



Forvaltningsrevisjon i Tolga kommune:

Selvkostprinsippet innenfor avløp, renovasjon og septikrenovasjon

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



Revisjon Fjell IKS

Kommunehuset

2550 Os i Østerdalen

Tlf.OS 62 47 03 30

e-post: post@revisjonfjell.no

Org.nr.: NO987727675

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 Tolga kommune.....	6
1.5	Avgrensning av prosjektet	7
2	FORMÅL, PROBLEMSTILLING, METODE OG REVISJONSKRITERIER.....	7
2.1	Formål	7
2.2	Problemstillinger	7
2.3	Metode.....	8
2.4	Grunnlag for revisjonskriterier	8
3.	FORKALKYLER OG ETTERBEREGNING AV SELVKOST	9
3.1	Revisjonskriterier	9
3.2	Faktadel.....	10
3.3	Revisjonens vurdering og konklusjon.....	14
4.	FORHINDRER KALKYLEN KRYSS-SUBSIDIERING?.....	16
4.1	Revisjonskriterier	16
4.2	Faktadel.....	17
4.3	Revisjonens vurdering og konklusjon.....	17
5.	KALKULATORISKE KAPITALKOSTNADER	18
5.1	Revisjonskriterier	18
5.2	Faktadel.....	19
5.3	Revisjonens vurdering og konklusjon.....	20
6.	RENTEBEREGNING AV SELVKOSTFOND	21
6.1	Revisjonskriterier	21
6.2	Faktadel.....	21
6.3	Revisjonens vurdering og konklusjon.....	22
7.	KOMMUNENS ÅRSREGNSKAP	22
7.1	Revisjonskriterier	22
7.2	Faktadel.....	23
7.3	Revisjonens vurdering og konklusjon.....	26
8.	RÅDMANNENS UTTALELSE	27
9.	SAMMENDRAG OG ANBEFALINGER	27
	REVISJONENS ANBEFALINGER	29
10.	VEDLEGG OG KILDER.....	30
10.1	Vedlegg	30
10.2	Kilder	35

Tolga, 17. november 2014

Svein Magne Evavold
Revisjonssjef

1 INNLEDNING

1.1 Bakgrunn

I følge kontrollutvalgets plan for forvaltningsrevisjon skal det i 2014 gjennomføres en forvaltningsrevisjon om selvkost.

Selvkostregnskapet for kloakk viste ved utgangen av 2012 et akkumulert underskudd på kr 1,2 mill. Kommunen oppga at underskuddet skyldtes nedgang i forbruket hos en kunde.

Det anses viktig at kommunen får gjenopprettet balanse i selvkostregnskapet for kloakk. Det anses hensiktsmessig at undersøkelsen også omfatter selvkost på renovasjon og septikrenovasjon.

1.2 Forvaltningsrevisjon

Kontrollutvalget i Tolga 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. Merknader knyttet til tjenesten vil både være kostnader som er uavhengig av produsert mengde (faste kostnader) 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 gebyrgrunlaget.

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 eigedomsskatt til kommunane §§ 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 utarbeidet og vedtatt. På hjemmesiden www.lovdata.no finner vi flere av forskriftene.

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 Tolga kommune

Tolga kommune benytter selvkostprinsippet på tjenesteområdene kloakk, renovasjon og septikrenovasjon.

Disse tjenestene inngår i rammeområdet VAR og inngår i virksomhetsområdet tekniske tjenester. Forkalkyler for selvkost utarbeides i samarbeid mellom tekniske tjenester og økonomiavdelingen.

Avløp

Utgangspunktet for beregning av gebyr 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 et selvkostområde. Gebyrene beregnes av kommunen, og vedtas samtidig som årsbudsjettet.

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 Tolgas 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 disse.

Septikrenovasjon

Tolga kommune har i mange år hatt kommunal slamtømming.

Utgangspunkt for å etablere tjenesten er forurensningsloven § 26 og forskrift om kommunal slamtømming i Hedmark fylke av 25.08.1989. 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

forurensningsloven § 30 om kommunal avfallsinnsamling og i § 34 om avfallsgebyr får tilsvarende anvendelse ved tømning av slamskillere, privet mv.

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.

1.5 Avgrensning av prosjektet

Prosjektet avgrenses til selvkostprinsippet innenfor avløp, renovasjon og septikrenovasjon.

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 avløp, renovasjon, og septikrenovasjon. Videre skal det undersøkes om kommunens årsregnskap avgis i samsvar med lov og forskrifter når det gjelder framføring av underskudd på selvkost.

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 avløp, renovasjon og septikrenovasjon?*
- *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 og bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?**
- 2. Er kalkylen innrettet slik at den forhindrer kryss-subsidiering mellom ordinære abonnenter og den ene storforbrukeren?**
- 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 når det gjelder selvkost?**

2.3 Metode

Det ble sendt oppstartbrev til rådmannen der vi varslet om oppstart av prosjektet Kilde for datainnsamlingen er rammeområdet VAR i Tolga 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 Tolga for uttalelse. Sluttrapporten sendes til kontrollutvalget for behandling.

Metodisk tilnærming vil være betinget av undersøkelsens problemstillinger. Her har vi funnet det hensiktsmessig å benytte en kombinasjon av regnskaps- og dokumentanalyse samt innhenting av supplerende informasjon ved samtaler med ansatte i administrasjonen.

Sentrale dokumenter har vært Tolga kommunes årsregnskaper for 2011 – 2013, årsberetninger, årsbudsjetter, interne regneark med selvkostkalkyler og selvkostberegninger.

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 begrensning av forurensning
- ✓ 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)
- ✓ 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.

Revisjonskriteriene vil bli nærmere beskrevet under hver enkelt problemstilling.

3. Forkalkyler og etterberegning av selvkost

Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler og bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?

3.1 Revisjonskriterier

Tolga kommune benytter seg av selvkostprinsippet for tjenestene avløp, renovasjon og septikrenovasjon. 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.

Når så kommunen har vedtak om at tjenestene 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.

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 selvkosttjenester. Vi viser til utdrag fra retningslinjene i pkt. 10.1.2 i rapporten.

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 01.01.2015).

3.2 Faktadel

Forkalkyler

Tolga kommune har utarbeidet forkalkyler på selvkost for avløp, renovasjon og septikrenovasjon for årene 2011 – 2014.

Kostnadene i kalkylen bygger på forrige års regnskap og gir sammen med inntektene grunnlaget for fastsetting av kommende års gebyrer.

Forkalkyle avløp:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Indirekte dr.kostn.	29 000	29 000	29 000	29 000
Driftskostnader	1 407 000	1 817 000	1 923 000	2 535 887
Kapitalkostnader	<u>1 338 563</u>	<u>1 849 828</u>	<u>1 023 422</u>	<u>1 042 409</u>
Sum kostnader	2 774 563	3 695 828	2 975 422	3 607 296
Driftsinntekter	<u>2 886 704</u>	<u>3 477 620</u>	<u>3 275 511</u>	<u>3 566 512</u>
	112 141	-218 208	300 089	-40 784

Forkalkyle renovasjon:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Indirekte dr.kostn.	29 000	29 000	29 000	29 000
Driftskostnader	2 241 000	2 134 000	2 406 000	2 461 463
Kapitalkostnader	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum kostnader	2 270 000	2 163 000	2 435 000	2 490 463
Driftsinntekter	<u>2 199 251</u>	<u>2 232 762</u>	<u>2 578 238</u>	<u>2 591 116</u>
	-70 749	69 762	143 238	100 653

Forkalkyle septikrenovasjon:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>	<u>2014</u>
Indirekte dr.kostn.	29 000	29 000	29 000	29 000
Driftskostnader	376 750	420 000	451 000	507 140
Kapitalkostnader	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum kostnader	405 750	449 000	480 000	536 140
Driftsinntekter	<u>408 243</u>	<u>448 368</u>	<u>464 147</u>	<u>487 337</u>
	2 493	-632	-15 853	-48 803

Gebyrsetter

Gebyrene beregnes med utgangspunkt i forkalkylen og antall abonnenter i kommunen. For årsavgiften på kloakk er satsene delt opp i en fast del og i en variabel del. Gebyr- og betalingsregulativet for 2014 ble vedtatt av kommunestyret i sak 90/2013.

Etterkalkyler

Når årsregnskapet avsluttes lages det etterkalkyler etter samme modell som forkalkylen. Indirekte kostnader beregnes ut i fra fastsatte fordelingsnøkler og det beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader (beregningene gjennomgås nærmere senere i rapporten). Til slutt foretas avsetning til eller bruk av bundne fond.

Oversiktene nedenfor viser hovedpostene i selvkostregnskapene for årene 2011 – 2013.

Avløp:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Lønnskostnader	685 029	548 033	576 366
Driftskostnader	1 273 015	1 140 233	1 126 522
Indirekte kostnader	29 000	29 000	29 000
Interne overføringer	685 561	803 000	833 000
Kapitalkostnader	<u>1 118 353</u>	<u>1 014 647</u>	<u>1 042 409</u>
Sum kostnader	3 790 958	3 534 913	3 607 297
Gebyrer	3 184 753	2 942 562	3 301 524
Andre inntekter	<u>2 429</u>	<u>12 099</u>	<u>27 980</u>
Sum inntekter	3 187 182	2 954 661	3 329 504
	-603 776	-580 252	-277 793

Renovasjon:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Lønnskostnader	0	0	0
Driftskostnader	1 799 419	1 965 490	2 100 463
Indirekte kostnader	29 000	29 000	29 000
Interne overføringer	320 121	345 000	361 000
Kapitalkostnader	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum kostnader	2 148 540	2 339 490	2 490 463
Gebyrer	2 235 599	2 224 430	2 573 284
Andre inntekter	13 608	11 055	12 033
Bruk av fond	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum inntekter	2 249 207	2 235 485	2 585 317
	100 667	-104 005	94 854

Septikrenovasjon:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Lønnskostnader	0	0	19 000
Driftskostnader	421 031	178 663	223 140
Indirekte kostnader	29 000	29 000	29 000
Interne overføringer	201 404	249 000	265 000
Kapitalkostnader	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum kostnader	651 435	456 663	536 140
Gebyrer	404 267	435 538	479 061
Andre inntekter	0	0	0
Bruk av fond	<u>247 168</u>	<u>21 123</u>	<u>48 803</u>
Sum inntekter	651 435	456 661	527 864
	0	-2	-8 276

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.

Vi har sett på selvkostregnskapene for årene 2011 – 2013 og foretatt en gjennomgang av kostnadene. Vi har sett nærmere på hvordan kommunen har beregnet kostnadsfordelinger og indirekte kostnader.

Lønnskostnader

Lønnskostnader på avløp gjelder en stilling knyttet til dette tjenesteområdet. I tillegg kommer noen kostnader med renhold.

Driftskostnader

Dette er direkte kostnader på de aktuelle tjenesteområdene for kjøp av varer og tjenester. Det inkluderer også overføringer til FIAS som leverer tjenestene på renovasjon og septikrenovasjon.

Indirekte kostnader

Indirekte kostnader er belastet hvert av tjenesteområdene med kr 29.000 pr år. I forkalkylen er det angitt at beløpet framkommer slik:

- Personaladministrasjon	1.000
- Innkreving av gebyrer	20.000
- Informasjon	1.000
- Porto	1.000
- Telefon	1.000
- Andre tjenester	<u>5.000</u>
	29.000

Beløpene er skjønnsmessig fastsatt uten at det foreligger beregninger eller begrunnelser for størrelsen på beløpene.

Kapitalkostnader

Dette er kalkulatoriske kapitalkostnader som er beregnet ut fra investeringer i anlegg som kommunen har foretatt. Vi kommer tilbake til dette i et eget avsnitt i rapporten.

Interne overføringer

Kostnader for interne overføringer gjelder kostnader som er fordelt fra andre ansvarsområder under tekniske tjenester.

Beløpene framkommer slik:

Avløp:

		<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Lønn teknisk administrasjon	40 %	207 755	258 000	255 000
Lønn uteseksjonen	30 %	302 106	373 000	398 000
Maskinforvaltning	50 %	<u>175 700</u>	<u>172 000</u>	<u>180 000</u>
Sum interne overføringer		685 561	803 000	833 000

Renovasjon:

		<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Lønn teknisk administrasjon	15 %	118 717	96 000	96 000
Lønn uteseksjonen	20 %	<u>201 404</u>	<u>249 000</u>	<u>265 000</u>
Sum interne overføringer		320 121	345 000	361 000

Septikrenovasjon:

		<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Lønn uteseksjonen	20 %	201 404	249 000	265 000
Sum interne overføringer		201 404	249 000	265 000

Oversikten viser at 55 % av lønnskostnadene for virksomhetsleder teknisk drift blir belastet på selvkostområdene, 40 % på avløp og 15 % på renovasjon. For uteseksjonen blir 70 % av lønnskostnadene belastet på selvkostområdene, 30 % på avløp, 20 % på renovasjon og 20 % på septikrenovasjon. Tjenester fra uteseksjonen som er belastet renovasjon gjelder i hovedsak kostnader med innsamling og sortering av kommunens eget avfall. Kostnadene på maskinforvaltning fordeles med 50 % på avløp og hvor den andre halvparten blir fordelt mellom vei og bygg. Overføringene er skjønnsmessig fastsatt og er gjennomført etter samme modell som foregående år uten nærmere vurderinger.

3.3 Revisjonens vurdering og konklusjon

Retningslinjene for beregning av selvkost presenterer en modell hvor tjenesten splittes i kjerneprodukt, tilleggsytelse og støttefunksjoner. Det må utarbeides en forkalkyle på selvkost som brukes i forbindelse med budsjettering og fastsetting av kommende års gebyrer.

Tolga kommune har utarbeidet forkalkyler og vi mener at disse tilfredsstillende fastsatte krav til forkalkyler.

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.

I etterkalkylen må det foretas beregninger av direkte og indirekte kostnader som er relevante for selvkostkalkylen.

Tolga kommune har utarbeidet etterkalkyler på selvkost. Etterkalkylerne omfatter alle kostnader og inntekter som er relevante for selvkostregnskapet og er etter vår vurdering tilfredsstillende.

Vi har ikke gått nærmere inn på lønns- og driftskostnadene i selvkostregnskapene. Dette er kostnader som framgår i kommunens årsregnskap og vi vurderer disse til å være i orden.

Hvert av tjenesteområdene avløp, renovasjon og septikrenovasjon er de siste årene belastet med et fast årlig beløp på kr 29.000 for indirekte kostnader. Beløpene er skjønnsmessig fastsatt uten at det foreligger beregninger eller begrunnelser for størrelsen på kostnadene. Retningslinjene for selvkost gir en grundig oversikt over hvilke interntjenester som er relevante å regne som støttefunksjoner og hvordan selvkostområdenes andel av støttefunksjonene kan beregnes og fordeles.

Vi er i sterk tvil om kostnadene med interntjenester som har blitt belastet selvkostregnskapene gir et reelt uttrykk for disse kostnadene og om de er riktig fordelt mellom de ulike tjenestene.

Intern overføring av kostnader fra tekniske tjenester til selvkostområdene er en vesentlig andel av kostnadene for avløp, renovasjon og septikrenovasjon.

55 % av lønnskostnadene for virksomhetsleder teknisk drift er belastet avløp og renovasjon. Andre hovedarbeidsoppgaver er vei, bygg og septikrenovasjon. Vi mener at det usikkert om kostnadsfordelingen gjenspeiler reelt tidsforbruk hvor det også er tatt hensyn til arbeidsoppgaver knyttet til septikrenovasjon.

Kostnadsfordelingen for uteseksjonen bygger heller ikke på registrert timeforbruk. Det er spesielt to forhold som gjør oss tvilende til kostnadsfordelingen.

- Skillet mellom kostnader som vedrører avløp og septikrenovasjon.
- Kostnadsbelastningen på renovasjon.

Skillet mellom kostnader som vedrører avløp og septikrenovasjon.

Fordelte kostnader fra uteseksjonen utgjorde for 2013 kr 398.000 for avløp og kr 265.000 for septikrenovasjon.

Brukerne av de to tjenestene vil være forskjellige. For å kunne etterleve selvkostprinsippet vil det være viktig å kunne henføre kostnader til riktig tjeneste. Det er brukerne av den aktuelle tjenesten som skal betale for denne tjenesten og ikke brukerne av en annen tjeneste. Tjenestene for avløp og septikrenovasjon har noen sammenknytningspunkter som det kan være vanskelig å skille kostnadsmessig. Slam fra private anlegg behandles i renseanlegget og medfører dermed kostnader i selvkostregnskapet for avløp. Slam fra avløpsanlegget i Vingelen transporteres til renseanlegget og behandles der. Kostnader med dette i form av kostnadsfordeling fra uteseksjonen er belastet selvkostregnskapet for septikrenovasjon. Dette er imidlertid kostnader som vedrører brukere på avløp. Etter vår vurdering er det noe uklart om kostnadsfordelingen mellom selvkostområdene avløp og septikrenovasjon har vært riktig.

Kostnadsbelastning på renovasjon

Renovasjon ble i 2013 belastet med kr 265.000 for tjenester fra uteseksjonen.

Dette gjelder i hovedsak kostnader med innsamling og sortering av kommunens eget avfall.

Etter vår vurdering vil det ikke være riktig å belaste selvkostregnskapet med disse kostnadene. Det er kostnader knyttet til kommunens drift i egne enheter og kan ikke belastes brukerne av renovasjonstjenesten.

50 % av kostnadene på tjenesten maskinforvaltning er belastet på avløp.

Fordelingen er gjennomført på samme måte over flere år og vi mener at det er sannsynliggjort at dette er en rimelig kostnadsfordeling.

Revisjonens konklusjon:

Revisjonen konkluderer med at kalkylene på selvkostområdene avløp, renovasjon og septikrenovasjon er bygd opp tilfredsstillende og inneholder nødvendig informasjon. Vi mener at Tolga kommune etterlever kravene til før- og etterkalkulering av selvkost.

Vi er i sterk tvil om kostnadene med interntjenester som har blitt belastet selvkostregnskapene gir et reelt uttrykk for disse kostnadene og om de er riktig fordelt mellom de ulike tjenestene.

Vi mener at de interne overføringene av kostnader fra teknisk drift til selvkostområdene i for stor grad er basert på gamle udokumenterte skjønnsvurderinger.

Etter vår vurdering er det uklart om kostnadsfordelingen mellom avløp og septikrenovasjon ivaretar det grunnleggende hensynet i selvkostprinsippet om at brukerne skal dekke kostnadene med den tjenesten de får.

Vi mener at det ikke er riktig å belaste selvkostregnskapet for renovasjon med kostnader for intern innsamling og sortering av kommunens eget avfall.

4. Forhindrer kalkylen kryss-subsidiering?

Er kalkylen innrettet slik at den forhindrer kryss-subsidiering mellom ordinære abonnenter og den ene storforbrukeren?

4.1 Revisjonskriterier

Retningslinjene i rundskriv H-2140 tar sikte på å redegjøre for hvordan total selvkost for et tjenesteområde som er underlagt selvkost skal reguleres. Retningslinjene har ikke som siktemål å gi nærmere informasjon om hvordan kostnaden skal eller bør fordeles på ulike brukere av tjenester som er underlagt selvkostprinsippet.

Høyesterett har behandlet dette spørsmålet i en dom gjengitt i Rt. 2004 side 1603. Der ble det uttalt at selvkostprinsippet ikke bare krever at den enkelte sektor drives uten overskudd, men at selvkost også må tilstrebes i den enkelte sak.

De ulovfestede prinsippene om likebehandling og at forurenser skal betale tilsier videre at avgiftene i størst mulig grad må stå i forhold til kostnadene den enkelte bruker representerer.

4.2 Faktadel

De årlige gebyrinntektene har for årene 2011 – 2013 fordelt seg slik på Tolga Næringspark AS og de øvrige brukerne:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Tolga Næringspark AS	352 699	188 994	191 748
utgjør i %	11	6	6
Øvrige brukere	2 832 054	2 753 568	3 109 776
utgjør i %	89	94	94
Sum gebyrer	3 184 753	2 942 562	3 301 524

Gebyrene for Tolga Næringspark AS blir beregnet etter samme vilkår som for øvrige brukere og det er ikke inngått noen særskilt avtale knyttet til avløp.

Avløpsmengden fra industrianlegget er vesentlig redusert etter overgangen fra meierivirksomhet til nåværende produksjon. Målt avløp i 2013 var 6.805 m³, mens gjennomsnittlig mengde ved meieridrift lå på ca. 60.000 m³ pr. år. Dette gir en betydelig reduksjon i inntektene og kan illustreres slik:

- Gebyr etter faktisk forbruk i 2013: 6.805 m ³ a 28,00	190.540
- Beregnet gebyr for tidligere produksjon: 60.000 m ³ a 28,00	<u>1.680.000</u>
- Inntektsreduksjon	1.489.460

Inntektsreduksjonen utgjør 45 % av de samlede gebyrene for 2013.

Det er ingen unormale kostnader med behandling av avløpet fra Tolga Næringspark AS. Deler av avløpet fra meierivirksomheten kunne tidligere medføre ekstra kostnader for rensing.

Renseanlegget ble for noen år siden oppgradert for ca. kr 3 mill. I oppgraderingen lå det en dimensjonering av anlegget for å kunne håndtere den store avløpsmengden fra meierivirksomheten. Vurdert i forhold til dagens behov kunne det vært bygd et mindre renseanlegg med lavere kapasitet og lavere byggekostnad. Størrelsen på anlegget har også gitt høyere driftskostnader med ekstra prøvetaking.

En anslått merkostnad på investering i anlegg på kr 1,5 mill., vil gi et utslag i de kalkulatoriske kapitalkostnadene på ca. kr 100.000 pr. år over 20 år.

4.3 Revisjonens vurdering og konklusjon

En stor reduksjon i avløpsmengden fra en bruker har fått store konsekvenser i selvkostregnskapet og det har gjort det nødvendig å øke gebyrene vesentlig for å opprettholde selvkost.

Det er ingen unormale kostnader med rensing av avløpet fra Tolga Næringspark AS.

Ut fra prinsippet om likebehandling av brukerne, mener vi derfor at gebyrene er fastsatt og fordelt riktig mellom ulike brukergrupper.

Merkostnader med oppgradering av renseanlegget for å kunne håndtere den store avløpsmengden fra en bruker kunne gitt grunnlag for å henføre kostnader til denne brukeren.

I og med at industrianlegget nå disponeres av nye eiere som har en annen produksjon og en annen avløpsmengde, kan vi ikke se at det foreligger noe grunnlag for å behandle denne brukeren på noen annen måte enn de øvrige brukerne.

Etter vår mening må underskuddene på selvkost håndteres på en annen måte enn gjennom differensiering av gebyrene. Mulige alternativer enkeltvis eller i kombinasjon kan være:

- Generell økning av gebyrene.
- Kostnadsreduksjoner i driften.
- Tolga kommune vedtar å dekke opp og sanere akkumulerte underskudd på selvkostregnskapet for kloakk.
- Tolga kommune vedtar å trekke ut merkostnader på investeringer fra grunnlaget for kalkulatoriske kapitalkostnader slik at årlige kostnader i selvkostregnskapet blir redusert.

Revisjonens konklusjon:

Vi mener at selvkostkalkylen for avløp er innrettet slik at den ikke innebærer kryss-subsidiering av ulike brukere og dermed er i samsvar med selvkostprinsippet.

Vi mener at etterlevelse av selvkostprinsippet krever at Tolga kommune må gjenopprette balanse i selvkostregnskapet for avløp. Det innebærer også å ta standpunkt til hvordan akkumulerte underskudd skal håndteres.

5. Kalkulatoriske kapitalkostnader

Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?

5.1 Revisjonskriterier

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 støttedfunksjoner) 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:

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).

Det har kommet ny veileder (H – 3/14 fra KRD) som gjelder fra 01.01.2015. Det er noen, men ingen vesentlige endringer i forhold til tidligere veileder (H- 2140) I ny veileder H – 3/14 skal kalkylerenten settes til nivået på 5-årig swaprente med et tillegg på 0,5 %. Det benyttes gjennomsnittlig nivå for kalkyleåret. Det er anledning til å bruke de nye retningslinjer i kalkylene for 2014.

5.2 Faktadel

Årets kapitalkostnader som består av avskrivninger og renter (alternativkostnaden) 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. Forskjellen på ordinære avskrivninger og avskrivninger etter selvkostmodellen er at det i grunnlaget for ordinære avskrivninger må tas ut eventuelle byggelånsrenter og anleggstilskudd.

Oversikt over kalkulatoriske kostnader (avskrivninger og renter) som er belastet avløpsområdet for årene 2011 – 2013.

Kalkulatoriske kapitalkostnader avløp:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Avskrivninger	618 520	658 292	658 292
Renter	<u>499 832</u>	<u>356 367</u>	<u>384 117</u>
Sum kalkulatoriske kapitalkostnader	1 118 352	1 014 659	1 042 409

Tolga kommune beregner årlige lineære avskrivninger i en regnearkmodell med oversikt over investeringer det enkelte år og hvilken avskrivningsgruppe investeringene tilhører. Avskrivningene er beregnet som fastsatt i Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000.

Det foretas før og etterberegning av alternativkostnaden (rente) i den samme regnearkmodellen.

For årene 2011 – 2013 har det vært benyttet følgende kalkylerenter:

- 2011 3,24 %
- 2012 2,44 %
- 2013 2,63 %

De benyttede kalkylerentene samsvarer med rentesatsene som er oppgitt fra Norges Bank med et tillegg på 1 %.

5.3 Revisjonens 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 H-3/14 som gjelder fra 1.1.2015, 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.

Etter vår vurdering beregner Tolga kommune kalkulatoriske kapitalkostnader (renter og avskrivninger) etter en modell som er i samsvar med fastsatte forskrifter og retningslinjer.

Ved beregning av rentekostnader er det benyttet korrekte rentesatser.

Revisjonens konklusjon:

Tolga kommunen har beregnet kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med gjeldende forskrifter og retningslinjer.

6. Renteberegning av selvkostfond

Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?

6.1 Revisjonskriterier

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 brukes samme kalkylerente som ved beregning av kalkulatoriske finanskostnader.

6.2 Faktadel

Tolga kommune har beregnet renter på selvkostfond slik det framgår av oversikten nedenfor:

Avløp:

	Saldo fond	Renter	
	<u>pr. 01.01</u>	<u>av fond</u>	<u>Rentesats</u>
2011	-744	-9 790	3,24 %
2012	-614 310	-22 068	2,44 %
2013	-1 216 630	-35 650	2.63 %
2014	-1 530 072		

Renovasjon:

	Saldo fond	Renter	
	<u>pr. 01.01</u>	<u>av fond</u>	<u>Rentesats</u>
2011	-614 561	-18 280	3,24 %
2012	-532 175	-14 327	2,44 %
2013	-650 506	-15 860	2.63 %
2014	-571 512		

Septikrenovasjon:

	Saldo fond	Renter	
	<u>pr. 01.01</u>	<u>av fond</u>	<u>Rentesats</u>
2011	365 017	7 822	3,24%
2012	125 671	2 808	2,44 %
2013	107 356	2 072	2.63 %
2014	52 349		

6.3 Revisjonens vurdering og konklusjon

Tolga kommune har beregnet og lagt til kalkulatoriske renter som reflekterer alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond for septikrenovasjon. Tilsvarende prinsipp er lagt til grunn for avløp og renovasjon hvor det er grunnlag for å framføre underskudd. Etter vår vurdering er beregningene riktige og det er brukt riktige rentesatser.

Revisjonens konklusjon:

Tolga kommune har beregnet kalkulatoriske renter av selvkostfond og framførbare underskudd i samsvar med gjeldende retningslinjer.

7. Kommunens årsregnskap

Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter når det gjelder selvkost?

7.1 Revisjonskriterier

Forskrift om årsregnskap og årsberetning angir hvordan årsregnskapet skal avgis. Kommunal- og regionaldepartementet skriver i 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 fram 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.

I følge retningslinjene H-2140 kan kommunen framføre et overskudd fra selvkosttjenester til senere år innenfor et 3 til 5 års perspektiv. I praksis må det skje gjennom bruk av bundet selvkostfond. Selvkostprinsippet forutsetter ikke at inntektene for det enkelte år maksimalt kan tilsvare årets kostnader for kommunen. I stedet er det forutsatt at inntektene over 3 – 5 år ikke skal overstige kostnadene for årene samlet.

Tilsvarende prinsipp vil gjelde når det er grunnlag for å framføre underskudd. Selvkostprinsippet tar hensyn til tidsriktighet. Brukerne skal betale for tjenester de selv har nytte av og ikke subsidiere bruken til andre generasjoner.

7.2 Faktadel

Nedenfor følger en sammenligning av kommunens selvkostregnskap mot årsregnskapet for 2013:

Avløp:

	Selvkost- regnskap	Års- Regnskap	Differanse
Lønnskostnader	576 366	576 366	0
Driftskostnader	1 126 522	1 126 522	0
Indirekte kostnader	29 000	0	29 000
Interne overføringer	833 000	833 000	0
Kapitalkostnader	<u>1 042 409</u>	<u>723 718</u>	<u>318 691</u>
Sum kostnader	3 607 297	3 259 606	347 691
Gebyrer	3 301 524	3 301 524	0
Andre inntekter	<u>27 980</u>	<u>27 980</u>	<u>0</u>
Sum inntekter	3 329 504	3 329 504	0
	-277 793	69 898	-347 691

Renovasjon:

	Selvkost- regnskap	Års- Regnskap	Differanse
Lønnskostnader	0	0	0
Driftskostnader	2 100 463	2 100 463	0
Indirekte kostnader	29 000	0	29 000
Interne overføringer	361 000	361 000	0
Kapitalkostnader	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum kostnader	2 490 463	2 461 463	29 000
Gebyrer	2 573 284	2 573 284	0

Andre inntekter	12 033	12 033	0
Bruk av fond	<u>0</u>	<u>0</u>	0
Sum inntekter	2 585 317	2 585 317	0
	94 854	123 854	-29 000

Septikrenovasjon:

	<u>Selvkost-</u> <u>regnskap</u>	<u>Års-</u> <u>Regnskap</u>	<u>Differanse</u>
Lønnskostnader	19 000	19 000	0
Driftskostnader	223 140	223 140	0
Indirekte kostnader	29 000	0	29 000
Interne overføringer	265 000	265 000	0
Kapitalkostnader	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum kostnader	536 140	507 140	29 000
Gebyrer	479 061	479 061	0
Andre inntekter	0	0	0
Bruk av fond	<u>48 803</u>	<u>48 803</u>	<u>0</u>
Sum inntekter	527 864	527 864	0
	-8 276	20 724	-29 000

Oversikten viser at det er forskjeller mellom selvkostregnskapet og tallene som framgår i kommunens årsregnskap. Det skyldes at indirekte kostnader ikke blir ført i kommunens regnskap, men bare framgår i kommunens før- og etterkalkyler på selvkost. Videre er det forskjell i kapitalkostnadene. I kommunens regnskap er det bare ført ordinære avskrivninger, mens kapitalkostnadene i selvkostregnskapet består av kalkulatoriske renter og avskrivninger.

Posterings mot fond er håndtert riktig da det er selvkostregnskapet som er brukt som grunnlag.

Vi ser at det er gjort en feil i regnskapet for septikrenovasjon. Regnskapet viser et underskudd på kr 8.276 som skulle vært dekt opp med bruk av fond.

Vi har sett etter hvordan kommunen har behandlet overskudd og underskudd på selvkost. For årene 2011 – 2013 har kommunen hatt selvkostfond for septikrenovasjon og fondet er årlig regulert i forhold til overskudd eller underskudd i selvkostregnskapet.

I denne perioden har kommunen ikke hatt selvkostfond for avløp og renovasjon. Det skyldes akkumulerte underskudd for disse tjenestene. Underskuddene er årlig belastet kommunens driftsregnskap og akkumulert saldo framgår årlig i note 12 til kommunens årsregnskap.

Nedenfor følger en oversikt over informasjon om selvkostområdene som er gitt i note 12 til kommunens årsregnskap:

Avløp:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Inntekter	3 187 000	2 955 000	3 566 000
Kostnader	<u>3 791 000</u>	<u>3 535 000</u>	<u>3 607 000</u>
Resultat	-604 000	-580 000	-41 000
Renter av "fond"	<u>-10 000</u>	<u>-22 000</u>	<u>-32 000</u>
Avsetning / bruk	-614 000	-602 000	-73 000
Fond pr. 31.12	-614 000	-1 217 000	-1 290 000

Renovasjon:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Inntekter	2 249 000	2 235 000	2 591 000
Kostnader	<u>2 148 000</u>	<u>2 339 000</u>	<u>2 490 000</u>
Resultat	101 000	-104 000	101 000
Renter av "fond"	<u>18 000</u>	<u>-14 000</u>	<u>-16 000</u>
Avsetning / bruk	119 000	-118 000	85 000
Fond pr. 31.12	-532 000	-651 000	-566 000

Septikrenovasjon:

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Inntekter	404 000	436 000	487 000
Kostnader	<u>651 000</u>	<u>457 000</u>	<u>536 000</u>
Resultat	-247 000	-21 000	-49 000
Renter av "fond"	<u>8 000</u>	<u>3 000</u>	<u>2 000</u>
Avsetning / bruk	-239 000	-18 000	-47 000
Fond pr. 31.12	126 000	107 000	61 000

Det ble gjort en feil i selvkostregnskapet for avløp for 2013. Inntektene for avløp var satt kr 237.000 for høyt.

Selvkostregnskapet ble korrigert i oktober 2014 og vi har forholdt oss til det korrigerte regnskapet i de regnskapsoversiktene vi har presentert i denne rapporten.

Det innebærer at det ble gitt feil informasjon i note 12 til årsregnskapet for 2013. Akkumulert underskudd på avløp pr. 31.12.2013 ble i noten oppgitt til å være kr 1.290.000, mens det riktige skal være kr 1.530.000. Feilen har ingen andre praktiske konsekvenser.

Vi ser at det er en feil i noten for renovasjon for 2011. Avsetning / bruk av fond er feil på grunn av motsatt fortegn på renter, men saldo pr. 31.12. er likevel oppgitt med riktig beløp.

Kalkulatoriske renter av akkumulerte underskudd på selvkost for avløp og renovasjon er ikke ført i kommunens regnskap og framgår ikke av selvkostregnskapene.

Beregningene er imidlertid gjennomført og framgår av egen «oversikt over selvkostfond 2007 – 2013» og er inkludert i saldo fond / akkumulert underskudd.

Siden 2010 har det vært akkumulerte underskudd på selvkostområdene for avløp og renovasjon. Vi ser følgende utvikling:

	<u>Avløp</u>	<u>Renovasjon</u>	<u>Sum</u>
2010	-744	-614 561	-615 305
2011	-614 310	-532 175	-1 146 485
2012	-1 216 630	-650 506	-1 867 136
2013	-1 530 072	-571 512	-2 101 584

7.3 Revisjonens vurdering og konklusjon

Vi har laget en oversikt hvor vi sammenligner selvkostregnskapene med årsregnskapet for 2013. Forskjeller mellom regnskapene skyldes at indirekte kostnader og kalkulatoriske kostnader behandles forskjellig. Det er bare etterkalkylene på selvkost som gir en fullstendig oversikt over selvkostregnskapene.

Etterkalkyler på selvkost inngår ikke i årsregnskapet og vi mener at årsregnskapet ikke gir fullstendig regnskapsinformasjon om selvkostområdene. KOSTRA-rapporteringen på funksjon blir heller ikke riktig.

Forskrift om årsregnskap og årsberetning angir hvordan årsregnskapet skal avgis. Kommunal- og regionaldepartementet skriver i 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 fram kommunen i regnskapet ikke har andre tilstrekkelige merinntekter i året".

Vi mener at Tolga kommune har behandlet overskudd og underskudd på selvkost riktig. Selvkostfondet for septikrenovasjon er årlig regulert i forhold til overskudd eller underskudd og underskuddene på avløp og renovasjon er belastet kommunens driftsregnskap.

Det er 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.

Tolga kommune har gitt tilleggsinformasjon om selvkostområdene i note 12 til kommunens årsregnskap. Vi mener at tilleggsinformasjonen dekker kravene som stilles i henhold til god kommunal regnskapsskikk.

Det er gjort en feil i etterkalkylen for avløp for 2013 som innebærer at akkumulert underskudd ble oppgitt med for lavt beløp i note 12. Etterkalkylen er korrigert i oktober 2014.

Tolga kommune har beregnet kalkulatoriske renter av fond og akkumulerte underskudd. Rentene for akkumulerte underskudd er ikke ført i kommunens regnskap og framgår ikke av selvkostregnskapene.

Vi mener at de kalkulatoriske rentene også bør tas med i regnskapene og ikke bare framgå som noteopplysning.

Tolga kommune har hatt akkumulerte underskudd på selvkostområdene for avløp siden 2010 og for renovasjon siden 2007. Samlet utgjorde underskuddene ved utgangen av 2013 kr 2,1 mill.

Dette har vært en ekstra belastning i driftsregnskapene for kommunen og det belaster kommunens likviditet. Retningslinjene for selvkost setter en ramme på 3 – 5 år for å utligne overskudd eller underskudd.

Etter vår vurdering har ikke Tolga kommune etterlevd selvkostprinsippet for avløp og renovasjon når det gjelder å opprettholde balanse mellom inntekter og kostnader. Vi mener at kommunen bør vurdere om gebyrene skal økes tilstrekkelig eller eventuelt vurdere om det er elementer i kalkylene som bør justeres.

Revisjonens konklusjon:

Vi mener at årsregnskapet ikke gir god nok regnskapsinformasjon om selvkostområdene i og med ikke alle kostnader føres i regnskapet og at etterkalkyler på selvkost ikke inngår i årsregnskapet.

Tolga kommune har behandlet overskudd og underskudd på selvkost riktig.

Vi mener at kommunen har gitt tilstrekkelig tilleggsinformasjon i noter til årsregnskapene.

Etter vår vurdering har ikke Tolga kommune etterlevd selvkostprinsippet for avløp og renovasjon når det gjelder å opprettholde balanse mellom inntekter og kostnader. Vi mener at kommunen bør vurdere om gebyrene skal økes tilstrekkelig eller eventuelt vurdere om det er elementer i kalkylene som bør justeres.

8. RÅDMANNENS UTTALELSE

Rapporten ble oversendt til rådmannen for uttalelse 24.10.2014. Rådmannen har avgitt uttalelse til rapporten datert 15. 11.2014 og denne er i sin helhet vedlagt rapporten.

Rådmannen skriver i uttalelsen at kommunen har tatt tak i forhold som revisjonen har påpekt. Det er ikke konkretisert hva som er gjort og vi vil i våre anbefalinger til kommunen ta utgangspunkt i fakta og vurderinger slik det er beskrevet i rapporten.

9. SAMMENDRAG OG ANBEFALINGER

Formålet og hovedproblemstillingen for prosjektet har vært å undersøke om kommunen etterlever gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost innenfor avløp, renovasjon, og septikrenovasjon. Videre har vi undersøkt om kommunens årsregnskap er avgitt i samsvar med lov og forskrifter når det gjelder framføring av underskudd på selvkost.

Hovedproblemstillingen er konkretisert i følgende problemstillinger:

- 1. Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler og bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?**
- 2. Er kalkylen innrettet slik at den forhindrer kryss-subsidiering mellom ordinære abonnenter og den ene storforbrukeren?**
- 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 når det gjelder selvkost?**

Revisjonskriteriene danner grunnlag for å vurdere om det foreligger avvik eller svakheter på området som er gjenstand for undersøkelsen. Revisjonskriteriene er utledet fra krav i lover, forskrifter og retningslinjer. Revisjonskriteriene er den målestokken som vi har lagt til grunn for vår vurdering av om kommunen har fulgt regelverket.

Foretas det før- og etterberegning av selvkostkalkyler og bygger selvkostregnskapet på reelle og dokumenterte kostnader?

Revisjonen konkluderer med at kalkylen på selvkostområdene avløp, renovasjon og septikrenovasjon er bygd opp tilfredsstillende og inneholder nødvendig informasjon. Vi mener at Tolga kommune etterlever kravene til før- og etterkalkulering av selvkost.

Vi er i sterk tvil om kostnadene med interntjenester som har blitt belastet selvkostregnskapene gir et reelt uttrykk for disse kostnadene og om de er riktig fordelt mellom de ulike tjenestene.

Vi mener at de interne overføringene av kostnader fra teknisk drift til selvkostområdene i for stor grad er basert på gamle udokumenterte skjønnsvurderinger.

Etter vår vurdering er det uklart om kostnadsfordelingen mellom avløp og septikrenovasjon ivaretar det grunnleggende hensynet i selvkostprinsippet om at brukerne skal dekke kostnadene med den tjenesten de får.

Vi mener at det ikke er riktig å belaste selvkostregnskapet for renovasjon med kostnader for intern innsamling og sortering av kommunens eget avfall.

Er kalkylen innrettet slik at den forhindrer kryss-subsidiering mellom ordinære abonnenter og den ene storforbrukeren?

Vi mener at selvkostkalkylen for avløp er innrettet slik at den ikke innebærer kryss-subsidiering av ulike brukere og dermed er i samsvar med selvkostprinsippet.

Vi mener at etterlevelse av selvkostprinsippet krever at Tolga kommune må gjenopprette balanse i selvkostregnskapet for avløp. Det innebærer også å ta standpunkt til hvordan akkumulerte underskudd skal håndteres.

Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?

Tolga kommunen har beregnet kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med gjeldende forskrifter og retningslinjer.

Foretas kalkulatoriske renteberegninger av selvkostfond i samsvar med retningslinjene?

Tolga kommune har beregnet kalkulatoriske renter av selvkostfond og framførbare underskudd i samsvar med gjeldende retningslinjer.

Avgis kommunens årsregnskap i samsvar med lov og forskrifter når det gjelder selvkost?

Vi mener at årsregnskapet ikke gir god nok regnskapsinformasjon om selvkostområdene i og med ikke alle kostnader føres i regnskapet og at etterkalkyler på selvkost ikke inngår i årsregnskapet.

Tolga kommune har behandlet overskudd og underskudd på selvkost riktig.

Vi mener at kommunen har gitt tilstrekkelig tilleggsinformasjon i noter til årsregnskapene.

Etter vår vurdering har ikke Tolga kommune etterlevd selvkostprinsippet for avløp og renovasjon når det gjelder å opprettholde balanse mellom inntekter og kostnader. Vi mener at kommunen bør vurdere om gebyrene skal økes tilstrekkelig eller eventuelt vurdere om det er elementer i kalkylene som bør justeres.

REVISJONENS ANBEFALINGER

Med bakgrunn i våre funn og vurderinger vil vi anbefale at:

1. Fordelte kostnader med interntjenester bør gjennomgås og det bør utarbeides nye fordelingsnøkler.
2. Fordelte kostnader for teknisk drift bør vurderes og følgende forhold vies oppmerksomhet:
 - Fordelingen av lønnskostnader for virksomhetsleder teknisk drift, hvor det også tas hensyn til arbeidsoppgaver knyttet til septikrenovasjon.
 - Skillet mellom kostnader som vedrører avløp og septikrenovasjon.
 - Kostnadsbelastningen på renovasjon.
3. Tolga kommune bør avklare hvordan det skal gjenopprettes balanse i selvkostregnskapet for avløp og hvordan akkumulerte underskudd skal håndteres.
4. Tolga kommune bør sørge for at udekket underskudd på selvkost for renovasjon blir dekket inn.
5. Etterkalkylene på selvkost bør integreres i kommunens årsregnskap.

10. VEDLEGG OG KILDER

10.1 Vedlegg

10.1.1 Rådmannens uttalelse



Rådmannens uttalelse til:

Forvaltningsrevisjon om selvkostprinsippet innenfor avløp, renovasjon og septikrenovasjon

3. Forkalkyler og etterberegning av selvkost

Rådmannens kommentar: Rådmannen har ingen kommentar til revisjonens konklusjon utover at kommunen allerede har tatt tak i de forhold som revisjonen stiller spørsmålsteget ved.

4. Forhindrer kalkylene kryss-subsidiering?

Rådmannens kommentar: Rådmannen har ingen kommentar til revisjonens konklusjoner utover at kommunen har tatt tak i forhold som gjelder å gjenopprette balanse i selvkostregnskapet for avløp.

5. Kalkulatoriske kapitalkostnader

Rådmannens kommentar: Rådmannen har ingen kommentar/anmerkning til revisjonens konklusjoner.

6. Renteberegning av selvkostfond

Rådmannens kommentar: Rådmannen har ingen kommentar/anmerkning til revisjonens konklusjoner.

7. Kommunens årsregnskap

Rådmannens kommentar: Rådmannen kjenner seg ikke igjen i revisjonens vurdering av at Tolga kommune gir ufullstendig regnskapsinformasjon om selvkostprinsippet. Revisjon reviderer hvert år kommunens regnskap. Det har vært gjort uten både anmerkninger og noter. Når det gjelder forholdet som er kommentert rundt å gjenopprette og etterleve selvkostprinsippet er rådmannen enig i det. Dette har også kommunen tatt tak. Dette har også vært diskutert og drøftet med revisjonen.

Tolga den 15. november 2014

Stein Halvorsen
rådmann

10.1.2 Utdrag fra retningslinjene i H-2140.

«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 nyter 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 avgrensnes 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 tilleggsytelser 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 tilleggsytelse 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 kostnadsalkylen håndteres som tilleggsytelse 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 kantine-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.

10.2 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 begrenning av forurensning (2004-06-01-931)
Forskrift om kommunal slamtømming i Hedmark av 25.08.1989

Kommunale dokumenter:

- kalkyler
- Budsjett og regnskap

Annet:

- Retningslinjer for beregning av selvkost H-2140
- Nye retningslinjer for behandling av selvkost H 3/14