

**Forvaltningsrevisjonsrapport 2013**

***Praktisering av sjølvkostprinsippet innan vatn,  
avløp og slamtømming i Midsund kommune***



Juni 2013

Forvaltningsrevisjon Midsund  
kommune

---

## FORORD

Dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er gjennomført i tråd med Midsund kommune sin tidlegare vedtekne plan for forvaltningsrevisjon, og på oppdrag frå Kontrollutvalet i Midsund kommune.

Vi vil takke administrasjonen i Midsund kommune som har vore imøtekomande og gitt god hjelp i gjennomføringa av arbeidet. Arbeidet har tatt lenger tid enn føresett, men det har vore god kontakt med administrasjonen i kommunen om dette slik at funn undervegs har blitt handtert av kommunen.

Rapporten har vore til høyring hjå rådmannen. Rådmannen hadde ikkje kommentarar til rapporten.

Ålesund, 20. august 2013

Kjetil Bjørnsen  
dagleg leiar

Kurt Anders Løvoll  
revisjonsrådgjevar



## INNHALD

1. Samandrag .....	5
2. Innleiing.....	6
2.1 Bakgrunn .....	6
2.2 Problemstilling.....	6
3. Kriteria for revisjon.....	7
3.1 Generelt om kriteria for revisjon.....	7
3.2 Kriteria i dette prosjektet.....	7
4. Metode og gjennomføring .....	11
4.1 Tilnærming til problemstillinga .....	11
4.2 Kartlegging av eksisterande rutinar og berekningar .....	11
5. Funn og vurderingar .....	12
5.1 KOSTRA.....	12
5.2 Spørsmål 1 - Rekneskapsføring og budsjettering .....	12
5.2.1 Generelt om kalkyler .....	12
5.2.2 Fakta.....	13
5.2.3 Vurdering .....	15
5.3 Spørsmål 2 Utgiftsdekning.....	16
5.3.1 Om utrekning .....	16
5.3.2 Fakta.....	18
5.3.3 Vurdering .....	19
5.4 Spørsmål 3 Gebyrnivå.....	20
5.4.1 Generelt .....	20
5.4.2 Fakta.....	21
5.4.3 Vurdering .....	21
5.5 Spørsmål 4 Handtering overskot/underskot.....	21
5.5.1 Fakta.....	22
5.5.2 Vurdering .....	22
6. Samla vurdering av rekneskapstal .....	24
7. Konklusjon og anbefalingar.....	25
8. Kjelder.....	27

8.1	Kjelder for revisjonskriteria .....	27
8.2	Andre kjelder .....	27

## 1. Samandrag

I kapittel 2 blir problemstillingane i prosjektet konkretisert.

I kapittel 3 blir revisjonskriteria utleda:

- Kommunen skal ha eit system som sikrar at ein kan føre kontroll med at gebyrinntektene blir korrekte:
- Overskot/underskot på dei sjølvfinansierande tenestene skal framførast til dekning seinare, og det skal vere renteberekningar på fond og framførde underskot.
- Kommunen skal berekne kapitalkostnader i tråd med regelverket.
- Kommunen skal ta med meirkostnader til tilleggsytningar og støttefunksjonar i samsvar med regelverke.

Kapittel 4 seier kort noko om metode og gjennomføring av prosjektet.

Kapittel 5 er faktagjennomgang og vurdering av problemstillingane frå kapittel 2.

Kapittel 6 er ei samla oppsummering av rekneskapstal der konklusjonen er at det i sum ikkje er avdekt store avvik på sjølvkostområdet i Midsund kommune.

Kapittel 7 gir nokre råd for vidare arbeid:

- Kommunen bør vurdere å endre rutinar slik at ein får meir kvalitetssikring av at gebyrutrekningane er korrekte.
- Kommunen bør vurdere å ha faste retningsliner på kor ofte ein skal ha gjennomgang av indirekte utgifter .
- Kommunen bør vurdere å auke gebyra innan slamtømming.
- Kommunen bør vurdere å vedta at den nye rettleiaren frå KRD skal vere bindande for sjølvkostberekningane.

## 2. Innleiing

### 2.1 Bakgrunn

Midsund kommunestyre handsama den 30.04.09 KS-sak 026/09:  
*Forvaltningsrevisjonsprosjekt*. I tråd med innstilling frå kontrollutvalet vart det fatta følgjande vedtak:

*" Som forvaltningsrevisjonsprosjekt blir vald praktiseringa av sjølvkostprinsippet innan vatn, avløp og slamtømming."*

Denne rapporten frå Komrev3 IKS til kontrollutvalet i Midsund kommune er ei oppfølging av dette vedtaket.

### 2.2 Problemstilling

Revisjonen har valt å konkretisere problemstillinga på følgjande måte:

1. Er budsjettering og rekneskapsføringa/etterkalkulasjon i Midsund kommune i slik at ein kan føre kontroll med at gebyrinntekter ikkje er høgare enn kommunen sin sjølvkost?
2. Dekker gebyra alle direkte og indirekte kostnader som kommunen har knytt til vatn, avløp og slamtømming?
3. Betaler innbyggjarane i Midsund kommune rett gebyr for vatn, avløp og slamtømming?
4. Vert overskot/underskot handsama i tråd med retningslinene?



## 3. Kriteria for revisjon

### 3.1 Generelt om kriteria for revisjon

Revisjonskriteria er dei lover, forskrifter, retningslinjer, kommunale vedtak, faglege standardar med vidare som legg føringar på korleis verksemda skal drivast. Det er med andre ord dei krav og forventningar ein kan stille til den funksjon, aktivitet eller prosedyre som er gjort til gjenstand for forvaltningsrevisjon. Det er altså opp mot desse kriteria kommunen sin praksis skal målast.

### 3.2 Kriteria i dette prosjektet

Når det gjeld vatn, avløp og slamtømming er det slik at det i eige lovverk går fram reglar for kva prisar kommunane kan ta på desse tenestene. I *Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter* går det fram heimel for *Forskrift om begrenning av forurensning (forurensningsforskriften)*. I kap. 16 i denne forskrifta er regelverk om utrekningar tatt inn. Det står m.a. i kap. 16-1 følgjande

*Vann- og avløpsgebyrer fastsatt i medhold av lov 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter 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 for kommunale betalingstjenester legges til grunn.*

*Kommunen fastsetter i forskrift regler for beregning og innkreving av vann- og avløpsgebyrene, samt gebyrenes størrelse, innenfor rammene av denne forskriften. Før kommunen gjør 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.*

Ved fastsetjing av vass- og avløpsgebyr skal det altså i følge forureiningsforskrifta liggje føre ein oversikt over kostnadene dei neste 3-5 åra, samt eit overslag på kor store inntekter gebyra vil gi

Når det gjeld slamtømming blir dette omfatta av *Lov om vern mot forurensninger og om avfall (Forurensningsloven)* der det i § 26 går fram at gebyra skal handsamast som ved handtering av avfall. I § 34 går det fram nærare reglar om

dette. Reglane er i hovudsak som ved vatn og avløp, men det er m.a. ein forskjell ved at her skal sjølvkost nyttast uansett om det er kommunalt vedtak eller ikkje. Det er med andre ord ikkje høve til å subsidiere på dette området.

Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) har vidare fastsett retningslinjer<sup>1</sup> for berekning av sjølvkost for kommunale betalingstenester. Retningslinjene gir følgjande definisjon av sjølvkost:

*“Selvkost er den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste”*

Når sjølvkost skal kalkulerast vel retningslinjene frå KRD å bruke ein generell kalkylemodell der vara eller tenesta vert splitta i tre delkomponentar:

#### Kjerneprodukt:

Utgjer basis i tenesta, og er det brukaren opplever som den grunnleggjande tenesta han er villig til å betale for.

#### Tilleggsytingar:

For at brukaren skal oppleve den grunnleggjande tenesta som eit heile, må kjerneproduktet supplerast med tilleggsytingar, t.d. sakshandsaming, kundekontakt, fakturering.

#### Støttefunksjonar:

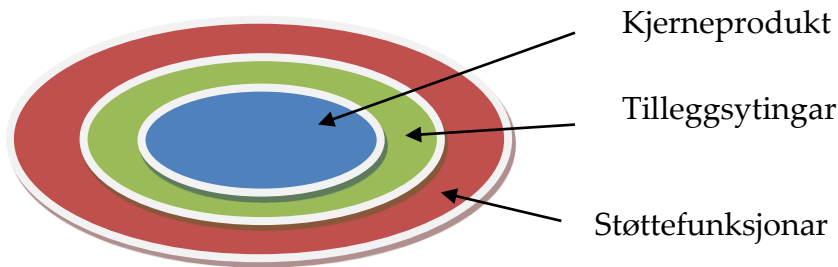
Støttefunksjonar er pålagte eller på anna måte nødvendige tenester for kommunen sett under eitt, men som ikkje lett kan avgrensast. Bruken av støttefunksjonar er ikkje synlege for brukaren, men kan likevel vere relevante å ta omsyn til. Døme på relevante støttefunksjonar er personal- og lønnsfunksjon, juridisk bistand, IT-tenester, drift av felles maskinpark, revisjon med vidare. Delar av støttefunksjonane gjeld aktivitetar knytt til å representere, utvikle og lage mål for kommuneorganisasjonen, og har ingen direkte samanheng med produksjonen av betalingstenester og er difor ikkje relevante å ta omsyn til. Slike funksjonar vert kalla strategisk leiing, og omfattar den administrative leiargruppa, folkevalde organ og aktivitetar som støttar politisk og administrativ leiing. Retningslinjene tilrår at utgifter knytt til slike funksjonar ikkje skal inngå i sjølvkostkalkylen.

Figuren under illustrerer den generelle produktmodellen.

---

<sup>1</sup> Rundskriv H-2140, Kommunal- og regionaldepartementet (2003). Ny rettleiar har i år vore ute til høyring.

Figur 1 Generell produktmodell



Det går og fram av retningslinene at kapitalkostnader skal takast med i sjølvkostrekneskapen. Dette er avskrivingskostnader og alternativkostnaden på anleggskostnadane. I *Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)* går det i § 8 fram nærare reglar om avskrivningar og avskrivningstid.

Vidare går det fram av rettleiaren at:

*Kommunen må foreta en etterkalkulasjon (selvkostregnskap) av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette må gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost.*

Det er og verdt å ta med at det i KRS nr. 6<sup>2</sup> går fram at kommunar skal ta inn notar ut over det som følgjer av lov og forskrift, i den grad notane er vesentlege og nødvendige for å få eit fullstendig bilete av rekneskap og resultat. Ein av notane som «normalt» vil vere aktuell og vesentleg blir då å:

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

Det er slik at ein aldri treff heilt med inntekter vs. utgifter når ein budsjetterer, og det vil difor oppstå over- og underskot på sjølvkostområder. Det står i retningslinene (rettleiaren) at:

*Kommunen kan framføre et overskudd frå selvkosttjenesten til et senere år (innenfor et 3-5 års perspektiv). I praksis må dette skje gjennom et bundet selvkostfond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes stabile.*

<sup>2</sup> Kommunal regnskapsstandard nr. 6 – Noter og årsberetning (Førebels standard)

Når det gjeld underskot er det slik at dersom kommunen har vedteke å nytte sjølvkostprinsippet fullt ut, så kan underskot framførast.

Både når det gjeld underskot og overskot er det slik at fond/framført underskot skal rentebereknast.

Kommunal- og regionaldepartementet sendte i februar 2013 ut høyring på nye retningsliner for sjølvkost. Det er nokre mindre endringar i dette utkastet, men prinsippa ligg fast. Det blir og i høyringsutkastet presisert at desse retningslinene ikkje er rettsleg bindande overfor kommunane.

Revisjonskriteria i dette prosjektet blir ut frå diskusjonen over følgjande:

- **Kommunen skal ha eit system som sikrar at ein kan føre kontroll med at gebyrinntektene blir korrekte:**
  - **Kommunen skal gjennomføre etterkalkulasjon (sjølvkostrekneskap) av kostnadane på området.**
- **Overskot/underskot på dei sjølvfinansierande tenestene skal framførast til dekning seinare, og det skal vere renteberekningar på fond og framførde underskot.**
- **Kommunen skal berekne kapitalkostnader i tråd med regelverket.**
- **Kommunen skal ta med meirkostnader til tilleggsytingar og støttefunksjonar i samsvar med regelverket.**

## 4. Metode og gjennomføring

### 4.1 Tilnærming til problemstillinga

Det vart sendt oppstartsbrev til Midsund kommune 21.01.10. Oppstartsmøte vart gjennomført 18.02.2010. På dette møtet deltok rådmann, teknisk sjef og økonomisjef frå kommunen. Kontaktpersonar i kommunen har vore Anne Oterhals og Inge Rakvåg.

Prosjektet har tatt lenger tid enn føreset. Det har vore ein god dialog med administrasjonen om dette, og det som har dukka opp undervegs har blitt handtert og retta opp.

### 4.2 Kartlegging av eksisterande rutinar og berekningar

Revisjonen har gått igjennom budsjett/økonomiplanar, rekneskap og saker om gebyrfastsetjing i åra 2006-2012. Vidare har det vore fleire møte med økonomisjef og leiar av sjølvkostverksemda.

Det er og gjennomført gjennomgang av datagrunnlag for berekningar av gebyra. Dette er relativt omfattande rekneark, og det er i samarbeid med administrasjonen gjennomført kontrollrekningar og kvalitetssikring av reknearka.

Vidare er det gjort ein kort KOSTRA-gjennomgang der ein viser gebyrutvikling over tid og samanlikning av nivå mot andre kommunar.

Rapporten er sendt på høyring til rådmannen.

## 5. Funn og vurderingar

### 5.1 KOSTRA

Tabell 1 Gebyr Standardbolig 120 m<sup>2</sup> - Gjeld 2012 (Kjelde KOSTRA 2011)

	Midsund	Ørskog	Sandøy	Neset	Aukra	Gj.snitt kommune- gruppe 05	Gj.snitt Møre og Romsdal	Gj.snitt alle kommuner
Årsgebyr vatn	2 538	2 820	2 694	3 828	2 424	3 830	2 876	2 990
Årsgebyr avløp	3 063	2 410	1 084	1 810	2 409	3 702	2 457	3 343
<b>Sum årsg. Vatn og avløp</b>	<b>5 601</b>	<b>5 230</b>	<b>3 778</b>	<b>5 638</b>	<b>4 833</b>	<b>7 532</b>	<b>5 333</b>	<b>6 333</b>
Årsgebyr septiktømming	1 299	977	656	830	1 235	1 099	1 016	..
Tilknytningsavgift vatn	6 120	..	5 660	7 716	10 000	..	..	..
Tilknytningsavgift avløp	6 120	..	4 660	7 716	10 000	..	..	..

Tabellen viser at ein husstand i Midsund kommune med "standard" bustad betalte kr 5.601,- i gebyr for vatn og avløp i 2012. Dette var kr 1.931,- mindre enn i samanliknbare kommunar i kommunegruppe 05, og det var kr 236,- over gjennomsnittet i Møre og Romsdal.

Tabell 2 Utvikling gebyr i Midsund 2005-2012 (Kjelde KOSTRA 2011)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Årsgebyr vatn	2 236	2 303	2 948	2 162	1 928	2 080	2 226	2 538
Årsgebyr avløp	2 624	2 728	3 514	2 811	2 379	2 348	2 687	3 063
<b>Sum årsg. Vatn og avløp</b>	<b>4 860</b>	<b>5 031</b>	<b>6 462</b>	<b>4 973</b>	<b>4 307</b>	<b>4 428</b>	<b>4 913</b>	<b>5 601</b>
Årsgebyr septiktømming	---	---	---	---	863	1 205	1 597	1 299
Tilknytningsavgift vatn	7 650	6 120	6 120	6 120	6 120	6 120	6 120	6 120
Tilknytningsavgift avløp	7 650	6 120	6 120	6 120	6 120	6 120	6 120	6 120

Tabellen viser at gebyra i Midsund auka frå 2005 til 2007, men at det så var ein reduksjon etter 2007. Etter dette er gebyra stigande igjen. I 2007 var samla årsgebyr for vatn og avløp for ein "standard" bustad kr 6.462,-. Tilsvarende tal for gj.sn. i kommunegruppe 05 var kr 5.359,-. I 2007 var altså gebyra høgare i Midsund enn i samanliknbare kommunar, men jamfør førre tabell var altså samla årsgebyr lågare enn i samanliknbare kommunar i 2012.

### 5.2 Spørsmål 1 - Rekneskapsføring og budsjettering

Er budsjettering og rekneskapsføringa/etterkalkulasjon i Midsund kommune slik at ein kan føre kontroll med at gebyrinntekter ikkje er høgare enn kommunen sin sjølvkost?

#### 5.2.1 Generelt om kalkyler

### *Førehandskalkyle*

Prisfastsetjing etter sjølvkostprinsippet inneber at samla gebyrinntekter ikkje skal overstige meirkostnadene knytt til framstilling av tenestene. I forkant av rekneskapsåret må kommunen kalkulere gebyrgrunnlaget på basis av budsjetterte kostnader og eventuelle andre inntekter. Denne førehandskalkyla skal danne grunnlag for fastsetjinga av storleiken på gebyra.

Sjølvkostprinsippet inneber likevel ikkje at gebyrinntektene eit einskilt år skal tilsvare gebyrgrunnlaget dette året. I staden er det høve til å fastsetje gebyra på grunnlag av kostnadene dei neste 3-5 åra. Slik får kommunen nødvendig fleksibilitet i høve til endringar i inntekter og kostnader, og brukarane av tenestene er sikra ein viss stabilitet i nivået på gebyra.

Ei slik utviding av kalkyleperioden kan vere aktuell der det er planlagt store investeringar som vil auke dei årlege kostnadene. Slik kan den nødvendige auken i gebyra skje over ei lengre periode enn den tilsvarande auken i kostnadene, og abonnentane unngår kraftig auke over kort tid.

### *Etterkalkulasjon – sjølvkostrekneskap*

Når rekneskapsåret er omme skal kommunen kalkulere gebyrgrunnlaget på basis av faktiske kostnader og inntekter i året. Etterkalkulasjonen er ein kontroll av at faktiske gebyrinntekter ikkje overstig dei reelle kostnadene knytt til produksjonen av tenestene.

Kostnadene som inngår i etterkalkulasjonen skal vere knytt til aktivitetar som er sett i gong. Dersom kommunen har auka gebyra for å ta høgde for planlagd auka kostnader, vil etterkalkulasjonen vise overskot som kommunen må framføre til seinare år. Dette skjer i praksis gjennom avsetjing til bunde fond.

Både førehandskalkyle og etterkalkyle kan med fordel ha same struktur og bruke same metodar for berekning av enkeltelemeta. Slik kan kalkylane samanliknast, og erfaringar kan brukast i forbetring av seinare kalkylar. Etterkalkylen bør kunne etterprøvast og samanhaldast med tal frå rekneskapen.

### **5.2.2 Fakta**

Kommunerevisjonen har gått gjennom budsjett, enkeltsaker og rekneskap frå åra 2006-2012. Budsjettsakene inneheld ikkje noko om sjølvkost og fastsetjing av gebyr, anna enn at det i budsjettet for 2012 går fram at «Det er budsjettert med ei samla tilbakebetaling på kommunen si forskottering av underskot i 2013, 2014

og 2015». I det følgjande vil det bli gjort greie for enkelte av åra:

#### 2006

Sak med fastsetting av vass- og avløpsgebyr: Det går ikkje fram korleis sjølvkostprognosa er rekna ut. Det blir vist til at litt av auken er for å "opparbeide seg handlerom"

Sak med fastsetting av gebyr for slamtømming: Viser til satsar RIR

Rekneskap: Ikkje eigen note om sjølvkost. Det går fram av detaljrekneskapen at dei aktuelle rekneskapsansvara går i null, men ikkje mogleg å sjå korleis gebyret er berekna.

#### 2007

Sak med fastsetting av vass og avløpsgebyr: Det går ikkje fram korleis sjølvkostprognosa er rekna ut. Det blir vist til at ein må ta noko av fond (vatn), og igjen at ein må "opparbeide seg handlerom" (avløp)

Sak med fastsetting av gebyr for slamtømming: Viser til satsar RIR.

Rekneskap: I note 14 i rekneskapen heiter det at "Det er samsvar mellom sjølvkostrekneskap og kommunen sitt rekneskap for VAR-områda. J.fr. detaljrekneskap"

I årsmeldinga står det at "VAR-områda har overskot som vert avsett på bundne fond. Dette blir ei sak når gebyra for 2008/09 skal vedtakast."

#### 2008

Sak med fastsetting av vass og avløpsgebyr: Det går ikkje fram korleis sjølvkostprognosa er rekna ut. Det står følgande om både vatn og avløp: "Fondet bør vere mellom kr. 200.000 – 300.000, for å kunne ta variasjonane i utgiftene. Over ein 4 – 6 års periode skal fondet brukast opp."

Sak med fastsetting av gebyr for slamtømming: Viser til satsar RIR

Rekneskap: Eigen note om sjølvkostområda. Denne er sett opp i samsvar med eksempel frå NKRF (Norges Kommunerevisorforbund). Noten inneheld ikkje alle opplysningar som er nemnd av GKRS<sup>3</sup> (oppdeling i direkte kosntader, indirekte kostnader, netto kapitalkostnader).

#### 2009

Sak med fastsetting av vass og avløpsgebyr: Står ei setning om at "Teknisk saman med økonomi har gått igjennom henførbare kostnader, og tatt dei med." Det blir og tatt med oppsett på utrekning av sjølvkostprognose. Vidare blir det opplyst om at ein tidlegare ikkje har rekna renter av inneståande på bundne fond, og at frå og med 2008 blir renteinntektene lagt til fondet.

Sak med fastsetting av gebyr for slamtømming: Viser til satsar RIR. Men og ein

---

<sup>3</sup> Foreninga for God Kommunal RekneskapsSkikk utarbeider standardar for rekneskapsføring og noter mv.



kommentar om negativt fond som måtte dekkast i 2008 ved auka satsar, og difor ein reduksjon i satsane i 2009.

Rekneskap: Som 2008.

#### 2010

Sak om slamtømming: Viser til satsar RIR, og at ein i eigen sak i 2009 måtte auke satsane for å kome i balanse (opparbeidd underskot).

SAK om vann og avløpsgebyr: Som 2009. I tillegg at det "Ser no ut til at fonda minkar til eit akseptabelt nivå ca 250.000"

Rekneskap: Som tidlegare år.

#### 2011

Sak om slamtømming: Som 2010. I tillegg ligg det inne påslag av driftskostnader (kronepåslag pr. tank).

SAK om vann og avløpsgebyr: Som tidlegare år. Sjølvkostbudsjett er sett opp.

Rekneskap: Som tidlegare år.

#### 2012

Sak om slamtømming: Viser til satsar RIR, og ein foreslår satsar for å redusere akkumulert underskot balanse.

SAK om vann og avløpsgebyr: Som 2011.

Rekneskap: Noten er nå sett opp slik at alle opplysningar som er nemnd av GKRS går fram.

### **5.2.3 Vurdering**

Er budsjettering og rekneskapsføringa/etterkalkulasjon i Midsund kommune slik at ein kan føre kontroll med at gebyrinntekter ikkje er høgare enn kommunen sin sjølvkost?

Slik revisjonen vurderer det var det i dei første åra i hovudsak ikkje tilstrekkeleg klart kva som var grunnlaget for berekning av avgifter, og det har til dels heller ikkje vorte synleggjort godt nok etterkalkulasjon i samband med rekneskapen. Det har vore ei klar forbetring dei siste åra.

Når det gjeld etterkalkulasjon skal det peikast på at Midsund kommune ifm rekneskapen for 2008 byrja med eigen note om sjølvkostområda. Oppsettet av noten var i tråd med eksempel frå NKRF, og braut ikkje med standard for GKRS, men den kunne gjerne vore meir informativ (jf. eksempel i standarden) med oppsett over direkte kostnader, indirekte kostnader, netto kapitalkostnader og over-/ underskot. Den kunne og vist utviklinga over fleire år. Her skal det

leggjast til at i sak om fastsetting av gebyr går det og frå og med budsjettåret 2009 fram ei noko meir detaljert etterkalkyle frå 2 år tidlegare<sup>4</sup> på vatn og avløp. I rekneskapen for 2012 har noten med opplysningane som nemnt i eksempelet frå GKRS, og forbetringa som står att no kan då kanskje vere å ta med utviklinga over fleire år.

Det har og etter vår vurdering vore ei positiv utvikling i dokumentasjonen omkring budsjettering/førehandskalkyler. Frå og med 2008 (gjeld budsjettåret 2009) er det sett opp oversikt over grunnlaget for gebyra på vatn og avløp. Denne oversikten er etter vår vurdering god. Det kunne kanskje likevel gått klarere fram kva grunnlaget for dekning av indirekte utgifter var, slik at det er lettare å føre kontroll.

Når det gjeld dokumentasjon på kalkyle og etterkalkyle på slamtømming, er det etter vår vurdering framleis relativt lite dokumentasjon som blir lagt fram i sakene som er til politisk handsaming.

### 5.3 Spørsmål 2 Utgiftsdekning

Dekker gebyra alle direkte og indirekte kostnader som kommunen har knytt til vatn, avløp og slamtømming?

#### 5.3.1 Om utrekning

##### Direkte driftsutgifter

Desse utgiftene er knytt til kjerneproduktet. Her vil det for eksempel gjelde utgifter til drift av leidningsnett, reinseanlegg og vassforsyningsanlegg med vidare. Ein føresetnad for at direkte utgifter i sjølvkostrekneskapen blir korrekt er at kommunen har fordelt utgiftene på rett KOSTRA-funksjon i kommune-rekneskapen.

##### Indirekte utgifter

Desse utgiftene er knytt til tilleggssytingar og støttefunksjonar og kan oftast ikkje hentast direkte frå kommunerekneskapen.

Mest typisk er det at tenestene vert ytt til fleire delar av kommuneorganisasjonen, og difor ikkje kan knytast direkte til ei einskild teneste. Desse indirekte utgiftene må fordelast. Utgifter (for interntenester) som gjeld heile organisasjonen må fordelast før utgifter (for interntenester) som gjeld ein avgrensa del av organisasjonen. Interntenestene skal også belastast kapitalkostnader før fordeling.

---

<sup>4</sup> Denne saka blir handsama desember i året før budsjettåret

### Kapitalkostnader

Kapitalkostnader er kostnader ved bruk av varige driftsmidlar, og kan delast i avskrivningar og rentekostnader.

### Avskrivningar

Avskrivningane oppstår ved at investeringsobjektet sin verdi vert lågare som følge av slitasje og elde.

Sidan kostnadsdekking er formålet med å bruke sjølvkost som gebyrgrunnlag, er det kommunen sine faktiske anskaffingskostnader som skal danne grunnlag for kapitalkostnadene. Eventuelle tilskot og anleggsbidrag reduserer kommunen sine kostnader og skal ikkje inngå i grunnlaget for berekning av kapitalkostnadene. Kapitalkostnadene skal altså bereknast etter nettometoden. Tilknytingsgebyr skal ikkje reknast som anleggsbidrag, og skal inngå som del av gebyrinntektene.

Frå 01.01.03 skulle kommunane i følge god kommunal rekneskapsskikk aktivere anleggsmidlar til brutto investeringskost i rekneskapen. Avskrivningane i rekneskapen kan såleis avvike noko frå avskrivningane i sjølvkostkalkylen/-rekneskapen.

### Rentekostnader – Kalkulatoriske renter/alternativkostnad

Lånefinansiering medfører utgifter til renter og avdrag, medan eigenfinansiering ikkje gir ordinære finansutgifter. I rekneskapen vil difor utgiftene til tenester produsert med eigenfinansierte driftsmidlar framstå som lågare enn utgiftene for tenester produsert med lånefinansierte driftsmidlar.

Eigenfinansiering medfører likevel ein kostnad for kommunen, gjennom at kommunen går glipp av avkastninga dei investerte midlane ville gitt ved alternativ plassering. I prinsippet gir begge finansieringsformer same kostnad, og retningslinene seier difor at kapitalkostnadene i sjølvkostkalkylen skal bereknast uavhengig av korleis investeringane er finansiert.

Kalkulatoriske renter er eit uttrykk for alternativkostnaden eller den avkastning kommunen kunne oppnå ved alternativ plassering av investerte midlar.

Tomtekostnader inneber også ei kapitalbinding, og skal inngå i grunnlaget for kalkulatoriske renter.

For kapitalintensive tenester som vatn og avløp vil kalkulatoriske renter utgjere store beløp, og ha stor innverknad på sjølvkost. Ved val av kalkylerente er det i retningslinene lagt vekt på at rentesatsen skal dekkje faktiske kostnader, men ikkje dekkje opp for manglande effektivitet i finansforvaltninga. Kalkylerenta skal i følge retningslinene settast lik effektiv rente på statsobligasjonar med 3 års gjenverande levetid, med eit tillegg på 1%. Obligasjonsrenta frå Norges Bank og tilrådd kalkylerente for perioden 2004 – 2012 er vist nedanfor:

Tabell 3 Kalkylerente 2004-2012

År	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Effektiv rente statsobligasjoner, 3 års løpetid	2,95	2,90	3,74	4,79	4,53	2,71	2,46	2,24	1,44
Kalkylerente	3,95	3,90	4,74	5,79	5,53	3,71	3,46	3,24	2,44

### 5.3.2 Fakta

I samband med sak om gebyrfastsetjing for 2011 vart det presentert følgjande oppsett som vi føreset viser etterkalkyla:

Tabell 4 Etterkalkyle fastsetting av vass- og avløpsgebyr – rekneskap 2009

	Vatn	Avløp
<b>Investeringar</b>		
Investering i nye anlegg	134	700
Reinvestering	0	0
<b>Sum investeringar</b>	<b>134</b>	<b>700</b>
<b>Kostnader</b>		
Indirekte henførb. Kostnader	241	292
Drifts- og vedlikehaldsutgifter	632	461
Sum kapitalkostnader	375	375
Brutto årskostnader	1 248	1 128
<b>Sjølvkostberekning</b>	<b>1 248</b>	<b>1 128</b>
<b>Inntekter</b>		
Årsgebyr	989	570
Tilknytingsgebyr	-6	12
<b>Sum gebyrinntekter</b>	<b>984</b>	<b>582</b>
Andre inntekter	0	31
<b>Sum inntekter</b>	<b>984</b>	<b>613</b>
<b>Sjølvkostfond</b>		
Fond pr. 01.01	786	1104
Avsetning til fond / bruk av fond (+/-)	-229	-515
<b>Sjølvkostfond etter årets endring</b>	<b>557</b>	<b>589</b>
Renteberekning sjølvkostfond	-25	
<b>Saldo sjølvkostfond</b>	<b>557</b>	<b>589</b>
<b>Dekningsgrad avløpsgebyr</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>
<b>Årsgebyr – satsar</b>		
Mengdevariabelt gebyr kr/m <sup>3</sup>	4,00	5,5
Abonnementsgebyr bustad kr/ år	1 568	800

I saka går det vidare fram at det tidlegare ikkje har vore rekna renter på inneståande på bundne fond, men at det frå og med 2008 blir lagt renteinntekter til fondet.

Når det gjeld indirekte henførbare kostnader er desse sett opp med same tal som i budsjettet for 2009.

Det same gjeld investeringar avløp, men dette skuldast ein feil i oppsettet. Det er rekneskapstala (377.000) som er nytta i dei reknearka som er grunnlag for sjølvkostrekneskap og gebyr.

### GJENNOMGANG AV REKNEARK

Revisjonen har gjennomført kontrollrekningar i rekneark/verktøy kommunen bruker ved berekning av gebyr. Dette er omfattande og relativt kompliserte rekneark.

Nokre funn er:

- Rentesatsane som er nytta er i hovudsak korrekte. Unntak er 2010 der det vart nytta 3,7 %. Korrekt sats skulle vere 3,46%. Dette vart retta opp seinare.
- Innanfor avløp ser det ut til å vere lagt inn negativ investering (tilskot) på kr 819.277 i 2006. Dette skulle eigentleg vore samla ordinær investering dette året. Samtidig er det lagt inn investering på kr 672.682,-. Dette ser ut til å vere rett på 40 års avskrivning, men det skulle og vore lagt inn bilinvestering på 10 års avskrivning. Det kan sjå ut som om feil innlagt negativt tal er gjort i 2008, og difor har medført feil i berekningane etter dette. Men det ser uansett ut til at det er feil berekna avskrivningar og kapitaltkostnader f.o.m. 2007
- Det er lagt inn ei feil dobbeltføring i reknearket på kr. 500.000 i investering i 2010.

### 5.3.3 Vurdering

Spørsmålet var om gebyra dekker alle direkte og indirekte kostnader som kommunen har knytt til vatn, avløp og slamtømming?

Etter vår vurdering har utrekninga av gebyr med seg dei relevante direkte og indirekte kostnader som kommunen har. Det er gjort vurderingar og fordeling av indirekte kostnader på bakgrunn av budsjettstorleik, areal mv.

Det kan kanskje problematiserast om oppsettet med indirekte utgifter fungerer godt nok som etterkalkyle då det er framleis er budsjett-tal ein nyttar. Her skal det leggjast til at ved rekneskapsavsluttinga for 2011 vart lagt inn rekneskapstal for fordeling av indirekte utgifter innanfor teknisk, og dette var også eit steg i rett retning etter vår vurdering. Det skal og leggjast til at det ikkje er store summar det er tale om, og ei praktisk løysing kan vere å ta ein gjennomgang av dette med jamne mellomrom (2.kvart år, 3.kvart år eller liknande).

Vidare er det slik at omfattande arbeid med sjølvkostberekningane har avdekka nokre feil. Dette kan tyde på at internkontrollen kunne vore betre då alt ansvar for berekningane ligg på ein person, og at det difor kanskje ikkje er god nok kvalitetskontroll på at berekningane er korrekte. Det er vår erfaring at dette ikkje er ein uvanleg situasjon i mindre kommunar. Men det er uheldig då feil i rekneark kan ha store konsekvensar.

## 5.4 Spørsmål 3 Gebyrnivå

Betaler innbyggjarane i Midsund kommune rett gebyr for vatn, avløp og slamtøming?

### 5.4.1 Generelt

#### Generasjonsprinsippet

Dette prinsippet ligg implisitt i sjølvkostprinsippet, og inneber at dagens brukarar av sjølvkosttenestene ikkje skal bere kostnadene for tenestene som framtidige brukarar får nytte av. Dette inneber at kostnader knytt til varige driftsmidlar må fordelast over levetida til driftsmiddelet. Å finansiere investeringar gjennom direkte bruk av gebyrinntekter eller fond bryt såleis med generasjonsprinsippet.

#### Avgrensing vedlikehald og investering

Tidlegare kunne kommunane bruke fondsmidlar til å finansiere investeringar. Dette bryt med generasjonsprinsippet og er ikkje lenger tillate. Poenget er at brukarane berre skal betale for dei tenestene dei sjølve har nytte av, og bruken til andre generasjonar skal ikkje subsidierast. Det må difor skiljast mellom driftsutgifter og investeringsutgifter på rett måte<sup>5</sup>. Dersom investeringsutgifter blir ført som vedlikehald, vil dette gi for høge gebyr for abonnentane i dag ved at dei dekker heile investeringa no medan framtidige

<sup>5</sup> Retningslinjer for å skilje finn ein i Kommunal regnskapsstandard nr. 4– Foreløpig standard (F), *Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet*

abonnentar ikkje treng å betale for dette godet heile resten av investeringa si levetid. Omvendt vil det vere slik at dersom drift blir ført som investering, vil abonnentane i dag betale ein for liten del av utgiftene.

Fondsoppbygging i forkant av store investeringar har såleis ingen innverknad på korleis investeringane kan finansierast eller på kapitalkostnadene som skal inngå i gebyrgrunlaget.

#### 5.4.2 Fakta

Kommunerevisjonen har ikkje vurdert særleg skillet mellom drift og investering i denne rapporten. Dette blir vurdert gjennom stikkprøver ved den vanlege rekneskapsrevisjonen, og det er der ikkje gjort funn som tyder på at det er særlege avvik på dette området.

Når det gjeld generasjonsprinsippet elles er det som det blir vist under neste spørsmålsstilling slik at over- og underskot blir sett av/dekt av fond.

#### 5.4.3 Vurdering

Spørsmålet om innbyggjarane betaler rett gebyr heng saman med dei andre spørsmåla i denne rapporten. Ut frå funna i avsnitt 5.3 og 5.5 er det mykje som tyder på at det har vore nokre mindre feil i gebyra desse åra. Men dette ser ikkje ut til å utgjere store summar jf. seinare kapittel.

### 5.5 Spørsmål 4 Handtering overskot/underskot

Vert overskot/underskot handsama i tråd med retningslinene?

#### Sjølvkostfond

Dersom etterkalkulasjonen viser at gebyrinntektene eitt år er høgare enn gebyrgrunlaget dette året skal overskotet avsetjast til sjølvkostfond. Er derimot gebyrinntektene lågare enn gebyrgrunlaget skal underskotet dekkjast gjennom bruk av tidlegare avsette fondsmidlar. Ved mangel på fondsmidlar skal kommune dekkje underskotet over den ordinære rekneskapen, dvs. at sjølvkosttenesta sitt resultat inngår i kommunen sitt samla resultat for rekneskapsåret. Føreset at kommunen er pålagd eller har vedteke full kostnadsdekking kan underskotet i sjølvkostrekneskapen førast fram til seinare år slik at det kan dekkjast inn. Overskot i sjølvkostrekneskapen i påfølgande år skal i slike tilfelle ikkje settes av til sjølvkostfond, men inngå i kommunen sitt samla resultat for rekneskapsåret.

Kommunane har høve til å framføre overskot til seinare år innanfor ei 3-5 års periode. Dette er å forstå slik at avsetjing eitt år må brukast til å dekkje underskot innan dei neste 3-5 åra.

Sjølvkostfondet sin funksjon er å handtere svingingar i inntekter og kostnader, i eit 3-5 års perspektiv.

#### Rente på sjølvkostfond

Eit sjølvkostfond er akkumulerte overskot – abonnentane har betalt meir i gebyr enn kva tenesta kosta å produsere. Sjølvkostfondet er såleis i økonomisk forstand ei fordring abonnentane har på kommunen.

Abonnentane skal kompenseras for rentetapet som følgjer av at midlane deira er bundne i sjølvkostfond. Kompensasjonen skjer gjennom å leggje til kalkulatoriske renter på midlane i sjølvkostfondet. Kalkylerenta skal vere den same som for kalkulatoriske renter på varige driftsmidlar. Der kommunen er pålagd eller har vedteke full kostnadsdekking skal tilsvarende prinsipp leggjast til grunn ved eit framført årsunderskot.

#### **5.5.1 Fakta**

Kommunen har sett av til fond (eller redusert framført underskot) i år det har vore overskot, og brukt av fond (eller auka framført underskot) i år det har vore underskot på dei aktuelle sjølvkost-tenestene.

Det er ikkje berekna renter før 2008 verken på investeringar eller på fond. Etter dette er det berekna renter på sjølvkostfond og på framførte underskot. Frå og med 2011 vart det også rekna renter på investeringsprosjekt. Dette inneber at dei årlege investeringane vert belasta renter ut frå forbruk i byggjeperioden.

#### **5.5.2 Vurdering**

Det er kvart år gjort avsetnader eller bruk av fond/framført underskot på ein måte der underskot og overskot som går fram av rekneskapen er handsama i tråd med retningslinene.

Manglande renteberekning på Vatn og Avløp tidlig i perioden ser i utgangspunktet ut til å ha gitt noko lågare fond enn det som ville vore rett. Samtidig ser framført underskot på slamtøming ut til å ha vore lågare enn det skulle ha vore.

På den andre sida har feila som nemnt i kap 5.3 medført for låge avskrivningar og kapitalkostnadar for avløp.



Fram til og med 2010 er det ikkje rekna renter på investeringsprosjekt. Dette har medført at nokre av sjølvkosttenestene ikkje er belasta så mykje dei kunne ha blitt desse åra. Dette utgjer likevel ikkje store summar.

## 6. Samla vurdering av rekneskapstal

### AVLØP

Det ser ut til at feil registrering i reknearkverket for sjølvkost avløp har medført at om lag kr 150.000 ikkje vart belasta sjølvkostrekneskapen i perioden 2009-2011 slik det skulle.

Men det er og slik at i perioden 2005-2012 skulle om lag kr 125.000 vore tilført sjølvkostrekneskapen til dekning av renter på fond ut over det som er tilført.

Alt i alt ser det difor ut til at det ikkje er vesentlege feil innan avløp.

Tidleg i perioden vart det ikkje belasta rente på investeringsprosjekta. Dette er ikkje naudsynt, men dersom det hadde vore gjort kunne kommunen ha belasta sjølvkostområdet med om lag kr 75.000.

### VATN

Innan vatn er det slik at i perioden 2005-2012 er det sett av om lag kr 100.000 for lite i rente til fond. Det meste av dette skjedde tidleg i perioden då det ikkje vart gjort renteberekningar. Samstundes har det heller ikkje blitt belasta rente på investeringsprosjekta – noko som ga motsett økonomisk effekt. I dag blir dette handtert i tråd med retningslinene.

### SLAMTØMMING

Innan slamtømming har kommunen sjølv avdekt at det i 2012 har blitt rekneskapsført for lite utgifter på dette området, og for mykje på eit anna sjølvkostområde. Dette har ikkje økonomiske konsekvensar for kommunen, men det gjer at ein i 2013 må korrigere slik at framført underskot på slamtømming skal vere større enn det som er rekneskapsført.

Ut frå at det har vore konstant akkumulert underskot på dette området, er det grunn til å vurdere om gebyra bør aukast slik at ein kjem i balanse.

Det er i sum ikkje avdekt store avvik på sjølvkostområdet i Midsund kommune.

## 7. Konklusjon og anbefalingar

Det har vore nokre feil i perioden. Men både før og under revisjonsperioden har sjølvkostberekningane etter vår vurdering gradvis blitt betre enn tidlegare i Midsund kommune. Og det er ikkje avdekkja systematiske feil. I sum ser det ut til at sjølvkost blir handsama på ein god måte i kommunen.

Dei feil som er avdekkja har administrasjonen i kommunen retta opp, og administrasjonen har retta seg etter dei råd som revisjonen har gitt i denne prosessen.

På bakgrunn av gjennomgangen rår vi til følgjande:

- Kommunen bør vurdere å endre rutinar slik at ein får meir kvalitetssikring av at gebyrutrekningane er korrekte.
- Kommunen bør vurdere å ha faste retningsliner på kor ofte ein skal ha gjennomgang av indirekte utgifter .
- Kommunen bør vurdere å auke gebyra innan slamtømming.
- Kommunen bør vurdere å vedta at den nye rettleiaren frå KRD skal vere bindande for sjølvkostberekningane.



## 8. Kjelder

### 8.1 Kjelder for revisjonskriteria

- Lov om vern mot forurensninger og om avfall (Forurensningsloven)
- Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter
- Forskrift om begrensning av forurensning (forurensningsforskriften)
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)
- Rundskriv H-2140 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, Kommunal- og regionaldepartementet (2003)
- Kommunal regnskapsstandard nr. 6 – Noter og årsberetning (Førebels standard)

### 8.2 Andre kjelder

- RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon
- Forvaltningsrevisjonsrapport: Beregning av vann, avløps- og renovasjonsgebyrer- Tinn kommune – Telemark kommunerevisjon IKS, 2004
- Forvaltningsrevisjonsrapport: Selvkost, avgifter og gebyrer - Frogn kommune - Follo distriktsrevisjon, 2010
- Selvkostberegninger for VA-tjenestene produsert i kommuner og selskaper, Veiledning fra Norsk Vann, 2008
- Høringsutkast – Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, Kommunal- og regionaldepartementet (2013)





KOMREV3 IKS er eit interkommunalt revisjonsselskap, etablert 01.01.1994. Selskapet har ansvar for revisjon av kommunane Giske, Haram, Midsund, Norddal, Sandøy, Skodje, Stordal, Stranda, Sula, Sykkylven, Ørskog og Ålesund.

Selskapet leverer tenester som finansiell revisjon, forvaltningsrevisjon, selskapskontroll og rådgjeving. Det blir rapportert til den einskilde kommune sitt kontrollutval og kommunestyre/bystyre.

Hovudkontor for selskapet er Lerstadvegen 545 i Ålesund kommune. I tillegg vert det nytta kontor i dei andre eigarkommunane.

KOMREV3 IKS  
Postboks 7734 Spjelkavik  
6022 ÅLESUND  
Tlf. 70172150 – Fax 70172151 – E-post: [komrev3@komrev3.no](mailto:komrev3@komrev3.no)