



**VEFIK**

Vest-Finnmark kommunerevisjon IKS  
Oarje-Finnmárkku suohkanrevisiuvdna SGO



[www.vefik.no](http://www.vefik.no)

# **RAPPORT**

## **FORVALTNINGSREVISJON**

### **2016**

---

***Beregning av selvkost på VAR-området***

---

**MÅSØY KOMMUNE**



## FORORD

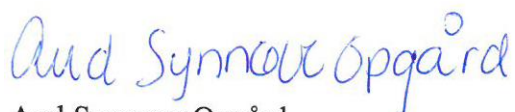
Bakgrunnen for denne rapporten er *Plan for forvaltningsrevisjon 2013–2016*, vedtatt av kommunestyret i Måsøy den 31. januar 2013 (sak 7/13). Det framgår av planen at det skal gjøres en forvaltningsrevisjon av kommunens rutiner for beregning av selvkost på VAR-området.

Prosjektgruppa har bestått av oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor Kjerstin Johnsen, som har vært prosjektleder, og forvaltningsrevisor Marielle Ellingsen, som har vært prosjektmedarbeider.

Vår informant i kommunen har vært økonomisjef Ingrid Majala.

Vi takker for et positivt samarbeid.

Alta, januar 2016



Aud Synnøve Opgård  
revisjonssjef



Kjerstin Johnsen  
oppdragsansvarlig forvaltningsrevisor

## Innhold

<b>0. SAMMENDRAG</b> .....	<b>1</b>
0.1 Formålet med prosjektet .....	1
0.2 Revisors vurderinger og konklusjoner.....	1
0.3 Anbefalinger .....	2
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>3</b>
1.1 Prosjektets bakgrunn og formål.....	3
1.1.1 Bakgrunn .....	3
1.1.2 Formål .....	5
1.2 Problemstillinger .....	5
1.3 Revisjonskriterier .....	5
1.3.1 Kilder til kriterier .....	5
1.3.2 Om kriteriene.....	5
1.3.3 Utledning av kriterier .....	7
1.4 Metode.....	7
1.4.1 Datainnsamling.....	7
1.4.2 Avgrensing .....	8
1.4.3 Dataenes gyldighet og pålitelighet .....	8
<b>2. HAR MÅSØY KOMMUNE TILFREDSSTILLENDE SYSTEM FOR BEREGNING AV SELVKOST PÅ VANN-, AVLØPS- OG RENOVASJONSOMRÅDET?</b> .....	<b>9</b>
3.1 Selvkostkalkyler .....	9
3.1.1 Revisjonskriterier .....	9
2.1.2 Data .....	9
2.1.3 Vurderinger .....	10
2.2 Gebyrgrunnlaget.....	10
2.2.1 Revisjonskriterier .....	10
2.2.2 Data .....	10
2.2.3 Vurderinger .....	13
2.3 Behandling av over- og underskudd.....	14
2.3.1 Revisjonskriterier .....	14
2.3.2 Data .....	14
2.3.3 Vurderinger .....	15
<b>3. KONKLUSJONER</b> .....	<b>17</b>
<b>4. ANBEFALINGER</b> .....	<b>19</b>
<b>LITTERATURLISTE</b> .....	<b>20</b>

<b>VEDLEGG</b> .....	<b>21</b>
Vedlegg 1: Rådmannens kommentarer .....	21

## **TABELLOVERSIKT**

<i>Tabell 1: Sammenligning av årsgebyrer 2014</i> .....	11
<i>Tabell 2: Selvkostregnskap 2010-2014</i> .....	14
<i>Tabell 3: Dekningsgrader på VAR-tjenestene 2010-2014</i> .....	14
<i>Tabell 4: Utvikling i årsgebyrer 2010-2014</i> .....	15



## 0. SAMMENDRAG

### 0.1 Formålet med prosjektet

Formålet med undersøkelsen har vært å kartlegge hvorvidt Måsøy kommune har etablert et tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet. Formålet har også vært å påpeke områder der kommunen eventuelt har forbedringspotensiale

### 0.2 Revisors vurderinger og konklusjoner

Den overordnede problemstillingen i denne undersøkelsen har vært hvorvidt Måsøy kommune har et tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet. Revisjonens undersøkelse viser at kommunen i all hovedsak har et system for beregning av selvkost som kan betegnes som tilfredsstillende. Imidlertid foreligger det forbedringspotensiale på enkelte områder. Bakgrunnen for revisjonens vurderinger er som følger:

#### *Selvkostkalkyler*

Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune, ved hjelp av eksterne, utarbeider forkalkyler for selvkost, i tråd med krav i forskrift og departementets retningslinjer. Imidlertid er det ikke praksis for at dette legges fram for kommunestyret i forbindelse med rulleringen av økonomiplan. Kommunestyret blir kun forelagt forslaget til gebyrregulativ for VAR-området, der gebyrene baserer seg på forkalkylene. Revisjonen vurderer det ikke slik at dette er i strid med regelverket, men vil likevel påpeke at praksisen ikke er i tråd med forskriftens anbefaling.

Revisjonens undersøkelser viser videre at Måsøy kommune utarbeider etterkalkyler i tråd med retningslinjene. Det anses videre som god kommunal regnskapsskikk å opplyse om resultatet av gebyrfinansierte tjenester i note til kommunens årsregnskap. Noten til kommunens årsregnskap inneholder selvkostregnskap som viser de totale kostnadene og inntektene for VAR-området i regnskapsåret, hvilket er i tråd med kravet.

#### *Gebyrgrunnlaget*

For å oppnå fullstendig fakturering av gebyrer for VAR-tjenestene, må kommunen ha rutiner som sikrer at alle relevante grunnlagsdata vedrørende den enkelte eiendom og tjenestemottaker blir korrekt registrert i kommunens system. Revisjonen vil i den forbindelse bemerke at kommunen bør innhente informasjon som benyttes som grunnlagsdata for fakturering fra sikre og pålitelige kilder. Dette for å sikre at alle tjenestemottakere blir registrert og at registreringer skjer med korrekte data.

Revisjonen har vurdert det slik at Måsøy kommune har tatt inn i selvkostregnskapet/etterkalkylen de direkte og indirekte kostnadene til drift, vedlikehold og kapital som kan henføres til produksjon og levering av vann-, avløps- og renovasjonstjenestene. Kostnadene er beregnet i tråd med gjeldende retningslinjer.

Revisjonens undersøkelser viser videre at avskrivningsperiodene som er lagt til grunn i kommunens anleggsregister er i tråd med forskriftens bestemmelse, og at kommunen beregner

kalkulatoriske renter og avskrivninger for alle anleggsinvesteringene som framgår av anleggsregisteret.

Fra og med 2013 har kommunen kalkulert renteinntekter på selvkostfond og rentekostnader på fremførbart underskudd i tråd med retningslinjene.

### ***Behandling av over- og underskudd***

Revisjonens undersøkelser viser overskudd for avløpstjenesten i hele femårsperioden som undersøkelsen omfatter, hvilket antyder at gebyrene har vært høyere enn de faktiske kostnadene. For vannforsyning har det variert mellom over- og underskudd i perioden. Revisjonen kan imidlertid ikke se at det er sammenheng mellom over-/underskudd og reduksjoner/økninger i gebyrene. Det er videre lovfestet at kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Revisjonens gjennomgang av selvkostregnskap og årsgebyrer viser relativt store underskudd i fire av fem undersøkelsesår. Kommunen har økt årsgebyrene for tjenesten i perioden, men regnskapet har likevel vist underskudd i påfølgende år. Unntaket er 2014, der vi ser et overskudd. Revisjonen vil i denne sammenheng bemerke at kommunens kostnader<sup>1</sup> til avfallshåndtering *fullt ut* skal dekkes inn gjennom gebyrer som belastes mottakerne av tjenesten, jf. forurensningsloven § 34. Revisjonen vurderer Måsøy kommunes akkumulerte underskudd for renovasjonsområdet som brudd på denne bestemmelsen.

Selvkostfondenes funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes stabile.<sup>2</sup> Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune ikke har hatt selvkostfond for noen av selvkosttjenestene i 2010, 2011 og 2012. I dette ligger det at kommunen ikke har avsatt overskuddet for selvkosttjenestene til fond for disse tre årene, og følgelig at underdekning på tjenestene ikke er inndekket av fond. Dette er i strid med departementets retningslinjer for kommunale betalingstjenester.

Revisjonens undersøkelser viser videre at kommunen fra og med 2013 vekselvis har avsatt til og brukt av selvkostfond. Revisjonen vurderer det slik at kommunen fra 2013 har behandlet over- og underskudd på VAR-området i tråd med retningslinjene.<sup>3</sup>

## **0.3 Anbefalinger**

Med bakgrunn i funn og konklusjoner som er gjort i denne undersøkelsen, vil revisjonen anbefale Måsøy kommune:

- Å innhente informasjon som benyttes som grunnlagsdata for fakturering fra sikre og pålitelige kilder, slik at alle tjenestemottakere blir registrert og at registreringen skjer med korrekte data.
- Å holde framføringen av over-/underskudd på selvkosttjenestene innenfor et perspektiv på 3-5 år.

---

<sup>1</sup> Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader.

<sup>2</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), s. 29.

<sup>3</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), (H-3/14).



## 1. INNLEDNING

### 1.1 Prosjektets bakgrunn og formål

#### 1.1.1 Bakgrunn

Dette prosjektet har sin bakgrunn i *Plan for forvaltningsrevisjon 2013-2016* vedtatt av kommunestyret i Måsøy 31. januar 2013 (sak 7/13). Av planen framgår det at det skal utføres en forvaltningsrevisjon vedrørende kommunens beregning av selvkost på VAR-området.

I kommunens plan for forvaltningsrevisjon sies det følgende om dette fokusområdet:

*«Kommunen skal beregne gebyrer på vann, avløp og renovasjon (VAR-området) etter selvkostprinsippet. Feil modeller for beregning kan føre til at abonnenten betaler for lite, det vil si at kommunen subsidierer driften og taper penger, eller at abonnenten betaler for mye. Forbrukerrådet har pekt på svært mange brudd på selvkostprinsippet i kommunene.*

*Området reguleres blant annet i lov om kommunale vass- og kloakkavgifter, lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) og forskrift om begrensnig av forurensning (forurensningsforskriften). I tillegg har Kommunal- og regionaldepartementet fastsatt retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140). I departementets retningslinjer heter det at selvkost er "den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste". Regelverket stiller krav til hvordan avgiftene på selvkostområdene skal fastsettes, hvilke kostnader som kan tas med, hvordan kapitalkostnadene skal beregnes og hvordan eventuelle regnskapsmessige overskudd/underskudd skal håndteres. Dette er regler kommunene må kjenne til og som er avgjørende for at gebyrene som abonnentene må betale skal kunne stå i forhold til den tjenesten kommunen leverer.*

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

*Renovasjonsavgiften reguleres av forurensningsloven. I denne heter det at kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Kostnadene (kapitalkostnader og driftskostnader) skal fullt ut dekkes gjennom gebyrene. Dette betyr 100 % inndekning.*

*Når kommunen skal følge selvkostprinsippet, må grunnlaget for utfakturering av brukerbetalingene være korrekt. For å oppnå fullstendig fakturering av VAR-gebyrene, må kommunen ha rutiner som sikrer at alle relevante grunnlagsdata vedrørende den enkelte eiendom/tjenestebruker blir korrekt registrert i kommunen sitt system.*

*For å kontrollere de områder der selvkost er satt for den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen foreta en etterkalkulasjon av de reelle kostnadene*

innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette må gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost.

Kommunen kan fremføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år (innenfor en 3-5 årsperiode). I praksis vil dette skje gjennom et bundet driftsfond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes stabile.

KOSTRA-tall for 2011 viser at Måsøy kommunes årsgebyr for vannforsyning i hovedsak ligger langt lavere enn sammenlignbare kommuner. Det samme gjelder årsgebyr for avløpstjenesten.

I 2006 ble det gjennomført en forvaltningsrevisjon av selvkostområder i Måsøy kommune. Formålet med prosjektet var å finne ut om Måsøy kommune fastsetter avgiftene på selvkostområdet i samsvar med lover, forskrifter og retningslinjer på området. Det ble da konkludert med at kommunens avgifter på selvkostområdet ikke ble beregnet og fastsatt i samsvar med lover, forskrifter og retningslinjer på området. Kontrollutvalget behandlet rapporten 16.11.2006 sak 10/06 og kommunestyret behandlet rapporten den 12. desember 2006 (sak 34/06). Det ble gjort følgende likelydende vedtak i de to organene:

- Det må utarbeides en fast mal for beregning av avgiftsgrunnlag på alle selvkostområder. I forbindelse med årsoppgjør må det utarbeides en etterkalkulasjon. Dette kan fremkomme enten i regnskapet direkte ved at regnskapet tilpasses kravene på selvkostregnskap, eller at etterkalkulasjon vises som egen note til årsregnskapet.
- Under indirekte kostnader bør kostnadselementer under tilleggstjenester og støttefunksjoner beregnes og medtas i selvkostkalkylen. Dette gjelder spesielt selvkostområder hvor det er lovkrav om full kostnadsdekning (renovasjon og slambehandling).
- Kapitalkostnader må beregnes med rentesats som er i tråd med nye retningslinjer.
- Kommunens føring av investeringsregnskap på selvkostområdene bør opplyse hvilke anlegg investeringen gjelder og eventuell fordeling mellom vann og avløp. Aktivering av investeringene i balansen bør spesifiseres med anlegg for vann og avløp hver for seg. Avskrivningsoversikt må spesifiseres for hvert anlegg og være i samsvar med investeringsregnskapet og balansen. Avviket mellom avskrivningsgrunnlaget og investeringer i regnskapet bør korrigeres.
- Det bør lages en mal for saksutredning til kommunestyret, slik at lovkrav oppfylles mht. kostnadskomponenter på selvkost og hvilke inntekter det forventes å innbringe. I tillegg må nevnte forhold vise sammenheng med kommunens rullerende langtidsbudsjett.

Forvaltningsrevisjonsrapporten ble fulgt opp av kontrollutvalget i sak 13/2010. Svar fra kommunen ved teknisk sjef viser at kommunestyrets vedtak i sak 34/06 ikke er fulgt opp, og dette forklares med vakanser i stillingen som teknisk sjef. Det framgår

*imidlertid av svaret at arbeidet med å utarbeide nye rutiner for selvkostberegninger vil bli prioritert i 2010.*

*Samlet sett er det revisjonens inntrykk at det kan foreligge risiko for avvik, svakheter og mangler på dette området. Området er svært vesentlig fra et brukerperspektiv, men også ut ifra et økonomisk og omdømmemessig perspektiv for kommunen.»*

### **1.1.2 Formål**

Formålet med undersøkelsen har vært å kartlegge hvorvidt Måsøy kommune har etablert et tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet. Formålet har også vært å påpeke områder der kommunen eventuelt har forbedringspotensiale.

## **1.2 Problemstillinger**

Undersøkelsen er gjennomført med utgangspunkt i en hovedproblemstilling, vedtatt av kontrollutvalget i Måsøy kommune den 11. mai 2015 (sak 07/2015). Hovedproblemstillingen har vært som følger:

***Har Måsøy kommune tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet?***

## **1.3 Revisjonskriterier**

Revisjonskriterier er samlebetegnelsen på de krav og forventninger som brukes i den enkelte forvaltningsrevisjon for å vurdere den reviderte virksomhet. Kriteriene holdes opp mot faktagrunnlaget, og danner basis for de analyser og vurderinger som foretas, og de konklusjoner som trekkes.

### **1.3.1 Kilder til kriterier**

Revisjonskriteriene i denne undersøkelsen er utledet fra følgende kilder:

- Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg
- Lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven)
- Forskrift om begrensning av forurensning (forurensningsforskriften)
- Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale tjenester; H-2140; Kommunal- og moderniseringsdepartementet

### **1.3.2 Om kriteriene**

Kommunene har frihet til å kreve betaling fra brukerne av kommunale tjenester innenfor gjeldende lover og forskrifter. *Selvkostprinsippet* ligger til grunn for beregning av brukerbetalinger for tjenester som gjelder offentlig myndighetsutøvelse. Selvkost defineres som den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste, og

utgjør den øvre grensen for prising av produktene. Dersom den fastsatte prisen på tjenestene til brukerne er mindre enn den totale produksjonskostnaden – altså selvkosten – subsidierer kommunen brukerne. Selvkostområdet reguleres også av det såkalte generasjonsprinsippet, som er presisert i forarbeidene til kommuneloven<sup>4</sup>, og som betyr at de som benytter seg av et tilbud også skal betale for det. *Generasjonsprinsippet* innebærer at inntektene og utgiftene som vedrører betalingstjenestene, skal balansere innenfor en avgrenset tidsperiode. Formålet er å sikre at kostnadene skal dekkes av de som har nytte av tjenestene og ikke av andre – heller ikke brukerne av samme type tjenester i tidligere eller etterfølgende generasjoner.

Produksjon og levering av vann og avløp er tjenester som kommunen kan kreve inndekket av brukerne. Hjemmelen for kommunens beregning og innkreving av vann- og avløpsgebyr fra innbyggerne er lov om kommunale vass- og avløpsanlegg §§ 1, 2 og 3.

Forurensningsforskriften kap. 16 begrenser imidlertid kommunenes lovlige gebyrberegning på vann- og avløpssektoren til selvkost. I dette ligger det at kommunen ikke kan kreve høyere brukerbetalingen enn at disse til sammen dekker merkostnadene som kommunen påføres ved å produsere tjenestene. Regelverket pålegger ikke kommunen å sørge for full kostnadsdekning gjennom innbyggernes brukerbetaling, noe som betyr at vann- og avløpstjenestene i prinsippet kan subsidieres.

Det framgår av forurensningsforskriften § 16-1 at de til enhver tid gjeldende retningslinjer bør legges til grunn ved beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester. I henhold til bestemmelsens andre ledd skal det foreligge et overslag over kommunens antatte direkte og indirekte kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren for de kommende tre til fem år. Kostnadsoverslaget skal foreligge før kommunen fatter vedtak vedrørende gebyr for nevnte tjenester. Overslaget skal fortrinnsvis utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende økonomiplan. Videre skal det også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe. Kommunen skal videre foreta en etterkalkulasjon av de reelle kostnadene for å kontrollere at inntektene tilsvarer selvkost.<sup>5</sup> Slike etterkalkyler skal settes opp etter hvert regnskapsår. Det anses som god kommunal regnskapskikk å opplyse om resultatet av gebyrfinansierte tjenester i note til kommunens årsregnskap.<sup>6</sup>

Retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140, H-3/14), utarbeidet og revidert av kommunal- og moderniseringsdepartementet, redegjør detaljert for selvkostprinsippet og hvilke merkostnader kommunen kan anse som påført ved å produsere bestemte kommunale betalingstjenester. Nevnte merkostnader som i henhold til retningslinjene kan tas inn i selvkostregnskapet omtales også som henførbare kostnader. I retningslinjene skiller det mellom henholdsvis *direkte kostnader* (kjerneprodukt) og *indirekte kostnader* (interntjenester – tilleggsytelser/henførbare støttefunksjoner).

I de **direkte kostnadene** inngår direkte drifts- og vedlikeholdskostnader og direkte kapitalkostnader. Direkte drifts- og vedlikeholdskostnader er knyttet til den direkte produksjonen av den enkelte tjeneste, herunder lønn, vedlikehold av bygninger og anlegg, og betaling til private aktører for utførte tjenester m.v.

I de **indirekte kostnadene** inngår indirekte drifts- og vedlikeholdskostnader og indirekte kapitalkostnader, herunder kostnader til regnskap og innfordring, kontorstøtte, revisjon,

---

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000).

<sup>5</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), s. 5.

<sup>6</sup> Kommunal regnskapsstandard nr 6 (GKRS).

opplæring, kantinedrift, drift av EDB-anlegg, drift av sentralbord og juridisk bistand. I retningslinjene er det angitt mulige kriterier for fordeling av de nevnte kostnadene.

Det er en stor utfordring å treffe så nøyaktig med forkalkylene på selvkostområdene/betalingstjenestene, at gebyrinntektene tilsvarer faktisk påløpte kostnader for hvert år. I dette ligger det at det enkelte år vil være overskudd og andre år underskudd på selvkostdriften. I henhold til generasjonsprinsippet forutsetter retningslinjene at inntektene over tre til fem år skal tilsvare kostnadene for årene samlet. Differansen utjevnes gjennom et bundet selvkostfond, som tilføres eventuelt overskudd fra selvkostregnskapet og som brukes til dekning av senere års underskudd. Eventuelt akkumulert overskudd må tilbakeføres enten ved at gebyrene holdes uendret eller reduseres for påfølgende år, eller ved tilbakebetaling til brukerne. Det framgår av brev fra kommunal- og regionaldepartementet av 6. mai 2008 at underskudd fra selvkostregnskapet som ikke kan dekkes ved bruk av selvkostfond, skal framkomme som en del av kommunens regnskapsmessige merforbruk dersom kommunen i regnskapsåret ikke har andre tilstrekkelige merinntekter. Underskuddet i selvkostregnskapet framføres til senere år i den forstand at gebyrene kan økes påfølgende år.

### 1.3.3 Utledning av kriterier

Med bakgrunn i det som er nevnt i det foregående, har revisjonen utledet følgende revisjonskriterier:

- Måsøy kommune skal utarbeide forkalkyler for selvkost på vann-, avløps- og renovasjonstjenestene.
- Forkalkylene skal legges fram for kommunestyret i forbindelse med rulleringen av økonomiplan.
- Forkalkylene bør inneholde overslag over kommunens antatte gebyrinntekter samt direkte og indirekte kostnader på VAR-tjenestene for de nærmeste tre til fem år, slik at dette kan danne grunnlaget for kommunestyrets gebyrvedtak.
- Måsøy kommune skal utarbeide etterkalkyler for VAR-tjenestene som legges fram for kommunestyret ved behandlingen av kommunens årsregnskap.
- Måsøy kommunes direkte og indirekte kostnader til drift, vedlikehold og kapital som kan henføres til produksjon og levering av VAR-tjenester skal legges til grunn for beregningen av gebyr og innkreves fra mottakerne av tjenestene.
- Overskudd på selvkosttjenestene vann, avløp og renovasjon skal avsettes til et bundet fond og benyttes til inndeckning av eventuelle underskudd senere år.
- Underskudd skal inndeckes gjennom økning av brukerbetaling i den grad det ikke er dekning på bundet fond til dette formålet.

## 1.4 Metode

### 1.4.1 Datainnsamling

Metode er samlebetegnelsen på de framgangsmåtene som benyttes for å samle inn data som kan gi svar på problemstillingen i en undersøkelse. Framgangsmåten i denne undersøkelsen har i all hovedsak vært dokumentanalyse og regnskapsanalyse, men vi har også innhentet utdypende informasjon fra relevante personer i kommuneadministrasjonen per epost.

### **1.4.2 Avgrensning**

Undersøkelsen er i all hovedsak avgrenset til regnskapsåret 2014. Vi vil på enkelte områder foreta sammenligninger og se på utvikling over en femårsperiode, og vil her gå så lang tilbake som 2010.

I 2014 kom det nye retningslinjer for beregning av selvkost på kommunale betalingstjenester. Retningslinjene i rundskriv H-3/14 erstatter rundskriv H-2140 fra 2003. Revisjonen vil derfor benytte de gamle retningslinjene (H-2140) i sine vurderinger for perioden 2010-2013, og de nye retningslinjene (H-3/14) i sine vurderinger for perioden 2014-d.d.

### **1.4.3 Dataenes gyldighet og pålitelighet**

Med gyldige data menes at det skal være samsvar mellom formålet for undersøkelsen og de data som er samlet inn. Vi mener at spørsmål til administrasjonen samt gjennomgang av selvkostregnskap og ulike styringsdokumenter, samlet sett vil gi grunnlag for å kunne svare på undersøkelsens hovedproblemstilling. Med pålitelige data menes at data skal være mest mulig presise og nøyaktige. Dette vil bli ivaretatt ved at data blir verifisert av informantene i undersøkelsen. Gyldigheten og påliteligheten i datamaterialet vil også sikres gjennom revisjonens interne rutiner for kvalitetssikring.

## 2. HAR MÅSØY KOMMUNE TILFREDSSTILLELLENDE SYSTEM FOR BEREGNING AV SELVKOST PÅ VANN-, AVLØPS- OG RENOVASJONSOMRÅDET?

### 3.1 Selvkostkalkyler

#### 3.1.1 Revisjonskriterier

- *Måsøy kommune skal utarbeide forkalkyler for selvkost på vann-, avløps- og renovasjonstjenestene.*
- *Forkalkylkene skal legges fram for kommunestyret i forbindelse med rulleringen av økonomiplan.*
- *Forkalkylene bør inneholde overslag over kommunens antatte gebyrinntekter samt direkte og indirekte kostnader på VAR-tjenestene for de nærmeste tre til fem år, slik at dette kan danne grunnlaget for kommunestyrets gebyrvedtak.*
- *Måsøy kommune skal utarbeide etterkalkyler for VAR-tjenestene som legges fram for kommunestyret ved behandlingen av kommunens årsregnskap.*

#### 2.1.2 Data

##### *Forkalkyler*

I følge økonomisjef i Måsøy kommune har kommunen benyttet et eksternt firma, Momentum, ved utarbeidelsen av selvkostberegningene (forkalkylene). Firmaet er spesialister på selvkost, og benytter modellen Momentum Selvkost Kommune<sup>7</sup> ved utarbeidelsen.

Selvkostberegningene/forkalkylene inngår i grunnlaget for budsjettforslag.

I følge økonomisjefen er beregningene fra Momentum identiske med tallene som legges inn i gebyrregulativet for VAR-området, som årlig behandles av kommunestyret. Kommunestyret blir ikke forelagt hele beregningsgrunnlaget, da dette i følge økonomisjefen er et stort og relativt komplisert dokument.

Revisjonen har fått tilsendt selvkostdokumentet der forkalkylen framgår. Kalkylen inneholder overslag over antatte gebyrinntekter samt direkte og indirekte kostnader på VAR-tjenestene fram til 2034.

##### *Etterkalkyler*

Måsøy kommune benytter selvkostmodellen også ved utarbeidelsen av etterkalkyler.

Etterkalkylene/selvkostregnskapet for VAR-området presenteres i egen note til Måsøy kommunes årsregnskap, som legges fram for og behandles av kommunestyret. I kalkylene inngår regnskapsmessige driftsinntekter, driftsutgifter eksklusive regnskapsmessige avskrivninger, kalkulatoriske avskrivninger og rentekostnader, samt henførte indirekte

---

<sup>7</sup> Momentum Selvkost er et verktøy som kan benyttes på alle kommunale tjenester som skal beregne selvkost i henhold til Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer – eksempelvis vann-, avløp- og renovasjonstjenester, byggesak, kart, oppmåling og feiing (<http://momentumconsulting.no/index.php/kommune>)

driftsutgifter (administrasjonsutgifter).<sup>8</sup> Her framgår også hvordan driftsresultatene er behandlet når det gjelder bruk og avsetning til selvkostfond. Noten viser også saldo per årsskiftet på selvkostfondet.

### 2.1.3 Vurderinger

Det framgår av forskrift om begrensning av forurensning § 16-1 at 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. Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune, ved hjelp av eksterne, utarbeider forkalkyler for selvkost, i tråd med krav i forskrift og departementets retningslinjer. Imidlertid er det ikke praksis for at dette legges fram for kommunestyret i forbindelse med rulleringen av økonomiplan. Kommunestyret blir kun forelagt forslaget til gebyrregulativ for VAR-området, der gebyrene baserer seg på forkalkylerne. Revisjonen vurderer det ikke slik at dette er i strid med regelverket, men vil likevel påpeke at praksisen ikke er i tråd med forskriftens anbefaling.

I henhold til retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140) skal kommunen også foreta en etterkalkulasjon av de reelle kostnadene på vann- og avløpssektoren for å kontrollere at inntektene tilsvarer selvkost. I følge retningslinjene skal slike etterkalkyler settes opp etter hvert regnskapsår. Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune utarbeider etterkalkyler i tråd med retningslinjene. Det anses videre som god kommunal regnskapsskikk å opplyse om resultatet av gebyrfinansierte tjenester i note til kommunens årsregnskap. Noten til kommunens årsregnskap inneholder selvkostregnskap som viser de totale kostnadene og inntektene for VAR-området i regnskapsåret, hvilket er i tråd med kravet.

## 2.2 Gebyrgrunnlaget

### 2.2.1 Revisjonskriterier

- *Måsøy kommunes direkte og indirekte kostnader til drift, vedlikehold og kapital som kan henføres til produksjon og levering av VAR-tjenester skal legges til grunn for beregningen av gebyr og innkreves fra mottakerne av tjenestene.*

### 2.2.2 Data

Måsøy kommune utarbeider årlig gebyrregulativ for de varer og tjenester som kommunen leverer som defineres under selvkostbegrepet. Regulativet vedtas av kommunestyret, og består av årsgebyr for ulike kommunale tjenester, herunder vann, avløp, renovasjon, slam- og

---

<sup>8</sup> Måsøy kommune: Årsregnskap 2014; Note 13: Selvkost, s.17, og Årsregnskap 2013; Note 16: Selvkosttjenester, s. 21.



septikkbehandling, feiing, kontroll av piper og ildsteder, samt gebyrer etter plan- og bygningsloven<sup>9</sup> og matrikkelloven<sup>10</sup>.

Tabell 1 viser Måsøy kommunes årsgebyrer for VAR-området i 2014 sammenlignet med utvalgte sammenligningskommuner, basert på de tallene som kommunene har rapportert inn til SSB/KOSTRA.

*Tabell 1: Sammenligning av årsgebyrer 2014<sup>11</sup>*

	Måsøy	KG-6	Finnmark	Landet u/Oslo
Årsgebyr for vannforsyning	4422	3991	3541	3317
Årsgebyr for avløpstjenesten	1907	3563	3199	3655
Årsgebyr for avfallstjenesten	4600	3021	3598	2645

Av tabellen ser vi at Måsøy kommune, med unntak av årsgebyret for avløpstjenesten, ligger godt over årsgebyrene til kommunene vi har sammenlignet med. Vi ser videre at det er små forskjeller i gebyrene mellom sammenligningskommunene.

Det framgår av saksframlegg til kommunestyret (sak 76/13) i forbindelse med behandlingen av gebyrregulativet for 2014 at Måsøy kommune har lagt ned et betydelig arbeid for å få gebyrsatsene regulert i henhold til de faktiske kostnadene som kommunen har på de ulike tjenesteområdene. Det er særlig de indirekte kostnadene, oppfølging av abonnentslister, behandling av henvendelser, dokumentasjon på kvalitet, fakturering, puring og innkreving som er gjennomgått og beregnet på nytt ut fra tidsbruk på de ulike etater. I saksframlegget trekkes det også fram at kommunen har gjennomgått abonnentslistene og funnet mangler som krever utbedring. Som eksempel nevnes det at det per da ikke var noen eneboliger med sokkelleilighet som betalte renovasjonsgebyr for sokkelleiligheten, selv om lovverket tilsier at det skal være eget abonnement for slike boenheter.

Revisjonens undersøkelser viser at de direkte kostnadene i selvkostregnskapet for Måsøy kommune omfatter både direkte drifts- og vedlikeholdskostnader, samt direkte kapitalkostnader. Blant de direkte drifts- og vedlikeholdskostnadene som er regnskapsførte er lønn (fastlønn, vikarlønn, overtid), pensjonsinnskudd, forsikringer, transportutgifter, utgifter til forbruksmateriell, telefon, drivstoff, vedlikehold av biler og maskiner, samt husleie og strøm. På spørsmål fra revisjonen har økonomisjefen forklart at de direkte kostnadene for VAR-området føres på egne ansvar og knyttes opp mot de ulike tjenestene i kommunens regnskap. I tilfeller der kostnaden gjelder flere tjenester, blir kostnaden splittet og ført med reell fordeling.

Direkte kapitalkostnader i Måsøy kommunes selvkostregnskap for vann- og avløpsområdet omfatter avskrivninger og kalkulatoriske renter for anleggsmidler/driftsmidler som er anskaffet til produksjon og distribusjon av vann, samt til avløpstjenester. Anskaffelseskostnadene er lagt inn i anleggsregisteret<sup>12</sup> med avskrivingsperiode. Kommunen har benyttet lineære avskrivninger for alle investeringene. Med ett unntak avskrives investeringene over henholdsvis 5, 10, 20, 40 og 50 år. Unntaket er en anleggsinvestering der

<sup>9</sup> Byggesaksgebyr, lokal godkjenning av foretak for ansvarsrett, gebyr for behandling av private forslag til regulerings- og byggesaksplaner.

<sup>10</sup> Gebyrer for oppretting av matrikkelenhet.

<sup>11</sup> Tallene må leses med forbehold om at innrapporteringen fra kommunene er korrekt.

<sup>12</sup> Anleggsregisteret er en oversikt over kommunens investeringer på VAR-området, og inngår i selvkostdokumentet (som er utarbeidet av Momentum Selvkost).

det er benyttet en avskrivningsperiode på 27 år. I følge økonomisjefen i Måsøy kommune skyldes avskrivningsperioden at den eksterne konsulenten ved implementeringen av selvkostmodellen ikke hadde tilstrekkelig informasjon vedrørende tidspunktet for når de ulike investeringene på administrasjonsbygget hadde funnet sted. Det ble derfor besluttet å benytte åpningsbalansemetoden for å unngå at noe potensielt kunne bli avskrevet dobbelt.<sup>13</sup>

Anleggsregisteret inneholder et oppsett over alle anleggsinvesteringer på vann, avløp og renovasjon, samt beregning av kalkulatoriske renter for hvert enkelt anlegg. Den kalkulatoriske rentekostnaden er beregnet med utgangspunkt i anleggsmidlenes restavskrivningsverdi og en kalkylerente. Kalkylerenten er årsgjennomsnittet av 5-årig SWAP-rente med et tillegg på et halvt prosentpoeng. I 2014 utgjorde dette en kalkylerente på 2,68 %. Av registeret framgår også avskrevet verdi/restverdi for hvert enkelt anlegg, samt kalkulatoriske renter av restverdien etter hvert som anleggene avskrives.

I de indirekte kostnadene som framgår av selvkostregnskapet inngår utgifter til regnskap, revisjon, HMS, IKT-tjenester, felles post, arkiv og sentralbord, samt annen administrasjon, fordelt på selvkostområdene. Av selvkostregnskapet framgår fordelte indirekte regnskapsposter fordelt etter fordelingsnøkler som kommunen har redegjort for i samme dokument. Av selvkostregnskapet framgår det også at kommunen har tatt med indirekte avskrivningskostnader samt indirekte kalkulatoriske renter.

Når det gjelder direkte og indirekte kostnader knyttet til renovasjonsutgifter, er om lag 2,6 mill. kr av disse (2014) knyttet til kjøp av renovasjonstjenester fra Finnmark Miljøtjeneste AS (FIMIL). FIMIL er et interkommunalt selskap som håndterer innsamling, transport og deponering av husholdningsavfall på vegne av Måsøy kommune.<sup>14</sup>

Revisjonen har fått opplyst at kommunen belager seg på informasjon fra innbyggerne ved utarbeidelse og innhenting av grunnlagsdata for fakturering. På bakgrunn av informasjon fra innbyggerne blir eksempelvis grunndata oppdatert/endret. Revisjonen har videre fått opplyst at informasjon vedrørende renovasjon skal meldes direkte til FIMIL. I epost til revisjonen<sup>15</sup> har økonomisjefen forklart at kommunen er i gang med å etablere andre rutiner knyttet til innhenting av informasjon som skal benyttes som grunnlagsdata.

### ***Renter på selvkostfond***

Revisjonens undersøkelser viser at kommunen fra og med 2013 har beregnet renter på selvkostfond og på fremførbart underskudd på selvkostdriften. Kalkulatoriske renter av selvkostfondet er beregnet og ført i selvkostregnskapet. Tilsvarende er også gjort for fremførbart underskudd. Det er lagt til grunn en 5-årig SWAP-rente + 0,5 prosentpoeng.

---

<sup>13</sup> Jf. epost fra økonomisjef i Måsøy kommune av 16. desember 2015.

<sup>14</sup> Finnmark Miljøtjeneste AS (Fimil AS) er et interkommunalt selskap eid av kommunene Måsøy, Nordkapp, Porsanger, Karasjok, Lebesby og Gamvik. Hovedoppgaven til selskapet er å utføre kommunale renovasjonstjenester — det vil si innsamling og behandling av avfall fra husholdninger og fritidsboliger. Disse oppgavene utføres på vegne av kommunene, men det er den enkelte kommune som håndterer renovasjonsabonnementene (Kilde: <http://www.fimil.no/om-oss.html>)

<sup>15</sup> Epost til revisjonen av 22. januar 2016.

### 2.2.3 Vurderinger

Når kommunen skal følge selvkostprinsippet, må grunnlaget for utfakturering av brukerbetalingene være korrekt. For å oppnå fullstendig fakturering av gebyrer for VAR-tjenestene, må kommunen ha rutiner som sikrer at alle relevante grunnlagsdata vedrørende den enkelte eiendom og tjenestemottaker blir korrekt registrert i kommunens system. Revisjonen vil i den forbindelse bemerke at kommunen bør innhente informasjon som benyttes som grunnlagsdata for fakturering fra sikre og pålitelige kilder, slik som kartverket og folkeregister. Dette for å sikre at alle tjenestemottakere blir registrert og at registreringer skjer med korrekte data.

Revisjonen har vurdert det slik at Måsøy kommune har tatt inn i selvkostregnskapet/etterkalkylen de direkte og indirekte kostnadene til drift, vedlikehold og kapital som kan henføres til produksjon og levering av vann-, avløps- og renovasjonstjenestene. Kostnadene er beregnet i tråd med gjeldende retningslinjer.

I henhold til § 8 i forskrift om årsberetning og årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner, skal kommunens anleggsmidler vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmiddelet. Avskrivningsperiodene som skal legges til grunn er henholdsvis 5, 10, 20, 40 og 50 år, avhengig av type investering. Revisjonens undersøkelser viser at avskrivningsperiodene som er lagt til grunn i kommunens anleggsregister er i tråd med forskriftens bestemmelse.

Ved beregning av kalkulatoriske avskrivninger skal det i selvkostberegningene gjøres fratrukk av fremmedfinansiering. Kalkulatorisk rentekostnad inngår ikke i kommunens driftsregnskap, men representerer en alternativ avkastning kommunen går glipp av ved at kapital er bundet i anleggsmidler. Den kalkulatoriske renten beregnes med utgangspunkt i anleggsmidlenes restavskrivningsverdi og kalkylerenten. Revisjonens undersøkelser viser at kommunen beregner kalkulatoriske renter og avskrivninger for alle anleggsinvesteringene som framgår av anleggsregisteret.

På samme måte som alternativkostnad i selvkostregnskapet skal kompensere for rentetap ved å binde opp kapital, skal det i følge retningslinjene kompenseres for rentetap ved framføring av underskudd på selvkostdriften.<sup>16</sup> Tilsvarende skal tjenestemottakernes rentetap kompenseres for når det framføres overskudd på selvkostdriften. Renter på framført og akkumulert resultat skal beregnes etter samme sats som kalkylerente på investert kapital i anleggsmidler, det vil si årsgjennomsnittet av 5-årig SWAP-rente + 0,5 prosentpoeng. Revisjonens undersøkelser viser at kommunen fra og med 2013 har kalkulert renteinntekter på selvkostfond og rentekostnader på fremførbart underskudd i tråd med retningslinjene.

---

<sup>16</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-3/14), s. 25-26.

## 2.3 Behandling av over- og underskudd

### 2.3.1 Revisjonskriterier

- *Overskudd på selvkosttjenestene vann, avløp og renovasjon skal avsettes til et bundet fond og benyttes til inndekning av eventuelle underskudd senere år.*
- *Underskudd skal inndeckes gjennom økning av brukerbetalinger i den grad det ikke er dekning på bundet fond til dette formålet.*

### 2.3.2 Data

I følge økonomisjef i Måsøy kommune har kommunestyret fattet vedtak om at vann- og avløpstjenestene skal utføres til selvkost. Det er videre lovfestet<sup>17</sup> at kommunen ikke har anledning til å finansiere renovasjonstjenesten, og at kommunen derfor er pålagt full kostnadsdekning av denne tjenesten.

Tabellene nedenfor viser utviklingen av over-/underskudd samt dekningsgrader innenfor VAR-området i Måsøy kommune i femårsperioden 2010-2014.<sup>18</sup>

Tabell 2: Selvkostregnskap 2010-2014

År	Vann	Avløp	Renovasjon
2010	-49 208	261 589	-119 806
2011	502 382	63 796	-107 044
2012	-1 847 490	121 013	-310 761
2013	633 585	165 609	-121 551
2014	-1 626 422	265 699	89 163

Tabell 3: Dekningsgrader på VAR-tjenestene 2010-2014

År	Vann	Avløp	Renovasjon
2010	98 %	132 %	95 %
2011	119 %	106 %	95,5 %
2012	46 %	117 %	89 %
2013	115,4 %	122,6 %	95,5 %
2014	64,6 %	131,8 %	103,2 %

Tabell 2 viser et regnskapsmessig overskudd for avløpsområdet for hele perioden. Videre ser vi at renovasjonsområdet, med unntak av 2014, har hatt en underdekning i hele femårsperioden. For vannforsyning har resultatet variert mellom overskudd og underskudd i perioden.

Det akkumulerte overskuddet for avløpstjenesten for perioden er 877 709 kr. For renovasjon og vannforsyning er de akkumulerte underskuddene på henholdsvis 569 999 kr og 2 387 153 kr i samme femårsperiode.

<sup>17</sup> Lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) § 34.

<sup>18</sup> Tallene er hentet fra noter til kommuneregnskapet for de aktuelle årene.

Revisjonen har gjennomgått Måsøy kommunes balanseregnskap for perioden 2010 til 2014. Gjennomgangen viser at kommunen ikke har hatt selvkostfond for noen av selvkosttjenestene i 2010, 2011 og 2012. I dette ligger det at kommunen ikke har avsatt overskudd for selvkosttjenestene til fond for disse tre årene, og følgelig at underdekning på tjenestene ikke er inndekket av fond. Revisjonen har i skriv til kommunen påpekt underdekning og manglende avsetning til fond for de aktuelle årene.

I note<sup>19</sup> til kommunens regnskap for 2012 framgår det at «i forbindelse med årsavslutningen er det avdekket en feil på selvkostområdet vann. I 2012 har Måsøy kommune kreditert sine abonnenter alt for store beløp. Det er nå igangsatt en prosess for å dekke dette inn, og med det rettet opp i denne feilen.» Forholdet er også påpekt i skriv fra revisjonen til kommunen.<sup>20</sup> I epost<sup>21</sup> til revisjonen har økonomisjefen forklart at underskuddet for vannforsyningstjenesten i 2014 skyldes at det ble avdekket at kommunen hadde innkrevd for mye i vannavgift fra en av kommunens bedrifter, og at dette ble tilbakebetalt i 2014.

I regnskap for 2013 er det tatt inn selvkostfond for vann og avløp, og overskuddet for disse tjenestene er satt av.

Med unntak av 2014, har det vært en underdekning på renovasjon i femårsperioden. I regnskapet for 2014 er renovasjonsfond tatt med, og overskuddet for tjenesten er satt av til fondet. I epost<sup>22</sup> til revisjonen har økonomisjefen forklart at det i 2015 er avdekket flere feil i grunndata for renovasjonsområdet som kommunen jobber med å rette opp i.

Tabell 4 viser utviklingen i årsgebyrer for VAR-området over en femårsperiode.

Tabell 4: Utvikling i årsgebyrer 2010-2014<sup>2324</sup>

Selvkosttjeneste	2010	2011	2012	2013	2014	Endring i %
Vannforsyning	2354	2028	3400	3916	4422	87,85 %
Avløpstjenesten	2125	1965	1965	2037	1907	-10,26 %
Avfallstjenesten	3238	3380	3610	4037	4600	42,06 %

Vi ser av tabellen at årsgebyret for vannforsyning har økt med 87,85 prosentpoeng i perioden. Vi ser også en økning i årsgebyret for avfallstjenesten i samme periode, med 42,06 prosentpoeng. Det har videre vært mindre variasjoner i årsgebyret for avløpstjenesten, men gebyret har samlet sett hatt en nedgang på totalt 10,26 prosentpoeng i femårsperioden.

### 2.3.3 Vurderinger

Det er vanskelig å treffe så nøyaktig med forkalkylene på selvkostområdene at gebyrinntektene tilsvarer faktisk påløpte kostnader hvert år. Derfor vil det enkelte år være overskudd og andre år underskudd på selvkostdriften. I tråd med generasjonsprinsippet forutsetter departementets retningslinjer at inntektene over 3-5 år skal tilsvare kostnadene for

<sup>19</sup> Måsøy kommune: Årsregnskap 2012, Note 16: Selvkosttjenester, s. 20.

<sup>20</sup> Jf. oppsummeringsskriv av 4. juli 2013.

<sup>21</sup> Epost fra økonomisjefen til revisjonen av 11. januar 2016.

<sup>22</sup> Epost fra økonomisjefen til revisjonen av 11. januar 2016.

<sup>23</sup> Tallene må leses med forbehold om at innrapporteringen fra kommunene er korrekt.

<sup>24</sup> Tallene er oppgitt for det aktuelle året + 1, dvs. at for 2010 oppgis gebyret per 1. januar 2011. Gebyret oppgis uten merverdiavgift (Kilde: SSB/KOSTRA).

årene samlet. Differansene utjevnes gjennom et bundet selvkostfond som tilføres eventuelle overskudd fra selvkostregnskapet, og som brukes til å dekke inn senere års underskudd. Eventuelle overskudd må tilbakeføres enten ved at gebyrene holdes uendret eller reduseres for påfølgende år eller ved tilbakebetaling til brukerne. Kommunen er ikke *pålagt* full kostnadsdekning av vann- og avløpstjenestene. I henhold til departementets retningslinjer<sup>25</sup> er imidlertid utgangspunktet for lov om kommunale vass- og kloakkavgifter med forskrift at brukerne av tjenesten i kommunen bør bære kostnadene forbundet med tjenesten. Revisjonens undersøkelser viser overskudd for avløpstjenesten i hele femårsperioden som undersøkelsen omfatter, hvilket antyder at gebyrene har vært høyere enn de faktiske kostnadene. For vannforsyning har det variert mellom over- og underskudd i perioden. Revisjonen kan imidlertid ikke se at det er sammenheng mellom over-/underskudd og reduksjoner/økninger i gebyrene. I henhold til forurensningsloven § 34 skal kommunen fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Revisjonens gjennomgang av selvkostregnskap og årsgebyrer viser relativt store underskudd i fire av fem undersøkelsesår. Kommunen har økt årsgebyrene for tjenesten i perioden, men regnskapet har likevel vist underskudd i påfølgende år. Unntaket er 2014, der vi ser et overskudd. Revisjonen vil i denne sammenheng bemerke at kommunens kostnader<sup>26</sup> til avfallshåndtering *fullt ut* skal dekkes inn gjennom gebyrer som belastes mottakerne av tjenesten, jf. forurensningsloven § 34. Revisjonen vurderer Måsøy kommunes akkumulerte underskudd for renovasjonsområdet som brudd på denne bestemmelsen.

Selvkostfondenes funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes stabile.<sup>27</sup> Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune ikke har hatt selvkostfond for noen av selvkosttjenestene i 2010, 2011 og 2012. I dette ligger det at kommunen ikke har avsatt overskuddet for selvkosttjenestene til fond for disse tre årene, og følgelig at underdekning på tjenestene ikke er inndekket av fond. Dette er i strid med departementets retningslinjer for kommunale betalingstjenester.

Revisjonens undersøkelser viser videre at kommunen fra og med 2013 vekselvis har avsatt til og brukt av selvkostfond. Revisjonen vurderer det slik at kommunen fra 2013 har behandlet over- og underskudd på VAR-området i tråd med retningslinjene.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), s. 6.

<sup>26</sup> Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader.

<sup>27</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), s. 29.

<sup>28</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), (H-3/14).

### 3. KONKLUSJONER

Den overordnede problemstillingen i denne undersøkelsen har vært hvorvidt Måsøy kommune har et tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet. Revisjonens undersøkelse viser at kommunen i all hovedsak har et system for beregning av selvkost som kan betegnes som tilfredsstillende. Imidlertid foreligger det forbedringspotensiale på enkelte områder. Bakgrunnen for revisjonens vurderinger er som følger:

#### ***Selvkostkalkyler***

Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune, ved hjelp av eksterne, utarbeider forkalkyler for selvkost, i tråd med krav i forskrift og departementets retningslinjer. Imidlertid er det ikke praksis for at dette legges fram for kommunestyret i forbindelse med rulleringen av økonomiplan. Kommunestyret blir kun forelagt forslaget til gebyrregulativ for VAR-området, der gebyrene baserer seg på forkalkylerne. Revisjonen vurderer det ikke slik at dette er i strid med regelverket, men vil likevel påpeke at praksisen ikke er i tråd med forskriftens anbefaling.

Revisjonens undersøkelser viser videre at Måsøy kommune utarbeider etterkalkyler i tråd med retningslinjene. Det anses videre som god kommunal regnskapsskikk å opplyse om resultatet av gebyrfinansierte tjenester i note til kommunens årsregnskap. Noten til kommunens årsregnskap inneholder selvkostregnskap som viser de totale kostnadene og inntektene for VAR-området i regnskapsåret, hvilket er i tråd med kravet.

#### ***Gebyrgrunnlaget***

Revisjonen har vurdert det slik at Måsøy kommune har tatt inn i selvkostregnskapet/etterkalkylen de direkte og indirekte kostnadene til drift, vedlikehold og kapital som kan henføres til produksjon og levering av vann-, avløps- og renovasjonstjenestene. Kostnadene er beregnet i tråd med gjeldende retningslinjer.

Revisjonens undersøkelser viser videre at avskrivningsperiodene som er lagt til grunn i kommunens anleggsregister er i tråd med forskriftens bestemmelse, og at kommunen beregner kalkulatoriske renter og avskrivninger for alle anleggsinvesteringene som framgår av anleggsregisteret.

Fra og med 2013 har kommunen kalkulert renteinntekter på selvkostfond og rentekostnader på fremførbart underskudd i tråd med retningslinjene.

#### ***Behandling av over- og underskudd***

Revisjonens undersøkelser viser overskudd for avløpstjenesten i hele femårsperioden som undersøkelsen omfatter, hvilket antyder at gebyrene har vært høyere enn de faktiske kostnadene. For vannforsyning har det variert mellom over- og underskudd i perioden. Revisjonen kan imidlertid ikke se at det er sammenheng mellom over-/underskudd og reduksjoner/økninger i gebyrene. Det er videre lovfestet at kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Revisjonens gjennomgang av selvkostregnskap og årsgebyrer viser relativt store underskudd i fire av fem undersøkelsesår. Kommunen har økt årsgebyrene for tjenesten i perioden, men regnskapet har likevel vist underskudd i påfølgende år. Unntaket er 2014, der vi ser et overskudd. Revisjonen vil i denne

sammenheng bemerke at kommunens kostnader<sup>29</sup> til avfallshåndtering *fullt ut* skal dekkes inn gjennom gebyrer som belastes mottakerne av tjenesten, jf. forurensningsloven § 34.

Revisjonen vurderer Måsøy kommunes akkumulerte underskudd for renovasjonsområdet som brudd på denne bestemmelsen.

Selvkostfondenes funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader slik at gebyrene kan holdes stabile.<sup>30</sup> Revisjonens undersøkelser viser at Måsøy kommune ikke har hatt selvkostfond for noen av selvkosttjenestene i 2010, 2011 og 2012. I dette ligger det at kommunen ikke har avsatt overskuddet for selvkosttjenestene til fond for disse tre årene, og følgelig at underdekning på tjenestene ikke er inndeckt av fond. Dette er i strid med departementets retningslinjer for kommunale betalingstjenester.

Revisjonens undersøkelser viser videre at kommunen fra og med 2013 vekselvis har avsatt til og brukt av selvkostfond. Revisjonen vurderer det slik at kommunen fra 2013 har behandlet over- og underskudd på VAR-området i tråd med retningslinjene.

---

<sup>29</sup> Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader.

<sup>30</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-2140), s. 29.



## 4. ANBEFALINGER

Med bakgrunn i funn og konklusjoner som er gjort i denne undersøkelsen, vil revisjonen anbefale Måsøy kommune:

- Å innhente informasjon som benyttes som grunnlagsdata for fakturering fra sikre og pålitelige kilder, slik at alle tjenestemottakere blir registrert og at registreringen skjer med korrekte data.
- Å holde framføringen av over-/underskudd på selvkosttjenestene innenfor et perspektiv på 3-5 år.

## LITTERATURLISTE

### Lovverk

*Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012 nr. 12*

*Lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) av 13. mars 1981 nr. 6*

*Forskrift om begrenning av forurensning (forurensningsforskriften) av 1. juni 2004 nr. 931*

### Lovforarbeid

Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) *Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m.*

### Statlige retningslinjer

*Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale tjenester; H-2140; Kommunal- og regionaldepartementet (2003)*

*Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale tjenester; H-3/14; Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2014)*

### Standarder

Kommunal regnskapsstandard nr 6 – Foreløpig standard (F) – Noter og årsberetning

### Kommunale dokumenter

Gebyrregulativ 2012-2015

Selvkostkalkyler 2013-2016

Årsregnskap 2010-2014

Årsmeldinger 2010-2014

### Internett

Statistisk sentralbyrå (SSB)/KOSTRA:

<http://www.ssb.no/offentlig-sektor/kostra/>

Momentum Selvkost Kommune:

<http://momentumconsulting.no/index.php/kommune/>

Finnmark Miljøtjeneste AS (FIMIL):

<http://www.fimil.no/om-oss.html>

## VEDLEGG

### **Vedlegg 1: Rådmannens kommentarer**

I epost til revisjonen av 17. februar 2016 har teknisk sjef, på vegne av rådmannen, gitt følgende kommentar til rapporten:

*«Med bakgrunn i rapport fra forvaltningsrevisjonen er konklusjonen og anbefalinger tatt til etterretning, ut over det har rådmann ingen kommentarer.»*