



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

# RAPPORT

## FORVALTNINGSREVISJON

### 2017

---

*Beregning av selvkost på VAR-området*

---

**KAUTOKEINO KOMMUNE**

## FORORD

Bakgrunnen for dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er *Plan for forvaltningsrevisjon 2013 – 2016*, vedtatt av kommunestyret i Kautokeino den 10. desember 2012 (sak 68/12). Det framgår av planen at det skal utføres en forvaltningsrevisjon vedrørende kommunens beregning av selvkost på VAR-området.

Denne forvaltningsrevisjonen har vært gjennomført av en prosjektgruppe som har bestått av forvaltningsrevisor Arnt-Bjarne Aronsen som har vært prosjektleder, regnskapsrevisor Øyvind Magnestad og forvaltningsrevisor Kjerstin Johnsen har vært prosjektmedarbeidere. Rapporten er kvalitetssikret av fagansvarlig forvaltningsrevisor Tom Øyvind Heitmann.

Våre informanter i kommunen har vært teknisk sjef Sindre Murud og økonomisjef Marit Elisabeth Hætta Gaup

Vi takker alle for et positivt samarbeid.

Alta 26. juli 2017

Aud Synnøve Opgård  
revisjonssjef

Arnt-Bjarne Aronsen  
forvaltningsrevisor

Tom Øyvind Heitmann  
fagansvarlig forvaltningsrevisor

## INNHOLDSFORTEGNELSE

<b>0. SAMMENDRAG</b> .....	<b>5</b>
0.1 <i>Formålet med prosjektet</i> .....	5
0.2 <i>Revisors vurderinger og konklusjoner</i> .....	5
0.3 <i>Anbefalinger</i> .....	5
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>7</b>
1.1 <i>Prosjektets bakgrunn og formål</i> .....	7
1.1.1 <i>Bakgrunn</i> .....	7
1.1.2 <i>Formål</i> .....	9
1.2 <i>Problemstillinger</i> .....	9
1.3 <i>Revisjonskriterier</i> .....	9
1.3.1 <i>Kilder til kriterier</i> .....	9
1.3.2 <i>Om kriteriene</i> .....	9
1.3.3 <i>Utleddning av kriterier</i> .....	12
1.4 <i>Metode</i> .....	13
1.4.1 <i>Datainnsamling</i> .....	13
1.4.2 <i>Avgrensing</i> .....	13
1.4.3 <i>Dataenes gyldighet og pålitelighet</i> .....	14
<b>2. HAR KAUTOKEINO KOMMUNE ET TILFREDSSTILLENDENDE SYSTEM FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR VANN-, AVLØPS- OG RENOVASJONSOMRÅDET?</b> .....	<b>15</b>
2.1 <i>Selvkostkalkyler</i> .....	15
2.1.1 <i>Revisjonskriterier</i> .....	15
2.1.2 <i>Data</i> .....	15
2.1.3 <i>Vurderinger</i> .....	15
2.1.4 <i>Delkonklusjon</i> .....	16
2.2 <i>Gebyrgrunnlaget</i> .....	16
2.2.1 <i>Revisjonskriterier</i> .....	16
2.2.2 <i>Data</i> .....	16
2.2.3 <i>Vurderinger</i> .....	17
2.2.4 <i>Delkonklusjon</i> .....	18
2.3 <i>Behandling av over- og underskudd</i> .....	18
2.3.1 <i>Revisjonskriterier</i> .....	18
2.3.2 <i>Data</i> .....	18
2.3.3 <i>Vurderinger</i> .....	19
2.3.4 <i>Delkonklusjon</i> .....	21
<b>3. KONKLUSJONER</b> .....	<b>22</b>
<b>4. ANBEFALINGER</b> .....	<b>24</b>

LITTERATURLISTE .....	25
VEDLEGG 1: RÅDMANNENS KOMMENTARER .....	26
VEDLEGG 2: METODE OG GJENNOMFØRING.....	27

**FIGUROVERSIKT:**

Figur 1: Sammenheng mellom selvkostkalkyle, selvkostregnskap og etterkalkyle	11.
---	-----

**TABELLOVERSIKT:**

Tabell nr. 1: Resultat selvkost område vann	18.
Tabell nr. 2: Resultat selvkostområde avløp	19.
Tabell nr. 3: Resultat selvkostområde husholdningsrenovasjon	19.
Tabell nr. 4: Resultat selvkostområde slam	19.

## 0. SAMMENDRAG

### 0.1 Formålet med prosjektet

Formålet med undersøkelsen har vært å kartlegge hvorvidt Kautokeino 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

Hovedproblemstillingen i denne forvaltningsrevisjonen har vært følgende:

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

Revisjonens undersøkelser viser at Kautokeino kommune ikke har et tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet.

Bakgrunnen for revisjonens konklusjon er som følger:

#### *Selvkostkalkyler*

Det ble ikke utarbeidet forkalkyle for VAR-avgifter i tiden 2012-2014. Det er ikke utarbeidet forkalkyle for 2016 i henhold til retningslinjene. Det er utarbeidet forkalkyler for regnskapsåret 2015.

Der er utarbeidet etterkalkyler i tråd med god kommunal regnskapsskikk for hele perioden 2012-16.

#### *Gebyrgrunnlaget*

Det er ikke utarbeidet forkalkyler i henhold til forskriften for 2012, 2013, 2014 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler for 2015, men vi vil påpeke følgende:

Anskaffelseskost og anleggsbidrag fremgår ikke av dokumentasjonen til forkalkylen for 2015 eller av noter til årsregnskapet.

Det er ikke gjort fradrag i gebyrgrunnlaget for andre inntekter.

Revisor kan ikke se at kommunen har kalkulert renteinntekter på selvkostfond som alternativkostnad og rentekostnader på fremførbart underskudd i forkalkylen for 2015 eller i noter til årsregnskapet.

Med bakgrunn i ovenstående er det revisjonens vurdering at Kautokeino kommune ikke har utarbeidet gebyrgrunnlag i tråd med retningslinjene i perioden 2012-14 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler for 2015, dog med mangler for andre inntekter, anleggsbidrag og alternativkostnad.

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

Fondsavsetningene som er foretatt i regnskapet for 2016 (jfr. note 14 til årsregnskapet for 2016) stemmer ikke med resultatene for 2012-2016. Avsetningen anses for å være et forsøk på å rette opp tidligere feil, men det er ikke tilstrekkelig i forhold til retningslinjene.

Det går fram av tabellene at det er et betydelig underskudd på tjenesten for tømning av slamskillere, priveter mv. for perioden 2012-2016. I henhold til retningslinjene må kommunen ta inn underskudd ved gebyrtjenesten i løpet av en periode på tre til fem år ved økning av gebyret.

Det er et betydelig overskudd på avløp i perioden 2012-2016 som må tilbakeføres brukerne i form av reduserte gebyrer.

Med bakgrunn i ovenstående er det revisjonens vurdering at Kautokeino kommune ikke har behandlet overskudd og underskudd ved selvkosttjenestene i tråd med regelverket.

Vi har i vår gjennomgang dokumentert feil avsetninger til selvkostfond i regnskapene etter 2012. Om vi hadde sett på perioden før 2012 ville resultatet etter all sannsynlighet vært annerledes. Kommunestyret bør ta stilling til oppretting av tidligere års feil i regnskapene.

## **0.3 Anbefalinger**

Med bakgrunn i hovedfunnene som er gjort i denne undersøkelsen vil revisjonen anbefale at Kautokeino kommune gjør følgende:

- Kautokeino kommune må påse at det utarbeides forkalkyler hvert år i samsvar med forskriften.
- Kommunestyret i Kautokeino må ta stilling til gebyrnivået for VAR-tjenester i forbindelse med behandling av årlig budsjett- og økonomiplan.
- Kommunestyret i Kautokeino bør ta stilling til prinsippet om full kostnadsdekning for gebyrtjenester.
- Kautokeino kommune må ta stilling til oppretting i tidligere års feil i kalkylene.
- Kautokeino kommune må ta stilling til oppretting av tidligere års feil i gebyr-regnskapet.

# 1. INNLEDNING

## 1.1 Prosjektets bakgrunn og formål

### 1.1.1 Bakgrunn

Bakgrunnen for dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er *Plan for forvaltningsrevisjon 2013 – 2016*, vedtatt av kommunestyret i Kautokeino den 10. desember 2012 (sak 68/12). Det framgår av planen at det skal utføres en forvaltningsrevisjon vedrørende kommunens beregning av selvkost

Av kommunens plan for forvaltningsrevisjon framgår 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 begrensning av forurensning (forurensningsforskriften). I tillegg har Kommunal- og regionaldepartementet fastsatt retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalings tjenester (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 brukerbetalingen 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.*

*Kommunen fastsetter i forskrift regler for beregning og innkreving av vann- og avløpsgebyrene, samt gebyrenes størrelse, innenfor rammen av sentralt regelverk.*

*I Kautokeino kommune er det enhet for tekniske tjenester som står for forvaltningen av VAR-området. I kommunens økonomiplan 2012-2015 er det fastsatt målsetninger og tiltak som omhandler vann, avløp og renovasjon. Det sies blant annet at enheten gjennom planlegging, bygging, drift og vedlikehold skal sørge for en god og kostnadseffektiv kommunalteknisk infrastruktur. Av tiltak nevnes blant annet videreføring av arbeid med hovedvannplan for kommunen og opprustning av vannanlegg og avløpsnett.*

*Kommunen har et eget regelverk for VAR-området. Dette er forskrift for vann- og avløpsgebyrer, standard abonnementsvilkår for vann og avløp, bestemmelser for bruk av vannmålere, leveringsvilkår for drikkevann og leveringsvilkår for avløpsvann. Alle disse er vedtatt av kommunestyret i Kautokeino på dets møte den 16.12.2010. I tillegg fastsetter kommunestyret årlig et regulativ for vann- og avløpsgebyrer, samt avgifter for renovasjon.*

*I 2006 ble det gjennomført en forvaltningsrevisjon av selvkostområdet i Kautokeino kommune. Formålet var å undersøke om gebyrene for selvkosttjenester ble fastsatt i samsvar med regelverket. Det ble da konkludert med at avgiftene på selvkostområdene ikke ble beregnet og fastsatt i samsvar med lover, forskrifter og retningslinjer på området. Det ble også bemerket at kommunens forskrift for vann og avløp måtte oppdateres. Som en følge av dette vedtok kommunestyret (i sak 6/2008) en rekke tiltak for at praksis skulle bli i tråd med regelverket. Kontrollutvalgets oppfølging av denne forvaltningsrevisjonen i 2010 viste at kommunestyrets vedtak om tiltak ikke var fulgt opp på alle punkter, herunder at kommunen ikke hadde oppdatert sin forskrift. Kontrollutvalget oversendte derfor saken til kommunestyret med innstilling om at administrasjonen snarest måtte prioritere en ajourføring av kommunens forskrift om vann- og avløpsgebyrer, noe kommunestyret sluttet seg til (sak 17/2010). Som en følge av dette ble forskriften oppdatert med virkning fra 1. januar 2011. Det kan i denne sammenheng også nevnes at revisjonen også etter dette har påpekt at kommunens praksis ikke er fullt ut i tråd med regelverket. Revisjon av kommunens regnskap for 2011 viste blant annet manglende kostnadsdekning når det gjelder renovasjon, samt at kommunens etterkalkulasjon for slam hadde et stort merforbruk i forhold til selvkost. Det er dermed fortsatt risiko for at kommunens praksis ikke er fullt ut i tråd med regelverket.*

*I kommunens årsmelding for 2011 rapporteres det om at enhet for tekniske tjenester har hatt brukbar kontroll med utgiftene, men at forbruket var litt over budsjettet. Overforbruket gjelder blant annet drift og vedlikehold av vannanleggene og hovedvannforsyningen. I rapport for første tertial blir det rapportert om at kommunen har gjennomført arbeid med å kontrollere at alle bygningseiere i kommunen faktisk betaler avgift, og ikke minst rett avgift til*



*kommunen. Kontrollen viste at en del bygninger ikke var avgiftsbelagt, og at en del andre bygninger hadde feil avgift. Dette viser at det foreligger klar risiko for feil og mangler i kommunens systemer knyttet til beslutningsgrunnlaget for avgiftsfastsettelse.*

*Området er svært vesentlig fra et brukerperspektiv, men også ut ifra et økonomisk og omdømmmessig perspektiv for kommunen.»*

### **1.1.2 Formål**

Formålet med undersøkelsen har vært å kartlegge hvorvidt Kautokeino 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 Kautokeino kommune den 26. oktober 2016 (sak 14/2016). Hovedproblemstillingen har vært som følger:

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

## **1.3 Revisjonskriterier**

Revisjonskriterier er samlebetegnelse 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 av 16. mars 2012.
- Lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) av 13. mars 1981.
- Forskrift om begrensning av forurensning (forurensningsforskriften) av 1. juni 2004.
- Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale tjenester; H-2140; Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale tjenester; H-3/14, Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

### **1.3.2 Om kriteriene**

De rettslige rammene for brukerbetaling i kommuner inkluderer regler om avgifter, gebyrer og egenbetaling for konkrete kommunale tjenester. Utgangspunktet for all forvaltningsvirksomhet er at ingen borger kan pålegges å yte noe til fellesskapet uten at dette er hjemlet i lov (legalitetsprinsippet). Adgangen til å kreve brukerbetaling er hjemlet i de ulike særlovene med tilhørende forskrifter knyttet til de respektive tjenestene. I mange tilfeller vil kommunen være forvalter/eier av varer eller tjenester som borgerne er forpliktet til å benytte seg av. I

slike tilfeller kreves lovhjemmel for å kreve betaling fra brukerne. Dette utelukker imidlertid ikke at ytelsen kan bero på en avtale eller gis ved en frivillig disposisjon.

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

- *Renovasjon* i henhold til forurensingsloven § 34. Innenfor avfallsområdet (renovasjon) er det et lovmessig krav om at selvkost skal danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling. Kommunene er altså pålagt å ha full kostnadsdekning.
- *Vannforsyning* i henhold til lov om kommunale vass- og avløpsanlegg og forurensningsforskriften av 1. juni 2004. Brukerne av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.
- *Avløpshåndtering* i henhold til lov om kommunale vass- og avløpsanlegg og forurensningsforskriften av 1. juni 2004. Brukerne av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Kommunen er imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning, noe som betyr at vann- og avløpstjenestene i prinsippet kan subsidieres.
- *Tømming fra slamavskillere (septiktanker), privet m.v.* i henhold til forurensningsloven, § 26. Som for renovasjon er det et lovmessig krav om at selvkost skal danne grunnlag for innbyggernes brukerbetaling.<sup>1</sup>

Selvkostområdet reguleres også av det såkalte generasjonsprinsippet, som er presisert i forarbeidene til kommuneloven<sup>2</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.

Området reguleres også av at kommunen skal kunne få tilbake de utlegg den opprinnelig hadde ved anskaffelsen, samt bli kompensert for den kapitalen som har blitt bundet opp ved anskaffelsen.

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 forskriften skal det foreligge et overslag (en forkalkyle)<sup>3</sup> 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 legge fram en etterkalkyle av de reelle kostnadene for å kontrollere at inntektene tilsvarer selvkost.<sup>4</sup> Slik etterkalkyle skal settes opp etter hvert regnskapsår. Det anses som god kommunal regnskapsikk å opplyse om resultatet av gebyrfinansierte tjenester i note til kommunens årsregnskap.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Rundskriv H3/14, pkt. 2.1. s. 7.

<sup>2</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.

<sup>3</sup> Forurensningsforskriften § 16-1 2. ledd.

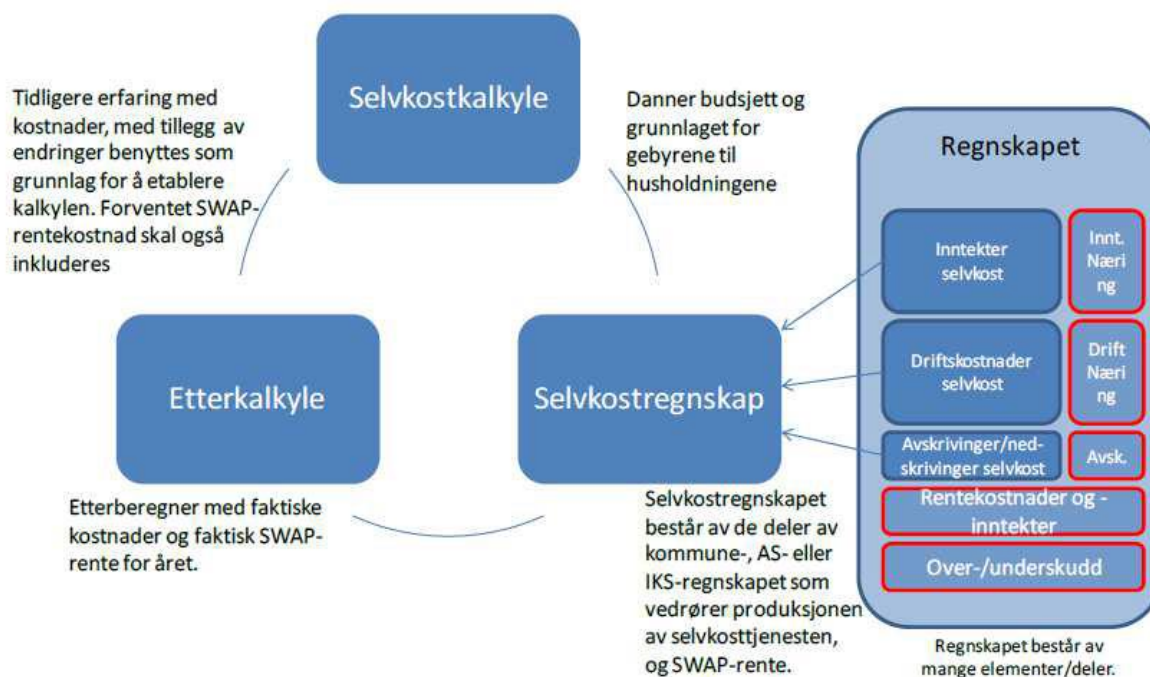
<sup>4</sup> Rundskriv H3/14, kap. 9, s. 36.

<sup>5</sup> Kommunal regnskapsstandard nr. 6 (GKRS).

### Selvkost-årshjulet

Prosessen rundt selvkostkalkyle, selvkostregnskap og etterkalkylen kan beskrives som et årshjul som vist i figur nedenfor. Selvkostkalkylen danner grunnlaget for budsjett og selvkostgebyret til husholdningene. Etterkalkylen skal vise inntekter, kostnader og justeringer av selvkostfondet. I tillegg skal etterkalkylen inneholde etterberegninger av de faktiske kostnadene samt inkludere swap-rente.<sup>6</sup>

Figur 1 Sammenhengen mellom selvkostkalkyle, selvkostregnskap og etterkalkyle.<sup>7</sup>



Det ble vedtatt nye retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester jfr. rundskriv H-3/14 (2014) som erstattet tidligere rundskriv H-2140 (2003). Det nye rundskrivet ble gjort gjeldende fra og med 2015, men kommunene som ønsket det kunne ta de nye bestemmelsene i bruk fra 2014.

De nye retningslinjene videreførte de samme hovedprinsipper som tidligere:

- Selvkost er den totale kostnadsøkningen som en kommune/selskap har ved å produsere tjenesten.
- Kommunen/selskapet skal kunne få tilbake de utlegg den opprinnelig hadde ved anskaffelsen, samt bli kompensert for den kapitalen som har blitt bundet opp ved anskaffelsen.
- En generasjon brukere skal ikke subsidiere eller bli subsidiert av neste generasjon.
- Selvkost skal være uavhengig av hvordan anskaffelsene faktisk har blitt finansiert.

<sup>6</sup> Kalkylerenten settes til nivået på 5-årig swaprente pluss et tillegg på ½ prosentpoeng. Det benyttes *gjennomsnittlig* nivå for kalkyleåret (etterkalkylen). Swaprenten publiseres bl.a. på Kommunalbankens nettsider.

<sup>7</sup> Miljødirektoratet, Veileder M-258/2014, *Beregning av kommunale avfallsgebyr*.

Retningslinjene 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. Henførbare kostnader defineres i retningslinjene som kostnader til aktiviteter som mer indirekte kan kobles til kjerneproduktet eller kjerneaktiviteten som brukeren skal betale for. Alle henførbare kostnader knyttet til kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner, skal tas med i selvkostregnskapet.

Det er en stor utfordring å treffe så nøyaktig med forkalkylen 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.

Et eventuelt akkumulert underskudd kan bare fremføres mot fremtidige overskudd dersom gebyrområdet har hjemmel i lov eller vedtak i kommunestyre om full kostnadsdekning.<sup>8</sup>

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:

- Kautokeino kommune skal utarbeide forkalkyle 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.
- Kautokeino kommune skal utarbeide etterkalkyler for VAR-tjenestene som legges fram for kommunestyret ved behandlingen av kommunens årsregnskap.
- Kautokeino 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 inndekning av eventuelle underskudd senere år.
- Underskudd skal inndekkes gjennom økning av brukerbetalinger i den grad det ikke er dekning på bundet fond til dette formålet.
- Dersom underskudd skal dekkes inn gjennom økt brukerbetaling skal det ha hjemmel i

---

<sup>8</sup> Brev av 8. mai 2008 til kommunene fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

lov eller det skal være gjort vedtak i kommunestyret om full kostnadsdekning.

## **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. Problemstillingen definerer hva som skal undersøkes. Revisjonsforskriften krever at det skal etableres revisjonskriterier for hvert prosjekt. De spørsmål vi har tatt opp under intervju er utledet av revisjonskriteriene og er «*designet*» for på best mulig måte å belyse revisjonskriteriene.

I denne undersøkelsen har problemstillingen vært av økonomisk og teknisk karakter, av den grunn har vi søkt å foreta innsamling av data fra fagfolk innenfor økonomi og teknisk sektor. Vi har også hentet inn bistand fra regnskapsrevisor Øyvind Magnestad for å fremskaffe detaljert regnskapsinformasjon.

Under innsamling av data i denne forvaltningsrevisjonen har vi foretatt intervju med økonomisjef Marit Elisabeth Hætta Gaup og enhetsleder for teknisk enhet Sindre Murud. Bakgrunnen for valg av informanter har vært begrunnet med at disse har den mest relevante bakgrunnen for å besvare våre spørsmål.

Problemstillingen har vært utgangspunkt for revisjonskriteriene som vi har lagt til grunn i denne forvaltningsrevisjonen. Revisjonskriteriene har igjen vært utgangspunkt for spørsmålene som vi har stilt under intervju. Spørsmålene ble oversendt kommunen i forkant og vi har stilt åpne spørsmål fordi vi mente det var mest hensiktsmessig i denne sammenheng.

I tillegg til intervju har vi innhentet utdypende informasjon ved dokumentanalyse og regnskapsanalyse. Sentrale dokumenter i denne sammenheng har vært kommuneregnskapene i perioden 2012-2015 med tilhørende note nr. 20, kommuneregnskapet 2016 note nr. 14, budsjett- og økonomiplaner 2012-2016, årsberetninger 2012-2016 og gebyrregulativet for 2017 (Kommunale avgifter og gebyrer for 2017 vedtatt i kommunestyret den 6/10 2016 under sak 46/16). Vi har også fått tilgang til interne dokumenter for selvkostberegning.

Det samlede materiale har vært vurdert opp mot Kommunal- og moderniseringsdepartementets rundskriv H-3/14 «Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester» (heretter kalt for retningslinjene). Av rundskrivet kan man lese følgende angående retningslinjenes status: «*Retningslinjene er ikke rettslig bindende for kommunene, men de tjener allikevel som et sentralt tolkningsmoment i vurderingen av hvilke kostnader en kommune kan kreve gjennom brukerbetalning fra innbyggerne.*»<sup>9</sup>

Avvik fra retningslinjene er dermed ikke ensbetydende med brudd på lov eller forskrift, men det bør gis en begrunnelse ved eventuelle avvik. Det er Kommunal- og moderniseringsdepartementets rolle å gi veiledning i forbindelse med forståelsen av retningslinjene.

---

<sup>9</sup> Rundskriv H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester kap. 2.2.

### **1.4.2 Avgrensning**

Kommunenes adgang til å kreve selvkost for kommunale tjenester er hjemlet i lov. Selvkost må ikke forveksles med egenbetaling. Det skal beregnes selvkost for følgende tjenester i tillegg til de som er omhandlet i denne rapport: Byggesaksbehandling og private reguleringsplaner med hjemmel i Plan- og bygningsloven, kart og oppmåling etter Matrikkelloven § 32 og feiing etter Brann- og eksplosjonsvernloven.

Vår undersøkelse har omfattet vann, avløp og renovasjonsavgifter for årene 2012- 2016. Vi har foretatt sammenligninger og sett på utviklingen over en femårsperiode.

### **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 til sammen gir grunnlag for å kunne svare på undersøkelsens hovedproblemstilling. Med pålitelige data menes at data skal være mest mulig presise og nøyaktige. Dette blir ivaretatt ved at data er verifisert av informantene i undersøkelsen. Gyldigheten og påliteligheten i datamaterialet er også sikret gjennom revisjonens interne rutiner for kvalitetssikring.

## 2. HAR KAUTOKEINO KOMMUNE ET TILFREDSSTILLENDENDE SYSTEM FOR BEREGNING AV SELVKOST FOR VANN-, AVLØPS- OG RENOVASJONSOMRÅDET?

### 2.1 Selvkostkalkyler

#### 2.1.1 Revisjonskriterier

- *Kautokeino 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.*
- *Kautokeino kommune skal utarbeide etterkalkyler for VAR-tjenestene som legges fram for kommunestyret ved behandlingen av kommunens årsregnskap.*

#### 2.1.2 Data

##### *Forkalkyler*

Det foretas årlig gebyrvedtak av kommunestyret hvor også kommunale VAR-avgifter inngår. Det ble ikke utarbeidet særskilte kalkyler i forkant av kommunestyrets behandling fram til 2014. Satsene for gebyrvedtaket er blitt endret med et prosentvis påslag på foregående års gebyrnivå.

For 2015 er det blitt utarbeidet forkalkyler. De samme kalkylene ble lagt til grunn for gebyrvedtaket i 2016, men det er ikke utarbeidet kalkyler i et tre til fem-års perspektiv.

##### *Etterkalkyler*

Det utarbeides etterkalkyler for VAR-området som presenteres i egen note til årsregnskapet og som behandles av kommunestyret sammen med årsregnskapet. I kalkylene inngår regnskapsmessige driftsinntekter, driftsutgifter eksklusive regnskapsmessige avskrivninger, kalkulatoriske avskrivninger og rentekostnader, samt henførte indirekte driftsutgifter (administrasjonsutgifter).

#### 2.1.3 Vurderinger

Det skal utarbeides forkalkyler for VAR-tjenestene. 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.<sup>10</sup> 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 Kautokeino kommune ikke utarbeidet forkalkyler for selvkost før regnskapsåret 2015.

Forkalkylene skal behandles av kommunestyret i forbindelse med rullering av økonomiplanen og skal danne grunnlaget for kommunens gebyrvedtak. Det er ikke praksis for at forkalkylen legges fram for kommunestyret i forbindelse med rulleringen av økonomiplan. Inntektene og utgiftene antas imidlertid å være innarbeidet i kommunens budsjetter. Kommunestyret blir forelagt forslaget til gebyrregulativ for VAR-området som egen sak der gebyrene baserer seg på etterkalkylen med et prosentvis påslag for tidligere års gebyrer. Dette er etter revisjonens vurdering i strid med forskriften.

For å kontrollere at inntektene tilsvarer selvkost skal kommunen sette opp en etterkalkyle hvert år for de reelle kostnadene på renovasjon, vann- og avløpssektoren. Det anses som god kommunal regnskapsskikk å opplyse om resultatet av gebyrfinansierte tjenester i note til kommunens årsregnskap.<sup>11</sup> Revisjonens undersøkelser viser at Kautokeino kommune har utarbeidet etterkalkyler i tråd med retningslinjene.

### 2.1.4 Delkonklusjon

Det ble ikke utarbeidet forkalkyle for VAR-avgifter i tiden 2012-2014. Det er ikke utarbeidet forkalkyle for 2016 i henhold til retningslinjene. Det er utarbeidet forkalkyler for regnskapsåret 2015.

Der er utarbeidet etterkalkyler i tråd med god kommunal regnskapsskikk for hele perioden 2012-16.

## 2.2 Gebyrgrunnlaget

### 2.2.1 Revisjonskriterier

- *Kommunens 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 tjenesten.*

### 2.2.2 Data

Av kalkylegrunnlaget for beregning av selvkost som revisjonen har fått tilgang til går det fram at man har lagt direkte driftskostnader og henførbare indirekte driftskostnader etter forhåndsbestemte fordelingsnøkler inn i kalkylen for 2015. Kalkylerenten som er lagt til grunn er 2,12 % og tilsvarer 5-årig swaprente med tillegg for ½ prosentpoeng.

---

<sup>10</sup> Forurensingsforskriften § 16-1.

<sup>11</sup> KRS nr. 6 Noter og årsberetning, kap. 3.2.2 pkt. 12.



Ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget skal investeringstilskudd fra andre komme til fradrag fra anskaffelseskost.<sup>12</sup> Ved gjennomgang av kommunens dokumentasjon kan vi ikke se at beregningsgrunnlaget er tilstrekkelig dokumentert med fradrag for anleggsbidrag.

Før gebyrgrunnlaget fastsettes skal det foreligge en oversikt over andre inntekter opparbeidet ved tjenesten. Under andre inntekter kommer salgs- og leieinntekter, overføringer mv. som oppstår som følge av tjenesten. Herunder kommer også eventuelle korreksjoner av tidligere års feil. Ved gjennomgang av noter til årsregnskapene mot kalkylen kan vi ikke se at det er tatt hensyn til andre inntekter ved fastsettelse av gebyrgrunnlaget.

På avsatte midler til selvkostfond skal det legges til kalkulatoriske renter som skal reflektere alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Kalkylerenten settes lik 5-årig swaprente med et tillegg på ½ prosentpoeng.<sup>13</sup> Ved framføring av underskudd skal tilsvarende prinsipp legges til grunn. Vi kan ikke se at kommunen har kalkulert renteinntekter på selvkostfond og rentekostnader på fremførbart underskudd i forkalkylen.

### 2.2.3 Vurderinger

Selvkost innebærer at kommunen skal få tilbake alle sine kostnader i forbindelse med framstilling av tjenesten. Dette gjelder både de direkte og de indirekte kostnadene. I forurensingsforskriften står det: «*Gebyrgrunnlaget består av direkte kostnader, kapitalkostnader knyttet til direkte tjenester, netto indirekte kostnader, samt kapitalkostnader for indirekte tjenester, fratrukket andre inntekter.*»<sup>14</sup> I vår gjennomgang vil vi påpeke følgende avvik i forhold til retningslinjene: Kautokeino kommune har ikke utarbeidet forkalkyler for regnskapsårene 2012, 2013, 2014 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler 2015. Våre vurderinger nedenfor er knyttet til disse.

Ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlag skal investeringstilskudd fra andre komme til fradrag fra anskaffelseskost. Investeringstilskudd ved anskaffelser av anleggsmidler bidrar til lavere bokført anskaffelseskost og lavere årlige avskrivninger som i neste omgang vil bidra til lavere gebyrer. Kommunens gebyrgrunnlag for 2015 er på dette punkt ikke dokumentert. Revisjonen kan derav ikke slå fast om avskrivningsgrunnlaget er riktig.

Andre inntekter av tjenesten skal komme abonnentene til gode. Ved fastsettelse av gebyrgrunnlaget er det ikke tatt hensyn til andre inntekter. Kommunens gebyrgrunnlag på dette punkt er ikke i samsvar med forskriften.

Til hvert enkelt fond godskrives kalkulatoriske renter som abonnentene går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Inntekten skal reflektere alternativavkastningen ved at midlene er bundet opp i selvkostfond. Kalkylerenten settes lik 5-årig swaprente med tillegg for ½ prosentpoeng av gjennomsnittlig beholdning i løpet av kalenderåret. Ved fremføring av underskudd i selvkostregnskapet kan tilsvarende prinsipp legges til grunn. Kautokeino kommune har ikke tatt hensyn til kalkulatoriske renteinntekter/-kostnader i kalkylen ved utmåling av gebyrets størrelse. Dette er i strid med retningslinjene.

---

<sup>12</sup>Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-3/14) pkt. 6.3.

<sup>13</sup>Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-3/14) pkt. 7.1.

<sup>14</sup>Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale tjenester (H-3/14) pkt. 7 s. 24.

## 2.2.4 Delkonklusjon

Det er ikke utarbeidet gebyrgrunnlag i henhold til forskriften for 2012, 2013, 2014 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler for 2015, men vi vil påpeke følgende:

Anskaffelseskost og anleggsbidrag fremgår ikke av dokumentasjonen til gebyrgrunnlaget for 2015 eller av noter til årsregnskapet.

Det er ikke gjort fradrag i gebyrgrunnlaget for andre inntekter.

Revisor kan ikke se at kommunen har kalkulert renteinntekter på selvkostfond som alternativkostnad og rentekostnader på fremførbart underskudd i forkalkylen for 2015 eller i noter til årsregnskapet.

Med bakgrunn i ovenstående er det revisjonens vurdering at Kautokeino kommune ikke har utarbeidet gebyrgrunnlag i tråd med retningslinjene i perioden 2012-14 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler for 2015, dog med mangler for andre inntekter, anleggsbidrag og alternativkostnad.

## 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 på renovasjonstjenesten skal inndeckes gjennom økning av gebyret i den grad det ikke er dekning på bundet fond til dette formålet.*
- *Dersom underskudd skal dekkes inn gjennom økte brukerbetaling skal det ha hjemmel i lov eller det skal være gjort vedtak i kommunestyret om full kostnadsdekning.*

### 2.3.2 Data

Av tabellene nedenfor går resultatet for 2012-2016 innenfor de ulike selvkostområdene fram. Det svarte feltet representerer årets underskudd som ikke kan dekkes inn mot tidligere års overskudd eller ved økning i gebyrene.<sup>15</sup>

Vi er kjent med resultatene for VAR-områdene fra tiden før 2012, men vi har valgt å ikke gå lengere tilbake i vår undersøkelse. Det er opp til kommunen selv å ta stilling til hvor langt tilbake man vil gå for å foreta en oppretting av feil i fondsavsetninger for tidligere år.

**Tabell 1 Resultat selvkostområde vann**

TEKST	2012	2013	2014	2015	2016
IB	?	-112 520			500 570
OVERSK				500 570	
UNDERSK	-112 520	-88 638	-30 933		-353 311
UB				500 570	

<sup>15</sup> Årsregnskap 2012, 2013, 2014, 2015 note 20 og Årsregnskap 2016 note 14.

Det har vært underskudd på vann hvert år bortsett fra i 2015 da det ble registrert et lite overskudd på kr 500 570,-.

I årsregnskapet for 2016 note 14 går det fram at kommunen har foretatt en fondsavsetning for vann på kr 500 571 som er i samsvar med vår oversikt for perioden 2012-2016.

**Tabell 2 Resultat selvkostområde avløp**

TEKST	2012	2013	2014	2015	2016
IB	?			450 235	996 315
OVERSK	450 235			546 080	870 092
UNDERSK		-146 221	-377 349		
UB	450 235			996 315	1 866 407

Det er bokført overskudd på avløp i 2012, 2015 og 2016 mens det er underskudd i 2013 og 2014.

I årsregnskapet for 2016 note 14 går det fram at det er foretatt en fondsavsetning på kr 1 416 173 noe som er kr 450 234 for lite i forhold til resultatene for perioden 2012-2016.

**Tabell 3 Resultat selvkostområde husholdningsrenovasjon**

TEKST	2012	2013	2014	2015	2016
IB	?	-710 955	-923 980	-748 914	-421 677
OVERSK			175 066	327 237	577 811
UNDERSK	-710 955	-213 025			
UB	-710 955	-923 980	-748 914	-421 677	156 314

Av tabellene går det også fram at kommunen har et overskudd på husholdningsrenovasjon for perioden 2012-2016 på kr 156 314, mens det av årsregnskapet for 2016 note 14 går fram at kommunen har et overskudd på kr 905 049.

**Tabell 4 Resultat selvkostområde slam**

TEKST	2012	2013	2014	2015	2016
IB	?	-159 840	-1 426 507	-1 615 553	-1 556 553
OVERSK				58 532	
UNDERSK	-159 840	-1 266 667	-188 578		-13 061
UB	-159 840	-1 426 507	-1 615 085	-1 556 553	-1 569 614

Når det gjelder slam er det et underskudd på kr 1 569 614 i perioden 2012-2016, mens det av årsregnskapet 2016 note 14 er et overskudd på kr 58 532. Avsetningene er ikke i samsvar med resultatene for perioden 2012-16.

### 2.3.3 Vurderinger

Overskuddet skal avsettes til et selvkostfond som skal komme abonnentene til gode. Underskuddet skal belastes selvkostfondet eventuelt dekkes av økte gebyrer i det kommende år. Et underskudd i selvkostregnskapet kan bare føres mot selvkostfondet eller dekkes

gjennom økte gebyrer dersom det har hjemmel i lov eller ved at det er gjort vedtak i kommunestyret om full kostnadsdekning.<sup>16</sup>

Av tabellene går resultatene for selvkostområdene fram for perioden 2012-2016. Overskuddet på avløp og husholdningsrenovasjon er satt av til fond i samsvar med forskriften mens det går fram et underskudd på vann og slam i perioden. Når det gjelder underskudd på vann har forskriften ingen bestemmelse om full kostnadsdekning. Dersom det skal være hjemmel for krav om full kostnadsdekning gjennom gebyret må det foreligge vedtak i kommunestyret om det. Kommunestyret i Kautokeino har ikke gjort vedtak om full kostnadsdekning på vann- og avløp. Underskudd på vann i 2016 kan ikke dekkes inn mot tidligere års overskudd eller ved senere økning i gebyrene.

### Selvkostområde vann:

Tjenesten er vurdert i forhold til lov om kommunale anlegg for vann og avløp. På grunn av at kommunestyret ikke har gjort eksplisitt vedtak om full kostnadsdekning kan ikke underskudd dekkes inn mot tidligere års overskudd eller ved økning i gebyrene. Overskudd for 2015 er satt av til fond og vil bidra til reduksjon i gebyret for kommende år.

### Selvkostområde avløp:

Tjenesten er vurdert i forhold til lov om kommunale anlegg for vann og avløp. Overskuddet må gå til reduksjon av kommende års gebyrer på området. På grunn av at kommunestyret ikke har gjort eksplisitt vedtak om full kostnadsdekning kan ikke underskuddet i 2013 og 2014 dekkes inn mot tidligere års overskudd. Overskudd for 2012, 2015 og 2016 må etter retningslinjene settes av til fond og bidra til reduksjon i gebyret for kommende år.

### Selvkostområde for husholdningsrenovasjon:

Tjenesten er vurdert i forhold til forurensingsloven. Resultatet av tjenesten skal jevnes ut over periode på tre til fem år. Overskudd i et år skal føre til redusert gebyr neste år mens underskudd dekkes inn mot økning i gebyrene. Gebyrene i perioden 2012-2016 ser ut til å ha holdt et rimelig nivå i forhold til oppbygging av fond.

### Selvkostområde slam

Tjenesten er vurdert i forhold til forurensingsloven. Resultatet av tjenesten skal jevnes ut over en periode på tre til fem år. Overskudd i et år skal føre til redusert gebyr neste år mens underskudd dekkes inn mot økning i gebyrene. Gebyrene i perioden 2012-2016 ser ut til å ha vært for lave da det har blitt bokført et samlet underskudd på 1,5 million kroner på tjenesten. Oppsamlet underskudd må dekkes inn ved økning i gebyrene de kommende år og dekkes inn i løpet av en periode på tre til fem år.

Våre tall stemmer ikke med kommunens avsetninger slik de går fram av note 14 til årsregnskapet 2016. Forskjellene ligger i at vi har tatt hensyn til selvkostresultatet tilbake til 2012, mens kommunen har lagt de to siste års resultater til grunn.

## Oppretting av feil

Dersom det er begått feil i tidligere års regnskaper skal feilen rettes opp i inneværende års regnskap.<sup>17</sup> Feilen skal rettes opp som en ordinær transaksjon med fondsavsetning i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet. Fondsavsetningene foretatt i 2016 vurderes å være et

---

<sup>16</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-3/14) pkt. 7.1.

<sup>17</sup> KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og tidligere års feil i regnskapet.

forsøk på å rette opp tidligere års feil. Kommunen har her foretatt en oppretting for to år tilbake mens denne forvaltningsrevisjonen har dokumentert mangelfull avsetning tilbake til 2012.

Kommunen må vurdere om avsetningen som går fram av note 14 til årsregnskapet for 2016 ansees for å være tilstrekkelig. Ut fra en vurdering av generasjonsprinsippet vil det være naturlig å legge en grense på fem år til grunn for å ta hensyn til tidligere års feil som går i husholdningenes disfavør.<sup>18</sup> Kommunen som profesjonell part og utøvende myndighet står ansvarlig for de kalkyler som utgjør beregningsgrunnlaget for tjenestene. Det er derav ikke rimelig at kommunen krever inn kostnader som skulle vært krevd inn tidligere enn fem år.

Angående de feil som innebærer at kommunen har krevd inn for høye gebyrer fra innbyggerne eldre enn fem år må kommunen vurdere å føre dette tilbake til abonnentene - enten direkte eller i form av lavere gebyrer. Hvor langt tilbake man skal gå må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

### 2.3.4 Delkonklusjon

Fondsavsetningene som er foretatt i regnskapet for 2016 (jfr. note 14 til årsregnskapet for 2016) stemmer ikke med resultatene for 2012-2016. Avsetningen anses for å være et forsøk på å rette opp tidligere feil, men det er ikke tilstrekkelig i forhold til retningslinjene.

Det går fram av tabellene at det er et betydelig underskudd på tjenesten for tømming av slamskillere, priveter mv. for perioden 2012-2016. I henhold til retningslinjene må kommunen ta inn underskudd ved gebyrtjenesten i løpet av en periode på tre til fem år ved økning av gebyret.<sup>19</sup>

Det er et betydelig overskudd på avløp i perioden 2012-2016, som må tilbakeføres brukerne i form av reduserte gebyrer.

Med bakgrunn i ovenstående er det revisjonens vurdering at Kautokeino kommune ikke har behandlet overskudd og underskudd ved selvkosttjenestene i tråd med regelverket.

Vi har i vår gjennomgang dokumentert feil i avsetningene til selvkostfond i regnskapene etter 2012. Om vi hadde sett på perioden før 2012 ville resultatet etter all sannsynlighet vært annerledes. Kommunestyret bør ta stilling til oppretting av tidligere års feil i regnskapene.

---

<sup>18</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (H-3/14) pkt. 7.3.2.

<sup>19</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester H-3/14, pkt. 7.2.

### 3. KONKLUSJONER

Hovedproblemstillingen i denne forvaltningsrevisjonen har vært følgende:

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

Revisjonens undersøkelser viser at Kautokeino kommune ikke har et tilfredsstillende system for beregning av selvkost på vann-, avløps- og renovasjonsområdet.

Bakgrunnen for revisjonens konklusjon er som følger:

#### *Selvkostkalkyler*

Det ble ikke utarbeidet forkalkyle for VAR-avgifter i tiden 2012-2014. Det er ikke utarbeidet forkalkyle for 2016 i henhold til retningslinjene. Det er utarbeidet forkalkyler for regnskapsåret 2015.

Der er utarbeidet etterkalkyler i tråd med god kommunal regnskapsskikk for hele perioden 2012-16.

#### *Gebyrgrunnlaget*

Det er ikke utarbeidet forkalkyler i henhold til forskriften for 2012, 2013, 2014 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler for 2015, men vi vil påpeke følgende:

Anskaffelseskost og anleggsbidrag fremgår ikke av dokumentasjonen til forkalkylen for 2015 eller av noter til årsregnskapet.

Det er ikke gjort fradrag i gebyrgrunnlaget for andre inntekter.

Revisor kan ikke se at kommunen har kalkulert renteinntekter på selvkostfond som alternativkostnad og rentekostnader på fremførbart underskudd i forkalkylen for 2015 eller i noter til årsregnskapet.

Med bakgrunn i ovenstående er det revisjonens vurdering at Kautokeino kommune ikke har utarbeidet gebyrgrunnlag i tråd med retningslinjene i perioden 2012-14 eller 2016. Det er utarbeidet forkalkyler for 2015, dog med mangler for andre inntekter, anleggsbidrag og alternativkostnad.

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

Fondsavsetningene som er foretatt i regnskapet for 2016 (jfr. note 14 til årsregnskapet for 2016) stemmer ikke med resultatene for 2012-2016. Avsetningen anses for å være et forsøk på å rette opp tidligere feil, men det er ikke tilstrekkelig i forhold til retningslinjene.

Det går fram av tabellene at det er et betydelig underskudd på tjenesten for tømning av slamskillere, priveter mv. for perioden 2012-2016. I henhold til retningslinjene må kommunen ta inn underskudd ved gebyrtjenesten i løpet av en periode på tre til fem år ved økning av gebyret.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester H-3/14, pkt. 7.2.

Det er et betydelig overskudd på avløp i perioden 2012-2016 som må tilbakeføres brukerne i form av reduserte gebyrer.

Med bakgrunn i ovenstående er det revisjonens vurdering at Kautokeino kommune ikke har behandlet overskudd og underskudd ved selvkosttjenestene i tråd med regelverket.

Vi har i vår gjennomgang dokumentert feil i avsetningene til selvkostfond i regnskapene etter 2012. Om vi hadde sett på perioden før 2012 ville resultatet etter all sannsynlighet vært annerledes. Kommunestyret bør ta stilling til oppretting av tidligere års feil i regnskapene.

## 4. ANBEFALINGER

Med bakgrunn i hovedfunnene som er gjort i denne undersøkelsen vil revisjonen anbefale at Kautokeino kommune gjør følgende:

- Kautokeino kommune må påse at det utarbeides forkalkyler hvert år i samsvar med forskriften.
- Kommunestyret i Kautokeino må ta stilling til gebyrnivået for VAR-tjenester i forbindelse med behandling av årlig budsjett- og økonomiplan.
- Kommunestyret i Kautokeino bør ta stilling prinsippet om full kostnadsdekning for gebyrtjenester.
- Kautokeino kommune må ta stilling til oppretting i tidligere års feil i kalkylene.
- Kautokeino kommune må ta stilling til oppretting av tidligere års feil i gebyrregnskapet.



## 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 begrensning 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).*

Miljødirektoratet, Veileder M-258/2014, *Beregning av kommunale avfallsgebyr.*

### **Standarder**

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

### **Kommunale dokumenter**

Gebyrhefte 2017

Selvkostkalkyler 2015-2016

Årsregnskap m/noter 2012-2016

Årsmeldinger 2012-2016

## VEDLEGG 1: RÅDMANNENS KOMMENTARER

Rapporten ble oversendt kommunen den 29.juni 2017 på høring. I e-post til revisjonen av 24.juli 2017 har stabsleder Karin Hætta gitt følgende kommentar til rapporten på vegne av rådmannen:

«Rådmannen har lest gjennom rapporten.

Forholdene innen selvkost på VAR-området i Kautokeino kommune er som beskrevet i rapporten.

Det er de siste årene tatt tak i beregninger innen selvkostområdene for å få disse så korrekte som mulig. Det har vært en tidkrevende prosess, som vi nå endelig ser en ende på, og som vi regner med vil være bra innen kort tid.

Anbefalingene i slutten av rapporten vil bli tatt tak i og utbedret så fort som mulig».

## VEDLEGG 2: METODE OG GJENNOMFØRING

### Generelt om forvaltningsrevisjon

Forvaltningsrevisjon er en lovpålagt oppgave. Forvaltningsrevisjon innebærer å gjennomføre systematiske vurderinger av kommunens/fylkeskommunens økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger. Herunder om:

- a) forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med kommunestyrets/fylkestingets vedtak og forutsetninger,
- b) forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,
- c) regelverket etterleves,
- d) forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,
- e) beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav,
- f) resultatene i tjenesteproduksjonen er i tråd med kommunestyrets eller fylkestingets forutsetninger og/ eller om resultatene for virksomheten er nådd.

Formålet med forvaltningsrevisjon er å bidra til:

- økt produktivitet, effektivitet og måloppnåelse
- at kommunal virksomhet drives i samsvar med regelverket
- å skaffe fram informasjon som gir grunnlag for kommunestyrets/fylkestingets tilsyn med forvaltningen

Det er kontrollutvalget i den enkelte kommune/fylkeskommune som skal påse at kommunens/fylkeskommunens virksomhet årlig blir gjenstand for forvaltningsrevisjon. Kontrollutvalget skal minst en gang i valgperioden utarbeide en plan for gjennomføring av forvaltningsrevisjon, som skal vedtas av kommunestyret/fylkestinget.

Det er kommunens/fylkeskommunens revisor som gjennomfører selve forvaltningsrevisjonen. Utførelsen skal skje i tråd med god kommunal revisjonsskikk, herunder RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon (vedtatt av styret i Norges kommunerevisorforbund).

Sluttproduktet i hver forvaltningsrevisjon er en rapport som oversendes til behandling i kommunens/fylkeskommunens kontrollutvalg. Kontrollutvalget rapporterer videre til kommunestyret/fylkestinget om de gjennomførte prosjektene.

## Bestilling fra kontrollutvalget

Revisor må gjennomføre forvaltningsrevisjonen i samsvar med kontrollutvalgets bestilling.<sup>21</sup>

Kontrollutvalget Kautokeino har i møte den 26. oktober 2016 (i sak 14/2016) gjort vedtak om at det skal gjennomføres en forvaltningsrevisjon med følgende hovedproblemstilling:

*Har Kautokeino kommune tilfredsstillende system for beregning av selvkost på VAR-området?*

## Oppstart

Revisor skal sende oppstartsbrief til administrasjonssjefen så tidlig som mulig i prosjektet.<sup>22</sup>

Oppstartbrief med vedlegg ble oversendt kommunen pr e-post fra revisjonen den 6. desember 2016 med anmodning om å oppnevne kontaktperson i kommunen. Det ble sendt purring den 12. desember 2016 og den 5. januar 2017. Samme dag ble teknisk sjef Sindre Murud oppnevnt som kontaktperson for revisjonen.

Den 8. februar ble det avholdt oppstartmøte og intervju med teknisk sjef og økonomisjefen.

## Datainnsamling

Revisor må innhente data i tilstrekkelig omfang til å kunne gjøre vurderinger og svare på problemstillingen(e) i undersøkelsen. Eksempler på metoder som kan benyttes er intervju, spørreskjema, observasjon, dokumentanalyse, statistiske analyser, regnskapsanalyse og systemanalyse.<sup>23</sup> I den grad det er tjenlig, bør det benyttes flere metoder for innsamling av data (data- og metodetriangulering). Vi viser for øvrig til nærmere redegjørelse om datainnsamling under kapittel 1.4 side 13.

## Verifisering

Data som er innsamlet ved hjelp av intervju skal som hovedregel verifiseres.<sup>24</sup> I praksis innebærer dette at et utkast til rapport blir sendt til informantene i revidert(e) enhet(er) for gjennomlesing. Dette gjøres for å unngå faktafeil, og for å sikre at det materialet som undersøkelsen bygger på blir mest mulig fullstendig og pålitelig.

Utkast til rapport ble oversendt våre informanter, økonomisjefen og teknisk sjef til verifisering den 26. mai d.å. Tilbakemeldingen fra informantene forelå den 14. juni d.å. og det fremkom følgende kommentar: «Da har vi gått igjennom rapporten uten å finne faktafeil eller behov for gjøremål. Vi har ingen vesentlige kommentarer til rapporten.»

---

<sup>21</sup> RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, pkt. 10.

<sup>22</sup> RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, pkt. 13.

<sup>23</sup> RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, pkt. 26.

<sup>24</sup> RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, pkt. 29.

## Intern kvalitetssikring

Utføring av forvaltningsrevisjon skal kvalitetssikres.<sup>25</sup> Kvalitetssikringen skal sikre at undersøkelsen og rapporten har nødvendig faglig og metodisk kvalitet. Videre må det sikres at det er konsistens mellom bestilling, problemstillinger, revisjonskriterier, data, vurderinger og konklusjoner.

### Deltakere i prosjektet:

Prosjektleder: Forvaltningsrevisor Arnt-Bjarne Aronsen

Regnskapsrevisor Øyvind Magnestad har vært med på intervju og har bidratt med regnskapsdata.

Forvaltningsrevisor Kjerstin Johnsen har lest gjennom ulike utkast til rapport og kommet med konstruktive tilbakemeldinger. Rapporten er kvalitetssikret av fagansvarlig forvaltningsrevisor Tom Øyvind Heitmann.

## Høring

Administrasjonssjefen skal gis anledning til å gi uttrykk for sitt syn på de forhold som fremgår av rapporten.<sup>26</sup> Høringssvaret skal vedlegges rapporten som går til behandling i kontrollutvalget.

Rapporten ble oversendt administrasjonssjefen på høring den 29.juni 2017 og revisjonen mottok svar den 24. juli 2017 (se vedlegg 1).

---

<sup>25</sup> RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, pkt. 45.

<sup>26</sup> RSK 001 Standard for forvaltningsrevisjon, pkt. 16.

