som forestår innsamlingen i egen regi beregnes egen selvkostnad. Oppgjøret for innsamlet avfall foretas på grunnlag av faktisk mengde til en pris beregnet etter selvkost. De øvrige oppgavene som FIAS utfører for slike kommuner, og som er lik de som utføres i de øvrige kommunene (drift av gjenvinningsstasjoner og returpunkter, informasjon m.m.) beregnes på samme måte som for de øvrige kommunene.*
4. *Beregningsgrunnlaget for kommunal renovasjon er avdelingsbudsjett for kommunal renovasjon samt fordelingsnøkler for ulike abonnemestyper og eventuell differensiering. Dette fastsettes av selskapets styre. Det skal foretas etterkalkulering i henhold til selvkostprinsippet.*
5. *FIAS fakturerer kommunene kvartalsvis forskuddsvis.*

Etter å ha beregnet samlet selvkost for henholdsvis kommunal renovasjon og enerett septik må FIAS fordele kostnadene på hver enkelt kommune sitt gebyrgrunnlag. Enerett septik belastes de kommunene som deltar på basis av volumet fra den enkelte kommune.

Fordelingsmodellen for kommunal renovasjon skiller mellom *ordningsuavhengige kostnader* og *ordningsavhengige kostnader*. Røros og Stor-Elvdal deltar ikke i FIAS sin innsamlingsordning, mens de øvrige kommunene har ensartet tjenestespekter. De ordningsuavhengige kostnadene består derfor av alle kostnader unntatt de som har å gjøre med innsamling og behandling av restavfall, papir og husholdningsplast. Dette er likt i alle kommuner. FIAS betegner dette som en *serviceavgift*, med følgende abonnemestssatser for 2018:

Husholdninger	kr 1.289,31
Hytter	kr 407,49



De ordningsavhengige kostnadene for restavfall, papir og husholdningsplast består av tre elementer:

- Kostnader til utlevering av sekker. Disse fordeles etter faktisk utdelt antall.
- Kostnader som kan henføres direkte til levert mengde fra rutegående innsamling og levering til gjenvinningsstasjon.
- Kostnader knyttet til andre forhold rundt restavfall, papir og husholdningsplast, og som ikke er knyttet til levert mengde.

Kalkulasjonen av de ordningsavhengige kostnadene for Røros og Stor-Elvdal er dokumentert i et særskilt budsjettvedlegg.

For de åtte kommunene hvor FIAS ivaretar alle funksjoner beregnes en enhetskostnad pr abonnementsstype inklusiv serviceavgiften. De ordningsavhengige kostnadene for Røros og Stor-Elvdal trekkes ut før kostnadene fordeles på abonnementsstyper og deles på antall abonnenter.

I følge FIAS sitt budsjett for 2018 ga ovennevnte metodikk følgende renovasjonssatser:

	<b>Røros</b>	<b>Stor-Elvdal</b>	<b>Øvrige kommuner</b>
Standardabonnement	1.551,48	1.757,64	2.588,26
Miniabonnement	1.228,48	1.434,64	2.058,26
Hytter	573,85	423,11	740,77

I et eget budsjettvedlegg er beregningen av oppgjør fra den enkelte kommune dokumentert gjennom angivelse av antall abonnenter:

	<b>Antall husholdningsabonnenter</b>		<b>Antall hytteab.</b>
	<i>Standardab.</i>	<i>Miniab.</i>	
Holtålen	545	356	1 581
Røros	1 966	833	2 999
Os	469	387	1 142
Tolga	419	259	830
Tynset	1 655	661	1 893
Alvdal	846	227	814
Folldal	524	216	757
Stor-Elvdal	1 015	427	2 393
Rendalen	520	498	2 709
Engerdal	388	289	1 591

Ved å multiplisere antall abonnement med satsene finner man ut hvor mye den enkelte kommune blir fakturert med fra FIAS. Revisjonen har foretatt stikkontroller uten å finne noen feil ved kalkulasjonene.

Prinsippet om at alle kommunene med felles ordning blir fakturert med samme gebyr må vurderes opp mot hvilken adgang rammeverket gir for en slik kostnadsfordeling.

*Er kostnadene ved renovasjon i én kommune høyere per abonnent enn i en annen kommune, og det ikke eksisterer faglige grunner for kostnadsutjevning, skal ikke abonnentene betale samme pris.*

(Pkt 8.3 i veileder H-3/14 om kommunal selvkost)

Slike faglige grunner kan eksempelvis være transportkostnader til felles behandlingsanlegg ut fra en miljømessig vurdering. Systematiske ulikheter i volumet for innsamlet avfall og avstandsforskjeller innad i kommunen skal i utgangspunktet bli reflektert i ulikt gebyrnivå. Revisjonen har undersøkt noen indikatorer som er relevante i så måte. I følge KOSTRA-data for 2017 ble det for de 8 kommune med samme ordning samlet inn 8.517 tonn husholdningsavfall. Den prosentvise fordelingen disse kommunene imellom gir en indikasjon på mengdefordelingen. Kommunenes inntektssystem har to kostnadsindikatorer for avstander innad i kommunen, målt i antall kilometer reisetid pr innbygger. Sammenslått gir disse en pekepinn på hvor langt renovasjonsbilene må kjøre for å samle inn husholdningsavfallet i kommunen. Vi har sammenstilt kostnadsfordelingen for 2017 mellom de 8 kommunene med den prosentvise andelen av avfallsmengde og avstander.

*Fordeling av FIAS sine kostnader til husholdningsavfall sammenholdt med avfallsmengde og avstandsindikatorer. Kilde: KOSTRA-data for 2017 og inntektssystemet for kommunene i 2017.*

	<b>Andel av FIAS sitt oppgjør</b>	<b>Andel av avfallsmengde</b>	<b>Andel av avstander</b>
Tynset	24,8 %	28,0 %	25,0 %
Holtålen	11,7 %	11,7 %	7,2 %
Folldal	8,5 %	8,3 %	6,8 %
Alvdal	11,6 %	12,3 %	7,8 %
Engerdal	10,0 %	8,1 %	22,6 %
Os	10,0 %	10,6 %	9,8 %
Rendalen	15,5 %	12,5 %	14,5 %
Tolga	7,9 %	8,5 %	6,3 %
<b>Sum</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>

Vi ser at Tynset blir belastet med noe mindre andel av FIAS sine kostnader enn hva både avfallsmengde og avstandsindikatorene skulle tilsi. I den andre enden av skalaen finner vi Folldal, Rendalen og Holtålen. For de andre kommunene ligger kostnadsandelen en plass i mellom andelen av avfall og andelen av avstander.

Det er det enkelte kommunestyret som skal fastsette avfallsgebyret. Selv om 8 kommuner har ensartede tjenester fra FIAS kan gebyrregulativet være forskjellige fordi kommunene også må henføre egne direkte og indirekte kostnader til gebyrgrunnlaget. Revisjonen har gjort oppslag i hjemmesidene til de 8 kommunene med ensartede tjenester for å sjekke om gebyrene minst tilsvarer honoraret til FIAS.

*Gebyrregulativ 2018 for husholdningsrenovasjon.*

	<b>Standardabonnement</b>	<b>Miniabonnement</b>	<b>Hytteabonnement</b>
Tynset	2 661	2 150	930
Holtålen	2 690	2 226	954
Folldal	2 699	2 158	896
Alvdal	2 746	2 160	812
Engerdal	2 882	2 320	1 013
Os	3 075	2 455	1 100
Rendalen	3 167	2 458	870
Tolga	3 182	2 540	796

Alle de 8 kommunene har gebyrsatser som ligger over de satsene de blir belastet med fra FIAS. Det betyr at alle gjør påslag for egne kostnader knyttet til fakturering, innfordring og avtaleforvaltning. Det er imidlertid store forskjeller i påslagene.

### 4.5 Håndtering av selvkostfond

Gebyrene skal ikke settes høyere enn hva det koster å produsere tjenestene. Ut fra prinsippet om at forurensere skal betale, er det heller ikke lov å sette renovasjonssatsene lavere. Dette er ikke til hinder for at man i det enkelte år kan avlegge et selvkostregnskap med over- eller underskudd, så lenge beløpene avregnes mot særskilte selvkostfond. Fondets midler kan bare brukes til å dekke driftsutgifter på selvkostområdet, og har som funksjon å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes mer stabile. For å unngå krysssubsidiering mellom gamle og nye abonnenter anbefaler veilederen for selvkostberegning at overskudd skal tilbakeføres brukerne innen fem år etter at overskuddet i selvkostkalkylen oppstod. Tilsvarende tidshorisont gjelder for underskuddsdekning.

Deltakerkommunene i FIAS fakturerer renovasjonsgebyrene selv, og har dermed egne kostnader som kommer i tillegg til fakturaene fra FIAS. Dette innebærer at de må ha et renovasjonsfond i eget regnskap.

Det er valgt en løsning der deltakerkommunene i FIAS blir fakturert i henhold til *budsjettet* selvkost i FIAS i stedet for *faktisk* selvkost. Det foregår altså ingen avregning mot faktisk selvkost hos FIAS ved årets slutt. I stedet akkumuleres mer- eller mindreinntekter i FIAS sitt regnskap. Løsningen innebærer at deltakerkommunene må få tilordnet et selvkostfond i FIAS sitt regnskap i tillegg til det

som ligger i eget kommuneregnskap. Summen av de to selvkostfondene viser hvor mye abonnentene har til gode eller skylder kommunen.

FIAS sitt balanseregnskap for 2017 har følgende selvkostfond:

- Kommunal renovasjon for Røros kommune
- Kommunal renovasjon for Stor-Elvdal kommune
- Kommunal renovasjon for øvrige kommuner
- Enerett septik, spesifisert nærmere i
  - Enerett septik Os
  - Enerett septik Tolga
  - Enerett septik Tynset
  - Enerett septik Alvdal
  - Enerett septik Folldal

Strukturen for selvkostfondene ble etablert etter forvaltningsrevisjonen av selskapet i 2007, og akkumulert overskudd frem til fondsetableringen ble avsatt. Etter den tid har de årlige selvkostresultatene blitt ført mot fondene.

For husholdningsrenovasjon reflekterer strukturen de ulike kommunevise ordningene. Selvkostfondet for de 8 kommunene med ensartet løsning for husholdningsrenovasjon er ikke spesifisert kommunevis. Den enkelte kommunes andel av selvkostfondet tilsvarer dens relative andel av antall abonnenter.

I årsregnskapene til FIAS inngår overskudd på selvkost i selskapets årsresultat, og er i balansen avsatt til annen egenkapital. Annen egenkapital pr 31.12.2017 utgjør 18,97 mill, hvorav selvkostfondene utgjør 8,42 mill. I en egen regnskapsnote er det opplyst om at deler av egenkapitalen er bundet opp i selvkostfond, og at den reelle størrelsen på annen egenkapital er 10,55 mill. Også i styrets beretning er det redegjort for at den delen av egenkapitalen som er bundet opp i selvkostfond ikke er reelt opptjent egenkapital. Selskapet har tidligere tatt opp med sin revisor hvordan det i balansen kan synliggjøres at deler av over- eller underskuddet er relatert til mer- eller mindreinntekter fra selvkostområdene. Balansen er satt opp etter selskapsrevisors anbefaling om hvordan et regnskap etter aksjelovens regler må innrettes.

*Utvikling i selvkostfondene de siste 5 årene (mill kr):*

	2013	2014	2015	2016	2017
Renovasjon for Røros	0,60	0,79	0,73	0,68	0,45
Renovasjon for Stor-Elvdal	0,17	0,49	0,55	0,69	0,81
Renovasjon for øvrige kommuner	0,90	2,51	4,34	5,59	5,60
Enerett septik ( <i>sumtall</i> )			0,98	1,41	1,56
<b>Samlet fondsbeholdning</b>	<b>1,67</b>	<b>3,79</b>	<b>6,60</b>	<b>8,37</b>	<b>8,42</b>

Som en pekepinn utgjorde den akkumulerte merinntekten som var avsatt til renovasjonsfondene 18,5 % av et helt års gebyrinntekter på renovasjonsområdet,

tilvarende gebyrbelastningen for drøyt to måneder. Av selskapets budsjettdokument for 2018 fremgår det at 1,51 mill av fondene er planlagt brukt i 2018.

Renteinntektene på fondsmidlene skal godskrives abonnentene slik at gebyrnivået blir lavere enn hva det ellers ville vært. I stedet for den faktiske bankrenten skal det benyttes en rentesats som blir utledet av veilederen for kommunal selvkost. For 2017 skulle det brukes en rentesats på 1,98 %, basert på gjennomsnittlig 5-årig SWAP-rente på 1,48 % tillagt 0,5 %. Revisjonen har sjekket om FIAS har gjort dette korrekt for renovasjonsområdet.

Gjennomsnittlig fondskapital:	kr 6.841.546
Rentesats:	1,98 %
Rente som skulle godskrives:	kr 135.463

Godskrevet rente ifølge FIAS sitt årsregnskap var kr 135.463. Regelverkets beregningsmåte har dermed blitt etterlevd.

### 4.6 For- og etterkalkulasjon

Det skal kunne dokumenteres hvordan selvkost har blitt beregnet. Både av veilederen for selvkostberegning og FIAS sine vedtatte prinsipper for kostnadsfordeling følger det at dokumentasjonen både skal skje gjennom for- og etterkalkulering.

Selvkostberegningen må følgelig skje i to etapper:

1. En *forkalkyle* under budsjettprosessen. Gebyrgrunnlaget skal beregnet på basis av hva man regner med vil bli belastet selvkostområdet i form av direkte og indirekte kostnader, kapitalkostnader og eventuelle inndekkinger ved hjelp av selvkostfond. Gjennom fordeling av gebyrgrunnlaget på antallet abonnenter finner man deretter ut hvilke gebyrsatser man må ha for å dekke inn selvkost.
2. En *etterkalkyle* når årsregnskapet er avsluttet. Regnskapsførte tallstørrelser skal legges til grunn, bortsett fra de korrigeringsene som er nødvendig som følge av særskilte bestemmelser om beregning av kapitalkostnader. Der fordelingsnøklerne for indirekte kostnader er basert på antatt størrelser, - slik som innveid volum av ulike fraksjoner, - må nøklene korrigeres for den faktiske fordelingen i regnskapsåret.

Forkalkylen er dokumentert i FIAS sitt årsbudsjett for 2018 med tilhørende vedlegg. Det er sporbart hvordan abonnementsatsene har blitt beregnet.

I årsrapporten for 2017 er ikke dokumentasjonen av etterkalkylen tilsvarende detaljert satt opp eller forklart. Et sammendrag av avdelingsregnskapet som er sammenstilt med budsjettet viser det regnskapsmessige resultatet og hvilke korrigeringer av

kapitalkostnader som er gjort for å komme frem til selvkostresultatet. Det fremgår imidlertid ikke hvilke prinsipper som er lagt til grunn for fordeling av indirekte kostnader, hvilke nøkkelverdier som er benyttet, og om nøkkelverdiene er justert for faktisk fordeling i regnskapsåret. Gjennom litt beregningsarbeid har revisjonen kontrollert om nøkkelverdiene ble endret, eller om det ble lagt til grunn den samme fordelingen som estimert i forkalkylen:

### *Nøkkelverdier for henføring av indirekte kostnader til kommunal renovasjon i 2017*

	<b>Regnskap</b>	<b>Budsjett</b>
Felleskostnader fra administrasjonen	80,0 %	80,0 %
Felleskostnader fra driftsavdelingen	73,2 %	73,2 %
Felleskostnader fra gjenvinningsstasjoner	94,7 %	94,6 %

Med unntak for en marginal endring for indirekte kostnader fra gjenvinningsstasjonene viser dette at nøkkelverdiene ikke har blitt justert for faktisk fordeling i regnskapsåret, men var basert på de samme fordelingsdata som i forkalkylen. Altså 1 ½ - 2 ½ år gamle dataverdier.

Av 2017-regnskapet fremgår det at selskapet budsjetterte med samlede avskrivninger på 6,50 mill, mens det ble regnskapsført 6,65 mill. Selv om avskrivningskostnadene som er belastet selvkostregnskapet ikke fremgår tydelig av avdelingsregnskapet, kan det utledes at avskrivningene har blitt etterkalkulert. Som vi har redegjort for i kap. 4.4 gjelder også dette de kalkulatoriske rentekostnadene.

## 5. REVISJONENS VURDERINGER

### 5.1 Problemstilling 1

**Oppfyller FIAS bestemmelser i lover, forskrifter og retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale renovasjonstjenester?**

Etter vår vurdering etterlever FIAS i all hovedsak rammeverket for hvordan selvkost for renovasjon skal beregnes. Inntekter og utgifter blir ført i et separat avdelingsregnskap, og kostnader som i første omgang er felles for flere av selskapets virksomhetsområder blir forholdsmessig fordelt gjennom bruk av fordelingsnøkler. Rammeverkets prinsipper og metoder for beregning av kapitalkostnader blir fulgt, og selvkostresultatet blir avregnet mot et selvkostfond for husholdningsrenovasjon. Opptjente renter i selvkostfondet blir beregnet i tråd med regelverket.

Vi har imidlertid noen anførsler hva angår

- Dokumentasjon og oppdatering av fordelingsnøkler.
- Dokumentasjon og åpenhet for etterkalkylen.
- Prinsippet om ensartede abonnementssetter ved fordeling av selvkost på deltakerkommunene.
- Innretningen på selvkostfondene, hva angår
  - Doble sett med selvkostfond for den enkelte kommune.
  - Tilordning av FIAS sitt ene selvkostfond for renovasjon til de 8 deltakerkommunene med ensartede tjenester.
  - Selvkostfondenes størrelse.

#### **Dokumentasjon og oppdatering av kostnadsnøklene**

FIAS sin virksomhet innen husholdningsrenovasjon, septiktømming og næringsavfall er sterkt integrert. Inntekter og kostnader som på bilagsnivå er mulig å henføre til husholdningsrenovasjon, blir ført direkte på denne avdelingen. Felleskostnader knyttet til administrasjon, transport, omlastningsstasjoner, gjenvinningsstasjoner og behandlingsanlegg blir forholdsmessig fordelt. Slike poster utgjør rundt 35 % av renovasjonskostnadene. Altså en betydelig andel.

På generelt grunnlag betrakter revisjonen arbeidet med å henføre indirekte kostnader til et selvkostområde som det mest kritiske for å få en korrekt beregning av hva det har kostet å produsere tjenesten. Dette er ikke noe spesielt for FIAS. Også kommuner som drifter renovasjon i egenregi må på samme måte etablere et system for å henføre indirekte kostnader gjennom bruk av fordelingsnøkler. Nøklene bør i størst mulig grad

være basert på objektivt målbare og dokumenterbare størrelser som er beskrivende for den faktiske bruken, og i minst mulig grad være basert på skjønn.

Revisjonen er innforstått med at det er vanskelig å måle den faktiske bruken av administrative fellesressurser. Dette gjelder spesielt personellkostnader. Kostnadsfordelingen for de 4,3 stillingene som består av daglig leder med stab er basert på skjønnsmessig vurdering av tidsbruk kombinert med total aktivitet for de ulike resultatavdelingene, uten at det foreligger noen utdypende dokumentasjon av hvilke data dette var basert på. Eksempelvis tidsregistrering og omsetningsdata. Etter revisjonens vurdering er administrasjonens tidsbruk et godt parameter for å fastsette fordelingsnøkkelen, men vi mener at kravet til dokumentasjon og etterprøvbarhet i en selvkostkalkyle innebærer at det bør kunne fremlegges data som viser fordelingsgrunnlaget. For de øvrige kostnadene som blir ført under administrasjonsavdelingen blir det etter revisjonens vurdering brukt hensiktsmessige og godt dokumenterte kriterier.

Miljødirektoratets veileder M-258/2014 for beregning av kommunale avfallsgebyrer anbefaler at innveid tonnasje blir brukt som fordelingsgrunnlag for felles innsamlings- og behandlingskostnader. Dette er et treffsikkert parameter for faktisk bruk.

*Denne fordelingsnøkkelen vil være særlig godt egnet til å fordele felles kostnader ved den kapasiteten som er i bruk, men vil også være godt egnet til å fordele kostnader knyttet til en eventuell ubenyttet kapasitet i for eksempel et avfallsbehandlingsanlegg.*

(pkt 3.3.2 om forholdsmessig fordeling)

FIAS bruker innveid mengde avfall som grunnlag for fordelingsnøkklene for Eid omlastningsstasjon og Torpet behandlingsanlegg. Det blir tatt hensyn til ulikheter i avfallsfraksjonene. For gjenvinningsstasjonene blir nøkkelen basert på en vurdering av hvilken merkostnad næringsrenovasjon medfører. Transportkostnader fordeles etter faktisk bruk av biler og containere, og resultatet fra denne tjenesteavdelingen fordeles forholdsmessig utfra dette. Etter revisjonens vurdering er slike fordelingsgrunnlag i overensstemmelse med prinsippet om faktisk bruk.

Etter revisjonens vurdering innebærer prinsippet om *faktisk bruk* at nøklene skal revideres i selvkostregnskapets etterkalkyle med oppdaterte data for fordelingsgrunnlaget. For transportavdelingen og behandlingsanlegget på Torpa ivaretas dette gjennom internfaktureringen. Etter hva revisjonen har funnet ut reflekterer de øvrige fordelingsnøkklene forholdstallene for faktisk bruk 1 ½ - 2 ½ år i forveien. Etter revisjonens skjønn er ikke dette spesielt kritisk dersom utgiftenes egenart tilsier at det ikke skjer noen fordelingsendring i løpet av tiden frem til regnskapsåret, noe som kan sies å være tilfelle for hovedvekten av administrasjonskostnader. De samlede kostnadene ved driftsavdelingen på Eid blir fordelt til resultatavdelingene på basis av innveid tonnasje. Her burde selskapet etter vår vurdering benyttet tonnassen i *regnskapsåret* som fordelingskriterium.



Revisjonen har også merket seg at det i budsjettet for 2018 var lagt opp til at enerett for Engerdal sitt kommunale næringsavfall ikke skulle bli belastet med noen indirekte kostnader. Dette var begrunnet med avdelingens lave omfang. Selv om revisjonen er innforstått med at beløpene er mindre vesentlige, er det vår vurdering at prinsippet om henføring av selskapets felleskostnader må gjelde for alle resultatavdelingene.

### **Dokumentasjon og åpenhet for selvkostkalkylen**

Selvkostregnskapet skal være dokumentert. Etter revisjonens vurdering innebærer dette også et krav om at regnskapet skal gi brukerne tilstrekkelig innsyn i beregningen av gebyrgrunnlag uten å måtte begjære dokumentinnsyn i underliggende kalkyler. Brukerne er primært kommunenes administrasjon, politikere og abonnenter av avfallsordningen. Etter vår vurdering ville en noe mer utdypende informasjon om selvkostregnskapet i FIAS sin årsrapport bidratt til større åpenhet og tilgjengelighet for brukerne. Vi har forståelse for at en fullstendig dokumentasjon vil være for kompleks og omfattende for et eksternregnskap, og at brukere med særskilte informasjonsbehov må få dekket dette gjennom henvendelse til selskapet. Men etter vår vurdering ville det vært en fordel dersom det i årsrapporten var redegjort for hovedprinsippene for selvkostregnskapet, - herunder en verbal beskrivelse av hvordan selskapets felleskostnader var fordelt og hvordan kapitalkostnader var beregnet.

Selvkostregnskapet i FIAS sin årsrapport er relativt summarisk, med hovedpostene fra resultatregnskapet og balanseposten for selvkostfond. Fordelte fellesposter er ikke spesifisert i utgiftsarter. Etter revisjonens vurdering ville det gitt verdifull informasjon dersom også fordelte felleskostnader var spesifisert artsmessig.

I følge § 15-4 i renovasjonsforskriften skal selvkostregnskapet også inneholde en balanseoppstilling. I pkt 2.3.2 i Miljødirektoratets veileder M-258/2014 er dette modifisert til drifts- og anleggsmidler, samt arbeidskapital. Når FIAS kun tar med balansestørrelsen for selvkostfondet er dette altså ikke helt i tråd med rammeverket. Som vi vil komme tilbake til i neste kapittel blir balansestørrelsene for næringsrenovasjon presentert separat, og vi antar at det ikke vil være spesielt ressurskrevende å gjøre tilsvarende for husholdningsavfall. Det må likevel bemerkes at det heller ikke er praksis i kommunene å presentere balansestørrelser utover selvkostfondet.

### **Fordeling av kostnadene på deltakerkommunene**

De åtte deltakerkommunene med ensartede tjenester for husholdningsrenovasjon får fordelt FIAS sine kostnader med samme beløp per abonnent. Dette prinsippet ble vedtatt av generalforsamlingen den 13. juni 2008. Alle vedtak som angår gebyrberegning må imidlertid være hjemlet i regelverket.

Dette temaet ble også drøftet i selskapskontrollen i FIAS som Revisjon Fjell IKS utførte i 2007. Det ble henvist til et brev fra Miljøverndepartementet av 09.05.2007, som konkluderte med at kostnadene kan belastes likt på kommunene når alle abonnenter kan anses å ha like stor nytte av tjenestene. På denne bakgrunn ble en praksis med samme pris for samme type tjeneste vurdert til å samsvare med selvkostprinsippet. I ettertid har det kommet endring i de rettslige standardene gjennom nytt kapittel i avfallsforskriften og den tilhørende veilederen fra Miljødirektoratet. I tillegg har veilederen fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet blitt endret. Revisjonen har derfor foretatt en ny vurdering av temaet.

Både forurensingsloven og avfallsforskriften tar utgangspunkt i at det er selvkost i *kommunen* som skal utlignes på abonnentene. Spørsmålet om hvilken betydning dette har for fordeling av kostnader i et interkommunalt selskap er omtalt i begge de to veilederne vi bruker som revisjonskriterium. Det blir påpekt i Miljødirektoratets veileder at investeringer som bare kommer innbyggerne i noen kommuner til gode, kun skal dekkes over gebyrene i disse kommunene. *«Er kostnadene ved renovasjon i én kommune høyere per abonnent enn i en annen kommune, og det ikke eksisterer faglige grunner for kostnadsutjevning, skal ikke abonnentene betale samme pris»* heter det i den andre veilederen.

Data som revisjonen har analysert viser at det er forskjeller mellom de åtte kommunene både hva avfallsmengde og grisgrendthet angår. Det er grunn til å tro at dette er to viktige kostnadsdrivere. I tillegg må det kunne legges til grunn at det er kostnadsforskjeller mellom gjenvinningsstasjonene i kommunene målt per abonnent. Det springende punktet er etter vår vurdering om kostnadsutjevningen i FIAS er *faglig* eller politisk begrunnet. En miljøfaglig begrunnelse av kostnadsutjevning for et sentralt behandlingsanlegg er ifølge Miljødirektoratets veileder et eksempel på hva som er akseptert. En solidarisk prispolitikk begrunnet med fordelingshensyn vil etter revisjonens regelforståelse falle utenfor.

Gyldigheten av vedtak om lik pris for like tjenester i interkommunale avfallsselskap har vært et tema blant annet hos Innherred Renovasjon IKS. Stridstemaet har vært om selskapsavtalens bestemmelse om at *«selskapet skal vedta priser med utgangspunkt i lik pris for samme servicenivå i deltakerkommunene»* er i overenstemmelse med regelverket. Klagesaken er ennå ikke avgjort. Fylkesmannen i Nord-Trøndelag ba i brev av 12.09.17 om Miljødirektoratets vurdering av lovligheten i relasjon til det kommunevise selvkostprinsippet. Miljødirektoratet svarte i brev av 27.02.18, og i presisering i brev til KS Bedrift av 23.03.18 heter det:

*Konklusjonen er at det er mulig å prise de samme tjenestene innad i et IKS likt for alle eierkommunene, så fremt tjenestene har samme kostnadsnivå. Imidlertid må eventuelle ekstrakostnader knyttet til den enkelte kommune spesifikk tilføres de aktuelle kommunene, og dermed medføre et tillegg i*

*kostnadsgrunnlaget og prisberegningen. Avfallsgebyret i de ulike kommunene innad i et IKS vil derfor i utgangspunktet være ulikt.*

Selv om svaret gir en begrenset anvisning på regelforståelsen, innebærer det etter revisjonens vurdering et krav om at FIAS må underbygge sin prispolitikk med at det ikke foreligger noen forskjeller i *kostnadsnivået* per abonnent for de åtte kommunene. At de får samme type tjenester og samme servicenivå er etter vår vurdering ikke lenger en tilstrekkelig begrunnelse. Vi har forespurt daglig leder i FIAS om det har blitt foretatt en faglig vurdering av FIAS sitt fordelingsprinsipp i relasjon til regelverket. Hans tilbakemelding går ut på at dette ikke er gjort, men at temaet har vært oppe til diskusjon i forbindelse med innføring av nye tjenestetilbud. Etter daglig leders oppfatning mener eierkommunene at likhetsprinsippet ikke bør fravikes.

### **Selvkostfond**

Revisjonen har funnet det godt gjort at FIAS avregner selvkostresultatet mot et øremerket fond i tråd med regelverket. Selv om beregningsmetodene er i overensstemmelse med reglene, har vi funnet grunn til å se nærmere på tre forhold:

- At deltakerkommunene har doble sett med selvkostfond; ett i kommuneregnskapet og ett som ligger i FIAS sin balanse.
- At selvkostfondet for de åtte kommunene med ensartede tjenester ikke er spesifisert kommunevis.
- At selvkostfondene for renovasjon har kommet opp i en relativt høy sum.

Pkt 8.1 i H-3/14 sier følgende om plassering av selvkostfondet:

*Med hensyn til hvor selvkostfondet skal ligge, vil det som utgangspunkt være naturlig at den enheten som får gebyrinntektene, også har fondet.*

*Når en kommune kjøper selvkostområdets tjeneste av et selskap, men har vesentlige indirekte kostnader i egen regi, bør selvkostfondet håndteres i kommunens kalkyle og regnskap. Utførende selskap avregner i så fall kostnadene på kommunen, og har ikke eget selvkostfond.*

Veilederen tar altså utgangspunkt i at en kommune skal ha *ett* selvkostfond for renovasjon, og at det enten skal ligge i kommuneregnskapet eller hos selskapet. FIAS sine deltakerkommuner har selvkostfond begge steder. Ved siden av at det ikke er i tråd med retningslinjene, skaper det etter vår vurdering en barriere mot innsyn og oversiktighet. Løsningen er valgt fordi det enkelte års selvkostregnskap hos FIAS ikke blir avregnet i oppgjøret med kommunene, men holdt tilbake i selskapet. Dersom avregningen i stedet ble fakturert eller kreditert mot termininnbetalingene i løpet av året, ville det ikke vært behov for selvkostfond i FIAS. Alternativt ville en løsning der FIAS også hadde ansvaret for gebyrinnkreving ikke gitt behov for selvkostfond i kommuneregnskapene. Daglig leder i FIAS har gitt tilbakemelding om at temaet har vært opp til intern diskusjon i selskapet, og at det blir drøftet i avfallsplanen som er

under revidering. Etter revisjonens vurdering bør det søkes etter en løsning der den enkelt kommune har *ett* selvkostfond for husholdningsrenovasjon. Det faller utenfor oppdraget i denne rapporten å komme med anbefaling om hvilken løsning som i så fall bør velges.

De åtte kommunene med ensartede renovasjonstjenester i FIAS står oppført med et *samlet* selvkostfond i selskapets balanse. Den enkelte kommunes andel tilsvarer andelen av abonnenter. Når fondet brukes blir fondsmidlene godskrevet kommuneoppgjøret med abonnementsandelen på tidspunktet for godskrivning. Med en statisk utvikling i forholdstallet for abonnenter kommunene imellom får man en korrekt fordeling. I motsatt fall vil midlene bli skjevfordelt i forhold til hvilken kommune de tilhørte. Av denne grunn er det vår vurdering at selvkostresultatet burde vært ført mot kommunevise selvkostfond selv om abonnementsssatsene har vært like.

Regelverket om selvkostfond tar utgangspunkt i at det ikke skal skje noen krysssubsidiert mellom gamle og nye abonnenter. Derfor er det satt en begrensning i oppbyggingen av selvkostfond ved at merinntekter skal tilbakeføres abonnentene innen 5 år. Med unntak for 2016- og 2017-bevegelsen for Røros kommune sitt fond har selvkostfondene hos FIAS i alle de 5 siste regnskapsårene vært under oppbygging, og utgjør nå et relativt stort beløp i forhold til gebyrene. I budsjettet for 2018 er det planlagt å tære 1,44 mill. av selvkostfondene for renovasjon, noe som tilsier at 2013-resultatet i så fall vil bli tilbakeført innen 5-årsperioden. På bakgrunn av de siste års fondsoppbygging er det likevel revisjonens vurdering at fondsutviklingen bør holdes under spesiell oppsikt slik at tilbakeføringen skjer innenfor tidsrammene. Dette skjer ved å sette abonnementsssatsene lavere enn hva de ellers ville blitt.

## 5.2 Problemstilling 2

**Holdes de lovpålagte oppgavene for kommunal renovasjon adskilt fra selskapets konkurranseutsatte virksomhet på en måte som forhindrer krysssubsidiert?**

FIAS har et regnskapsmessig skille mellom kommunal renovasjon og konkurranseutsatt virksomhet. Dette er et minimumskrav etter regelverket. I sine anbefalinger om god eierstyring tar KS til orde for at monopolvirksomhet og konkurransevirkosomhet også bør være selskapsmessig adskilt. Hensikten med begge typer skille er å gi tilstrekkelig sikkerhet for at gebyrgrunnlaget blir fastsatt på korrekt måte, og at det ikke oppstår mistanke om at selskapet oppnår et ulovlig konkurransefortrinn i markedet. Innen kraftbransjen er et regnskapsmessig skille

eksempelvis ikke lenger ansett for å gi god nok sikkerhet, hvor det har kommet lovkrav om at nettvirksomheten skal rendyrkes i egne selskap adskilt fra øvrig virksomhet. Selv om det ikke er noe lovkrav, bør eierne av integrerte renovasjonsselskap etter revisjonens vurdering også ha bevisste holdninger til temaet. Et selskapsmessig skille vil gi økte administrasjons- og styringskostnader. Om fordelene veier opp for ulempene må ses i lys av kvaliteten på selskapets nåværende regnskapsrutiner.

FIAS har et eget avdelingsregnskap for FIAS Proff med resultat- og balanseoppstilling. Vi anser ikke inntekter og utgifter som utelukkende er relatert til den ene eller andre virksomheten som problematisk. Det kritiske er om FIAS tilordner større andel av selskapets felleskostnader til kommunal renovasjon og mindre andel til FIAS Proff enn hva faktisk bruk tilsier. Som vi allerede har vært innom benyttes det fordelingsnøkler for fordeling av de integrerte kostnadene etter prinsippet om faktisk bruk av ressursene ved Eid og Torpet. Over- eller underskudd ved sistnevnte fordeles også forholdsmessig. Nøklene beregnes som andeler av innveid avfall. Transportkostnader internfaktureres, og over- eller underskudd fordeles forholdsmessig etter faktisk bruk av transportvirksomheten. Merkostnadene ved gjenvinningsstasjonene som følge av næringsvirksomhet belastes FIAS Proff. 20 % av selskapets administrasjonskostnader henføres til FIAS Proff på basis av ulike fordelingsnøkler.

Etter vår vurdering har FIAS etablert fordelingsnøkler for henføring av felleskostnader til FIAS Proff som, - så langt praktisk mulig, - samsvarer med prinsippet om henføring i forhold til faktisk bruk av ressursene. Det er betydelige måleproblem knyttet til fordeling av felles administrasjonsressurser, og vi har forståelse for at selskapet må ty til noen skjønnsmessige vurderinger av denne kostnadskomponenten. Vi finner imidlertid grunn til å påpeke at grunnlaget for å fordele tidsforbruket for daglig leder og hans stab burde vært dokumentert bedre.

Som vi har kommentert under forrige problemstilling er det også vår vurdering at samtlige fordelingsnøkler bør gjennomgås på nytt før felleskostnader fordeles endelig på resultatavdelingene ved regnskapsavslutning. Vi anser det ikke som tilstrekkelig at noen av nøklene reflekter forholdstallene i tidligere perioder.

## 6. REVISJONENS KONKLUSJON

### *Oppfyller FIAS bestemmelser i lover, forskrifter og retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale renovasjonstjenester?*

Basert på vår undersøkelse mener vi at rammeverket i all hovedsak etterleves. Selskapet har innrettet internregnskapet sitt slik at felleskostnader blir henført gjennom fordelingsnøkler som reflekter relevante parametere for faktisk bruk. Kapitalkostnader blir beregnet i tråd med reglene, det blir gjennomført etterkalkyle, og selvkostresultatet blir avregnet mot selvkostfond. Fondet blir godskrevet med regelbestemt rente.

Vi har ikke funnet noen indikasjoner på at selvkostregnskapet har blitt belastet med for høye eller for lave kostnader. For at man skal ha ytterligere sikkerhet for at så ikke skal skje, mener vi at grunnlaget for å henføre tidsbruken til daglig leder og hans stab bør dokumenteres bedre. Alle fordelingsnøklerne for felleskostnader bør i tillegg oppdateres i etterkalkylen, slik at all fordeling i størst mulig grad skjer på grunnlag av faktisk ressursbruk i regnskapsåret. Dessuten ville det etter vår mening bidratt til større grad av åpenhet og dokumentasjon av selvkostregnskapet dersom hovedprinsippene var noe bedre forklart i selskapets årsrapport.

Etter vår mening er ikke løsningen med doble sett av selvkostfond for renovasjon i kommunene og i selskapet i tråd med gjeldende rammeverk. Vi mener derfor at det bør jobbes frem en løsning hvor den enkelte kommune bare har *ett* selvkostfond for renovasjon å forholde seg til. Så lenge FIAS står oppført med selvkostfond, mener vi at midlene fullt ut bør balanseføres kommunevis. Vi mener også at det er behov for å ha et ekstra øye med størrelsen på selvkostfondene, slik at man forsikrer seg om at overskudd blir tilbakeført abonnentene innen 5 år.

Med unntak for Røros og Stor-Elvdal får deltakerkommunene utført samme tjenestetype for husholdnings- og hytter renovasjon hos FIAS. Selskapets generalforsamling vedtok i 2008 at kostnadene skulle fordeles etter prinsippet om samme pris for samme tjeneste. På bakgrunn av ferske uttalelser fra Miljødirektoratet mener vi at denne ordningen forutsetter at selskapet må kunne dokumentere at de faktiske kostnadene er like store per abonnent, eller at det eventuelt foreligger faglige grunner for en kostnadsutjevning.

### *Holdes lovpålagte oppgaver for kommunal renovasjon adskilt fra selskapets konkurranseutsatte virksomhet på en måte som forhindrer kryssubsidiering?*

Basert på vår gjennomgang mener vi at FIAS sine regnskapsrutiner gir tilstrekkelig sikkerhet for at kostnader og inntekter for konkurranseutsatt virksomhet og kommunal renovasjon ikke blandes sammen. Fordeling av felleskostnader i integrerte selskaper skaper i alminnelighet noen gråsoner hvor skjønn og anslag må anvendes, og hvor

kompleksiteten begrenser innsynsmulighetene. Etter vår mening vil man ikke få full sikkerhet mot kryssubsidiering uten at næringsdelen og selvkostdelen skilles i ulike selskaper. Regelverket stiller bare krav om adskilte regnskap.

Den konkurranseutsatte næringsrenovasjonen i FIAS Proff holdes regnskapsmessig adskilt fra øvrig virksomhet. Eiendeler og gjeld knyttet til denne delen av FIAS er også presentert som eget balanseregnskap. Andelen av felleskostnader henføres til FIAS Proff etter prinsippene for forholdsmessig fordeling. Selskapet følger dermed de hovedprinsippene som er angitt i regelverket. Våre anførsler om mangelfull dokumentasjon av fordelingsgrunnlaget for tidsbruken til daglig leder og hans stab, - samt mangelfull oppdatering av fordelingsnøklerne i etterkalkylen, - gjelder også i denne sammenhengen.

### **7. SELSKAPETS HØRINGSUTTALELSE**

Den foreløpige rapporten ble oversendt til FIAS for høringsuttalelse. I brev av 01.10.2018 fra daglig leder heter det:

*Basert på revisjonens foreløpige rapport er det ikke funnet faktiske feil eller mangler som påvirker konklusjonen.  
Selskapet avventer eiernes vurdering av foreslåtte tiltak.*

### **8. SAMMENDRAG OG REVISJONENS ANBEFALINGER**

Eierkommunene har tildelt FIAS enerett på renovasjonstjenester. Avfallsgebyret skal fastsettes etter selvkostprinsippet, og svare til de totale kostnadene som kommunene påføres ved tjenesten. FIAS konkurrerer også i markedet for næringsrenovasjon gjennom FIAS Proff. Selvkostvirksomheten og næringsvirksomheten skjer innenfor ett og samme selskap. Regelverket stiller krav om et regnskapsmessig skille for å sikre at det ikke skjer noen kryssubsidiering mellom virksomhetene.

Formålet med dette prosjektet har vært å undersøke om FIAS etterlever regelverket for selvkostberegning, og at kravet til skille mellom lovpålagte oppgaver og næringsvirksomhet etterleves på en betryggende måte. Dette for å forsikre seg om at gebyrene blir fastsatt på rett grunnlag, og at det ikke skjer noen skjult subsidiering av næringsvirksomheten.

Revisjonen har kartlagt selskapets praksis, og holdt den opp mot bestemmelsene i forurensingsloven, avfallsforskriften og to ulike veiledere om selvkostberegning. Den ene fra Miljødirektoratet og den andre fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Regelverket inneholder en del endringer og presiseringer siden tilsvarende selskapskontroll ble gjennomført i FIAS i 2007.

Vi har konsentrert oss om de mest kritiske faktorene, herunder hvordan selskapets felleskostnader blir fordelt, håndteringen av selvkostfond, beregning av kalkulatoriske kostnader og rutinene for etterkalkulering av selvkost. Vi har også sett nærmere på hvordan selskapet fordeler renovasjonskostnadene på deltakerkommunene. I tillegg har vi tatt opp spørsmålet om selvkostfondene bør plasseres i deltakerkommunenes regnskap eller hos FIAS. Regelverket stiller store krav til etterprøvbarehet, åpenhet og dokumentasjon, og derfor har det også vært et sentralt tema om noe av dette kan forbedres.

Revisjonen har forsøkt å gi svar på to problemstillinger. Under den første har vi undersøkt om FIAS etterlever rammeverket for selvkostberegning. Revisjonen har konkludert med at dette i all hovedsak er tilfelle. Vi har ikke funnet noen indikasjoner på at selvkostregnskapet har blitt belastet med for høye eller for lave kostnader. Men vi har kommet med noen anførsler om følgende forhold:

- Grunnlaget for alle fordelingsnøkler for felleskostnader må kunne dokumenteres. Vi mener at dokumentasjon av hvordan tidsbruken til daglig leder og hans stab blir fordelt bør underbygges bedre.
- Alle fordelingsnøkler bør oppdateres når etterkalkylen settes opp, slik at de reflekterer ressursbruken i regnskapsåret og ikke i tidligere perioder.
- Det vil bidra til større åpenhet og dokumentasjon av selvkostregnskapet dersom hovedprinsippene blir forklart i selskapets årsrapport.
- Dersom det kreves inn større renovasjonsgebyr enn hva tjenestene koster skal merinntekten tilbakeføres abonnentene innen 5 år. Med tanke på fondsoppbyggingen de siste årene er det grunn til holde dette under spesiell oppsikt.
- Vi mener at dagens ordning med doble sett av selvkostfond i kommuneregnskapene og FIAS sitt regnskap ikke er i tråd med rammeverket, og skaper en barriere mot innsyn og oversiktighet.
- Renovasjonsgebyret skal reflektere den enkelte kommunes kostnader. Etter revisjonens mening forutsetter FIAS sitt prinsipp om samme pris for samme tjeneste at selskapet kan dokumentere at de faktiske kostnadene er like store per abonnent, eller at det eventuelt finnes faglige grunner til en kostnadsutjevning.

I tillegg har vi forsøkt å svare på følgende problemstilling:

*Holdes lovpålagte oppgaver for kommunal renovasjon adskilt fra selskapets konkurranseutsatte virksomhet på en måte som forhindrer kryssubsidiering?*

Vi har påpekt at fordeling av felleskostnader i integrerte selskaper i alminnelighet har noen gråsoner hvor det må brukes skjønn og anslag. Full sikkerhet for at det ikke skjer noen feilfordeling får man ikke uten at virksomhetene skilles i ulike selskaper. Regelverket stiller bare krav om regnskapsmessig skille, og etter revisjonens mening



følger FIAS de hovedprinsippene som er angitt i regelverket om separate regnskap og forholdsmessig fordeling av felleskostnader. Revisjonen har ikke funnet noen indikasjon på kryssubsidiering mellom selvkostområdet og konkurranseutsatt virksomhet.

### REVISJONENS ANBEFALINGER

Vi vil anbefale at FIAS bør

- Sørgе for at fordelingsnøkklene for tidsbruken til daglig leder og hans stab blir bedre dokumentert.
- Sørgе for at alle fordelingsnøkler oppdateres i etterkalkylen slik at de reflekterer ressursbruken i regnskapsåret.
- Forklare hovedprinsippene for selvkostregnskapet i selskapets årsrapport.
- Holde under oppsikt at overskudd på selvkostregnskapet blir tilbakeført til abonnentene innen 5 år.
- I samarbeid med eierkommunene utarbeide en løsning der den enkelte kommune enten har selvkostfond for husholdningsrenovasjon hos FIAS eller i kommuneregnskapet, og ikke begge steder.
- Utrede om prinsippet om lik pris per abonnent på like tjenester reflekterer faktisk selvkost for den enkelte kommune, eller om ønsket om kostnadsutjevning eventuelt kan begrunnes faglig innenfor rammen av regelverket.

## 9. KILDER OG VEDLEGG

### 9.1 Kilder

Forurensningsloven

Avfallsforskriften

Miljødirektoratets veileder M-258/2014 Beregning av kommunale avfallsgebyrer

Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder H 3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost

Avfall Norge-rapport nr 11/2015

Årsrapport fra FIAS for 2017

FIAS sin hjemmeside

FIAS sitt budsjett for 2018

SSB.no/KOSTRA

Brev fra Miljødirektoratet til Fylkesmannen i Trøndelag av 27.02.2018

Brev fra Miljødirektoratet til KS Bedrift av 23.03.2018

Brev m/vedlegg fra FIAS til Revisjon Fjell IKS av 18.07.2018

E-post m/vedlegg fra FIAS til Revisjon Fjell IKS av 03.09.2018

## 9.2 Vedlegg: FIAS sin høringsuttalelse av 01.10.2018



Revisjon Fjell IKS  
Rytrøa 14

2550 Os i Østerdalen

Tolga, 1. oktober 2018

Att: Svein Magne Evavold

Vår ref 3126/22403/deres ref.FE2018110E

### Hørings svar ifm foreløpig rapport datert 11.09.18

Basert på revisjonens foreløpige rapport er det ikke funnet faktiske feil eller mangler som påvirker konklusjonen.  
Selskapet avventer eiernes vurdering av foreslåtte tiltak.

Med vennlig hilsen  
**Fjellregionen Interkommunale Avfallsselskap as**

**Jan Otto Saur**  
*Daglig leder*

Fjellregionen Interkommunale Avfallsselskap as

2540 Tolga • Tlf.: 62 49 48 00 • Faks: 62 49 48 09 • firmapost@fias.no • www.fias.no • Bankgiro: 1822.70.08217 • Org.nr.: 974 429 500 MVA



NS-EN ISO 9001:2000 / 14001:2004 sertifisert bedrift  
Sertifikat nr. 438 og 439