

# Forvaltnings- revisjonsrapport

---

**SELVKOST OG OPPFØLGING  
AV VEDLIKEHOLD/  
INVESTERINGSBEHOV**  
Skjåk kommune



**Innlandet Revisjon IKS**

---

## FORORD

Denne rapporten er et resultat av forvaltningsrevisjonsprosjektet «Selvkost og oppfølging av vedlikehold/investeringsbehov» som er gjennomført på oppdrag av kontrollutvalget i Skjåk kommune.

Forvaltningsrevisjon er en lovpålagt oppgave. Kontrollutvalget har ansvaret for å påse at det føres kontroll med at det blir gjennomført systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger (Kommunelovens § 77. nr 4).

Prosjektarbeidet er utført i perioden høsten 2017 - sommeren 2018 av forvaltningsrevisor Kari Robbestad. Reidun Grefsrud har vært oppdragsansvarlig.

Utkast til rapport er sendt rådmannen til uttalelse. Svaret fra rådmannen er vedlagt rapporten. Revisjonen har rettet opp fakta i samsvar med tilbakemelding i eget notat fra rådmannen. Dette gjelder blant annet opplysning om at det foreligger kommunestyrevedtak som grunnlag for betalingsfri termin for renovasjonsavgiften (jfr problemstilling 1e i kap. 7). Denne opplysningen har også medført at vi har endret vurderingen i kapittel 7 og konklusjonen vedrørende denne delproblemstillingen.

Lillehammer, september 2018

Reidun Grefsrud  
Oppdragsansvarlig

Kari Robbestad  
Prosjektansvarlig

## INNHALDSFORTEGNELSE

<b>FORORD</b> .....	<b>2</b>
<b>INNHALDSFORTEGNELSE</b> .....	<b>3</b>
<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>4</b>
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>6</b>
1.1 KONTROLLUTVALGETS BESTILLING .....	6
1.2 PROBLEMSTILLINGER .....	6
1.3 SELVKOSTPRINSIPPET, SELVKOSTREGNSKAPET OG KILDER FOR REVISJONSKRITERIER .....	7
1.4 OVERSIKT OVER SELVKOSTOMRÅDENE I SKJÅK KOMMUNE. ....	9
<b>2. METODE</b> .....	<b>11</b>
<b>3. SELVKOSTREGNSKAPET - DRIFTSKOSTNADER</b> .....	<b>12</b>
3.1 REVISJONSKRITERIER .....	12
3.2 DATA .....	14
3.3 REVISJONENS VURDERINGER .....	16
<b>4. KALKULATORISKE KAPITALKOSTNADER</b> .....	<b>17</b>
4.1 REVISJONSKRITERIER .....	17
4.2 DATA .....	18
4.3 REVISJONENS VURDERINGER .....	18
<b>5. OVERSKUDD OG UNDERSKUDD PÅ SELVKOSTREGNSKAPET</b> .....	<b>20</b>
5.1 REVISJONSKRITERIER .....	20
5.2 DATA .....	20
5.3 REVISJONENS VURDERINGER .....	22
<b>6. FØR- OG ETTERBEREGNINGER AV SELVKOST</b> .....	<b>23</b>
6.1 REVISJONSKRITERIER .....	23
6.2 DATA .....	24
6.3 REVISJONENS VURDERING.....	24
<b>7. HAR KOMMUNEN RUTINER SOM SIKRER RIKTIG INNKREVING AV GEBYRER?</b> .....	<b>26</b>
7.1 REVISJONSKRITERIER .....	26
7.2 DATA .....	26
7.3 REVISJONENS VURDERING.....	27
<b>8. VEDLIKEHOLDSPLAN OG INVESTERINGSPLAN</b> .....	<b>28</b>
8.1 REVISJONSKRITERIER .....	28
8.2 DATA .....	28
8.3 REVISJONENS VURDERINGER .....	30
<b>9. KONKLUSJONER OG ANBEFALINGER</b> .....	<b>31</b>
9.1 KONKLUSJONER .....	31
9.2 ANBEFALINGER.....	32
<b>REFERANSER</b> .....	<b>33</b>
<b>VEDLEGG 1 RÅDMANNENS UTTALELSE</b> .....	<b>34</b>

## SAMMENDRAG

Formålet med forvaltningsrevisjonen var å undersøke i hvilken grad administrasjonen overholder kravene i lov og forskrifter om selvkostberegninger og om det foreligger hensiktsmessig oppfølging av investeringer og vedlikehold.

Følgende problemstillinger har vært undersøkt:

1. Har Skjåk kommune rutiner og beregninger for sikring av selvkost og fakturering av tjenester?
2. Har Skjåk kommune en vedlikeholdsplan og investeringsplan som ivaretar framtidige behov?

Revisjonsprosjektet har omfattet alle selvkostområdene etter note 13 i regnskapet.

Prosjektet er i hovedsak gjennomført ved dokumentanalyser. Vi har også hatt kommunikasjon på e-post med vår kontaktperson i Skjåk kommune.

Revisjonskriteriene i rapporten er hovedsakelig hentet fra

- lover og forskrifter for tjenester der selvkost setter den øvre rammen for brukerbetalingen,
- Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer for beregning av selvkost (H-3/14),
- kommunale forskrifter og vedtak.
- Norsk Vann Rapport 210/2015 Veiledning for praktisering av selvkost i vann- og avløpssektoren

### Konklusjoner

Etter revisjonens vurdering har Skjåk kommune i hovedsak tilfredsstillende systemer og rutiner som sikrer at selvkost blir beregnet i henhold til retningslinjene for selvkost og at fakturering og innfordring skjer i samsvar med forskrifter og gebyrregulativer. Revisjonen vurderer at det ikke er i samsvar med det vedtatte gebyrregulativet å ikke kreve inn en termin av renovasjonsgebyret. Kommunestyret har imidlertid vedtatt å gi administrasjonen fullmakt til å redusere innkrevingen framfor å redusere gebyrene.

Etterkalkylen i note 13 inneholdt i 2016 kun resultat og fondsbeholdning. I 2017 ble noten endret til også å inneholde sammendrag av kostnader og inntekter. Notene tilfredstiller minimumskravene, men etter revisjonens vurdering ville det vært mer oversiktlig og gitt mer informasjon dersom etterkalkylen i note 13 hadde vært satt opp i samsvar med anbefalingene i departementets retningslinjer.

Kommunen har i note 13 slått sammen gebyrområder på tjenesteområdene plan og byggesak- og kart og oppmåling. Foreløpig ligger disse områdene godt under selvkost, men etter revisjonens vurderinger bør det vurderes å føre gebyrområdene separat for å synliggjøre dekningsgradene. Dersom dekningsgraden på et av områdene overstiger 100% skal det foreligge separate selvkostregnskap og selvkostfond.

Budsjettkalkylen utarbeides kun for et år. Etter revisjonens vurdering bør denne vise utviklingen i gebyrgrunnlaget over hele økonomiplanperioden. Budsjettkalkylen blir ikke lagt fram for kommunestyret. Siden budsjettkalkylen er en del av beslutningsgrunnlaget for kommunestyret i forbindelse med gebyrvedtaket mener revisjonen at budsjettkalkylen burde fulgt med gebyrsaken.

Skjåk kommune opplyser at hovedplan for vann og avløp er utdatert og arbeidet med ny plan er så vidt påbegynt. Investeringsplaner for vann og avløp inngår i kommunens økonomiplan. Kommunen har utarbeidet vedlikeholdsplaner som også inneholder beløp for investeringer.

Budsjettkalkyler som viser utviklingen i gebyrgrunnlaget i hele økonomiplanperioden ville synliggjort hvordan investeringene påvirker gebyrgrunnlaget i perioden.

### Anbefalinger

På grunnlag av våre vurderinger og konklusjoner har vi følgende anbefalinger:

- Kommunen bør benytte 5-årig swaprente + et tillegg på ½ prosentpoeng ved beregning av kalkulatorisk rente også på selvkostfondene.
- Kommunen bør vurdere å utarbeide etterkalkylen i regnskapsnoten i samsvar med anbefalingene i veilederen, slik at den også inneholder en oppsplitting av inntekter og kostnader bla ved å vise avskrivninger, kalkulatoriske renter, direkte og indirekte kostnader.
- Kommunen bør vurdere å vise selvkostregnskapet for gebyrområdene plan og byggesak og kart og oppmåling hver for seg i regnskapsnoten for å vise utviklingen i dekningsgradene på hvert område.
- For å gi kommunestyret et bedre beslutningsgrunnlag bør det vurderes om selve budsjettkalkylen skal følge gebyrsaken til kommunestyret.
- Budsjettkalkylen bør omfatte alle årene i økonomiplanperioden og vise konsekvenser av planlagte investeringer.

## 1. INNLEDNING

### 1.1 KONTROLLUTVALGETS BESTILLING

Sekretariatet for kontrollutvalget har i brev av 28.6.17 bestilt en forvaltningsrevisjon med formål å undersøke i hvilken grad administrasjonen overholder kravene i lov og forskrifter om selvkostberegning og om det foreligger hensiktsmessig oppfølging av vedlikehold.

Bestillingen baserer seg på vedtak i kontrollutvalget 14.6.17 om å gjennomføre et forvaltningsrevisjonsprosjekt om kommunens beregning av selvkost.

Kontrollutvalget viser til overordnet analyse for Skjåk kommune der en ser området alltid som en risikofaktor: *«Verknaden kan være for dyre tenester for den einskilde. Ein annan verknad er at kommunen kalkulerer for lågt til den einskilde, slik at andre tenester blir skadelidande. Rekneskapsforskriftene har krav til sjølvkostrekneskap. Eit spørsmål er om administrasjonens internkontroll på området er tilstrekkeleg, slik at reglene blir fylgde. Når det gjeld tekniske installasjonar, er det også risiko for forfall.»*

### 1.2 PROBLEMSTILLINGER

I bestillingen fra kontrollutvalget er det formulert følgende problemstillinger:

3. Har Skjåk kommune rutiner og beregninger for sikring av selvkost og fakturering av tjenester?
4. Har Skjåk kommune en vedlikeholdsplan og investeringsplan som ivaretar framtidige behov?

Kontrollutvalget har vedtatt at revisjonsprosjektet skal omfatte alle selvkostområdene etter note 13 i regnskapet.

#### Problemstilling 1:

Vi har konkretisert problemstillingen i følgende underproblemstillinger:

- a) Beregnes henførbare direkte og indirekte driftskostnader i samsvar med retningslinjene?
- b) Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?
- c) Er kommunens bruk av og avsetning til selvkostfond i samsvar med retningslinjene?
- d) Foretas det før- og etterberegninger av selvkost i samsvar med regelverket?
- e) Har kommunen rutiner som sikrer riktig fakturering og innfordring av gebyrer?

Innsamling og behandling av avfall utføres av renovasjonsselskapet Nord-Gudbrandsdal Renovasjon IKS. Selskapet ble etablert i 1997 av kommunene Skjåk, Lom, Vågå, Sel og Dovre kommuner. Lesja kommune ble medlem i 2003. Selskapet er lokalisert til Dovre kommune. Selskapet er primært etablert for å ta seg av den vanlige husholdningsrenovasjonen i de 6 medlemskommunene. Selskapet tilbyr også renovasjonstjenester for næringslivet. På hjemmesidene til NGR opplyses at

bedriftsrenovasjonen regnskapsmessig er skilt fra husholdningsrenovasjonen, og dekker fullt ut sine egne kostnader.

Skjåk kommune mottar faktura fra selskapet som grunnlag for sin selvkostberegning og fakturerer selv renovasjonsgebyrene. Vi har ikke foretatt noen kontroll av dette selskapet, eller av den dokumentasjonen kommunen mottar fra selskapet som grunnlag for beregningen av selvkost for renovasjon. Hvis vi skal undersøke selskapets ansvar i forbindelse med selvkost nærmere må dette eventuelt gjøres som en selskapskontroll.

### Problemstilling 2:

Denne problemstillingen avgrenses til området for vann og avløp, dette fordi kontrollutvalget spesielt har drøfta utfordringene innen dette området i forhold til at kommunen her har store tekniske installasjoner.

## 1.3 SELVKOSTPRINSIPPET, SELVKOSTREGNSKAPET OG KILDER FOR REVISJONSKRITERIER

### 1.3.1 KILDER FOR REVISJONSKRITERIER

Med revisjonskriterier mener vi de lover, forskrifter, retningslinjer, kommunale vedtak, faglige standarder mv som sier noe om hvordan virksomheten skal drives. Revisjonskriterier utgjør grunnlaget for å vurdere kommunens praksis. Revisjonskriterier kan hentes fra ulike rettskilder (lover, forskrifter mm), kommunestyrets vedtak, statlige føringer, faglige standarder mv.

I dette prosjektet hentes revisjonskriteriene i hovedsak fra

- lover og forskrifter for tjenester der selvkost setter den øvre rammen for brukerbetalingen,
- Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer for beregning av selvkost, jf. rundskriv H-3/14
- kommunale forskrifter og
- Norsk Vann Rapport 210/2015 Veiledning for praktisering av selvkost i vann- og avløpssektoren

Vi beskriver hovedtrekkene i selvkostprinsippet og selvkostregnskapet nedenfor, mens konkrete revisjonskriterier utledes i forbindelse med behandling av den enkelte problemstilling i kapitlene 3-8.

### 1.3.2 SELVKOSTPRINSIPPET

I retningslinjer for beregning av selvkost H-3/14 sies det at:

**Innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetalning, må kommunen utarbeide en selvkostkalkyle (for- og etterkalkyle) av kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette må gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost.**

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 varene eller tjenester som borgerne er forpliktet til å benytte seg av. I slike tilfeller kreves lovhjemmel for å kreve betaling fra brukerne<sup>1</sup>.

Viktige kommunale tjenester der selvkost setter den øvre rammen for brukerbetalingen:

- *Renovasjon.* (Lov om vern mot forurensning og om avfall (forurensningsloven) av 13.mars 1981, §34). Innenfor avfallsområdet (renovasjon) er et lovmessig krav om at selvkost *skal* danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling. Kommunen er pålagt å ha full kostnadsdekning. I avfallsforskriften sies det i § 15-4 at kommunen skal ha separate regnskap for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Alle kostnadene ved lovpålagt håndtering av husholdningsavfall skal dekkes over avfallsgebyret, jfr også forurensningsloven § 34.
- *Tømming fra slamavskillere (septiktanker) privet mv, forurensningsloven §26.* Som for renovasjon er det et lovmessig krav om at selvkost skal danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling.
- *Vann og avløp* (Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012 og forurensningsforskriften av 1.juni 2004. I § 16-1 i forurensningsforskriften sies det at *vann- og avløpsgebyrer fastsatt i medhold av lov 31. mai 1974 nr. 17 om kommunale vass- og kloakkavgifter ikke skal 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. Utgangspunktet for loven og forskriften er at brukerne av tjenesten i kommunen bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Plan- og byggesaksbehandling* (Plan- og bygningsloven § 33-1). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.
- *Oppmåling og matrikkelføring* (Matrikkeloven av 17.juni 2005, § 32) Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.
- *Feietjeneste* (brann - og eksplosjonsvernloven av 14.juni 2002, § 28). Brukerbetaling kan maksimalt dekke selvkost.

### 1.3.3 SELVKOSTREGNSKAPET

Grunnlaget for våre vurderinger av kommunens selvkostberegninger er Kommunal og moderniseringsdepartementet retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betjeningstjenester fra 2014<sup>2</sup>. Formålet med retningslinjene er å gi veiledning til utmålingen av gebyrer for den enkelte betalingstjeneste. Retningslinjene utfyller derfor reglene om brukerbetaling i særlovgivningen. I retningslinjene sies det at disse ikke er rettslig bindende for kommunene, men kan tjene som et sentralt tolkningsmoment i vurderingen av hvilke kostnader en kommune kan kreve dekket gjennom brukerbetaling fra innbyggerne. Retningslinjene har til hensikt å angi en økonomifaglig

---

<sup>1</sup> Fra retningslinjer for beregning av selvkost, rundskriv H-3/14

<sup>2</sup> Rundskriv H-3/14



standard for beregning av selvkost og praktisering av selvkostprinsippet som er i tråd med reglene i særlovgivningen. Eventuelle avvik fra retningslinjene bør derfor begrunnes.

Selvkost er, ifølge retningslinjene, den totale kostnadsøkningen en kommune påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.

Direkte driftskostnader
+ Indirekte driftskostnader
= Sum driftskostnader
+ Kapitalkostnader
= <b>Selvkost</b>
- Gebyrinntekter
- Andre inntekter
= <b>Overskudd (underskudd)</b>
- Avsetning til fond (bruk av fond)
= <b>0</b>

For å dokumentere selvkost må kommunene sette opp et selvkostregnskap (se figur 1.1). Selvkostregnskapet deles inn i direkte og indirekte driftskostnader og kapitalkostnader. Dersom gebyrinntektene er høyere enn kostnadene oppstår det et overskudd på selvkostregnskapet. Dette overskuddet skal avsettes til et selvkostfond (bundet fond). Hvis selvkostregnskapet vises underskudd, kan det brukes av fondet. Over en 3-5 årsperiode skal inntektene tilsvare kostnadene, dvs at selvkostregnskapet skal balansere.

**Figur 1.1** Illustrasjon av selvkostregnskapet

Selvkostregnskapet er et eget regnskap, et såkalt "skyggeregnskap". Selvkostregnskapet er ikke en del av det offisielle kommuneregnskapet. Alle kostnader og inntekter har imidlertid sitt utspring i kommuneregnskapet. Det er derfor viktig at det finnes solid dokumentasjon for hvordan inntekter og kostnader i selvkostregnskapet er fremkommet, at tallene kvalitetssikres og at de kan etterprøves. Hvis det ikke er dokumentasjon og kvalitetssikring, kan en ikke stole på at selvkostregnskapet er riktig og dermed heller ikke på at gebyrene er lovlige i henhold til kravene i lov og forskrift.

### 1.4 OVERSIKT OVER SELVKOSTOMRÅDENE I SKJÅK KOMMUNE.

Skjåk kommune utarbeider selvkostregnskap for områdene vann, avløp, renovasjon, slam, feiing, planbyggesak, kart og oppmåling.

Kommunen har selv utarbeidet modell/regneark for selvkostkalkyle som brukes både i forbindelse med forkalkyle/budsjettkalkyle og etterkalkyle. De sier de kjenner regnearket godt og mener de har god oversikt.

Selvkostregnskap for Sjøk kommune – 2016

Tabell 1.1 Etterkalkyle for selvkostområdene vann, avløp, renovasjon, slam, feiing og plansak, byggesaker, kart og oppmåling for 2016. Kilde: note 13 i kommuneregnskapet

Nettoreultat	2016		2015		2014	
Vann (subsidiert)	kr	556 020	kr	911 550	kr	764 900
Avløp (tidligere overskot 446318, frigjort i eiga sak i 2017)	kr	1 513 282	kr	-69 944	kr	-371 374
Renovasjon (sjølvfinansierende)	kr	0	kr	0	kr	0
Slam /sjølvfinansierende)	kr	0	kr	0	kr	0
Feiing	kr	44 894	kr	21 983	kr	32 338
Plansak, byggesaker, kart og oppmåling	kr	1 080 400	kr	883 965	kr	767 506
<b>Sjøvkostfond avsette midler</b>		<b>2 016</b>		<b>2 015</b>		<b>2 014</b>
Vann: underskott på drift subsidiert av kommunen						
Avløp: underskott på drift vert subsidiert av kommunen			kr	446 318		
Renovasjon 2511544/2137407 (skuldig kunder)	kr	1 278 348	kr	1 273 112	kr	1 373 691
Slam: 2511543/2137406 (skuldig kunder)	kr	423 002	kr	309 407	kr	506 928

Regnskapsnoten for 2016 viser resultatet for alle selvkostområdene. Noten viser at det var underskudd på selvkostregnskapene for vann, avløp, feiing og plansak, byggesaker, kart og oppmåling. Noten viser også saldo på selvkostfondene. I 2016 var det kun selvkostfond for avløp, slam og renovasjon. Selvkostfondene for slam og renovasjon har økt fra 2015 til 2016, noe som betyr at det har vært overskudd på selvkostregnskapene. For renovasjon skyldes overskuddet beregnet kalkulatorisk rente på fondet.

Kommunen utarbeidet ny note fra 2017 etter ønske fra revisjonen som vises i tabell 1.2. I 2017 var det underskudd på alle selvkostområdene. Renovasjon og slam har dekket underskuddet ved å bruke av selvkostfondene.

Tabell 1.2 Etterkalkyle selvkostområde 2017- Kilde: regnskapsnote 13

Tjeneste	vatn	Avløp	Renovasjon	Slam	Feiing	Plan- byggesak, kart og oppmåling
Funksjonskode	T3401-3456	T3501-3538	T3551	T3539	T3380	T3010-3030
Utgifter	kr 1 777 246	kr 5 795 495	kr 2 019 993	kr 1 746 755	kr 648 693	kr 1 937 996
Inntekter	kr -1 747 145	kr -4 408 633	kr -1 943 992	kr -1 646 375	kr -642 804	kr -1 107 679
Nett dr.res.	kr 30 101	kr 1 386 862	kr 76 001	kr 100 380	kr 5 889	kr 830 317
Avsett til fond						
Bruk av fond			kr -76 001	kr -100 381		
Over-underskot	kr 30 101	kr 1 386 862	kr -	kr -	kr 5 889	kr 830 317
Dekningsgrad	98 %	76 %	100 %	100 %	99 %	57 %
Saldo fond		kr -	kr 1 212 346	kr 325 621	kr -	
Fondskonto for avsetting		2 511 542	2 511 544	2 511 543		
Konto for kortsiktige fordringer			2 137 407	2 137 406		
Kommentar			Redtermin K038/2015			

## 2. METODE

Prosjektet er gjennomført i henhold til RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon som er gjeldende som god kommunal revisjonsskikk fastsatt av Norges kommunerevisorforening. Innlandet Revisjon IKS har et internt kvalitetssikringssystem som er i samsvar med RSK 001.

Datas *relevans* er knyttet til om undersøkelsen representerer den virkelige situasjonen. Vi mener data som er samlet inn i denne undersøkelsen er egnet til å svare på problemstillingene. Det er likevel viktig å være oppmerksom på at de opplysninger som framkommer i rapporten nødvendigvis er et utvalg av fakta.

Med *pålitelighet* menes at data skal være mest mulig presise og nøyaktige. Dette er ivaretatt ved verifisering av intervjureferater og ved innhenting av uttalelse fra rådmannen på utkast til rapport.

Det ble holdt oppstartsmøte der rådmann Svein Holen, teknisk sjef Ove John Plassen, økonomisjef Odd Gudbrand Aamodt og driftsansvarlig for veg, vatn og avløp Ole Kristian Kjosbakken var til stede.

Fra Innlandet revisjon IKS deltok oppdragsansvarlig Reidun Grefsrud og prosjektansvarlig Kari Robbestad. Referat fra oppstartmøtet ble oversendt møtedeltakerne og verifisert. Veronica Tråstad har vært kommunens kontaktperson i prosjektarbeidet. Vi fikk opplyst at Ole Kristian Kjosbakken kan kontaktes for områdene vann og avløp og Per Dagsgard er kontaktperson for renovasjon.

Vi har kontrollert selvkostberegningene i etterkalkylen for 2016. Vi har videre sett på endringer på selvkostfondene i perioden 2012-2017.

Prosjektet er i hovedsak gjennomført ved dokumentanalyser. I forbindelse med kontrollen av selvkostberegningene har vi fått tilsendt kommunens selvkostregnskap for 2016 og 2017. Vi har også innhentet noteopplysninger (note 13), vedlikeholdsplan for vann og avløp for perioden 2017-2021, budsjett- og økonomiplaner, årsmeldinger, gebyrregulativ mv. Vi viser til oversikt bakerst i rapporten under referanser.

Vi har hatt kommunikasjon på e-post med vår kontaktperson i prosjektet for å få svar på ulike spørsmål. Vi har i tillegg snakket med økonomisjefen og driftsleder for veg, vann og avløp for å få svar på ulike spørsmål.

### 3. SELVKOSTREGNSKAPET - DRIFTSKOSTNADER

I dette kapitlet behandler vi problemstilling 1a):

**Beregnes henførbare direkte og indirekte driftskostnader i samsvar med retningslinjene?**

#### 3.1 REVISJONSKRITERIER

I retningslinjene for selvkost skilles det mellom: Direkte driftskostnader og henførbare indirekte driftskostnader.

##### **Direkte driftskostnader**

Hovedregelen er at kommunen alltid kan henføre direkte kostnader til den aktuelle selvkosttjeneste. Tallene tas ut fra regnskapet på området.

Direkte driftskostnader (jfr figur 1.1) omfatter kostnader som er nødvendige i forbindelse med produksjonen (fremstillingen) av de kommunale tjenestene, f.eks for vann- og avløpstjenester hvor dette vil si driften av ledningsnett, renseanlegg og vannforsyningsanlegg mv. Normalt finnes disse kostnadene under funksjonene<sup>3</sup> for vann og avløpstjenester i kommuneregnskapet<sup>4</sup>. En forutsetning for at direkte kostnader i selvkostregnskapet blir riktig er at kommunen har fordelt kostnadene på riktig funksjon i kommuneregnskapet.

Flere tjenester kan være organisert i samme avdeling, f.eks vann- og avløpstjenester og vei eller renovasjon. Da vil samme stilling kunne være tillagt arbeidsoppgaver som hører inn under flere forskjellige kostrafunksjoner, f.eks kan en stilling både være tillagt arbeidsoppgaver innenfor drift av veier og drift av avløpsanlegg.

Kommunen er pålagt å fordele kostnadene i kommuneregnskapet slik at de føres på riktig kostrafunksjon<sup>5</sup>. Lønnskostnader skal f.eks fordeles på funksjoner dersom en stillingsandel er 20 % eller høyere. Andre driftsutgifter må også fordeles. Det samme gjelder kostnader til lokaler dersom samme lokaler brukes til flere typer tjenester. I denne revisjonen har vi ikke undersøkt om kommunen har fordelt utgiftene på riktige kostrafunksjoner.

##### **Indirekte kostnader (Kostnader vedr. interntjenester)**

Retningslinjene definerer interntjenester slik: *”Indirekte kostnader er henførbare når interntjenesten bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne. Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon. Fordelingsmetode for indirekte kostnader i selvkostkalkylen bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt brukes selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter som fordelingsnøkkel.»*

---

<sup>3</sup> En funksjon i kostra tilsvarer en tjeneste eller en gruppe med tjenester som hører sammen.

<sup>4</sup> Kostrafunksjonene 340-345, 350-353

<sup>5</sup> Jfr Hovedveileder Kostra fra KRD.

Visse interntjenester, så som administrasjon og ledelse av tjenesten, vil finnes i alle kommuner, mens innslaget av andre typer interntjenester varierer mellom kommunene. Årsakene til dette er at kommuner kan kjøpe slike tjenester av andre i stedet for å stå for slike selv. Eksempelvis kan juridiske tjenester, kopierings- og trykkeritjenester og bygningsvedlikehold utøves av egne ansatte, eller de kan kjøpes av private.

I henhold til selvkost må både kostnadene og inntektene fordeles til betalingstjenesten. Det innebærer at det er kommunens *netto* driftsutgifter, dvs. brutto driftsutgifter fratrukket driftsinntekter knyttet til interntjenesten, som vil være utgangspunktet når de indirekte tjenestene skal henføres til selvkosttjenesten.

Retningslinjene inneholder en oversikt over de mest relevante henførbare indirekte kostnadene<sup>6</sup> med en kort beskrivelse av hvilke kostnader som kan henføres samt hvilken fordelingsnøkkel som anbefales brukt. Fordelingsmetoden for indirekte kostnader skal i størst mulig grad reflektere selvkosttjenestens bruk av interntjenesten. Eksempler på fordelingsnøkler er andel bilag, andel fakturaer, andel ansatte eller årsverk eller faktisk registrert bruk (eks. kopiering eller trykking).

Selvkosttjenestens andel av brutto driftsutgifter kan benyttes hvis kontoplanen ikke er detaljert nok eller hvis ønsket fordelingsnøkkel ikke lar seg fremskaffe.

Indirekte kostnader og interntjenester som ikke er nødvendige for å framstille betalingstjenestene, men som er nødvendige ut fra andre hensyn, skal ikke henføres til betalingstjenestene. Administrativ ledelse, slik dette er definert i veiledningen til regnskapsrapporteringen i KOSTRA, bør ikke henføres til betalingstjenesten. Administrativ ledelse er definert slik:

- Administrative ledere er definert til å være ledere som har både økonomiske og administrative fullmakter.
- Dersom en administrativ leder yter tjenester for ett eller flere tjenesteområder, skal denne andelen fordeles til tjenestefunksjonen (betalingstjenesten)

Oppsummert er indirekte kostnader deler av kostnader som blir ført på andre funksjoner enn funksjonen for selvkosttjenesten, eks administrasjon, kontroll og revisjon. For å finne riktig andel av de indirekte kostnadene, skal kommunen bruke fordelingsnøkler. Retningslinjene lister opp de mest relevante henførbare interntjenestene, og gir en kort beskrivelse av hvilke kostnader som kan henføres og hvilken fordelingsnøkkel som anbefales brukt. Kostnadsgrunnlag og fordelingsnøkler må dokumenteres.

### **Konkrete revisjonskriterier:**

- Direkte driftskostnader i selvkostregnskapet skal stemme overens med regnskapsførte henførbare utgifter på aktuelle kostrafunksjoner i kommuneregnskapet.
- Bare kostnader for henførbare interntjenester skal belastes selvkostregnskapet

---

<sup>6</sup> Eksempler på interntjenester nevnt i retningslinjene er: regnskap, innfordring, lønn, revisjon, personaltjeneste, HMS, sentral opplæring, kantinedrift, kopiering- og trykktjeneste, IKT, felles post, arkiv- og sentralbord og juridisk bistand.

- Kommunen skal benytte fordelingsnøkler for å finne riktig andel av de indirekte kostnadene som skal belastes selvkostregnskapet

## 3.2 DATA

### Direkte driftskostnader

Utgangspunkt for beregning av selvkost er de direkte kostnadene som er ført på de aktuelle funksjonene i Kostra.

Denne undersøkelsen omfatter alle selvkostområdene etter note 13 i kommuneregnskapet. Vi har tatt utgangspunkt i regnskapsførte utgifter på funksjon:

- 301 plansaksbehandling,
- 302 byggesaksbehandling og eierseksjonering,
- 303 kart og oppmåling,
- 338 forebygging av branner og andre ulykker,
- 340 Produksjon av vann,
- 345 distribusjon av vann,
- 350 avløpsrensing,
- 353 avløpsnett/innsamling av avløpsvann,
- 3550 renovasjon

Driftsutgiftene er registrert på Kostra funksjoner, slik at det er enkelt å ta ut oversikt over de forskjellige selvkostområder. Vi har kontrollert at tallene i kommunens selvkostregnskap stemmer med oversikter som vi har fått tilsendt fra kommuneregnskapet. Vi har ikke kontrollert tallene i kommuneregnskapet. Vi oppdaget at det var avvik mellom kommunens selvkostregnskap på vann og etterkalkylen i note 13 når det gjaldt kostnader. Dette fikk vi opplyst skyldes en feil i selvkostregnskapet hvor det var utelatt et beløp på tjenesten 3407 felleskostnader VAR, med ansvar rådmann og støttefunksjon. Beløpet i note 13 er derfor riktig.

Vi har fått opplyst fra kommunen at en person jobber fast på de tre områdene vann, avløp og slam, lønna er fordelt på disse områdene. Ansatte ved rensaneanlegg og vannverk og driftsoperatør er belastet med fast lønn. I tillegg føres det timer etter medgått tid.

### Indirekte driftskostnader

Kommunen fordeler indirekte driftskostnader i selvkostregnskapet i støttefunksjoner og tilleggsytelser<sup>7</sup>. Vi fikk opplyst av kommunen at fordelingsnøkler på henførbare kostnader til støttefunksjoner ble vurdert i 2016.

---

<sup>7</sup> Betegnelsen støttefunksjon og tilleggsytelser ble brukt om indirekte kostnader i forrige versjon av retningslinjene, H -2140. I de nye retningslinjene H-3/14 blir disse nå kalt indirekte henførbare kostnader

Følgende kostnader inngår i støttefunksjonene:

- Revisjon,
- porto,
- bedriftshelsetjenesten og
- fordeling av IT-konsulent.

**Tabell 3.1 Fordeling av indirekte utgifter 2016 – støttefunksjon (tallene er avrundet). Kilde: selvkostregnskap oversendt fra kommunen.**

Støttefunksjon	avløp	vann	Renovas	Septik	feiring	Plan og byggesal	Kart og oppmåling	Total
Revisjon	kr 10 000	kr 5 000	kr 6 000	kr 2 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 4 000	kr 29 000
Bedriftshelsetjene	kr 2 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 8 000
It-konsulent	kr 10 000	kr 5 000	kr 6 000	kr 2 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 4 000	kr 29 000
Porto	kr 7 000	kr 7 000	kr 11 000	kr 7 000	kr 14 000	kr 1 000	kr 1 000	kr 48 000
Sum	kr 29 000	kr 18 000	kr 24 000	kr 12 000	kr 17 000	kr 4 000	kr 10 000	kr 114 000

For å finne fordelingsnøkkel brukes andel driftsutgifter pr tjenesteområdet av totale netto driftsutgifter. Denne fordelingsnøkkelen brukes til å fordele utgifter til revisjon, bedriftshelsetjeneste og It-konsulent. Fordeling av kostnader til porto er beregnet på bakgrunn av antall faktura/brev. I grunnlaget for fordeling av porto er det fordelt kr 7000 til feiring, tabell 3.1 viser at det er registrert kr 14.000 i kommunens selvkostregnskap. Vi fikk opplyst fra kommunen at dette skyldes at det er sendt både varsel om feiring og faktura slik at porto blir dobbelt.

I tillegg belastes selvkostregnskapet med tilleggsytelser. Dette inngår også i de indirekte kostnadene og består av kostnader for ytelser fra:

- Plan, samfunn og miljø
- Teknisk kontor (vann)
- Økonomi
- Servicetorg

**Tabell 3.2 Tilleggsytelser 2016 (avrundete tall) Kilde: Selvkostregnskap 2016 oversendt fra kommunen.**

Tilleggsytelser	avløp	vann	Renovas	Septik	feiring	Plan og byggesal	Kart og oppmåling	Total
Plan,samfunn og m	kr 29 000	kr 29 000	kr 29 000	kr 15 000	kr 11 000	kr 229 000	kr 29 000	kr 371 000
Teknisk kontor	kr 238 000	kr 238 000	kr -	kr 40 000	kr -	kr -	kr -	kr 516 000
Økonomi	kr 30 000	kr 30 000	kr 30 000	kr 30 000	kr 4 000	kr 19 000	kr 15 000	kr 158 000
servicetorg	kr 3 000	kr 10 000	kr 16 000	kr 3 000	kr 19 000	kr 16 000	kr 7 000	kr 74 000
Sum	kr 300 000	kr 307 000	kr 75 000	kr 88 000	kr 34 000	kr 264 000	kr 51 000	kr 1 119 000

Tilleggsytelsene er utarbeidet på bakgrunn av kartlegging av tidsbruk og andel av årsverk for de personene som arbeider på de forskjellige selvkostområdene - i gjennomsnitt pr måned. Vi har fått oversendt dokumentasjon på kartleggingen av tidsbruk for hvert selvkostområde for 2016. Vi fikk opplyst at dette oppdateres ca annet hvert år. Kartleggingen av tidsbruk for 2016 er utført 26.6.15, dokumentasjonen er datert 3.7.2015. I 2016 er det på tilleggsytelser (indirekte henførbare kostnader) ført andel lønn som til sammen utgjør 74 % for driftsleder på områdene vann og avløp. På plan og

byggesak er det ført i underkant av 25 % lønn for leder. Kommunen har endret denne praksisen i 2017 og lønna er ført direkte på selvkostområdene vann, avløp og slam i kommuneregnskapet slik at de blir en del av de direkte driftskostnadene i selvkostregnskapet. Lønn på området plan- og byggesak føres også i 2017 som indirekte henførbare kostnader.

Både utgifter til støttefunksjoner og tilleggsytelser belastes det aktuelle ansvarsområdet i regnskapet med motpost fordelte utgifter.

### 3.3 REVISJONENS VURDERINGER

#### **Direkte driftskostnader i selvkostregnskapet skal stemme overens med regnskapsførte henførbare utgifter på aktuelle kostrafunksjoner i kommuneregnskapet.**

Det er vanligvis ikke store utfordringer knyttet til denne beregningen, da tallene hentes direkte ut fra driftsregnskapet. Vi har kontrollert at tallene i selvkostregnskapet stemmer med oversikter som vi har fått tilsendt fra kommuneregnskapet og med etterkalkylen i note 13. Vi fant et avvik mellom selvkostregnskapet og regnskapsnoten for 2016. Etter som kommunen kun viser totale utgifter og inntekter i note 13 er det etter revisjonens vurdering viktig at grunnlaget for noten, som er kommunens selvkostregnskap rettes opp og viser riktige tall.

#### **Bare henførbare interntjenester skal belastes selvkostregnskapet**

Etter revisjonens vurdering har kommunen belastet de indirekte kostnadene i selvkostregnskapet for 2016 med lønnsutgifter som burde vært ført som direkte kostnader i selvkostregnskapet. I henhold til bestemmelsene i KOSTRA skal lønnsutgifter fordeles mellom aktuelle funksjoner i kommuneregnskapet dersom oppgaven utgjør mer enn 20 % av stillingen. Kommunen har endret denne praksisen i 2017.

Revisjonen vurderer det slik at de øvrige interntjenester er i henhold til retningslinjene.

#### **Kommunen skal benytte fordelingsnøkler for å finne riktig andel av de indirekte kostnadene som skal belastes selvkostregnskapet**

Kommunen har utarbeidet fordelingsnøkler for internkostnadene støttefunksjoner og tilleggsytelser i samsvar med retningslinjene.

Kommunen har i selvkostkalkylen for 2016 benyttet gamle betegnelser på Interntjenester/indirekte kostnader, men dette har ikke betydning for beregningen av de indirekte kostnadene. I de siste retningslinjene (H-3/14) brukes samlebetegnelsen «henførbare indirekte driftskostnader» på interntjenester, dette har kommunen brukt i selvkostkalkylen<sup>8</sup> for 2017.

---

<sup>8</sup> Kommunen bruker benevnelsen selvkostregnskap for sitt oppsett i 2016, i 2017 har de endret benevnelsen til selvkostkalkyle



## 4. KALKULATORISKE KAPITALKOSTNADER

I dette kapitlet behandler vi problemstilling 1b:

**Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?**

### 4.1 REVISJONSKRITERIER

Kapitalkostnader er knyttet til bruk av egne anleggsmidler, og skal beregnes på grunnlag av de investeringskostnadene kommunen faktisk har hatt. Kapitalkostnader består av avskrivninger og rentekostnad.

Investeringsutgiftene skal i henhold til retningslinjene fordeles jevnt over investeringenes levetid. Lineær avskrivning skal altså anvendes og skal basere seg på historisk anskaffelseskost. Kostnader ved bruk av varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenester drar nytte av over flere år, fordeles over samme avskrivningsperiode som i årsregnskapet. For tomt, som ikke avskrives i regnskapet, legges det til grunn en avskrivningstid på 50 år. I de tilfeller der tomteprisen inngår i anskaffelseskost for bygg og anlegg, legges det til grunn at det ikke er nødvendig å skille ut tomteprisen fra samlet anskaffelseskost. Dersom den økonomiske levetiden til et varig driftsmiddel er åpenbart kortere enn den fastsatte avskrivningstiden, kan en kortere levetid benyttes.

I kommuneregnskapet brukes bruttoprinsippet ved avskrivning av anleggsmidler, her foretas det ingen korrigering for tilskudd e.l. I selvkostregnskapet skal grunnlaget for avskrivning være netto beløp, kostnad på anleggsmiddel fratrukket investeringstilskudd/anleggsbidrag fra eksterne. Gevinst eller tap ved salg eller utrangering av anleggsmiddel skal være hensyntatt.

Ved beregning av alternativkostnad eller kalkulatorisk rente skal kalkylerenten settes lik 5-årig swaprente pluss et tillegg på  $\frac{1}{2}$  prosentpoeng<sup>9</sup>. Grunnlaget for beregning av kalkulatoriske renter er avskrivningsgrunnlaget for beregning av kapitalkostnadene.

Konkrete revisjonskriterier:

- Kapitalkostnadene skal baseres på lineære avskrivninger med utgangspunkt i historisk anskaffelseskostnad.
- Avskrivningsgrunnlaget er netto beløp, kostnad for anleggsmiddel fratrukket tilskudd/bidrag fra eksterne.
- Ved beregning av kalkulatorisk rente skal renten settes lik 5-årig swaprente pluss et tillegg på  $\frac{1}{2}$  prosentpoeng.

---

<sup>9</sup> Swap-renten publiseres bl.a på Kommunalbankens nettsider.

## 4.2 DATA

Note nr. 24 i regnskapet med kommunens anleggsmidler viser at kommunen benytter lineær avskrivning på sine investeringer. Kommunen har i sine selvkostregnskap oversikt over avskrivninger og kalkulatoriske renter for hvert selvkostområde. Her er det tatt inn følgende opplysninger

- Investeringsobjekt,
- beregningsgrunnlag,
- herav tomteknad/salg utranering,
- Avskrivningskostnad
- alternativkostnad,

Avskrivninger i 2016 er tilnærmet lik i kommuneregnskapet og i kommunens selvkostregnskap. Både avskrivning og kalkulatorisk rente er registrert under kjerneprodukt i kommunens selvkostregnskap i 2016. I kommunens selvkostkalkyle for 2017 er både kalkulatoriske renter og avskrivninger ført på egne linjer.

Vi har mottatt oversikt over anlegg med endringer fra regnskapsåret 2016. Her opplyses det om at anleggsmidlene har lineære avskrivninger. Oversikten inneholder

- anleggsmiddel,
- inngående saldo
- tilgang,
- avgang
- nedskrivninger/rev. nedskrivninger,
- regnskapsmessige avskrivninger,
- nåværende saldo

Oversikten inneholder ikke anskaffelseskostnad, men vi fikk opplyst at tilskudd på investeringer trekkes fra før beregning av avskrivninger i selvkostkalkylen. Vi fikk også opplyst at Bismo renseanlegg som var ferdig i 2016 ikke hadde tilskudd.

Ved beregning av kalkulatoriske renter har kommunen brukt 5-årig swaprente pluss et tillegg på ½ prosentpoeng som i 2016 utgjorde 1,684 %, disse er ført på konto 1299/1799.

## 4.3 REVISJONENS VURDERINGER

**Kapitalkostnadene skal baseres på lineære avskrivninger med utgangspunkt i historisk anskaffelseskostnad.**

Revisjonen vurderer at bruk av lineær avskrivning er bekreftet i note 24. Dette vises også ut fra oversikten over anlegg med endringer og tabell i selvkostregnskapene som viser avskrivning og kalkulatoriske renter for hvert investeringsobjekt.

**Avskrivningsgrunnlaget er netto beløp, kostnad for anleggsmiddel fratrukket tilskudd/bidrag fra eksterne.**

Avskrivningene i selvkostkalkylen i 2016 er lik avskrivningskostnadene i kommuneregnskapet. Vi har fått opplyst at eventuelle tilskudd trekkes fra før beregning av avskrivninger, dette har vi ikke kontrollert.

**Ved beregning av kalkulatorisk rente skal renten settes lik 5-årig swaprente pluss et tillegg på ½ prosentpoeng.**

Kommunen har brukt kalkulatorisk rente i henhold til retningslinjene H 3/14.

## 5. OVERSKUDD OG UNDERSKUDD PÅ SELVKOSTREGNSKAPET

Her behandles problemstilling 1 c:

**Er kommunens bruk av og avsetning til selvkostfondet i samsvar med regelverket?**

### 5.1 REVISJONSKRITERIER

Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond. Selvkostresultat, dvs. differansen mellom alle inntekter og kostnader i etterkalkylen, avsettes til et selvkostfond (ved overskudd) eller motregnes mot et selvkostfond (ved underskudd) dersom gebyrområdet gjennom lov eller kommunestyrevedtak skal ha full kostnadsdekning. Tilsvarende gjelder for det over- eller underskytende i de tilfeller der kommunestyret har vedtatt at bare en bestemt andel av selvkost skal dekkes av gebyrer. Et positivt selvkostresultat tilbakeføres som hovedregel brukerne av selvkosttjenesten innen fem år. Tilsvarende dekkes et underskudd som hovedregel inn senest innen fem år.

På selvkostfondet beregnes det kalkulatoriske renter. Beregningsgrunnlaget vil være gjennomsnittlig beholdning det enkelte år. Selvkostfondets kalkulatoriske renter er lik beregningsgrunnlaget multiplisert med kalkylerente. Kalkylerenten er også her 5-årig SWAP-rente.

- Det skal være et selvkostfond for hvert selvkostområde
- Overskudd på selvkostregnskapet skal avsettes til et selvkostfond og må benyttes innenfor en tidsperiode på 3-5 år.
- Underskudd på selvkostregnskapet kan motregnes mot selvkostfondet (fremføres) hvis lov eller kommunestyrevedtak hjemler full kostnadsdekning.
- Kalkulatoriske renteberegninger av fondet skal foretas i samsvar med retningslinjene

### 5.2 DATA

Tabell 5.1 viser resultatet på selvkostregnskapene det enkelte året og selvkostfondene pr. 31.12 i årene 2012-2017.

Kommunestyret har ikke fattet vedtak om full kostnadsdekning, så kommunen har derfor kun mulighet til å fremføre underskudd på renovasjon og slam.

**Tabell 5.1 Utvikling i selvkostresultat/selvkostfond pr selvkostområde i perioden 2012-2017, kilde: kommuneregnskap Skjåk**

Utviklingen i selvkostresultat/selvkostfond	2017	2016	2015	2014	2013	2012
<b>avløp</b>						
Overskudd (+)/ underskudd (-)	kr -1 386 862	kr -1 513 282	kr 69 944	kr 371 374	kr -9 094	kr -41 552
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr -	kr 446 318	kr 446 318	kr -	kr -	kr -
<b>vann</b>						
Overskudd (+)/underskudd (-)	kr -30 101	kr -556 021	kr -759 119	kr -611 743	kr -830 347	kr -661 958
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -
<b>Renovasjon</b>						
Overskudd (+)/underskudd (-)	kr -76 001	kr -9 765	kr -120 579	kr -215 791	kr -199 662	kr 878 784
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr 1 212 346	kr 1 278 348	kr 1 273 112	kr 1 373 691	kr 1 589 482	kr 1 789 145
<b>slam</b>						
Overskudd (+)/underskudd (-)	kr -100 381	kr 109 595	kr -204 520	kr -867	kr -108 107	kr 293 526
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr 325 621	kr 423 002	kr 309 407	kr 506 928	kr 507 794	kr 399 688
<b>feiing</b>						
Overskudd (+)/underskudd (-)	kr -5 889	kr -44 894	kr -21 983	kr -32 338	kr -74 171	kr -40 811
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -
<b>kart og oppmåling</b>						
Overskudd (+)/underskudd (-)	kr -687 160	kr -845 103	kr -740 949			
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr -	kr -	kr -			
<b>Plan og byggesak</b>						
Overskudd (+)/underskudd (-)	kr -143 157	kr -235 297	kr -143 015	kr -809 255	kr -619 457	kr -1 136 755
saldo selvkostfond pr. 31.12. i rapporteringsåret	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -	kr -

Oversikten viser at kommunen de siste årene for det meste har hatt underskudd på selvkostområdene. Vi fikk opplyst at det er vanskelig å få dekket inn kostnader på vann og avløp fordi det er få abonnenter og et stort ledningsnett i kommunen målt pr innbygger.

**Tabell 5.2 Beholdning på selvkostfond for avløp, renovasjon og slam pr. 31.12.2012- 31.12.2017**

Kolonne1	Avløp	renovasjon	slam
2012	kr -	kr 1 789 145	kr 399 688
2013	kr -	kr 1 589 482	kr 507 794
2014	kr -	kr 1 373 691	kr 506 928
2015	kr 446 318	kr 1 273 112	kr 309 407
2016	kr 446 318	kr 1 278 348	kr 423 002
2017	kr -	kr 1 212 346	kr 325 621

Kommunen har hatt positivt selvkostfond for både renovasjon og slam i alle årene fra 2012-2017.

I henhold til selvkostregnskapene vi har mottatt har kommunen beregnet kalkulatoriske renter på selvkostfond for renovasjon og slam fra 2015. Vi fikk opplyst at renten er beregnet ved å bruke avrundet bankrente på innstående midler. De kalkulatoriske rentene vises ikke i kommunens selvkostregnskap for 2016, men er tatt inn i selvkostkalkylen for 2017. Rentene vises ikke i etterkalkylen i note 13.

For avløp fikk vi opplyst at overskuddet i 2015 skulle vært brukt i 2016, som hadde regnskapsmessig underskudd. På grunn av at det ble overskudd i henhold til budsjett dette året, ble dette først ført som brukt i 2017. Kommunen har ikke beregnet rente disse to årene. Det ble i 2015 beregnet kr 5 000 i kalkulert rente på dette fondet.

### 5.3 REVISJONENS VURDERINGER

#### **Det skal være et selvkostfond for hvert selvkostområde**

Kommunen har selvkostregnskap for hvert selvkostområde. Etter som kommunen ikke har vedtatt full kostnadsdekning er det for selvkostområder uten overskudd ikke ført noe selvkostfond.

#### **Overskudd på selvkostregnskapet skal avsettes til et selvkostfond og må benyttes innenfor en tidsperiode på 3-5 år.**

For selvkostfondene renovasjon og slam hvor det lovmessig skal dekkes 100 %, har det i årene 2012-2017 vært positive selvkostfond. For slam er overskuddet i 2012 brukt innen 2017, mens overskuddet for renovasjon fra 2012 skulle vært benyttet innen 2017.

#### **Underskudd på selvkostregnskapet kan motregnes mot selvkostfondet (fremføres) hvis lov eller kommunestyrevedtak hjemler full kostnadsdekning.**

For de øvrige selvkostområdene har ikke dette vært aktuelt. Kommunen har ikke vedtatt full kostnadsdekning på selvkostområdene og kan derfor ikke framføre underskudd for senere motregning av overskudd på selvkost. Kommunen har dekket inn underskudd over kommuneregnskapet på de selvkostområdene som har hatt underskudd. Etter revisjonens vurdering er dette riktig behandlet.

#### **Kalkulatoriske renteberegninger av fondet skal foretas i samsvar med retningslinjene**

Det er foretatt beregning av kalkulatoriske renter siden 2015. Kommunen har benyttet en annen rentesats enn det som er sagt i retningslinjene. Dette har medført at det er avsatt for lite renter på selvkostfondene. Da vi gjorde kommunen oppmerksom på at det skulle brukes tilsvarende rente her som på kalkulatoriske avskrivninger sier de at de vil starte med dette i 2018.

## 6. FØR- OG ETTERBEREGNINGER AV SELVKOST

Her behandles problemstilling 1 d):

**Foretas det før- og etterberegninger av selvkost i samsvar med regelverket?**

### 6.1 REVISJONSKRITERIER

I henhold til retningslinjene (H-3/14) skal kommunen innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, utarbeide en budsjettkalkyle (forkalkyle) og foreta en etterkalkulasjon (etterkalkyle) av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost.

I norsk Vann sin veileder nr 210 /2015 sies det at «*Som grunnlag for de årlige vedtak av VA-gebyrene må kommunene utarbeide en selvkostkalkyle som omfatter investeringsplaner, drift- og vedlikeholdskostnader og selvkostkalkyle for budsjettåret samt for økonomiplanperioden. Kalkylen skal vise hvordan selvkost vil utvikle seg i perioden og hvilke eventuelle endringer som må gjøres i årsgebyr og tilknytningsgebyr for å oppnå selvkostdekning. Oppsettet må vise saldoen på selvkostfondet i økonomiplanperioden som konsekvens av saldo på selvkostfond siste regnskapsår, utviklingen av selvkost og gebyrinntektene. Slik blir det mulig for kommunestyret å se behovet for å sette gebyrene opp eller ned, og at det tas høyde for eventuelle svingninger i selvkost, som krever en begynnende opptrapping av gebyrene.*»

I forurensningsforskriften § 16-1 sies det følgende om rammen for gebyrene.

«*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.*»

#### **Konkrete revisjonskriterier:**

- Det skal foretas en årlig etterkalkyle av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle selvkostområdene.
- Det skal utarbeides en årlig budsjettkalkyle som viser hvordan selvkost vil utvikle seg i perioden og hvilke eventuelle endringer som må gjøres i årsgebyr og tilknytningsgebyr for å oppnå selvkostdekning.
- Budsjettkalkylen bør inngå i saken om gebyrsatser som legges fram for kommunestyret.

## 6.2 DATA

Kommunens selvkostregnskap inneholder detaljert informasjon om inntekter og kostnader. Det er gjort noen endringer fra 2016 til 2017. Disse selvkostregnskapene/selvkostkalkylene er grunnlaget for note 13 som ligger som vedlegg til kommuneregnskapet

Regnskapsnote 13 i 2017 inneholder kun totale kostnader på inntekter og kostnader. Retningslinjene H/3-14 har i kapittel 7.4. 2 vist et eksempel på noteopplysning som er noe mer detaljert enn den kommunen bruker. I dette eksemplet er det for kostnader og inntekter tatt inn tall for

- Direkte driftskostnader
- Henførbare indirekte driftskostnader
- Kalkulatoriske rentekostnader
- Kalkulatoriske avskrivninger
- Gebyrinntekter

Kommunen har utarbeidet selvkostregnskap for hvert gebyrområde, men i etterkalkylen i note 13 i kommuneregnskapet er plan, byggesak og kart oppmåling slått sammen.

Gebyrregulativet vedtas i samme kommunestyremøte som budsjett og økonomiplan.

Revisjonen har fått tilsendt budsjettkalkyle for selvkostregnskapet for 2016. Denne viser budsjettert selvkost for det aktuelle året, men ikke utviklingen over alle årene i økonomiplanperioden. Budsjettkalkylen legges ikke fram i kommunestyresaken der gebyrregulativet vedtas.

## 6.3 REVISJONENS VURDERING

- **Det skal foretas en årlig etterkalkyle av de reelle kostnadene innenfor de aktuelle selvkostområdene.**

Skjåk kommune utarbeider etterkalkyle som ligger som note til regnskapet. Kommunen har endret oppsett på noten i regnskapet i 2017 etter ønske fra revisjonen. Note 13 i regnskapet tilfredsstillende minimumskravene, men den ville gitt mer informasjon om eksemplet i retningslinjene ble benyttet.

Kommunen har i noten slått sammen gebyrområdene plan og byggesak og kart og oppmåling. Retningslinjene sier at det er et rettslig skille mellom gebyrene for de ulike tjenestene. Gebyrinntektene fra de ulike områdene skal finansiere de respektive formålene. Det er derfor ikke anledning til å slå sammen fond for ulike tjenester. Samlet ligger disse tjenestene i 2016 på 44% dekningsgrad, plan og byggesak har 51,2 % og kart og oppmåling 40,1 % dekningsgrad. Etterkalkylen viser altså at begge områdene ligger langt under selvkost. Selv om kommunen ikke har selvkostfond på disse områdene anbefaler revisjonen likevel at hvert gebyrområde føres separat for å vise utviklingen på selvkostgraden på hvert område. Allerede i 2017 har kart og oppmåling 45 % dekningsgrad, mens plan og byggesak dette året har 79 % dekningsgrad.



- **Det skal utarbeides en årlig budsjettkalkyle som viser hvordan selvkost vil utvikle seg i perioden og hvilke eventuelle endringer som må gjøres i årsgebyr og tilknytningsgebyr for å oppnå selvkostdekning.**
- **Budsjettkalkylen bør inngå i saken om gebyrsatser som legges fram for kommunestyret.**

Skjåk kommune opplyser at selvkostregnskapet som kommunen utarbeider også brukes i forbindelse med budsjett/forkalkyle for de enkelte selvkostområdene. Etter revisjonens vurdering skal det utarbeides en budsjettkalkyle for alle årene i økonomiplanperioden, for å kunne ta hensyn til utviklingen i selvkost. Både forurensningsforskriften § 16-1 og i rapport om «Norske vanns praktisering av selvkost i vann- og avløpssektoren» sies det at det skal utarbeides en budsjettkalkyle og at denne bør så vidt mulig utarbeides sammen med kommunens rullerende økonomiplan. Revisjonen mener at kommunestyret ville hatt et bedre beslutningsgrunnlag hvis budsjettkalkylen som omfatter de nærmeste fem årene hadde vært presentert i saken til kommunestyret.

## 7. HAR KOMMUNEN RUTINER SOM SIKRER RIKTIG INNKREVIING AV GEBYRER?

Her behandles problemstilling 1 e):

**Har kommunen rutiner som sikrer riktig fakturering og innfordring av gebyrer?**

### 7.1 REVISJONSKRITERIER

Følgende kommunale forskrifter inneholder grunnlag for innkreving av gebyr:

- «Forskrift om tømning av slamavskiljar og tette tanker mv., Skjåk kommune, Oppland» av 17.12.2015.  
I forskriftens §10 om hvem som skal betale gebyr sies det at «*Abonnementen skal betale et årleg gebyr til kommunen i medhald av gjeldande regulativ. Kommunen fastsett reglar for avrekning av storleik på gebyr*».
- Forskrift for kommunal renovasjon, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Dovre og Lesja kommuner i Oppland.  
§ 14 i forskriften omhandler gebyr. Det sies her at for innsamling og behandling av avfall betaler den enkelte abonnent et årlig gebyr i samsvar med gjeldende gebyrvedtak for det enkelte abonnement.
- Kommunen har legalpant for avgifter til renovasjon, vann og avløp og feiing, jfr § 6-1 i panteloven.

Gebyrregulativet for 2016 er vedtatt i kommunestyret 25.11.2015. Gebyrregulativet for 2017 ble vedtatt i kommunestyret 20.12.2016. For gebyrer innenfor tekniske tjenester vises det til hjemmel og det sies at det er krav om full kostnadsdekning av tjenestene renovasjon og slamtømming. Videre at brukerbetalingen på områdene vann og avløp økes og bør følge selvkostprinsippet, noe det ikke gjør i Skjåk kommune.

#### **Konkrete revisjonskriterier:**

Kommunen bør ha rutiner som sikrer at fakturering og innkreving av gebyrer skjer i samsvar med forskrifter og gebyrregulativer.

### 7.2 DATA

Vi har fått oversikt over rutinen for behandling av kommunale gebyrer hvor det sies at kommunen fakturerer kommunale gebyr kvartalsvis. Her sies det blant annet om ferdigattester at det før hver termin går gjennom liste fra Folkeregisteret med opplysninger om personer som er innflyttet, utflyttet og omflyttet.

Vi fikk opplyst at det er tett samarbeid mellom den som arbeider med fakturering og byggesak. Kommunen mener at dette bidrar til redusert risiko for feil i faktureringen.

Kommunen har en skriftlig rutine for innkreving av gebyrer, «*Rutiner, restanser kommunale krav og egedomsavgifter*». Kommunen benytter et innfordringssystem fra Eik Inkasso. I rutineene sies det at alle krav som skal purres blir overført til EIK Inkasso. Inkassovarsel sendes ut 3 uker etter fakturaens forfall (i EIK Inkasso). Rutinen inneholder fremgangsmåte for betalingsoppfordring. Det sies videre at 5 dager etter forfall på betalingsoppfordring blir begjæring om utlegg/forliksklage oversendt namsmannen. 2 ganger i året blir restansene gått gjennom i Økonomiavdelingen. Vanskelige saker blir vurdert. Tvangssalg blir vurdert ut fra kravet og panteobjektet. Det er Skatteoppkreveren i Ottadalen som tar disse sakene.

Vi fikk opplyst at kommunen i årene 2015-2017 ikke har sendt faktura for en termin på renovasjon på grunn av at denne tjenesten har hatt overskudd, dette er gjort istedenfor å redusere gebyrene. En slik praksis har vært tatt opp i kommunestyresak 37/13 og 38/15. I sak 38/15 sies det at «*Administrasjonen foreslår å videreføre denne ordningen inntil fondet er redusert til et minimum, da vi har vurdert dette som den mest rettfærdige og praktiske måten og tilgodesjå innbyggerane på i høve til renovasjonsavgift*». Det ble vedtatt å ikke kreve inn 3. termin for renovasjon på hus i 2015 for å redusere overskuddet. Videre ble det i punkt 2 i vedtaket vedtatt at kommunen krever inn ½ del av renovasjon på hytter i 2015. I vedtakets punkt 3 gir kommunestyret administrasjonen fullmakt til å redusere innkrevinga i årene fremover for å redusere fondsmidlene. I K-sak 74/17 er det vedtatt å redusere renovasjonsgebyrene for 2018 med 10 %.

### 7.3 REVISJONENS VURDERING

- **Kommunen bør ha rutiner som sikrer at fakturering og innfordring av gebyrer skjer i samsvar med forskrifter og gebyrregulativer**

Skjåk kommune har unnlatt å kreve inn en termin på gebyrene til renovasjon i stedet for å redusere gebyrene i årene 2015 - 2017. Revisjonen har forstått at dette er en praktisk ordning for å unngå å kreve inn mer enn selvkost disse årene. Ordningen er ikke i samsvar med gebyrregulativet, men kommunestyret har vedtatt å gi administrasjonen fullmakt til å redusere innkrevingen istedenfor å redusere gebyrene. Revisjonen har merket seg at i vedtaket fra 2015 har kommunestyret vedtatt å gi administrasjonen fullmakt til å videreføre ordningen, for å redusere fondsmidlene.

Revisjonen vurderer for øvrig at Skjåk kommune har rutiner som sikrer riktig fakturering. Kommunen har også rutiner for purring. Etter revisjonens vurdering ser dette ut til å være godt ivaretatt i kommunen.

## 8. VEDLIKEHOLDSPLAN OG INVESTERINGSPLAN

I dette kapitlet behandler vi problemstilling 2:

**Har Skjåk kommune en vedlikeholdsplan og investeringsplan som ivaretar framtidige behov?**

### 8.1 REVISJONSKRITERIER

Kommunen er som eier av vannforsynings- og avløpsanlegg underlagt en rekke krav i særlovgivningen. Her <sup>10</sup> kan f.eks nevnes drikkevannsforskriften, forurensingsloven med forskrifter, plan- og bygningsloven med forskrifter, helseberedskapsloven, lov om kommunal beredskapsplikt og forskrift om brannforebygging. Det er også krav om risiko- og sårbarhetsanalyser (ROS-analyser) i henhold til helseberedskapsloven og sivilbeskyttelsesloven. Disse skal være grunnlag for kommunens langsiktige mål, strategier, prioriteringer og plan for oppfølging av samfunnssikkerhet – og beredskapsarbeidet og vil være med å definere nødvendige behov på den kommunale vann- og avløpssektoren.

Kommunen må ta hensyn til dette regelverket i sine planer for vedlikehold og investeringer. I tillegg kommer investeringsbehov som følge av endret befolkningsgrunnlag og bosettingsstruktur. Det er viktig at kommunen har gode planer for vedlikehold og investeringer for å kunne kalkulere kostnadene inn i fremtidige selvkostkalkyler.

For å møte de store investeringsbehovene i sektoren er det nødvendig å kartlegge og planlegge investeringsbehovet i den enkelte kommune. Hovedplanene for vann og avløp bør ifølge veilederen fra Norsk Vann ha et 15-20 års perspektiv for å gjøre riktige beslutninger om etablering av infrastrukturen. I veilederen sies det videre følgende: «Hovedplaner bør revideres hvert fjerde år for å være oppdatert mht endringer i rammer og krav, og slik at grunnlaget for å utarbeide budsjett- og økonomiplan er oppdatert. Siden sektoren skal finansieres med gebyr fra abonnentene, må det utføres selvkostberegninger som viser hvordan gebyrene påvirkes av gjennomføringen av hovedplanen. Ved vedtak av en hovedplan vil spørsmålet om selvkostperioden være et aktuelt tema. Kan det oppnås selvkostdekning med en akseptabel gebyrøkning innenfor 5-årsreglen for praktisering av selvkost, eller bør kommunene bidra med mellomfinansiering i noen år for å hindre for stor belastning på dagens abonnenter?»

### 8.2 DATA

Kommunen har 5 kommunale renseanlegg og 6 kommunale vannverk. I tillegg er det vannverk ved Nordberg og Marlo skole.<sup>11</sup>

Vi har fått opplyst av kommunen at kommunens hovedplan er utdatert og arbeidet med ny plan er så vidt påbegynt, kommunen opplyste at de er avhengig av ekstern konsulent for å utarbeide denne.

---

<sup>10</sup> Jfr Norsk vann rapport 210/2015 s. 25-26.

<sup>11</sup> Fra Økonomiplan 2017-2020

Investeringsplaner for vann og avløp inngår i kommunens økonomiplan i kap 2.3.1. Tabell 8.1 inneholder utdrag av investeringsplanen i kommunens økonomiplan for 2017-2020.

**Tabell 8.1 Brutto investeringer på område vann og avløp i perioden 2017-2020, kilde: økonomiplan 2017-2020**

Investeringer bruttokostnad	2017	2018	2019	2020	Finansier
prosjektering nytt vannverk (uppnose-Dønfoss)		kr 500 000			uavklart
Rehabilitering pumpestasjon Skjellkvåle				kr 900 000	uavklart
Utbygg og samankopl Uppnose/Dønfoss vannverk				kr 11 000 000	uavklart
Renovering og tilbygg Bismo vassverk		kr 1 000 000			uavklart
Bismo vassverk, nytt Uvanlegg			kr 400 000		uavklart
Bismo renseanlegg kaldlager				kr 550 000	uavklart

Vi fikk opplyst at kommunen har bygd nytt renseanlegg til vel 40 millioner kroner som ble tatt i bruk i 2016.

I økonomiplanen for 2017-2020 sies det under pkt 2.3.5 om vann, avløp og renovasjon at «*Det er egne planar for vatn, avlaup og renovasjon både når det gjeld investeringar og vedlikehald. Nye Bismo reinseanlegg vart overteke og teke i bruk i mai 2016. Prøvedrift på anlegget vil vare fram til mai 2017 og den formelle overtakinga av tekniske installasjonar vil skje på dette tidspunktet.*»

Vi har fått tilsendt vedlikeholdsplaner for perioden 2017-2021. Vedlikeholdsplanen inneholder beløp både for vedlikehold og investeringer. Beløp fra økonomiplanene er tatt inn i vedlikeholdsplanen.

I tabell 8.2 har vi tatt inn totalbeløpene som ligger i vedlikeholdsplanen for 2017-2020 og 2018-2021. Oversikten viser at i tillegg til beløpene for hvert år i perioden er det opplysninger om navn på bygg/anlegg, tiltak, art og det er mulig å legge inn merknad.

**Tabell 8.2: Vedlikeholdsplan for vann og avløp**

Vedlikeholdsplan for vann og avløp 2017-2020							
Beløp i tusen							
Bygg / anlegg	Tiltak	Art	Merknad	2017	2018	2019	2020
	Sum driftsbudsjett			195	30	200	
	Sum investeringsbudsjett			1900	11 900	1 500	1800
Vedlikeholdsplan for vann og avløp 2018-2021							
Beløp i tusen							
Bygg / anlegg	Tiltak	Art	Merknad	2018	2019	2020	2021
	Sum driftsbudsjett			495	220	320	405
	Sum investeringsbudsjett			1650	550	12 200	2000

Vi fikk opplyst at kommunen utarbeider vedlikeholdsplan hvert år, med nye tall og nye behov.

På spørsmål om kommunen regner på hvordan fremtidige investeringer vil påvirke selvkost, fikk vi opplyst at de i noen tilfelle hadde foretatt hjelpeberegninger relatert til selvkost, blant anna knytt til rehabilitering av Bismo renseanlegg.

### 8.3 REVISJONENS VURDERINGER

Hovedplan for vann og avløp er ifølge veilederen fra Norsk Vann et viktig grunnlag for å ta beslutninger om langsiktige endringer i infrastrukturen. Hovedplanen er grunnlaget for utarbeiding av budsjett- og økonomiplan. Skjåk kommune har en hovedplan for vann og avløp som de sier selv er utdatert. Revisjonen mener det er positivt at kommunen vil utarbeide en ny hovedplan. Investeringer på vann og avløp er tatt inn i kommunens økonomiplan. Kommunen har også utarbeidet vedlikeholdsplan fram til 2021 som viser vedlikeholdsbehov og investeringsbehov.

Etter revisjonens vurderinger bør vedtatte investeringer i hele økonomiplanperioden tas inn i grunnlaget for selvkostberegningene slik at det er mulig å se hvordan investeringene påvirker gebyrgrunnlaget i planperioden. Vi viser her til vår vurdering i kapittel 6 om at budsjettkalkylen bør følge saksframlegget i økonomiplansaken, slik at sammenhengen mellom planlagte investeringer og behovet for å endre gebyrene synliggjøres.

## 9. KONKLUSJONER OG ANBEFALINGER

### 9.1 KONKLUSJONER

Formålet med denne revisjonen var å undersøke i hvilken grad administrasjonen overholder kravene i lov og forskrifter om selvkostberegning og om det foreligger hensiktsmessig oppfølging av vedlikehold.

#### 9.1.1 PROBLEMSTILLING 1 – BEREGNING AV SELVKOST OG FAKTURERING AV TJENESTER

Problemstillingen var:

**Har Skjåk kommune rutiner og beregninger for sikring av selvkost og fakturering av tjenester?**

Problemstillingen ble konkretisert i følgende fem underproblemstillinger:

- a) Beregnes henførbare direkte og indirekte driftskostnader i samsvar med retningslinjene?
- b) Beregnes kalkulatoriske kapitalkostnader i samsvar med retningslinjene?
- c) Er kommunens bruk av og avsetning til selvkostfond i samsvar med retningslinjene?
- d) Foretas det før- og etterberegninger av selvkost i samsvar med regelverket?
- e) Har kommunen rutiner som sikrer riktig fakturering og innfordring av gebyrer?

Det er kun for renovasjon og slamtømming at det er lovpålagt full kostnadsdekning gjennom gebyrene. For de andre selvkosttjenestene vi har sett på er det ikke krav om full kostnadsdekning i lov eller forskrift. Skjåk kommune har ikke vedtatt full kostnadsdekning for disse tjenestene. Skjåk kommune hadde i 2016 selvkostfond for avløp, renovasjon og slam. Slam hadde overskudd dette året, renovasjon hadde underskudd, men selvkostfondet er økt på grunn av at kommunen har beregnet kalkulatoriske renter som er lagt til fondet. De andre områdene hadde underskudd og dette har kommunen subsidiert.

Etter revisjonens vurdering har Skjåk kommune i hovedsak tilfredsstillende systemer og rutiner som sikrer at selvkost blir beregnet i henhold til retningslinjene for selvkost og at fakturering og innfordring skjer i samsvar med forskrifter og gebyrregulativer. Revisjonen vurderer at det ikke er i samsvar med det vedtatte gebyrregulativet å ikke kreve inn en termin av renovasjonsgebyret. Kommunestyret har imidlertid vedtatt å gi administrasjonen fullmakt til å redusere innkrevningen istedenfor å redusere gebyrene

Skjåk kommune har utarbeidet selvkostregnskap som brukes som grunnlag for forkalkyle/budsjettkalkyle og etterkalkyle i note 13 i kommuneregnskapet. Etterkalkylen i note 13 inneholdt i 2016 kun resultat og fondsbeholdning. I 2017 ble noten endret til også å inneholde sammendrag av kostnader og inntekter. Notene tilfredsstillende minimumskravene, men etter revisjonens vurdering ville det vært mer oversiktlig og gitt mer informasjon dersom etterkalkylen i note 13 hadde vært satt opp i samsvar med anbefalingene i departementets retningslinjer.

Kommunen har i note 13 slått sammen gebyrområder på tjenesteområdene plan og byggesak- og kart og oppmåling. Foreløpig ligger disse områdene godt under selvkost, men etter revisjonens vurderinger bør det vurderes å føre gebyrområdene separat for å synliggjøre dekningsgradene. Dersom dekningsgraden på et av områdene overstiger 100% skal det foreligge separate selvkostregnskap og selvkostfond.

Budsjettkalkylen utarbeides kun for et år. Etter revisjonens vurdering bør denne vise utviklingen i gebyrgrunnlaget over hele økonomiplanperioden. Budsjettkalkylen blir ikke lagt fram for kommunestyret. Siden budsjettkalkylen er en del av beslutningsgrunnlaget for kommunestyret i forbindelse med gebyrvedtaket mener revisjonen at budsjettkalkylen burde fulgt med gebyrsaken.

### 9.1.2 PROBLEMSTILLING 2 – VEDLIKEHOLDSPLAN OG INVESTERINGSPLAN

Problemstillingen var:

#### **Har Skjåk kommune en vedlikeholdsplan og investeringsplan som ivaretar framtidige behov?**

Hovedplan for vann og avløp er ifølge veilederen fra Norsk Vann et viktig grunnlag for å ta beslutninger om langsiktige endringer i infrastrukturen. Hovedplanen er grunnlaget for utarbeiding av budsjett- og økonomiplan. Skjåk kommune opplyser at hovedplanen er utdatert og arbeidet med ny plan er så vidt påbegynt. Investeringsplaner for vann og avløp inngår i kommunens økonomiplan. Kommunen har utarbeidet vedlikeholdsplaner som også inneholder beløp for investeringer.

Skjåk kommune utarbeider ikke budsjettkalkyler som viser utviklingen i gebyrgrunnlaget i hele økonomiplanperioden, der planlagte investeringer er hensyntatt. Slike budsjettkalkyler ville synliggjort hvordan investeringene påvirker gebyrgrunnlaget i planperioden.

## 9.2 ANBEFALINGER

På grunnlag av våre vurderinger og konklusjoner har vi følgende anbefalinger:

- Kommunen bør benytte 5-årig swap rente + et tillegg på ½ prosentpoeng ved beregning av kalkulatorisk rente også på selvkostfondene.
- Kommunen bør vurdere å utarbeide etterkalkylen i regnskapsnoten i samsvar med anbefalingene i veilederen, slik at den også inneholder en oppsplitting av inntekter og kostnader bla ved å vise avskrivninger, kalkulatoriske renter, direkte og indirekte kostnader.
- Kommunen bør vurdere å vise selvkostregnskapet for gebyrområdene plan og byggesak og kart og oppmåling hver for seg i regnskapsnoten for å vise utviklingen i dekningsgradene på hvert område.
- For å gi kommunestyret et bedre beslutningsgrunnlag bør det vurderes om selve budsjettkalkylen skal følge gebyrsaken til kommunestyret.
- Budsjettkalkylen bør omfatte alle årene i økonomiplanperioden og vise konsekvenser av planlagte investeringer.



## REFERANSER

Lov om vern mot forurensning og om avfall (forurensningsloven) av 13.mars 1981, §34).

Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012

Plan- og bygningsloven § 33-1.

*Matrikkelloven av 17.juni 2005*

Brann - og eksplosjonsvernloven av 14.juni 2002

Forurensningsforskriften av 1.juni 2004.

Kommunal og moderniseringsdepartement rundskriv H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester

Norsk Vann Rapport 210/2015 – Veiledning for praktisering av selvkost i vann- og avløpssektoren

Kommunalbanken Norge – Beregning av selvkostrente 2016

Beregning av selvkostrente 2017

### **Kommunale dokumenter:**

Sjåk kommune:

Forskrift for vann- og kloakkavgifter vedtatt i kommunestyret 16.6.

Forskrift om tøming av slamavskiljar og tette tanker mv Skjåk kommune

Forskrift ble gjort gjeldende fra 17.12.2015.

Forskrift for kommunal renovasjon, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Dovre og Lesja kommuner i Oppland.

Forskrift om feiing og tilsyn av fyringsanlegg og om gebyr for gjennomføring av lovbestemt feiing og tilsyn med fyringsanlegg, Sel kommune, Oppland av 20.02.2012

Økonomiplan 2017-2020

Gebyrregulativ for 2016

Vedlikeholdsplan for vann og avløp 2017-2020 og 2018-2021

Selvkostkalkyler for 2016 og 2017

Note nr 24 om anleggsmidler

Regnskap 2016 Skjåk kommune

Anlegg med endringer for 2016

Rutiner restanser kommunale krav og eideomsavgifter av 31.5.2013 og 20.10.2017

Rutiner - Kommunale gebyrer, datert 1.6.2017

## VEDLEGG 1 RÅDMANNENS UTTALELSE

Vi har fått følgende uttalelse fra rådmannen på mail fra økonomisjefen 17.9.18:

### **Rådmannen si uttale**

#### Rådmannen sitt syn på rapporten

Skjåk kommune har motteke forvaltningsrevisjonsrapport relatert til sjølvkost og oppfølging av vedlikehold og investeringsbehov. Revisjon har bede om rådmannen sitt syn på rapporten. Ein forvaltningsrapport er nyttig, da ein får ein gjennomgang av eit større tema og det er ei anledning til å vurdere å gjere ting på ein anna måte. Revisjonen har kvart år gått i gjennom rekneskapen, også sjølvkostområdet. Rådmannen har ingen merknader til bruk av kjelde og revisjonskriterier som er brukt i rapporten. Det er brukt lang tid på rapporten og oppbygginga er oversiktleg. Når det gjelder metode har det vært svært mange telefoniske handendingar frå revisjonen, relatert til tidligare rekneskap, med spørsmål som ikkje er lette å ta på sparket, og dette kan føre til misforståingar. Noko av innhaldet i rapporten er ikkje heilt i samsvar med fakta. I denne anledning er det sendt innspel til revisjonen, slik at revisjonen kan vurdere å justere innhaldet frå utkastet til endeleg rapport.

Det er viktig og flott at rapporten har ei tydeleg oppsummering med anbefalingar, jamfør punkt 9.2 i rapporten.

#### Anbefalingar

Skjåk kommune vil nytte 5-årig swaprente + 0,5%, splitte plan og byggesak og kart og oppmåling og utvide noten ytterlegare, slik rapporten anbefaler, allereie frå 2018.

Finansiering av system og ressursar med tanke på forkalkyler vil bli vurdert på nytt i forbindelse med budsjettarbeidet budsjettet for 2019, jamfør kommentar under.

#### Kommentarar til anbefaling om forkalkyler

Større og mindre kommunar har same regelverk å forholde seg til. Mange kommunar har egne dedikerte ressursar for å handtere sjølvkostområdet, spesielt litt større kommunar. Arbeidet med sjølvkostområde er ofte organisert under tenesteområdet som utfører oppgåvene og delvis under stab, fortrinnsvis faktura, rekneskapsføring og noter.

Det har vore lagt vekt på at den offisielle rekneskapen, noter og fondsføring skal være fullstendig og rett. Vidare har ein dei siste åra laga etterkalkyler med fordeling av indirekte kostnader knytt til rekneskapen på sjølvkostområdet, som revisjonen har gått i gjennom kvart år. Ein medarbeidar brukar om lag 0,01 årsverk til dette arbeidet, det vil seie i underkant av 20 timer per år. Det er leiarar for ansvarsområde som sett opp budsjettforslag for aktuelle sjølvkostområde.

Skjåk kommune har i liten grad laga forkalkyler på sjølvkostområdet, men har tidvis laga oppstillingar når det har vore behov for å gjere vurderingar. Dersom ein skal ha 4-årige kalkyler så må ein ha

program som handterer dette. Eit system inneber både eingongskostnader, driftskostnader og personalressursar for å drifte systemet. Innkjøp av programløysing har vore vurdert tidligare og det har også vore presentert av leverandør. For nokre år attende vurderte ein det slik at dette medførte vesentlege meirkostnader i forhold til begrensa nytte. Det var samtidig eit uttrykt ønske frå kommunestyret om å redusere den administrative ressursbruken.

Det er ikkje nødvendigvis særlege forskjellar på ei etterkalkyle og neste års forkalkyle i ei mindre kommune, med mindre det er store endringar på sjølvkostområdet, til dømast i form av større investeringar eller rehabilitering. Ei mindre kommune må ofte subsidiera blant anna vatn og avløp, fordi dei har få brukarar å fordele kostnadene på. Stabil prisutvikling og samanlikning med andre kommunar, især nærliggjande kommunar, har vore vel så viktige kriterier som dekningsgraden, når ein skal vurdere gebyrnivået på sjølvkostområdet.

Skjåk kommune har ikkje prioritert forkalkyler på sjølvkostområde på grunn av ressursituasjon og tidligare vurdering av nytte i høve til kostnader, samt ønske om administrative innsparingar. Eit innkjøp av program for å handtere kalkyler kan likevel vurderast på nytt dersom det er ynskje om det og det er vilje til å løyve midlar til innkjøp, drift og personalressursar for å handtere systemet. Rådmannen må da også ta stilling til korleis dette arbeidet skal organiserast.