

Rapport

INDRE ØSTFOLD KOMMUNE

06.11.2023

Forvaltningsrevisjon

Konsernavregning - Indre Østfold Renovasjon IKS og Retura Østfold AS

Innhold

1	Sammendrag	1
2	Mandat for forvaltningsrevisjonen	4
3	Fremgangsmåte	5
3.1	Problemstillinger og avgrensninger	5
3.2	Om revisjonskriterier	6
3.3	Revisjonsmetoder	6
3.4	Organisering	7
4	BEREGNING AV SELVKOST	9
4.1	Revisjonskriterier	9
4.2	Datagrunnlag	10
4.2.1	Organisering av selvkost	10
4.2.2	Direkte kostnader	11
4.2.3	Indirekte kostnader	12
4.2.4	Kapitalkostnader	12
4.2.5	Beregning av selvkost ved bruk av Momentum-verktøy	13
4.2.6	Inntekter	16
4.2.7	Over- og underskudd	17
4.2.8	Beregningsgrunnlag	17
4.2.9	Beslutningsgrunnlag og dokumentasjon	17
4.2.10	Selvkost og organisering	18
4.2.11	Krysssubsidiering	18
4.2.12	Avsetning til deponi	19
4.2.13	Selvkostnote til regnskapet	20
4.3	Vurderinger	20
4.3.1	Organisering av selvkost	21
4.3.2	Direkte kostnader	21
4.3.3	Indirekte kostnader	21
4.3.4	Kapitalkostnader	21
4.3.5	Bruk av Momentum	22
4.3.6	Inntekter	23
4.3.7	Over- og underskudd	23
4.3.8	Beregningsgrunnlag	23
4.3.9	Beslutningsgrunnlag, dokumentasjon	23
4.3.10	Selvkost og organisering	24
4.3.11	Krysssubsidiering	24
4.3.12	Avsetning til deponi	24
4.3.13	Selvkostnote til regnskapet	25
4.4	Revisjonens konklusjon og anbefalinger	25
5	INTERNPRISING OG AVREGNING	26
5.1	Revisjonskriterier	26

5.2	Datagrunnlag	26
5.2.1	Avtaler mellom Indre Østfold renovasjon IKS og Retura Østfold AS	26
5.2.2	Grunnlaget og prising for internfakturering	35
5.2.3	Utbytte	38
5.3	Revisjonens vurderinger	39
5.3.1	Avtale mellom morselskapet og datterselskapet	39
5.3.2	Grunnlaget og prising for internfakturering	40
5.4	Revisjonens konklusjon og anbefalinger	42
6	Tilsvar til SELSKAPENES uttalelse	43
7	Kilder og litteratur	44
8	Vedlegg	46
8.1	Utleddning av revisjonskriterier	46
8.2	Vedlegg 2 Fordelingsnøkler i Momentum Solutions AS	54
8.3	Vedlegg 3 Etterkalkyler	55
8.4	Vedlegg 4 Kart over Stegen avfallsanlegg	57
8.5	Vedlegg 5 Prosentvis fordeling av delsum i forhold til 2021-tall	58
8.6	Vedlegg 6 - Indre Østfold Renovasjons uttalelse	59
8.7	Vedlegg 7 - Retura Østfold As uttalelse	60

1 SAMMENDRAG

Indre Østfold Renovasjon IKS (IØR) er et interkommunalt selskap. Selskapets kjerneområder omfatter innsamling av husholdningsavfall, innsamling av næringsavfall og drift av deponi-/behandlingsanlegg for avfall. I juli 2005 ble datterselskapet Retura Østfold AS, som er 100 % eid av IØR, stiftet. Innsamling av husholdningsavfall og drift av deponi-/behandlingsanlegg ligger til IØR, mens innsamling av næringsavfall, containerutleie og annen typisk næringsvirksomhet som skjer i konkurranse med private aktører ligger til Retura Østfold AS.

Et sentralt poeng i lovverket som regulerer ovennevnte tjenester er at gebyrer for innsamling av husholdningsavfall beregnes med utgangspunkt i faktiske kostnader - altså selvkost. Selvkost er det maksimale som kommunen, uansett organisering kan kreve av innbyggere. Det skal være et klart skille mellom husholdningsavfall og næringsavfall. Internprising mellom mor- og datterselskap skal ikke hindre konkurranse etter konkurranselovens bestemmelser, og det er i strid med lovverket å krysssubsidiere. Det er heller ikke tillatt å krysssubsidiere mellom kommuner, det vil si at innbyggerne i en kommune subsidierer innbyggerne i en annen.

Vi har undersøkt om IØR har sørget for at selvkost og konserninterne kjøp og salg mellom selskapene er i henhold til regelverket, ved å besvare følgende problemstillinger:

- Er beregning av selvkost i Indre Østfold Renovasjon IKS korrekt?
- Er internprising og avregning mellom morsselskapet og datterselskapet beregnet korrekt?

Under problemstilling 1 har vi undersøkt om IØR sikrer at grunnlaget for beregning av selvkost er korrekt, samt at selve beregningen er korrekt.

Under problemstilling 2 har vi undersøkt om IØR sikrer korrekt faktureringsgrunnlag og at det er foretatt korrekt avregning/fakturering. Vi har også undersøkt om fakturering er i henhold til inngåtte avtaler og om avtalene ikke hindrer konkurranse.

Revisjonens gjennomføring

Forvaltningsrevisjonen er gjennomført i perioden mai til oktober 2023. Revisjonskriteriene er i all hovedsak utledet fra kommuneloven, konkurranseloven, EØS-avtalen, forskrift om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer, samt anbefalinger fra veiledere og retningslinjer til selvkostforskriften. Kriteriene fremkommer under problemstillingene i kapittel 4.1 og 5.1. Datagrunnlaget er innhentet ved bruk av dokumentanalyse, intervjuer og regnskapsanalyse.

Rapporten er strukturert med utgangspunkt i revisjonskriteriene for de enkelte problemstillingene.

Revisjonens funn og konklusjoner

Problemstilling 1: Er beregning av selvkost i Indre Østfold Renovasjon IKS korrekt?

Revisjonen konkluderer med at selskapets organisering, sett i et selvkost- og krysssubsidieringsperspektiv i hovedsak er hensiktsmessig ettersom det skilles mellom lovpålagt virksomhet og konkurranseutsatt virksomhet (næring). IØR har likevel ikke klart å ha et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og avfallshåndtering i næring.

Bakgrunnen for det er at IØR fordeler en del av kostnader og inntekter fra såkalte fellestjenester etter en fastsatt fordelingsnøkkel på slutten av året. Bruk av kun fordelingsnøkler på slutten av året er ikke å anse som separat regnskap, ifølge uttalelse fra Miljødirektoratet i 2017. Videre, er selvkostberegningen heller ikke splittet opp per kommune.

Organiseringen i regnskapet er skilt mellom selvkost og næring ved opprettelse av ulike avdelinger. Inntekter og kostnader som ikke direkte kan henføres til selvkost fordeles ved bruk av fordelingsnøkler.

Selskapet har frem til 2020 benyttet skjønnsbaserte fordelingsnøkler i sine selvkostberegninger. Det er ikke mulig for revisjonen å etterprøve dette skjønnet samt grunnlaget som er anvendt. På bakgrunn av dette er det etter vår oppfatning stor sannsynlighet for feil i selvkostgrunnlaget i årene 2010-2019 og mest sannsynlig også i tidligere år.

Fra 2020 er Momentum tatt i bruk til disse beregningene. Fordelingsnøkler blir fastsatt per hver enkelt regnskapspost og driftsmidler og på 3 delkalkyler. Momentum sin modell er underbygd med forklaringer på fordelingen som er foretatt. Dette har resultert i endringer av fordelingsnøkler. Fordelingsnøkler som Momentum bruker er i henhold til etablert praksis, mens fordelingsnøkler som selskapet har brukt før 2020 ikke oppfylte krav til dokumentasjon og etterprøvbarehet.

Vi er imidlertid fortsatt usikre på om Momentum sin gjennomsnittsberegning for avskrivning gir et mest mulig korrekt bilde av beregning av selvkostgrunnlaget for kapitalkostnader.

Avsetninger til etterdrift av deponi er i henhold til avfallsforskriften. Det er imidlertid usikkerhet om dette er tilstrekkelig, sett opp mot behov for større avsetning grunnet et eventuelt nytt renseanlegg for deponivirksomhet.

Problemstilling 2: Er internprising og avregning mellom morselskapet og datterselskapet beregnet korrekt?

Revisjonens funn viser vedrørende leie av areal at Retura Østfold AS mest sannsynlig betaler en alt for lav sats per kvadratmeter i året for leie av areal fra IØR, sammenlignet med antatt markedspris. Videre betaler de IØR kun for cirka 2/3-deler av det arealet de faktisk benytter til sin virksomhet. IØR bør foreta nærmere undersøkelser for å kunne fastsette markedspris og dokumentere dette.

De inngåtte avtalene underbygges av utarbeidede prislister for anslag på hvor mye de anvendte ressursene koster IØR, altså hvor mye Retura Østfold AS skal betale. På de lønnsrelaterte kostnadselementene er det gjort et administrativt påslag på 1,5, altså 50 % påslag for å regne inn sosiale kostnader. Dette ble først gjort i 2023. Det er uheldig at dette kostnadselementet ikke har vært medregnet i avregningen tidligere, da det etter våre beregninger utgjør betydelige beløp.

Innveide mengder av avfall og kategoriseringen av dette i de ulike avfallsfraksjoner går revisjonen ut ifra at er korrekt. Spørsmålet er om de fastsatte prisene faktisk reflekterer markedspris. Prisene per tonn avfall som det er avtalt at Retura Østfold AS skal betale, er betydelig lavere enn de prisene datterselskapet selv opererer med utad i markedet. Videre er de oppgitte prisene holdt på samme lave nivå i årene 2017-2022. Først i 2023 er det foretatt en regulering for konsumprisindeks (KPI) på bakgrunn av den høye prisveksten som har vært det siste året. Dette viser at de konserninterne prisene ikke har blitt justert i det ovennevnte tidsrommet.

Basert på revisjonens funn og vurderinger, kan vi ikke fastslå at internprising og avregning mellom morselskapet og datterselskapet er korrekt. Revisjonens helhetlige vurdering er at selskapet i liten grad

dokumenterer grunnlaget og prising for internfakturering. Beregninger av ressursbruk som Momentum har foretatt i 2021 og 2022, har resultert i tilleggsfaktura til Retura Østfold AS. Dette viser at den avtalte prissettingen i utgangspunktet ikke har dekket IØR's ressursbruk for datterselskapet. Revisjonen vurderer at det er stor sannsynlighet for at denne problemstillingen også gjelder for tidligere år.

Revisjonens anbefalinger

Basert på våre vurderinger og konklusjoner, anbefaler vi at selskapet bør:

- etablere en regnskapsmessig organisering som sikrer hensiktsmessig fordeling av kostnader ved å opprette flere avdelinger
- bruke dynamiske fordelingsnøkler som blir vurdert og dokumentert hvert år og unngå gjennomsnittsberegning av avskrivningskostnader
- sikre at fordelingen mellom avdelingene gjøres fortløpende slik at kravet til adskilt regnskap blir ivarettatt
- sørge for at selvkostberegningen er fordelt på de enkelte kommuner
- foreta en fordeling av selvkostfond/ sørge for at fremførbart underskudd spesifiseres på de enkelte kommuner
- korrigere eventuelle feil i selvkostberegninger fra tidligere år
- utarbeide korrekte fordelingsnøkler knyttet til IØR's ytede ressurser til næringsvirksomheten i Retura Østfold AS som sikrer korrekt grunnlag for prisfastsettelse.
- gjennomføre en analytisk markedsundersøkelse, benytte markeds-benchmarking, taksering, eller lignende for å kunne finne frem til mest mulig presise markedspriser for håndtering av renovasjonsavfall, råtomt-priser, samt priser for tjenestekjøp av de tjenestene som konsernet benytter internt.
- dokumentere grunnlaget for avtalte priser. En slik dokumentasjon bør vise hvordan tallene fremkommer (beregninger, kildehenvisninger, e.l.).
- utarbeide en ny avtale mellom mor- og datterselskap, som tydelig angir de transaksjoner/tjenester som skal finne sted mellom selskapene og økonomisk verdi av disse. Avtalen bør enten reforhandles årlig, eller på annen måte sikre en årlig indeksregulering mot tilsvarende markedspriser.
- foreta en kontrollberegning av kostnader til etterdrift for næringsvirksomheten på deponiet. Eventuelt behov for tilleggsavsetning bør enten belastes Retura Østfold AS, eller legges frem for eierkommunene til beslutning.

2 MANDAT FOR FORVALTNINGSREVISJONEN

Revisjonen skal i henhold til kommuneloven § 24-2 (1) utføre forvaltningsrevisjon. Etter loven innebærer forvaltningsrevisjon å gjennomføre systematiske vurderinger av økonomi, produktivitet, regeletterlevelse, måloppnåelse og virkninger ut fra kommunestyrets vedtak og forutsetninger. Østre Viken kommunerevisjon IKS gjennomfører forvaltningsrevisjon i tråd med god kommunal revisjonsskikk. God kommunal revisjonsskikk er å følge RSK 001; Standard for forvaltningsrevisjon, utarbeidet av Norges kommunerevisorforbund (NKRF). Dette innebærer blant annet at rapporten skal skille klart mellom hva som er innsamlet data og hva som er revisjonens vurderinger. Det skal være en tydelig sammenheng mellom problemstillinger, faktaopplysninger¹, vurderinger, konklusjoner og eventuelle anbefalinger.

Prosjektet er gjennomført på bakgrunn av at kommunestyret i Indre Østfold kommune 30.11.2022 vedtok en forvaltningsrevisjon av den konserninterne avregningen mellom Indre Østfold renovasjon IKS og Retura Østfold AS. Prosjektplan for gjennomføring av prosjektet ble vedtatt i kontrollutvalgets møte 08.05.2023, sak PS 23/21. Planen ble vedtatt i tråd med revisjonens forslag. Vi gjennomførte et oppstartsmøte med administrasjonen i Indre Østfold renovasjon IKS og Retura Østfold AS den 26.05.2023, slik at administrasjonens innspill ble tatt hensyn til i utformingen av prosjektet.

Etter kommuneloven skal revisor rapportere resultatene av sin revisjon til kontrollutvalget. Prosjektet er gjennomført etter vedtatt prosjektbeskrivelse i tidsrommet mai - oktober 2023. Rapportens faktaopplysninger er verifisert av fire kontaktpersoner fra de to selskapene, henholdsvis daglig leder og administrasjonssjefer i begge selskap.

Vi har kvalitetssikret faktagrunnlaget underveis gjennom verifisering av gjennomført intervju. I tillegg er rapportens faktaopplysninger i sin helhet verifisert av ovennevnte kontaktpersoner, slik at eventuelle feil eller misforståelser er rettet opp. Revisjonen avholdt høringsmøte med administrasjonen 30.10.2023 der rapporten ble gjennomgått i sin helhet og selskapene hadde muligheter til å gi innspill og kommentarer til fakta. I etterkant av møtet er rapporten sendt på offisiell høring den 02.11.2023. Uttalelse fra daglig leder for Indre Østfold renovasjon IKS fremgår av vedlegg 6 og daglig leder for Retura Østfold AS fremgår av vedlegg 7.

Prosjektet er gjennomført av utførende revisor Jostein Ek og oppdragsansvarlig revisor Jolanta Betker. Revisorenes habilitet og uavhengighet er vurdert opp mot kommunen og de undersøkte virksomhetene, og revisjonen finner de habile til å utføre prosjektet.

Revisor vil takke alle kontaktpersoner og andre som har deltatt i prosjektet, for konstruktivt samarbeid i forbindelse med forvaltningsrevisjonen.

Østre Viken kommunerevisjon IKS
Rolvøy, 6. november 2023

Jolanta Betker (sign.)
oppdragsansvarlig revisor

Jostein Ek (sign.)
utførende forvaltningsrevisor

¹ Fakta er en gjengivelse av informasjonen vi har fått tilgang til gjennom datainnsamlingen.

3 FREMGANGSMÅTE

3.1 Problemstillinger og avgrensninger

Rapporten besvarer følgende problemstillinger:

1. Er beregning av selvkost i Indre Østfold Renovasjon IKS korrekt?

Selvkost er det maksimale som kommunen, uansett organisering, kan kreve for sine tjenester og beregnes med utgangspunkt i faktiske kostnader. Dette gjelder både direkte og indirekte kostnader – inkludert kapitalkostnader, og det må identifiseres hvilke kostnader som er henførbare.

Revisjonen har undersøkt om Indre Østfold Renovasjon IKS (IØR) sikrer at grunnlaget for beregning av selvkost er i henhold til gjeldende regelverk og er korrekt.

Avgrensning av undersøkelsen er gjort i forhold til antall år, til tidsrommet 2010-2022, ettersom dette er avsluttede regnskapsår. Etterkalkyler/selvkostregnskap er for øvrig kontrollert av revisjonen i forbindelse med ordinær årsavslutning i IØR. Revisjonen har derfor sett det hensiktsmessig å kontrollere beregning av selvkost for årene 2010-2022. Ved undersøkelse av fordeling av kostnader har revisjonen sett på praksis i de ovennevnte regnskapsårene.

Fordelingen av indirekte kostnader kan medføre utfordringer. Vi har undersøkt om IØR har henførbare indirekte kostnader. Videre har vi undersøkt om praksis er i henhold til regelverket.

2. Er internprising og avregning mellom morselskapet og datterselskapet beregnet korrekt?

Det er i henhold til Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven), forbudt å hindre, innskrenke eller vri konkurransen.

For et interkommunalt renovasjonsselskap sitt vedkommende, med konserninternt kjøp og salg mellom to rettssubjekter, innebærer bestemmelsen altså et forbud mot å fastsette konserninterne prisvilkår for innkjøp eller salg av varer og tjenester, som kan bidra til å hindre, innskrenke eller vri konkurransen. Det vil si prissetting som avviker fra markedspris, slik at (potensielle) handelspartnere blir stilt ugunstigere i konkurransen.

EØS-avtalens Artikkel 61 har bestemmelser som begrenser mulighet til å gi statlig støtte til konkurranseutsatt virksomhet. For et renovasjonsselskap som yter renovasjonstjenester til norske kommuner på ordinære markedsmessige vilkår, vil det være særlig artikkelens første ledd som kommer til anvendelse.

Revisjonen har undersøkt om IØR sikrer korrekt faktureringsgrunnlag og foretatt korrekt avregning/fakturering. Vi har også undersøkt om fakturering er i henhold til inngåtte avtaler og om avtaler ikke hindrer konkurranse.

Avgrensning av undersøkelsen er gjort i forhold til antall år, ettersom fakta og vurderinger bygger på historisk dokumenterte avtaler fra henholdsvis 2013 og 2020. Det er derfor ikke ansett hensiktsmessig å gå lenger tilbake i tid.

3.2 Om revisjonskriterier

I henhold til forskrift om kontrollutvalg og revisjon § 15 skal revisor fastsette revisjonskriterier for den enkelte forvaltningsrevisjon. Revisjonskriteriene er den objektive målestokk som setter revisor i stand til å gjøre vurderinger på de fleste områder uten å ha formell fagspesifikk kompetanse. Revisjonskriteriene og revisors kunnskap og erfaring innen forvaltningsrevisjonsmetodikk, gjør at revisor kan gjøre objektive og holdbare vurderinger.

Revisjonskriteriene etablerer den norm som de innsamlede dataene skal vurderes opp mot. I tillegg til dette skal revisjonskriteriene også gjøre det tydelig for den reviderte enhet hva de måles opp mot. Revisjonskriteriene klargjør også overfor folkevalgte, media og andre lesere av forvaltningsrevisjonen, hva revisors vurderinger bygger på. Dette vil gjøre det enklere å etterprøve revisors vurderinger. Revisjonskriteriene skal være relevante, konkrete og i samsvar med de kravene som gjelder for revidert enhet.

Revisjonskriterier fastsettes vanligvis med basis i en eller flere følgende kilder: lovverk, politiske vedtak og føringer, kommunens egne retningslinjer, anerkjent teori på området, eller andre sammenlignbare virksomheters løsninger og resultater.

3.3 Revisjonsmetoder

I henhold til god revisjonsskikk skal praksis eller tilstand innen det reviderte området beskrives i et omfang som i tilstrekkelig grad underbygger revisjonens vurderinger og konklusjoner. I dette prosjektet har vi benyttet data fra ulike kilder, og brukt ulike metoder for innsamling av data, for å sikre et faktagrunnlag med høyest mulig grad av gyldighet og pålitelighet.

Utfordringer og begrensninger i rapportens faktagrunnlag beskrives nedenfor sammen med beskrivelsen av de ulike metodene som er benyttet. Vi tar også hensyn til metodens begrensninger i vurderingene.

I dette prosjektet er informasjonen hentet inn gjennom bruk av følgende metoder:

- Dokumentanalyse
- Intervju
- Gjennomgang av regnskaper 2010 - 2022
- Gjennomgang av Momentum Solutions AS sitt selvkostverktøy «Momentum selvkost renovasjon», heretter kalt Momentum

Dokumentanalyse

Vi har gjennomgått sentrale dokumenter på området og fullstendig oversikt over dokumentene fremgår av kildehenvisningene i kapittel 7.

Intervjuer

Det er gjennomført et intervju med henholdsvis daglig ledere og administrasjonssjefer i Indre Østfold Renovasjon IKS og Retura Østfold AS. Referatene fra alle disse intervjuene er verifisert. Det betyr at den som er intervjuet, får lese gjennom referatet fra intervjuet for å bekrefte at referatet er i overensstemmelse med det som ble sagt under intervjuet, og rette opp eventuelle misforståelser. Der vi konkluderer, vil alltid vurderingene bygge på skriftlig dokumentasjon eller informasjon fra flere kilder.

Gjennomgang av Momentum

IØR sitt verktøy for håndtering av selvkost er gjennomgått for å kontrollere etterkalkyle (selvkostregnskapene) for 2020-2022, som er tidsrommet selskapet har benyttet Momentum.

3.4 Organisering

Indre Østfold Renovasjon IKS (IØR) er et interkommunalt selskap, opprettet med hjemmel i lov om interkommunale selskaper lov av 29. januar 1999 nr. 6 (IKS-loven). Selskapet ble stiftet i Brønnøysundregistrene 16. desember 2003 og er et selvstendig rettssubjekt.

Revisjonen har ikke mottatt selskapsavtale fra stiftelsen av selskapet. I selskapsavtalen datert 12.11.2007, som ikke er underskrevet, fremkommer det at deltakerkommunenes eierandel i selskapet beregnes ut fra registrert omsetning² foregående år, dvs. sist avlagte regnskap. Vår gjennomgang av årsmeldinger viser at eierandel varierer noe fra år til år. Per 31.12.2019 var det følgende eiere og fordeling av eierandeler:

Kommune	Abonnenter 31.12.19	Eierandel 2019	Hytter 31.12.19
Askim Kommune	7074	30,4%	0
Eidsberg kommune	5401	23,2%	88
Hobøl kommune	2342	10,1%	82
Marker kommune	1734	7,5%	575
Skiptvet Kommune	1571	6,7%	353
Spydeberg kommune	2610	11,2%	757
Trøgstad kommune	2529	10,9%	450

Tabell 1 kilde: Eierandel fra årsmelding 2019

I intervjuene revisjonen avholdt med IØR ble det opplyst om at det har vært tre større endringer i selskapsavtalen gjennom de siste årene. Opprinnelige selskapsavtale gjaldt fra 1970- og frem til 1990-tallet, deretter ble det utarbeidet en oppdatert utgave som gjaldt fra tidlig 2000-tall og en gjeldende versjon etter konsulenthjelp fra kommunen fra 1. oktober 2021.

I ny selskapsavtale datert 1. oktober 2021 er bestemmelse om beregning av deltakerkommunenes eierandel videreført. Følgende eierandel er beregnet i en tabell i denne selskapsavtalen (andel pr. 31.12.2018):

Indre Østfold kommune	84,7 %
Marker kommune	8,2 %
Skiptvet kommune	7,1 %

Selskapets kjerneområder omfatter innsamling av husholdningsavfall, innsamling av næringsavfall og drift av deponi-/behandlingsanlegg for avfall. Selskapets regnskap utarbeides og rapporteres i samsvar med regnskapsloven.

I juli 2005 ble datterselskapet Retura Østfold AS, som er 100 % eid av IØR, stiftet.

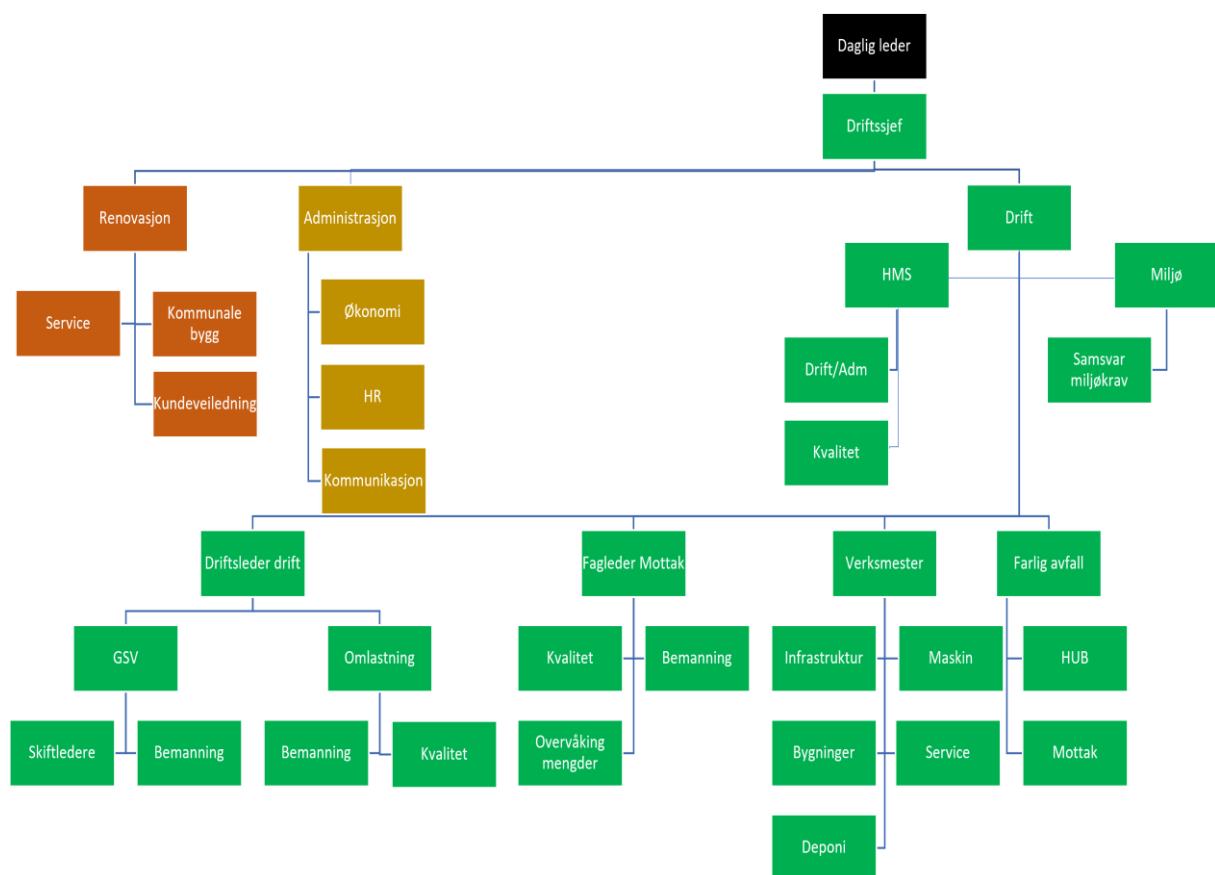
² Husholdnings- og hytterrenovasjon

Innsamling av husholdningsavfall og drift av deponi-/behandlingsanlegg ligger til IØR, mens innsamling av næringsavfall, containerutleie og annen typisk næringsvirksomhet som skjer i konkurranse med private aktører ligger til Retura Østfold AS. IØRs virksomhet omfatter også noe utleie av arbeidskraft, salg av deponigass, samt levering av fellestjenester til Retura Østfold AS. Dette er nærmere omtalt under problemstilling 2. I tillegg fakturerer selskapet Retura Østfold AS for bruk av deponi-/behandlingsanlegg i forbindelse med mottak av næringsavfall.

Styrets sammensetning

Tidligere daglig leder har, i perioden 2005 – 2015, vært styreleder i datterselskapet. I årene 2015 - 2021 har IØR og Retura Østfold AS hatt samme styreleder. Revisjonen har stilt spørsmål om det er gjort habilitetsvurdering av tidligere styreleder og daglig leders verv og fikk til svar at det ikke er foretatt noen vurdering av habilitet.

Nåværende daglig leder i IØR ble ansatt fra 01.01.2022 og er også nestleder i styret i Retura Østfold AS. Daglig leder tok opp sin egen habilitetsutfordring knyttet til nestledervervet i Retura Østfold AS med styret og representantskapet i IØR. Hans ønske var at representantskapet skulle bestemme nye retningslinjer vedrørende dette. Dette ønsket ble ifølge han ikke etterkommet fra eierne. Han er av den oppfatning at denne habilitetsutfordringen er uheldig.



Figur 1: Organisasjonskart for IØR

Daglig leder i IØR informerte om at organiseringen viser hele renovasjonsvirksomheten, og ikke er fordelt på husholdning(selvkost) og næring.

Organisasjonskartet er ifølge daglig leder «rent oppgaveinndelt atskilt på «bemanning» og «ledelse», men personellet brukes nok litt på tvers».

4 BEREGNING AV SELVKOST

Problemstilling 1: Er beregning av selvkost i Indre Østfold Renovasjon IKS korrekt?

4.1 Revisjonskriterier

Utledning av revisjonskriteriene følger av vedlegg 8.1. Nedenfor er kriteriene punktvis oppsummert.

Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune eller et selskap påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste. IØR bør ha rutiner som sikrer korrekt beregning av selvkost.

Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune eller et selskap påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste. Det er tre typer kostnader som skal inngå i selvkostkalkylen; direkte kostnader, indirekte driftskostnader og kapitalkostnader. IØR bør ha rutiner som sikrer korrekt beregning av selvkost.

- Direkte kostnader
IØR bør sørge for at direkte kostnader gjelder produksjon av den tjenesten brukere mottar og bokføres i henhold til gjeldende regelverk.
- Indirekte kostnader
Andelen av henførbare indirekte driftskostnader (tilleggsytelser/støttefunksjoner) som tilordnes selvkost skal gjenspeile selvkosttjenestens bruk av disse.
- Kapitalkostnader
Årlige kapitalkostnader må beregnes korrekt
- Inntekter
Inntekter som knytter seg til kostnader som omfattes av selvkost, og som er tatt inn i selvkostberegningen, reduserer selvkost.
- Beregningsgrunnlag
IØR bør sørge for at beregningsgrunnlag er korrekt
- Beslutningsgrunnlag og dokumentasjon
IØR må foreta en etterkalkyle for å føre kontroll med at gebyrene ikke overstiger selvkost.
- Over- og underskudd
IØR bør håndtere over- og underskudd ved bruk av kortsiktig gjeld eller fordring, etter regnskapslovens prinsipper.
- Selvkost og organisering
IØR bør sørge for at kommunene kan utarbeide en samlet selvkostkalkyle.
- Krysssubsidiering
IØR bør sørge for at innbyggere i en kommune ikke subsidierer innbyggere i en annen kommune, næringskunder eller egne selskaper.
- Avsetning til deponi
IØR bør sørge for å ha tilfredsstillende finansiell garanti eller tilsvarende sikkerhet, samt at samtlige kostnader til anlegg og drift er dekket.
- Note til regnskapet
IØR skal gi opplysninger om beregninger og resultat av gebyrfinansierte selvkosttjenester i note til regnskapet.

4.2 Datagrunnlag

4.2.1 Organisering av selvkost

Renovasjonsvirksomheten er regnskapsmessig fordelt på selvkost og næring. Fra næringsdelen i selskapet sendes det faktura for tjenester de gjør for Retura Østfold AS. Fordelingen skjer på avdelingsnivå i regnskapssystemet:

- 200 drift som er gjenstand for fordeling selvkost/næring
- 300 næring
- 400 selvkost

Ifølge administrasjonssjefen var det, inntil for et par år siden, 80/20-fordelingsnøkkel som ble anvendt av tidligere daglig leder, for henholdsvis selvkost og næring.

Regnskapet viser at inntekter og kostnader blir bokført enten direkte, på enkelte avdelinger, eller fordeles via fordelingsnøkkel. Fordelingen skjer ved avslutning av årsregnskapet. Administrasjonssjefen uttalte at «*Dersom fordelingen er klar, føres det på de separate avdelingene. Ved større usikkerhet i fordelingen anvendes avdeling nr. 200 for drift, som deretter fordeles aggregert, for eksempel inntekter er stort sett klarere fordelt på avdeling nr. 300 og 400.*

Eksempelet nedenfor viser regnskapsorganisering samt fordeling av inntekter og kostnader i Excel-arket:

Regnskapsorganisering	Årsregnskap	Fordeling i Excel-arket		
		Husholdning	Næring	Deponi
DRIFT - 200				
Driftsinntekter				
Driftskostnader				
Personalkostnader				
Konsulentkostnader				
Vedlikeholdskostnader				
Andre driftskostnader				
Avskrivninger				
Driftsresultat				
NÆRINGSVAFALL - 300				
Driftsinntekter				
Driftskostnader				
Andre driftskostnader				
Avskrivninger				
Driftsresultat				
HUSHOLDNINGVAFALL - 400				
Driftsinntekter				
Betaling fra eierkommunene				
Driftskostnader				
Innsamlingskostnad				
Andre driftskostnader				
Avskrivninger				
Driftsresultat husholdning				
FINANSPOSTER				
Finansposter				
200 - Drift				
400 - Husholdningsavfall(til 2013)				
Sum Finansposter				
Årsresultat				

Figur 2 Bokføring i regnskapet og fordeling i Excel-arket i 2010 (i andre år er fordelingen vist på «utleie/deponi» eller «Offentlige bygg»).

Sammenstillingen av endelige regnskapsoppstillinger, herav selvkost, er gjort i Excel-ark med koblinger til diverse formler i ulike arkfaner. Fra 2020 er selvkostverktøyet Momentum tatt i bruk for beregning av selvkost og næring (etterkalkyle). I etterkalkylen for næring er det også innarbeidet fordeling av ressurser knyttet til Retura Østfold AS. Dette er beskrevet i kapittel 4.2.5.

4.2.2 Direkte kostnader

Revisjonens gjennomgang av regnskaper viser at kostnader som bokføres på avdeling for selvkost (400) er spesifisert på driftskostnader og andre driftskostnader, for eksempel:

- transport av husholdningsavfall, papir, plast, mat, hageavfall
- kostnader vedrørende farlig avfall
- innsamlingskostnad - enterprise
- andre kostnader som gjelder husholdningsavfall
- konsulenthonorarer

Det er også fordelt såkalte felleskostnader som er bokført på avdeling 200 i regnskapet og spesifisert på:

- konsulentkostnader
- vedlikeholdskostnader
- andre driftskostnader

Sistnevnte gjelder for eksempel elektrisitet, datakostnader, renhold m.m. Fordelingsnøkler er ifølge daglig leder basert på såkalte ansatt-fordelinger, altså hvor mye de ulike ansatte jobber mot ulike tjenester.

Vi har foretatt stikkprøvekontroll (tilfeldig utvalg) av fordelingen i Excel-arket i perioden 2010-2017. Fordelingen er gjort på enkelte regnskapskonti (basert på rapport av regnskapssystemet) med ulike beløp (ikke % beregning). Hvilke vurderinger som er blitt gjort ved beløpsmessig fordeling er ikke forklart. For eksempel er det i 2015 gjort følgende beløpsmessig fordeling med utgangspunktet i regnskapsdata:

Type kostnad	Avdeling 200	Fordelt selvkost	Revisjonens % -beregning
Konsulentkostnader	1 492 146	1 115 331	75
Vedlikeholdskostnader	1 685 413	609 921	36
Andre driftskostnader	3 558 945	2 172 945	61
Avskrivninger	1 807 128	1 057 563	59
Beregnet gj.n.snitt			58

Figur 3 Bokføring og fordeling av driftskostnader fra avdeling 200 til husholdning(selvkost)

Fordelingsnøkkel som er brukt i note (selvkostkalkyle) er ansatt-fordeling på 77 % og avskrivningskostnader er inkludert i fordelingen. Driftsresultatet (kostnader pluss personalkostnader fratrukket inntekt) i avdeling 200 var på kr 19 818 161. Selvkostregnskapet er belastet med 77 % som utgjør kr 14 884 026 og 58 % fordeling ville ha utgjort kr 13 042 521.

Marker kommune har en gjenvinningsstasjon, men kostnader er ikke spesifisert/fordelt i regnskapet.

Lønn og pensjon samt sosiale kostnader inkludert styrehonorar og pensjon, er bokført på avdeling 200- Drift, og fordelt på husholdning, næring og Retura Østfold AS ved regnskapsavslutning. Revisjonens gjennomgang viser fordeling fra avdeling 200 til selvkost i tabellen under:

Årstall	Avdeling 200		Fordelt		Revisjons % - beregning	fordeling av alle kostnader inkl. lønn
	Personalkostnad		Husholdning	%		
2010	9 059 700		5 345 223	0	59 %	54 %
2011	9 059 700		5 255 223	0	58 %	56,29
2012	9 491 160		6 453 989	68 %		68 %
2013	10 269 812		7 188 868	70 %		70 %
2014	10 406 850		7 597 001	75 %		75 %
2015	13 297 949		10 297 949	77 %		77 %
2016	14 068 032		10 551 024	75 %		75 %
2017	14 893 211		11 467 772	77 %		77 %
2018	15 312 899		11 790 932	77 %		77 %
2019	17 501 662		13 937 979		79 %	80 %
2020	17 689 951		14 223 139		80 %	
2021	18 963 186		13 680 299		72 %	
2022	20 255 722		15 229 001		75 %	

Figur 4 Bokført personalkostnad (lønnskostnad og sosiale utgifter) på avdeling 200 og fordeling i Excel-arket

Frem til 2020 er fordelingen gjort av selskapet i Excel-arket basert på regnskapsdata slik det er vist i figur 3. For årene 2010 og 2011 var det fordelt med beløp på enkelte regnskapskonti uten % fordeling. Kopier som revisjonen har mottatt av Excel-ark (i 2014, 2015, 2016, og 2019) inneholder en oversikt over ansatte og prosentvis fordeling av disse på husholdning, Retura og Næring. Daglig leders lønn er fordelt med 10% til Retura og 10% til Næring. Revisjonen har etterspurt grunnlaget for beregning av både beløps- og prosentvis fordeling, men har fått til svar at det er tidligere daglig leder som har foretatt fordelingen. Fordelingsnøkler for ansatte er ifølge nåværende daglig leder trolig sterkt basert på skjønn. Daglig leder tror imidlertid at selskapet «er nærmere nå enn de har vært tidligere, etter involvering av Retura».

4.2.3 Indirekte kostnader

Selvkost har ikke indirekte kostnader ifølge daglig leder. En andel av hans lønn og styregodtgjørelser fordeles til husholdning/selvkost. Avskrivninger fra avdeling 200 - Drift er også fordelt. I følge Momen-tum, er det ingen indirekte kostnader i deres modell, da selskapet kjøper alle tjenester og får regning for dette. Derfor blir alle kostnader direkte fordelt.

4.2.4 Kapitalkostnader

Selskapets anleggsregister er ført i Excel-ark. Driftsmiddelregisteret i Visma Global brukes aktivt kun til å avstemme saldoer/totale summer for anleggsmidlene per 31.12. Registreringer, beregning av avskrivninger, verdiendringer, tilgang, avgang samt UB- verdier blir beregnet manuelt i Excel-arket.

Revisjonens gjennomgang viser at fordelingsnøklerne som anvendes for driftsmidler, per det enkelte driftsmiddel, varierer mellom 0%, 50% og 100% henføring til husholdningsrenovasjon. Det fremkommer ikke hvordan disse nøklene er beregnet, eller om de vedlikeholdes/etter-vurderes.

Administrasjonssjefen i IØR uttalte at «For driftsmidler, er fordelingsnøklerne basert på kvalifisert gjetting. I ett tilfelle er det kjøpt inn av IØR og brukt av Retura. Evt. leiebetaling er inkludert i de månedlige runde summene. Avskrives kun av IØR, ikke belastet Retura. Retura er heller ikke involvert i investeringsbe-slutningene knyttet til dette. Det foretas ingen revisjon av fordelingsnøklerne underveis etter førs-tegangs-fordeling».

Følgende avskrivninger er ført direkte på selvkost:

- 400 - Husholdningsavfall
 - 6010 - Avskrivning på anlegg
 - 6022 - Avskrivning på oppsamlingsutstyr
 - 6023 - Avskrivning på biler
 - 6026 - Avskrivning på programvare

Det er også fordelt fra avdeling 200 drift

- 200 - Drift
 - 6000 - Avskrivning på bygninger
 - 6010 - Avskrivning på anlegg
 - 6020 - Avskrivning på immaterielle eiendeler
 - 6021 - Avskrivning på maskiner
 - 6024 - Avskrivning på utstyr til maskiner
 - 6025 - Avskrivning på inventar
 - 6027 - Avskrivning på verktøy
 - 6028 - Avskrivning på kontormaskiner/EDB

Revisjonens gjennomgang av konto for rentekostnad viser at selvkostregnskapet frem til år 2013 ble belastet med en prosentvis andel av renter som finanskostnad. I tillegg er det beregnet kalkulatoriske renter. Dette er ifølge administrasjonssjefen blitt bemerket av revisjonen og selskapet har endret praksis. Fra 2013 er det ikke foretatt fordeling av renter (finanskostnad og inntekt) til husholdning, men det er kun kalkulatoriske renter som er avregnet mot enten kortsiktig gjeld eller kortsiktig fordring.

4.2.5 Beregning av selvkost ved bruk av Momentum-verktøy

Som nevnt i forrige kapittelet har IØR tatt i bruk det digitale verktøyet Momentum. Det er et system for beregning av selvkost som blant annet består av følgende elementer:

- Direkte regnskapsposter (lastes inn fra regnskapet)
- Anleggsregister (for beregning av kapitalkostnader)
- Indirekte regnskapsposter med tilhørende fordelingsnøkler
- Fremtidige investeringer
- Simuleringsmuligheter og valgmuligheter i forbindelse med fondsbruk
- Forslag til regnskapsføring av fond
- Presentasjoner og rapporter

Momentum drifter dette verktøyet og IØR bruker de til å kvalitetssikre dataene i verktøyet. Dette gjelder både ved budsjettarbeid og for å foreta etterkalkyle på selvkostområdene i forbindelse med regnskapsavleggelse.

IØR har hatt to møter per år med Momentum:

- et på høsten ved fastsettelse av gebyrer med bakgrunn i budsjett.
- et på vinteren for å føre etterkalkyle med bakgrunn i regnskapstall.

Prosessen i budsjetteringsarbeidet har bestått i at IØR fremskaffer dataene og sender de til Momentum før avtalt møte. IØR har i forkant hatt gjennomgang av fremtidige investeringer. Momentum bearbeider tallene og setter tallene inn i verktøyet som er grunnlaget for møtet med selskapet. Grunnlaget blir sammenlignet med utviklingen i regnskapet året før, målt opp mot årets budsjett og eventuelt korrigert for store engangskostnader/-inntekter for å danne et best mulig grunnlag for å utarbeide prognose

for neste år. Momentum bistår selskapet med å finne avgiftsnivået basert på de prognosene som ligger til grunn. Dette arbeidet foregår på høsten.

I forbindelse med regnskapsavslutningen blir det gjennomført et nytt møte, basert på samme arbeidsform, men i dette møte blir etterkalkylen utarbeidet. Etterkalkylen viser status på selvkostregnskapet og er styrende for hva som føres på fond eller brukes av fond. Når endelig regnskap er lastet inn, og etterkalkylen er ferdig så oversender Momentum et oppsett med informasjon til selskapets note.

Fordelingsnøkklene som Momentum anvender i sin kalkyle er mer detaljerte og dokumenterte/forklarte enn i den tidligere modellen (Excel-arket). Fordelingsnøkler blir fastsatt per hver enkelt regnskapspost og driftsmiddel med beløpsmessig fordeling på tre delkalkyler i modellen. Revisjonens gjennomgang viser at anvendte fordelingsnøkler i modellen ikke er forklart nærmere. De er forklart overordnet i avslutningen av det detaljerte kalkylesammendraget som vises i egen pdf-fil. Fordeling på enkeltansatte i Momentum etterkalkyle viser for eksempel fordeling i 2022 for daglig leder på 50 % til selvkosttjenesten og 40 % til næring.

Fordelingsnøkler Etterkalkyle 2020

Fordelingsnøkkel	Husholdning	Næring	Offentlige bygg	Kommentar
Omsetning	90,91 %	4,42 %	4,67 %	Inntektskontoer som begynner på 3***
Avskrivning	76,76 %	23,00 %	0,24 %	Selvkostavskrivninger fra anleggsregisteret
Alle årsverk	80,40 %	17,25 %	2,35 %	Basert på fordeling av ansatte
Årsverk inneansatt	76,10 %	18,41 %	5,49 %	Basert på fordeling av ansatte
Årsverk uteansatt	81,06 %	18,94 %	0,00 %	Basert på fordeling av ansatte
Årsverk serviceavdeling	90,00 %	0,00 %	10,00 %	Basert på fordeling av ansatte
Husholdning	100,00 %	0,00 %	0,00 %	Fordelt direkte til område
Næring	0,00 %	100,00 %	0,00 %	Fordelt direkte til område
Offentlige bygg	0,00 %	0,00 %	100,00 %	Fordelt direkte til område
Tonn deponert i år	0,50 %	99,50 %	0,00 %	Basert på vekt
Tonn deponert historisk	30,00 %	70,00 %	0,00 %	Basert på vekt
50/50	50,00 %	50,00 %	0,00 %	Lik fordeling, brukes på enkelte fellesanlegg
Matavfall	98,00 %	0,40 %	1,60 %	Basert på beholdervolum
Papp / papir	94,60 %	0,50 %	4,90 %	Basert på beholdervolum
Glass / metall	98,40 %	0,40 %	1,20 %	Basert på beholdervolum
Plast	97,60 %	0,40 %	2,00 %	Basert på beholdervolum
Containere	50,00 %	0,00 %	50,00 %	Basert på antall containere som er utplassert

Figur 5 Eksempel på fordelingsnøkler som Momentum Solutions AS anvender i sin kalkyle

Fordelingsnøkler varierer noe i de ulike år. (Se vedlegg 2)

Avskrivningskostnader – Selskapsregnskapet til IØR for 2022 viser at det er bokført samlede regnskapsmessige avskrivninger med kr 6 392 214 i 2022. Dette fordeles per konto i 6000-serien, etter hva slags type anleggsmiddel det er snakk om. Ifølge forklaringer fra selskapet, er det i Visma Global foretatt avskrivninger med like store månedlige beløp, basert på utregninger i nevnte Excel-regneark. Vår gjennomgang av selskapets hovedbok viser at det blir foretatt månedlige avskrivninger. Videre, er avskrivningene fordelt i utgangspunktet mellom avdeling 200 (Drift) og 400 (Husholdning), med henholdsvis cirka 36,3 % av summen til avdeling 200 og 63,7 % til avdeling 400. Begrunnelsen for dette, som vi har fått fra selskapet, er at det som kan henføres direkte til enten husholdning/selvkost på avdeling 400 eller næring på avdeling 300 blir ført direkte – de regnskapsposter som krever nærmere splitt og fordeling blir ført samlet på avdeling 200 Drift.

Fordelingsnøkkel som finnes i modellen på avdeling 200 er 83,1% selvkost, 16% næring og 0,9% offentlige bygg (også næring). Ved nærmere undersøkelse av fordelingene fant vi ut at også avdeling 400 –Husholdning, er gjenstand for fordeling, og husholdning (selvkost) er belastet med 83,1% av alle avskrivninger:

Avdeling	Konto	Opprinnelig fra regnskap	Momentums fordeling til selvkost	%-andel
200 - Drift	6000 - Avskrivning bygg	307 232	255 294	83,1 %
400 - Hush.	6000 - Avskrivning bygg	66 187	54 998	83,1 %
200 - Drift	6010 - Avskrivning anlegg	1 411 476	1 172 868	83,1 %
400 - Hush.	6010 - Avskrivning anlegg	75 881	63 053	83,1 %
200 - Drift	6021 - Avskrivning maskiner	481 736	400 299	83,1 %
400 - Hush.	6021 - Avskrivning maskiner	2 555	2 123	83,1 %
400 - Hush.	6022 - Avskrivning på oppsamlingsutstyr	3 619 842	3 007 912	83,1 %
200 - Drift	6023 - Avskrivning på biler	9 792	8 137	83,1 %
400 - Hush.	6023 - Avskrivning på biler	48 000	39 886	83,1 %
200 - Drift	6024 - Avskrivning på utstyr til maskiner	20 003	16 622	83,1 %
400 - Hush.	6025 - Avskrivning på inventar	5 244	4 358	83,1 %
400 - Hush.	6026 - Avskrivning på programvare	53 372	44 350	83,1 %
400 - Hush.	6028 - Avskrivning på kontormaskiner/EDB	202 048	167 892	83,1 %
200 - Drift	6028 - Avskrivning på kontormaskiner/EDB	1 694	1 408	83,1 %
200 - Drift	6029 - Avskrivning på boliger	87 152	72 419	83,1 %

Figur 6 Fordeling av avskrivninger i selvkostverktøyet Momentum

Momentum har forklart at selvkostmodellen de bruker hos IØR og andre renovasjonsselskap har to grunnleggende designprinsipper:

- 1) regnskapet blir løpende fordelt mellom avdelinger i tråd med avfallsforskriftens regler om det
- 2) siden fordelingen gjøres med nøkler som fastsettes i forkant av regnskapsåret, men selvkostkalkylen skal gjøres opp etterskuddsvis og etter faktisk bruk, vil fordelingen mellom avdelingene alltid være "feil"

Videre sier de at IØR har valgt en variant av punkt 1; selskapet bruker avdelingsinndelingen i regnskapssystemet sitt til å direkte tilordne kostnader til henholdsvis avdeling 300 næring og 400 husholdning. Avdeling 200 drift er i all hovedsak felleskostnader som blir fordelt senere.

På grunn av punkt 2 ovenfor er standardoppsettet i modellen at alle kontoene blir slått sammen igjen og fordelt på nytt ved etterkalkylen når de endelige fordelingsnøklerne foreligger.

Selvkostmodellen har flere kalkyler enn regnskapet har avdelingskoder. «Offentlige bygg» er ikke et eget avdelingsregnskap. Dette er en kalkyle som representerer IØR sine renovasjonstjenester mot offentlige bygg, som betraktes som en del av næringsvirksomheten.

Momentum forklarer at fordelingsnøkkelene de bruker ("Avskrivninger") er basert på fordelingen av alle anleggsmidlene i anleggsregisteret i selvkostmodellen. Avskrivninger-nøkkelene sier altså at husholdning bruker for eksempel 83,1 % av alle anleggsmidlene, og dermed skal ha 83,1 % av de samlede avskrivningene i hele selskapet. Næring og offentlige bygg skal tilsvarende ha sine andeler. Når de så bruker den nøkkelen til å fordele selskapets samlede regnskapsmessige avskrivninger, på tvers av alle avdelingene, får de fordelt avskrivningene på nytt etter en konkret og dynamisk vurdering av hvordan hvert anleggsmiddel skal belastes hvert enkelt år. I virkeligheten blir det alltid forskjeller, siden det er umulig å sette opp et korrekt fordelt regnskap før fordelingsnøklerne er endelig beregnet ved etterkalkyletidspunktet. Momentum har forklart at poenget er at sluttresultatet blir det samme uansett om kostnadene fordeles per anleggsmiddel, eller om det gjøres som en samlet sum for alle anleggsmidler og med beregnet gjennomsnitt.

Videre, forklarer Momentum at:

«Da vi satte opp selvkostmodellen vi leverer hos IØR gjorde vi bare i liten grad noen vurdering av om den nye modellen ga samme resultat som den gamle. Grunnen til det er at selvkostregnskapet tidligere var basert nesten utelukkende på skjematisk og statisk fordelingsnøkler, som for eksempel at hele avdeling 200 Drift ble fordelt 80 % til husholdning og 20 % til næring. Metoden i modellen vi leverer bygger på at hver konto skal fordeles med individuelle, databaserte fordelingsnøkler basert på hva som best beskriver faktisk bruk av den aktuelle kontoen. Dermed var oppsettet av modellen også i stor grad et skifte av beregningsmetode. Selv om det gjorde at resultatene ikke ble direkte sammenlignbare med beregningene fra tidligere år har vi selvfølgelig prøvd så godt vi kunne å velge korrekte fordelingsnøkler i det nye oppsettet slik at kalkylen skulle fortsette å gi et rettviseende bilde av kostnadsfordelingene basert på faktisk bruk av ressursene på hvert tjenesteområde. Forbudet mot kryssubsidiering er jo der uansett beregningsmetode, og det har vi vært bevisste på hele veien.

Vi så også at resultatene ble annerledes enn det de hadde vært tidligere år, spesifikt at avregningen mot Retura ble noe høyere, men vi mente samtidig at det var et korrekt bilde gitt de dataene vi hadde.

Jeg har ellers ikke noe grunnlag for å påstå, eller noen grunn til å tro, at fordelingsnøkklene selskapet brukte før var feil. De var likevel ikke i samsvar med det vi anbefaler som beste praksis på området, fordi den typen statisk nøkler ikke oppfyller kravene til å være dokumenterbare, etterprøvbare og egnet til å dynamisk fange opp endringer i faktisk bruk fra år til år som beskrevet i Miljødirektoratets veileder om beregning av kommunale avfallsgebyr (M258/2014).»

Revisjonen deltok i drøftingsmøte som fant sted på Scandic Brennemoen 30.05.2023 mellom Indre Østfold Renovasjon IKS, Retura Østfold AS og Momentum for å diskutere kalkylemodellens oppbygging og tilhørende fordelingsnøkler. Vi har mottatt presentasjonen som ble brukt i dette drøftingsmøtet, sammen med modellen Retura Østfold AS sendte med sine forslag til endringer. De har foreslått endringer i ansattlisten og anleggsregisteret.

Revisjonen har stilt spørsmål til Momentum om hvorfor kalkylen ikke er splittet opp på de enkelte kommuner. Vi fikk til svar at så lenge tjenesten er lik – eller ganske lik – blir abonnementsutgiftene de samme. Derfor blir det enkelt å skille ut på abonnent-fordelingen. Renovasjonsselskap har ikke lov til å differensiere på transportutgifter. Abonnent skal ikke straffes for selskapets geografisk valgte plassering. Innsamling, forbrenning, og administrasjon per abonnent blir derfor den samme. Det finnes også en gjenvinningsstasjon i Marker kommune som ifølge Momentum skal betjene de innbyggerne som bor lengst unna anlegget på Stegen avfallsmottak.

4.2.6 Inntekter

Inntekter består av gebyrer for husholdningsavfall mottatt på gjenvinningsstasjon og betaling av eierkommuner for renovasjonstjenester. Disse er i regnskapet bokført på egne konti spesifisert per kommune. En del av driftsinntekter som inngår i avdeling 200 blir på slutten av året fordelt med prosentats til selvkost.

Inntekter fra tømmerute³ som inkluderer både nærings- og husholdningsavfall blir beregnet og dokumentert. Dokumentasjon som revisjonen har mottatt viser hvilken andel av driftsinntekter som skal føres på selvkostområdet og hvilken andel som skal føres på næringsavfall.

³ innsamling av avfall

4.2.7 Over- og underskudd

IØR har per i dag et felles selvkostfond for husholdningsrenovasjon for hele selskapet for å håndtere over- og underskudd. Fondet er ifølge administrasjonssjefen ikke oppdelt per kommune. Daglig leder informerte om at de tre eierkommunene også håndterer sine selvkostfond. Selskapet har siden 2015 foretatt fakturering for Marker kommune og skal fakturere for Indre Østfold kommune (IØK) fra 2023. Daglig leder understreket at selskapet gjerne vil ha med Skiptvet kommune i den samme ordningen som med de to øvrige eierne, altså at IØR fakturerer for kommunen. På denne måten vil håndteringen bli lik og alt av selvkostfond blir samlet i IØR. Han er av den oppfatning at selskapet da vil få bedre kontroll på fakturering og likviditet. IØR har nå fått regning fra IØK på 4 mill. kroner. Daglig leder mener dette skal hentes inn fra IØK's innbyggere, men er usikker på om dette er helt riktig. De arbeider for tiden med å løse dette.

I selskapets selvkostkalkyle (Excel-ark) og etterkalkyle i Momentum- verktøy viser at kalkulatoriske renter er tilført både fondsmidler og fremførbare underskudd.

4.2.8 Beregningsgrunnlag

Beregningsgrunnlaget er selskapets regnskap med en fordeling av kostnader og inntekter slik det er beskrevet i tidligere kapitler.

4.2.9 Beslutningsgrunnlag og dokumentasjon

Selskapet har, i årene 2010-2019 og tidligere år, beregnet selvkost og laget selvkostkalkyle (note til regnskapet) i Excel-arket med grunnlag i regnskapsdata:

Felleskostnader til fordeling ekskl. finansposter	13 502 823
Næring	-6 115 138
Andel felleskostnader (32%)	4 361 412
Resultat næring	-1 753 726
Husholdning	-11 283 385
Andel felleskostnader (68%)	9 141 411
Kalkulatoriske renter (3,24% av 21 496 823,-)	696 497
Resultat husholdning	-1 445 477
Saldo tidligere års selvkost (underskudd)	1 007 658
Renter på saldo selvkost (underskudd)	16 324
Årets overskudd selvkost	-1 445 477
Ny saldo selvkost (overskudd):	-421 494

Figur 7 Eksempel på selvkostkalkyle – note nr. 15 i 2011

Fra 2020 er selskapets beregningsgrunnlag og selvkostregnskapet (etterkalkyle) dokumentert i Momentum sin kalkylemodell, der regnskapet dernest er delt opp i tre del-kalkyler;

- Hovedkalkylen for renovasjonstjenesten (selvkost) til kommunens innbyggere
- Næringsrenovasjonskalkyle for omsetningen med datterselskapet Retura Østfold AS
- Betjeningen av offentlige bygg - som også inngår som en del av selskapets næringsvirksomhet og derfor skal holdes utenom selvkost.

Egen avdeling for tjenesteområdet «Offentlig bygg» finnes ikke i selskapets regnskapssystem. Denne kalkylen genereres av Momentum, som et resultat av fordeling på bakgrunn av anvendte fordelingsnøkler.

Etterkalkyler som er foretatt i Momentum inneholder følgende hovedelementer:

- Gebyrintekter og andre inntekter: regnskapstall er lastet inn for aktuelt år.

- Direkte driftsutgifter: regnskapstall er lastet inn for aktuelt år.
- Direkte kapitalkostnader: Kapitalkostnader er beregnet som en sum av avskrivningskostnader og kalkulatorisk rente. Beregninger utføres i verktøyet med bakgrunn i et ajourholdt anleggsregister for selvkostområdet.
- Indirekte kostnader: er ikke beregnet.
- Resultat: Totale inntekter fratrukket totale kostnader viser over- eller underskudd.
- Selvkostfond 01.01: Viser fondsstørrelse ved inngangen av året (lik 31.12 i sist avlagt regnskap).
- Selvkostfond 31.12: Saldo etter bruk av eller avsetning til fond, samt en pliktig renteberegning som skal belastes underskuddet (eller tilfalle fondsmidler, ved overskudd).

Etterkalkyler			
	2020	2021	2022
Driftsinntekter	62 965 215	64 932 780	74 763 704
Direkte driftskostnader	61 087 568	62 967 135	72 374 615
Direkte kapitalkostnader	3 671 471	5 457 601	6 696 425
Indirekte kostnader			
Driftskostnader	64 759 039	68 424 736	79 071 040
Gevinst/tap salg/utrangering	294 775	66 500	- 110 725
Resultat	- 1 499 049	- 3 425 456	- 4 196 611
Fremførbart underskudd 1.1	- 2 262 427	- 3 803 342	- 7 347 883
Fremførbart underskudd 31.12	- 3 803 342	- 7 336 692	- 12 103 876
Regnskap 31.12			
Selvkostfond	- 3 803 342	- 7 336 692	- 12 103 876

Figur 8: Etterkalkyler 2020 -2022. Tallene er hentet fra Momentum men er fremstilt summert på hovedlinjer. I tabellen vises også hvordan fondsmidler eller fremførbare underskudd fremkommer i avlagte regnskap.

4.2.10 Selvkost og organisering

Regnskapsmessig organisering av selvkost er omtalt i kapittel 4.2.1. I selskapets regnskap er inntekter spesifisert på egne konti for de enkelte kommuner. Kostnader gjelder generelt hele husholdningsrenovasjon og er ikke fordelt per kommune for eksempel med fordelingsnøkkel. Dette er nærmere beskrevet i underkapittel 4.2.1-4.2.4. Overskudd på selvkost generelt blir (håndtert via selvkostfond) bokført som kortsiktig gjeld, mens underskudd blir ført som kortsiktig fordring. Dette er ikke spesifisert per kommune.

4.2.11 Krysssubsidierting

Selskapets håndtering av inntekter og kostnader er beskrevet i tidligere kapitler. Kostnadene forbundet med avfallsbehandlingen er ikke fordelt per den enkelte kommune.

Veileder 258/2014 «Beregning av kommunale avfallsgebyr - utdypning av avfallsforskriftens kapittel 15» bruker begrepet «adskilte/separate regnskap». I veilederens ordliste er adskilte regnskap definert slik:

«Med adskilte regnskap menes at regnskapsføringen innrettes på en slik måte at kostnader og inntekter tilhørende hhv. lovpålagt håndtering av husholdningsavfall og håndtering av avfallstjenester i markedet klart skilles. Dette skal gjøres både for resultat og balanse. Kostnader og inntekter registreres løpende og separat, slik at et resultat kan måles pålitelig for hvert av områdene».

Revisjonen har i 2017 sendt spørsmål til Miljødirektoratet for å avklare hvordan dette begrepet skal forstås. Vi har fått følgende svar:

Avfallsforskriftens § 15-4. «Separat regnskap og kostnadsfordeling» krever at «Kommunen skal ha separat regnskap for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Dette innebærer at kommunen for hvert regnskapsår skal utarbeide adskilte regnskap for resultat og balanse, for å etablere et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og avfallshåndtering i markedet.»

M-258, kap. 2.3.2 «Separat regnskap», 3. ledd viser til at det ikke er nødvendig med to separate regnskapssystemer dersom regnskapssystemet har funksjonalitet for å kunne etablere et klart skille mellom kommersiell drift og den lovpålagte delen, og at skillet skjer for hver enkelt kostnads- og inntektspost i regnskapet, og at det benyttes fordelingsnøkler der hvor direkte fordeling ikke er mulig.

Bruk av kun fordelingsnøkler på slutten av året er ikke å anse som separat regnskap, og her skiller avfallsområdet seg ut ved sitt forskriftsfestede krav om dette i motsetning til andre selvkostområder. Skillet er ment å vise resultatene for de enkelte delene av virksomheten som om de var drevet som separate virksomheter, dvs som at de hadde vært separate juridiske enheter. (jfr. f.eks. definisjonen til Nkom: <https://nkom.no/om-nkom/kva-gjer-nkom>)

Dette innebærer at det må som minimum foreligge to separate avdelingsområder i regnskapet, hvor kostnader og inntekter bokføres fortløpende i tråd med om de tilhører selvkostområdet eller næring, inkludert eventuell løpende fordeling av kostnader (gjørne månedlig). Dersom dette ikke gjøres er det pr. definisjon ikke et regnskap, men en kalkyle/etterberegning.

I følge Momentum burde selskapet teoretisk sett slutte med generell driftsavdeling 200 og heller bruke fire avdelinger til direkte fordeling; Husholdning, Næring (Retura), Offentlige bygg og Annen næring (ikke Retura). Det er dette Momentum har søkt å oppnå.

4.2.12 Avsetning til deponi

Deponiet har, ifølge informasjon som tidligere revisor har fått på møte med ledelsen i 2011, hatt en stor økning i omsetning. Denne økte omsetningen kom i hovedsak av at næringsdrivende i Oslo-/Akershus-området leverte en del til IØR på grunn av gunstigere prisvilkår. Dette avfallet dreier seg i stor grad om lett forurensede masser, og det ble etablert en egen celle på deponiet for dette. På grunn av den økte mengden har IØR søkt om å få legge mer på deponi.

Når kunder leverer avfall til deponiet, deles de i privatkunder og næringskunder. Alt avfall blir veid inn, slik at både privatkunder og næringskunder betaler for leverte kilo. Næringskunder er (fra 2011) fakturert fra Retura Østfold AS. Fakturering mellom selskapet og Retura Østfold AS er omtalt under problemstilling 2. Ifølge mottatt informasjon i intervju med daglig leder, er fordelingen ca. 95 % næring og 5 % selvkost. Fordelingsnøkkel for dagens deponidrift (ikke historisk) er basert på mengde innkjørt avfall. Vi har ikke mottatt nærmere dokumentasjon for hvordan denne fordelingen er beregnet. Ifølge informasjon fra Momentum gjelder stort sett alle kostnader knyttet til deponi næring, siden det i 2009 kom bestemmelser om forbud mot deponering av organisk avfall.

Miljødirektoratets veileder om beregning av kommunale avfallsgebyr sier blant annet følgende om etterdriftskostnader.⁴

Der det er etablert kombinerte deponier for både husholdnings- og næringsavfall kan bare den forholds- messige andel av avslutnings- og etterdriftskostnadene som gjelder husholdningsavfall (eller avfall som tidligere var omfattet av definisjonen «forbruksavfall») dekkes gjennom avfallsgebyret. Disse avgrens- ningene gjelder både utgifter til dagens avfallsbehandling og utgifter knyttet til nedlagte avfallsdeponier. Kostnadene ved den andelen som må tilskrives næringsavfall kan ikke dekkes gjennom kommunale avfallsgebyr for husholdningsavfall.

Selskapet har, ifølge revisjonsnotatet fra 2014, fått utarbeidet nye beregninger av deponiets levetid som viser en antatt levetid på 30-40 år, men beregningene er usikre, og økte mengder av avfall vil påvirke levetiden.

Overskuddet på deponidelen settes hvert år av til et eget etterdriftsfond. Kravet er at etterdriftsfondet skal sikre drift av deponiet i minst 30 år etter avvikling. Selskapet hadde pr. 1. januar 2011 kr 7 068 000 på etterdriftsfond. I selskapets balanse er det, pr 31.12.2022, bokført kr 18 767 139 på dette fondet. Ifølge administrasjonssjefen burde etterdriftsfond egentlig vært avsluttet og det har vist seg at det burde ha vært beregnet på nytt. Det er mulig at det er behov for større avsetning grunnet et eventuelt nytt renseanlegg for deponivirksomhet.

Retura Østfold AS har i november 2022 innhentet bistand fra et advokatfirma vedrørende avregningen de har fått fra IØR, hvor de mener en betydelig del skal dekke kostnad til etterdriftsfond som gjelder avfall deponert i perioden 1975-2005. I notatet er det konkludert med at det å ilegge kostnader for etterdrift på deponi som stammer fra perioden 1975-2005, og som var før Retura Østfold AS ble etablert, vil være i strid med forurenser betaler prinsippet.⁵ I følge daglig leder i IØR er det korrekt at Retura Østfold skal kunne ilegges kostnader for historisk forbruksavfall, siden det er IØR som konsern sitt ansvar.

I det tidligere omtalte drøftingsmøtet diskuterte selskapene blant annet om det er korrekt at alt av «etterdrifts-forpliktelser» ligger i IØR sitt regnskap og hvorvidt avsetningen per 31.12.2022 er tilstrekkelig til å dekke fremtidige oppryddingsforpliktelser. Retura Østfold AS opplyste om nedgravd avfall, herunder gamle bilvrak som ligger nedgravd på tomteområdet som tidligere har blitt fylt igjen. Dette mener de antyder at avsetningen totalt sett for konsernet er for liten.

4.2.13 Selvkostnote til regnskapet

Revisjonen har gjennomgått selskapets regnskaper for årene 2010-2022. Det foreligger noteopplysninger om selvkosttjenesten i alle år vi har kontrollert.

4.3 Vurderinger

Det er ulik organisering ved håndtering av renovasjonstjenester. Kommuner kan opprette interkommunale foretak, kommunale foretak, eller aksjeselskaper. Enkelte kommunale foretak har for eksempel

⁴ Miljødirektoratet M258/2014 «Veileder om beregning av kommunale avfallsgebyrer» kapittel 5.4

⁵ ifr.EU-domstolens tolkningsuttalelse om avfallsdirektivet art 10 i sak 172/08 (Ambiente), som er gjennomført i norsk rett gjennom avfallsforskriften §9-10.

valgt å skille næringsdelen i egen avdeling og foretar skatteberegning for næringsdelen. Sett i et selvkost- og krysssubsidieringsperspektiv, er organiseringen av selskapet i hovedsak hensiktsmessig etter som det er skilt mellom lovpålagt virksomhet IØR og konkurranseutsatt virksomhet Retura Østfold AS.

Ledelsen i IØR har hatt en sentral rolle i ledelse og styret i datterselskapet. Det mener vi var en uheldig rolleblanding. Nåværende daglig leder har nestledervervet i datterselskapets styre og hans ønske om at representantskapet bestemmer retningslinjer for dette er ikke etterkommet.

4.3.1 Organisering av selvkost

Revisjonens gjennomgang viser at organiseringen i regnskapet er skilt mellom lovpålagt virksomhet (selvkost) og konkurranseutsatt virksomhet (næring). Inntekter og kostnader bokføres direkte til enten selvkost eller næring. Dersom det er usikkerhet i fordelingen anvender selskapet såkalte fellestjenester der kostnader bokføres. Årets resultat på fellestjenester fordeles på de enkelte avdelinger til både selvkost og næring basert på fordelingsnøkler.

Beregning av selvkost er frem til år 2020 gjort i Excel-ark. Vi har fått opplyst at fordelingsnøklerne som ble anvendt inntil for et par år siden var 80/20 på husholdning og næring. Vår gjennomgang viser litt andre tall.

4.3.2 Direkte kostnader

I regnskapet er mange kostnader bokført direkte på selvkost, men som det er nevnt ovenfor, er det også fordelt kostnader fra fellestjenester på slutten av året. Revisjonens stikkprøvekontroll for årene 2010-2017 viser at enkelte kostnadstyper er fordelt til selvkost med ulike beløp (i Excel-arket). Fordelingen for eksempel i 2015 som revisjonen har beregnet gir et gjennomsnitt på 58 % mens det i note til regnskapet, det vil si etterkalkyle, er fordelingen som er henført til selvkost 77 %.

Lønn og pensjon samt sosiale kostnader er også gjenstand for fordeling. Revisjonen har gått gjennom fordelingsnøkler for årene 2010-2022, og det er ulik prosentfordeling. Det foreligger ikke dokumentasjon på tallmaterialet som benyttes og daglig leder mener at fordelingsnøkler trolig er basert på skjønn; «kvalifisert gjetting». Det bør være mulig å etterprøve dette skjønnet samt grunnlaget som er anvendt. Derfor vurderer vi at det er stor usikkerhet om en del av grunnlaget, var korrekt.

4.3.3 Indirekte kostnader

Selskapet har ikke indirekte kostnader ifølge daglig leder, og Momentum sier at det ikke er indirekte kostnader i deres selvkostmodell, da selskapet kjøper alle tjenester og får regning på dette. Dette kan kanskje problematiseres noe ettersom selskapet også har opprettet datterselskap som betjener næring og bruker også ressurser for strategisk arbeid.

Strategisk ledelse og strategisk støtte er i henhold til veileder i utgangspunktet henførbare kostnader. Dersom selskapet også driver annen virksomhet enn selvkosttjenesten, må det gjøres en fordeling. Selskapet har frem til 2020 fordelt 10 % av daglig leders lønn til næring. Fordeling på enkeltansatte i Momentum etterkalkyle viser for eksempel at fordeling i 2022 av daglig leder er 50 % på selvkost og 40 % på næring. Etter vår vurdering, er Momentum sin modell mer underbygd med forklaringer på fordelingen som er foretatt enn tidligere års beregninger. Dette kan være en indikasjon på at fordelingen i tidligere år var feil og belastningen på selvkost er mest sannsynlig feilaktig.

4.3.4 Kapitalkostnader

Fakta viser at anleggsregisteret er av selskapet ført i Excel-ark og her foretas det registrering, beregning av avskrivning, verdivurdering etc. Fordelingen som ble anvendt i tidligere år, samt per i dag, varierer

for enkelte driftsmidler. Det er imidlertid samme prosentfordeling for de enkelte driftsmidler i alle år vi har sett på. Revisjonen har etterspurt dokumentasjon og vurderingene vedrørende grunnlaget for denne fordelingen. Vi fikk vite at fordelingen er basert på skjønn.

Det har ikke vært mulig for revisjonen å etterprøve dette skjønnet samt grunnlaget som ble anvendt ved avskrivninger som inngår som en del av kapitalkostnader.

Videre fremkommer det at det i ett enkelttilfelle er blitt kjøpt driftsmidler som brukes av Retura Østfold AS, men avskrives kun i IØR og ikke belastes Retura Østfold AS. Fra 2020 er fordelingen gjort i Momentum.

IØR har frem til 2013 belastet selvkosttjenesten med en prosentandel renter - bokført som finanskostnad i regnskapet. I henhold til veileder skal det beregnes kalkulatoriske rentekostnader fordi dette skal gjenspeile kostnader ved å binde opp kapital. Håndteringen var feil, og dette ble også påpekt av daværende revisor og praksis ble endret. Vi er usikre på om dette er blitt korrigert i selvkost-beregninger for tidligere år, det vil si før 2013.

4.3.5 Bruk av Momentum

Fra år 2020 har IØR tatt i bruk Momentum-verktøy for beregning av selvkost ved bistand av Momentum Solutions. Det er en ekstern leverandør som har spesialisert seg på beregning av selvkost og yter tjenester for mange kommuner og kommunale foretak i hele landet.

Revisjonens gjennomgang viser at fordelingsnøkler blir fastsatt per hver enkelt regnskapspost og driftsmidler og på 3 delkalkyler. Fordelingsnøkler for kostnader er forklart i et detaljert kalkylesammendrag.

Fordeling for avskrivninger, som er en av kapitalkostnadene, er gjenstand for vurdering og etterberegning i dette verktøyet. Dette gjøres med utgangspunkt i selskapets Excel-ark (lagt inn i anleggsregisteret i modellen) og fordelingen i dette arket der fordelingsnøkler er fastsatt og avskrivninger bokført i regnskapet løpende hver måned. I selvkostmodellen blir fordelingen gjennomgått for å finne ut faktisk bruk i det enkelte året. Deretter blir fordelingsnøkler justert og avskrivningskostnader beregnes på nytt i denne modellen.

Revisjonens kontroll av avskrivninger for 2022 i dette verktøyet viser at selvkost har blitt belastet med en gjennomsnittlig prosentsats på 83,1 av alle anleggsmidler. Dette er forklart av Momentum med at de bruker en dynamisk fordelingsnøkkel basert på fordelingen av alle anleggsmidlene i anleggsregisteret i selvkostmodellen.

Revisjonen er av den oppfatning at denne beregningen blir vanskelig å forstå for bruker og det bør legges opp til en dynamisk fordeling uten beregning av gjennomsnittssats. Vi er også usikre på om dette gir et mest mulig korrekt bilde av beregning av selvkostgrunnlaget for kapitalkostnader.

Det fremkommer også at Momentum i liten grad gjorde noen vurdering av om den nye modellen ga samme resultat som IØR tidligere satte opp. Dette fordi selskapet brukte nesten utelukkende skjematisk og statisk fordelingsnøkler. Disse var ikke i samsvar med anbefalt praksis på området, det vil si Miljødirektoratets veileder om beregning av kommunale avfallsgebyr (M258/2014).

Metoden i modellen bygger på at hver konto skal fordeles individuelt. Fordelingsnøkler som Momentum bruker er etter vår oppfatning i henhold til etablert praksis, mens fordelingsnøkler som selskapet har brukt før 2020 etter vår vurdering ikke oppfylte krav til dokumentasjon og etterprøvnbarhet.

På bakgrunn av dette er det etter vår oppfatning stor sannsynlighet for feil i selvkostgrunnlaget i årene 2010-2019 og mest sannsynlig også i tidligere år.

4.3.6 Inntekter

Ifølge selvkostveileder skal inntekter som knytter seg til kostnader som omfattes av selvkost redusere selvkost. Videre er det beskrevet at bestemmelsen retter seg mot andre inntekter enn selve gebyrinntektene.

Selskapets inntekter på selvkostområdet består av gebyrer for husholdningsavfall og betaling fra eierkommuner. En del av driftsinntekter som inngår i avdeling 200 blir på slutten av året fordelt med pro-sentsats til selvkost.

Inntekter fra tømmerute som inkluderer både husholdning og næringsavfall er godt dokumentert knyttet til hva som gjelder selvkost. Revisjonens gjennomgang av dokumentasjon vedrørende avfallsplass har vist at selskapet har gode rutiner på håndtering av ulike avfallsfraksjoner, og det skilles klart mellom husholdnings- og næringsavfall ved innveing.

4.3.7 Over- og underskudd

Selvkostresultater ble avregnet mot bundne selvkostfond, mens fremførbare underskudd er bokført som kortsiktig fordring i selskapsregnskapet, da det er et tilgodehavende mot innbyggerne. Dette er etter vår oppfatning håndtert i henhold til gjeldende regelverk. Det er imidlertid, slik det er påpekt ovenfor, ikke utarbeidet kalkyler for hver enkelt kommune som selskapet betjener.

4.3.8 Beregningsgrunnlag

Ifølge veileder til selvkostforskriften er grunnlaget for beregning av selvkost kostnader og inntekter som regnskapsføres i virksomhetens regnskap. Husholdningsrenovasjon er skilt ut i en egen avdeling (400) og det er dette avdelingsregnskapet, samt fordeling fra såkalte fellestjenester (avdeling 200), som danner grunnlaget for selvkostregnskapet for renovasjonstjenesten til de respektive kommunene.

Fra 2020 har selskapet tatt i bruk Momentum og selvkostberegninger blir gjort i dette verktøyet med utgangspunkt i regnskapet.

Etter revisjonens vurdering er det stor sannsynlighet for at grunnlaget er beheftet med feil og unøyaktigheter ved beregning av fordelingsnøkler helt frem til selskapet har tatt i bruk Momentum-verktøyet. Vi er usikre på om beregningen av gjennomsnittskostnad for avskrivninger som er brukt i dette verktøyet gir et mest mulig korrekt grunnlag for selvkostberegning.

4.3.9 Beslutningsgrunnlag, dokumentasjon

Selvkostforskriften sier at det skal utarbeides én samlet selvkostkalkyle for kommunen for det aktuelle tjenesteområdet, uavhengig av organisering. Virksomheten som har gebyrinntektene er også den virksomheten som har den samlede selvkostkalkylen for kommunen, og har også kommunens selvkostfond i sitt årsregnskap. Dokumentasjonskravet i forskriften § 9 hviler på den samme enheten.

IØR har frem til 2020 utført renovasjonstjenester for syv kommuner og tre kommuner etter sammenslåing av Indre Østfold kommune. Selvkostregnskapet er utarbeidet kun samlet for renovasjonstjenester. Revisjonen er av den oppfatning at det i utgangspunktet skal utarbeides en egen selvkostberegning for hver kommune. Det er som nevnt kommunen selv som er ansvarlig for å beregne selvkost, men dersom hele tjenesten er overlatt til et selskap, må selskapet sette opp selvkostkalkylen og gi informasjon til kommunene om beregning og oppstilling av oversikter.

Selvkostfondet må også da håndteres av selskapet. Selvkostfond eller fremføring av underskudd bør også vises for den enkelte kommune. Dette er ikke gjort i noen av de årene vi har undersøkt. Revisjonen mener at risiko for krysssubsidiering er tilstede så lenge oppbygde fond eller underskudd ikke splittes opp per kommune.

Revisjonen finner at selskapet har utarbeidet etterkalkyler for årene 2020-2022, og at disse inneholder de elementene som forskrift og selvkostveileder har fastsatt. Oppstillinger i tidligere år som er vist i note til regnskapet mangler de grunnleggende elementene (ulike kostnader) slik retningslinjene angir.

4.3.10 Selvkost og organisering

Som nevnt under kapittel 4.3.9, bør hele selvkostkalkylen innarbeides og rapporteres samlet i den virksomheten som har gebyrinntektene.

I selskapets regnskap er inntekter spesifisert på enkelte konti for de enkelte kommuner. Kostnader gjelder hele husholdningsrenovasjon og er ikke fordelt for hver enkelt kommune hverken i regnskapet eller i etterkalkylen. Selskapet foretar fakturering for enkelte kommuner, mens andre sender selv faktura til sine abonnenter. Det finnes kun ett selvkostfond og en etterkalkyle.

Med bakgrunn i ovennevnte, har IØR etter vår vurdering ikke sørget for at kommunene kan utarbeide en samlet selvkostkalkyle.

4.3.11 Krysssubsidiering

Som nevnt ovenfor fordeler IØR en del av kostnader fra såkalte fellestjenester etter en fastsatt fordelingsnøkkel på slutten av året. Selvkostberegningen i årene før 2020 og etterkalkyle som er beregnet av Momentum fra 2020 er heller ikke splittet opp per kommune.

Miljødirektoratet har i uttalelse fra 2017 til revisjonen avklart hvordan begrepet «separate regnskap», som det er stilt krav til i avfallsforskriftens § 15-4, skal forstås. Det fremkommer at bruk av kun fordelingsnøkler på slutten av året ikke er å anse som separat regnskap.

Fordelingsnøkler som vi har omtalt ovenfor er etter vår vurdering mest sannsynlig beheftet med feil. IØR har etter vår vurdering ikke klart å etablere et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og avfallshåndtering i næring. Dette kan ha ført til ulovlig krysssubsidiering både mellom husholdningsavfall og avfallshåndtering i næring, samt mellom kommuner.

Selskapet bør, etter vår vurdering, organisere regnskapet slik at inntekter og kostnader fordeles fortløpende til selvkosttjenesten. Det bør opprettes flere avdelinger slik at alle kostnader og inntekter blir fordelt fortløpende på de avdelinger de hører til. Selskapet bør bruke dynamiske fordelingsnøkler som blir vurdert og dokumentert hvert år. Resultatet av etterkalkyle bør bokføres på de respektive avdelinger, herunder husholdningsrenovasjon, før regnskapet avsluttes. Vi mener også at det i årets offentlige regnskap bør innarbeides slike avdelingsregnskap.

4.3.12 Avsetning til deponi

I henhold til Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall (avfallsforskriften), § 9-10, skal ethvert deponi, ha tilfredsstillende finansiell garanti eller tilsvarende sikkerhet for å sikre at forpliktelsene som følger av tillatelsen blir overholdt. Dette gjelder også avslutnings- og etterdriftsprosedyren. Videre er det

fastsatt at samtlige kostnader til anlegg og drift av et deponi skal dekkes av den prisen som den driftsansvarlige krever, og det gjelder også kostnaden ved finansgarantien eller tilsvarende sikkerhet i en periode på minst 30 år.

Fakta viser at selskapet har, i 2011, hatt en stor økning i omsetningen. Årsaken til økt omsetning var i hovedsak fordi næringsdrivende i Oslo-/Akershus-området leverte en del avfall til IØR på grunn av ugunstigere prisvilkår i Oslo-området. Selskapet har derfor utarbeidet nye beregninger av deponiets levetid som viser en antatt levetid på 30-40 år, men beregningene er usikre, og økte mengder av avfall vil påvirke levetiden.

Miljødirektoratets veileder om beregning av kommunale avfallsgebyr sier at hvis man har etablert kombinerte deponier, slik det er tilfelle i IØR, kan bare den forholdsmessige andel av avslutnings- og etterdriftskostnadene som gjelder husholdningsavfall (tidligere «forbruksavfall») dekkes gjennom avfallsgebyret. Alt avfall blir veid inn, slik at både privatkunder og næringskunder betaler for leverte kilo, og er på ca. 95 % næring og 5 % selvkost. Vi har ikke mottatt nærmere dokumentasjon for hvordan denne fordelingen er beregnet og kan derfor ikke foreta en vurdering på om dette er korrekt.

Næringskunder er (fra 2011) fakturert fra Retura Østfold AS og de har nylig innhentet bistand fra et advokatfirma vedrørende avregningen fra morselskapet. Retura Østfold AS mener at en betydelig del skal dekke kostnad til etterdriftsfond som gjelder avfall deponert i perioden 1975 - 2005. Dette er omtalt under problemstilling 2.

Selskapet har etter vår vurdering foretatt avsetninger til etterdrift av deponi i henhold til avfallsforskriften. Det er imidlertid usikkerhet om dette er tilstrekkelig, sett opp mot behov for større avsetning grunnet et eventuelt nytt rensesanlegg for deponivirksomhet.

4.3.13 Selvkostnote til regnskapet

I henhold til kommunale regnskapsregler⁶ skal kommuner opplyse om resultatene for gebyrfinansierte selvkosttjenester i note til regnskapet. Revisjonen har funnet at selskapet har utarbeidet selvkostnote, men den er som tidligere nevnt ikke spesifisert for den enkelte kommune.

4.4 Revisjonens konklusjon og anbefalinger

Selskapets organisering er i hovedsak hensiktsmessig ettersom det skiller mellom lovpålagt virksomhet og konkurranseutsatt virksomhet. IØR har likevel ikke klart å ha et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og avfallshåndtering i markedet.

Inntekter og kostnader som ikke direkte kan henføres til selvkost fordeles ved bruk av fordelingsnøkler. Fordelingsnøkler er etter vår vurdering mest sannsynlig beheftet med feil og det foreligger ikke dokumentasjon på tallmaterialet som ble benyttet før selskapet har tatt i bruk Momentum. Vi er også usikre på om gjennomsnittsberegning for avskrivning gir et mest mulig korrekt bilde av beregning av selvkostgrunnlaget for kapitalkostnader.

Revisjonen vil påpeke at selskapet per 31.12.2022 har et betydelig negativt fond. Hverken fondet eller selvkostkalkyler er splittet opp på de enkelte kommuner de betjener.

⁶ KRS standard nr. 6 Noter og årsberetning.

I henhold til lovverket er det ikke tillatt å subsidiere verken mellom husholdningsavfall og næringsavfall, eller mellom kommuner. Vår gjennomgang viser at det er forhold som sannsynligvis har ført til feil ved selvkostberegningen og ulovlig kryssubsidiering.

Basert på våre vurderinger og konklusjon anbefaler vi at selskapet bør:

- etablere en regnskapsmessig organisering som sikrer hensiktsmessig fordeling av kostnader ved å opprette flere avdelinger
- bruke dynamiske fordelingsnøkler som blir vurdert og dokumentert hvert år og unngå gjennomsnittsberegning av avskrivningskostnader
- sikre at fordelingen mellom avdelingene gjøres fortløpende slik at kravet til adskilt regnskap blir ivaretatt
- sørge for at selvkostberegningen er fordelt på de enkelte kommuner
- foreta en fordeling av selvkostfond/ sørge for at fremførbart underskudd spesifiseres på de enkelte kommuner
- korrigere eventuelle feil i selvkostberegninger fra tidligere år

5 INTERNPRISING OG AVREGNING

Problemstilling 2: Er internprising og avregning mellom morselskapet og datterselskapet beregnet korrekt?

5.1 Revisjonskriterier

Utleddning av revisjonskriteriene følger av vedlegg 8.1. Nedenfor er kriteriene punktvis oppsummert.

- Avtale mellom morselskapet og datterselskapet må tydelig angi transaksjoner/tjenester og økonomisk verdi av disse
- Selskapet bør kunne dokumentere grunnlaget og prising for internfakturering

5.2 Datagrunnlag

5.2.1 Avtaler mellom Indre Østfold renovasjon IKS og Retura Østfold AS

[Redacted text block]

5.2.1.1 Grunnlaget lagt i 2013-avtalen

[Redacted text block]

- [Redacted]
- [Redacted]
- [Redacted]

[Redacted]

- [Redacted]

- [Redacted]

- [Redacted]
- [Redacted]
- [Redacted]
- [Redacted]

- [Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

■ [Redacted]

- [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

- [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]

- [REDACTED]
- [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]
 - [REDACTED]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

5.2.1.2 En ny avtale tar form – fra avtaleutkastet i 2019 frem til 2020

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]

- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

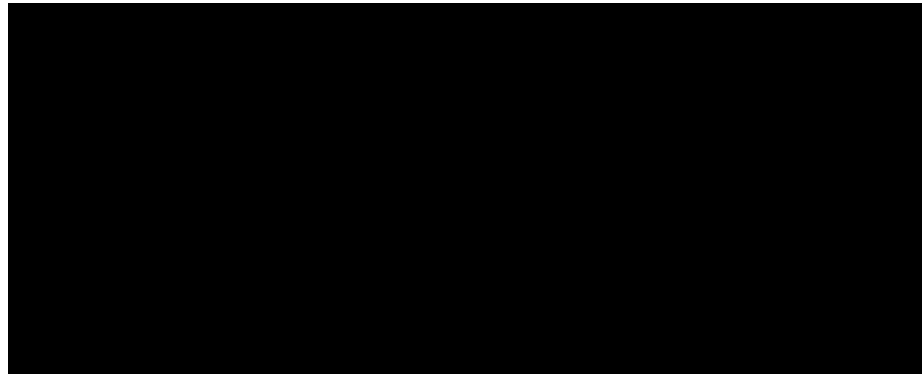
- [Redacted]
- [Redacted]

- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]
- [REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]



[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]
[Redacted]	[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted text block]

5.2.2 Grunnlaget og prising for internfakturering

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

5.2.3 Utbytte

[Redacted text block]

- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]
- [Redacted list item]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

[Redacted text block]

██
██

- ██
- ██
- ██
- ██
- ██

██
██

- ██
 - ██
 - ██
- ██

5.3 Revisjonens vurderinger

Det foreligger kun to skriftlig inngåtte avtaler som regulerer de konserninterne transaksjonene mellom selskapene Retura Østfold AS og Indre Østfold renovasjon IKS. Avtalene omfatter i stor grad de samme hovedelementene og ressursene som Retura Østfold AS skal betale Indre Østfold Renovasjon IKS for, herunder:

- Leie av areal
- Kjøp/innleie av tjenester og tilhørende arbeidskraft
- Priser for levering av avfall, sortert etter avfallstype

5.3.1 Avtale mellom morselskapet og datterselskapet

Leie av areal

Retura Østfold AS betaler en fast sats ██████████ per kvadratmeter i året for leie av areal. Etter den nyeste avtalen fra 2020, betaler de nå for ██████████, som tilsvarer en fast årlig sum på ██████████. I følge avtalen, skulle den faste prisen være gjenstand for årlig indeksregulering. Dette har ikke funnet sted.

Det var klarlagt allerede da avtalen ble utarbeidet og undertegnet at arealet Retura Østfold AS faktisk benytter er betraktelig større enn ██████████ – anslagsvis er det snakk om ██████████. Dette innebærer at datterselskapet ikke betaler leie for resterende ██████████. Revisjonen vurderer ut fra dette at den inngåtte avtalen derfor ikke lenger er dekkende for omfanget av den virksomheten som leies.

Pris for leie av areal ble av IØR sammenlignet med en kommune i Nord Norge. Der ble tilsvarende leie priset til ██████████ per kvadratmeter. Det er vanskelig å komme frem til en omforent markedspris på dette, da det gjelder leie av råtomt/deponi som brukes til renovasjonsvirksomhet. Prisforskjellen i seg selv mener likevel revisjonen er en klar indikasjon på at nåværende pris er alt for lav. Nåværende pris ██████████ ble fastsatt i 2020-avtalen, ut ifra det prisene hadde vært i 2014, basert på tidligere daglig leders muntlig innhentede opplysninger fra tre andre virksomheter innen tilsvarende bransje. Disse opplysningene kan derfor ikke verifiseres. Revisjonen vurderer at dette kan ha vært en god tilnærming til å fastsette markedspris i 2014, men at å fortsatt bruke denne satsen i 2023, uten indeksregulering av noe slag, ikke lenger speiler faktisk markedspris. Selskapet bør foreta nærmere undersøkelser for å kunne fastsette markedspris og dokumentere dette.

Kjøp/innleie av tjenester og tilhørende arbeidskraft

Tjenestekjøpet til Retura Østfold AS er fastsatt gjennom forhandlinger mellom tidligere daglig leder og styreleder i IØR. Nåværende ledelse i konsernet har derfor ikke vært i stand til å svare revisjonen på spørsmål om prissettingen på dette tilbake i tid, annet enn å referere totale summer. Tjenestene det belastes for er imidlertid forankret i 2013- og 2020-avtalen og har ikke endret seg nevneverdig over tid.

Avtalene underbygges også av utarbeidede prislister for anslag på hvor mye de anvendte ressursene koster IØR, altså hvor mye Retura Østfold AS skal betale. Slik det fremgår i datagrunnlaget, har det likevel variert hvor spesifisert denne prislisen/-matrisen er og det er vanskelig (eller umulig) å ettergå hvordan historiske summer fremkommer. Etter at tidligere daglig leder i IØR sluttet, er det ingen i selskapet i dag som kunne redegjøre for hvordan summene er beregnet eller hva de består av, utover det vare- og tjenestespekteret som fremgår av avtalene og typisk har vært levert mellom selskapene. I forbindelse med våre undersøkelser, har administrasjonen i IØR rekonstruert antatt fordeling av de totale summene for årene 2011-2020, ved å fordele de årlige summene med fordelingsnøkkelen som ble anvendt for 2021. Dersom vi forutsetter at fordelingen av tidsbruk og tjenesteomfang har vært noenlunde lik for de siste 10 årene forut for 2021, så kan en slik rekonstruksjon bidra til å gi et slags beste estimat på kostnadene. Hvis ikke, blir denne rekonstruksjonen kun en kvalifisert gjetning.

På de lønnsrelaterte kostnadselementene er det som beskrevet gjort et administrativt påslag på 1,5, altså 50 % påslag, for å regne inn sosiale kostnader. Basert på informasjonen fra IØR er dette gjort først nå i 2023 og det har resultert i en uenighet mellom selskapene om dette medfører riktighet. IØR har ment å ha dekning for dette påslaget, mens Retura Østfold AS har ment at 1,36 % var bedre og mer korrekt. Revisjonens foretatte kontrollberegning basert på en antatt årslønn på kr 650 000 har vist at lønnskostnaden økes med cirka 45,24 % med et påslag for sosiale kostnader, da er også pensjonselementet holdt på et historisk moderat nivå; 13,65 %. Dagens pensjonskostnader svinger mye, men et årlig påslag på opp mot 20 % for dette kostnadselementet ville heller ikke vært urimelig. Basert på dette, finner derfor revisjonen et påslag på 1,45-1,50 på lønnskostnadene å være rimelig.

Det er imidlertid uheldig at dette kostnadselementet ikke har vært medregnet i avregningen tidligere, da det utgjør betydelige beløp (som vist i figur 10.)

5.3.2 Grunnlaget og prising for internfakturering

Priser for levering av avfall, sortert etter avfallstype

Slik det fremkommer under fakta, er prisene for ulike masse-håndteringer gjenstand for forhandlinger og begge organisasjoner er forutsatt å ha en fornuftig inndekking av sine respektive kostnader. Dette overordnede prinsippet kan revisjonen også være enig i.

Mengder til avfallshåndtering blir veid inn i mottaket (vektstasjonen) til avfallsplass - enten om det kommer inn til Indre Østfold Renovasjon IKS, eller til Retura Østfold AS. Innveide mengder av avfall og kategoriseringen av dette i de ulike avfallsfraksjoner vil derfor revisjonen også gå ut ifra at er korrekt. Det vi derfor har gått nærmere inn på i vårt datagrunnlag er enhetsprisene – pris per tonn. [REDACTED]

[REDACTED] Kort fortalt; jo mer forurenset/giftig/farlig avfall det dreier seg om, jo dyrere tonnasjepris. Dette virker som en fornuftig tilnærming til prissetting. Spørsmålet er om de fastsatte prisene faktisk reflekterer markedspris.

Opgitt pris på [REDACTED] per tonn for rene/lett forurenset masse har vi sett har vært holdt på dette nivået i hvert fall siden 2017, basert på de prismatriser vi har mottatt fra konsernet. Dette indikerer at heller ikke denne enhetsprisen har vært gjenstand for årlig indeksregulering/prisvekst. Retura Østfold AS opererer med en tilsvarende enhetspris på [REDACTED] per tonn fra 2020 for tilsvarende masser utad i markedet. Dette i seg selv tilsier en alt for lav konsernintern enhetspris for disse massene. Når det gjelder

de øvrige enhets-/tonnasjeprisene for annet type avfall, kan vi heller ikke se at disse har endret seg nevneverdig siden 2017. Unntaket er at det for 2023 er lagt inn siste års anslåtte prisvekst (KPI-indeks) med 5,2 %.

I intervjuer og etterfølgende dialog med selskapene, har det særlig fra datterselskapets side blitt argumentert med at prisen Retura Østfold AS betaler, bør speile det (mer-)arbeidet de selv har med massene og håndteringen av dette. IØR gir uttrykk for at de ikke kjenner seg igjen i dette, og at tonnasjeprisene skal være uavhengig av hvor mye arbeid det er relatert til behandlingen. Revisjonen vurderer på bakgrunn av dette at det burde ha vært gjennomført en markedsanalyse/-sammenligning som kan underbygge faktisk prissetting mellom selskapene for alle avfallsfraksjonene, som nettopp bør baseres på en uavhengig markedspris. Hva selskapene har forhandlet seg frem til tidligere er å anse som irrelevant, særlig når det heller ikke kan dokumenteres med sikkerhet hvordan prisene har blitt beregnet.

Oppsummering og avsluttende betraktninger

Etter revisjonens oppfatning, er det inngått til dels konkretiserte avtaler mellom selskapene som spesifiserer/kategoriserer fordelingen av inntekter fra avfallshåndteringen, og kostnadene som Retura Østfold AS skal dekke ovenfor Indre Østfold Renovasjon IKS. Avtalene har likevel ikke vært tydelige nok på å spesifisere mekanismer for prissetting, og hva datterselskapet skal betale for benyttede ressurser, herunder at de til enhver tid gjeldende markedspriser bør benyttes for å unngå risiko for ulovlig prissetting. Det er fremskaffet prislistene som har blitt mer spesifisert for de siste 2-3 regnskapsårene, sammenlignet med hvordan dette har vært håndtert tidligere. På spørsmål om dokumentasjon av grunnlaget for prisingen og internfaktureringen, har vi fått opplyst at denne dokumentasjonen ikke finnes, utover det å anslagsvis stipulere fordelingen av de fremforhandlede totalsummene på bakgrunn av antatte medgåtte ressurser. Både tomtepris, priser for tjenestekjøp og personalressurser, samt enhetspriser for avfallshåndtering har kommet i stand enten via tidligere daglige leders sonderinger med enkelte tilsvarende virksomheter, eller at de er forhandlet frem mellom selskapene uten noe mer skriftlighet enn det som fremkommer i avtaletekstene og prislistene. Dette er etter revisjonens vurdering ikke tilstrekkelig, når det ikke kan dokumenteres/etterprøves. Revisor anser at risikoen er høy for at dagens fastsatte og fremforhandlede priser ikke tilsvarer markedspriser og til dels er satt betydelig lavere enn markedspris.

Slik det fremkommer i kapittel 5.2.2 om den nye avtalen fra 2020, er begrepet «næring» fra IKS-ets ståsted deres inntekter i transaksjonene med Retura Østfold AS, som er ment som kostnadsinndekking, og deponidrift. Den fakturerte avregningen som har funnet sted mellom selskapene, som er omtalt avslutningsvis i kapittel 5.2.2 gjelder underskuddet som næringskalkylen til IØR utgjør for henholdsvis 2021 og 2022, altså deres utleie, salg, kjøp og annen samhandling med datterselskapet Retura Østfold AS, samt deponivirksomheten som også omfatter næringsavfallet. For eldre regnskapsår, er det 2013-avtalen som har regulert dette, herunder hvor mye Retura Østfold AS skulle betale gjennom de fastsatte prismatriser.

Når vi også ser av de årlige næringskalkylene at de går med store underskudd hvert år, tilsier dette også at prissettingen i forhold til Retura Østfold AS heller ikke har vært tilstrekkelig til å dekke Indre Østfold Renovasjon IKS sine tilhørende kostnader. Dette kan etter revisjonens mening både skyldes at prisene datterselskapet betaler ikke er tilstrekkelig til å dekke antatt markedspris, slik vi har gitt uttrykk for ovenfor, og/eller at fordelingsnøkler ikke er satt slik at de gjenspeiler datterselskapets faktiske ressursbruk. Merkostnadene kan også relateres til den delen av deponivirksomheten som betjener næringsavfall (både historisk sett og i dag) som konsernet ikke har lov til å få dekket inn gjennom selvkost-/husholdningsgebyrene, av den enkle grunn at det ikke er husholdningsabonentene som har generert kostnaden. Disse merkostnadene må derfor enten dekkes av Retura Østfold AS som en del av næringens kostnader, eller at eierkommunene blir anmodet om å dekke kostnadene for gammelt deponi over sine frie inntekter og disposisjonsfond.

Som vist til i kapittel 5.2.3, har vi innhentet og gjengitt informasjon fra de siste regnskapsårene når det gjelder regulering av utbytte fra datterselskap til morselskap, herunder kriterier som skal være oppfylt for dette. Foretatte utregninger indikerer at datterselskapet hadde hatt økonomisk handlingsrom til å yte betydelig mer i utbytte, enn det som har vært praktisert siden kriteriene ble fastsatt i 2017. Hvorvidt større investeringer skal gjøres på avfallsanlegget i datterselskapets regi vil likevel kunne påvirke hvor mye deres styre innstiller på at de kan yte i utbytte. Dette siste kriteriet er ikke like målbart som de øvrige, i den forstand at det ikke er et tallfestet kriterium.

Revisjonen vurderer det som svært viktig å understreke at datterselskapet fortløpende betaler markedspriser internt i konsernet, på samme måte som de gjør til eksterne aktører. På den måten sikrer man i større grad at næring betaler det næringsvirksomheten faktisk koster IØR, slik at ikke morselskapet blir påført mer-kostnader de ikke får dekket inn på grunn av feilaktig internprising.

5.4 Revisjonens konklusjon og anbefalinger

Basert på revisjonens funn og vurderinger, kan vi ikke fastslå at internprising og avregning mellom morselskapet og datterselskapet er korrekt. Revisjonens helhetlige vurdering er at selskapet i liten grad dokumenterer grunnlaget og prising for internfakturering. Beregninger av ressursbruk som Momentum har foretatt i 2021 og 2022 har resultert i tilleggsfaktura til Retura Østfold AS. Dette viser at den avtalte prissettingen i utgangspunktet ikke har dekket IØR's ressursbruk for datterselskapet. Revisjonen vurderer at det er stor sannsynlighet for at denne problemstillingen også gjelder tidligere år. Videre, bør selskapet vurdere påslag på tilleggsfaktura, slik at det blir beregnet tilnærmet markedspris.

Basert på våre vurderinger og konklusjon anbefaler vi at IØR bør:

- utarbeide korrekte fordelingsnøkler knyttet til IØR's ytede ressurser til næringsvirksomheten i Retura Østfold AS som sikrer korrekt grunnlag for prisfastsettelse.
- gjennomføre en analytisk markedsundersøkelse, benytte markeds-benchmarking, taksering, eller lignende for å kunne finne frem til mest mulig presise markedspriser for håndtering av renovasjonsavfall, råtomt-priser, samt priser for tjenestekjøp av de tjenestene som konsernet benytter internt.
- dokumentere grunnlaget for avtalte priser. En slik dokumentasjon bør vise hvordan tallene fremkommer (beregninger, kildehenvisninger, e.l.).
- utarbeide en ny avtale mellom mor- og datterselskap, som tydelig angir de transaksjoner/tjenester som skal finne sted mellom selskapene og økonomisk verdi av disse. Avtalen bør enten reforhandles årlig, eller på annen måte sikre en årlig indeksregulering mot tilsvarende markedspriser.
- foreta en kontrollberegning av kostnader til etterdrift for næringsvirksomheten på deponiet. Eventuelt behov for tilleggsavsetning bør enten belastes Retura Østfold AS, eller legges frem for eierkommunene til beslutning.

6 TILSVAR TIL SELSKAPENES UTTALELSE

Denne rapporten har vært på høring hos administrasjonen i Indre Østfold renovasjon IKS og Retura Østfold AS. Daglige ledere i de to selskapene har gitt sin uttalelse til revisjonens vurderinger, konklusjoner og anbefalinger i brev/e-post av 7. og 8. november 2023. Uttalelsene er lagt ved som vedlegg 6 og 7 til rapporten.

Revisjonen ser at selskapene i hovedsak slutter seg til revisjonens anbefalinger og meddeler at de vil gjøre nødvendige grep for å følge opp anbefalingene.

7 KILDER OG LITTERATUR

Litteratur

- Andersen, Kari Merete med flere. *Veileder i forvaltningsrevisjon, Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)*. 1.utgave, 2006. Orkanger.

Dokumenter fra IØR

- Historisk inngåtte selskapsavtaler for IØR
- Inngåtte avtaler mellom IØR og Retura Østfold AS
- IØR-RØ Konsern – Årsregnskap 2010-2022
- Avsluttede selvkostregnskap for 2010-2022
- Fakturagrunnlag 2017-2022
- IØR organisasjonskart
- Oversikt utbytte fra Retura Østfold AS basert på avsluttede årsregnskap 2009-2021
- Representantskapsprotokoller IØR, fra 05.05.2017 og 04.11.2021
- Dokumenter og kalkyler, mv. for regnskapsårene 2020-2022 innhentet fra Momentum
- Advokatnotat om anskaffelse av fordrøyningsdam, fra 14. april 2023, fra Tenden Advokatfirma ANS
- Memo fra Deloitte AS, fra 28. april 2023, vedrørende fakturering av Retura Østfold på grunnlag av avtale med IØR
- Avtale mellom IØR og Fortum Waste Solutions Norway AS for håndtering og lagring av farlig avfall (unnt. off.het, ref. Off.l. § 23)

Dokumenter fra Retura Østfold AS

- Gjeldende vedtekter revidert under Generalforsamling 29.03.2022, gjeldende fra 01.06.2022
- Oversikter over kostnadssummer for innveid deponitonnasje for årene 2022-2023
- Advokat-uttalelse til Retura Østfold AS vedrørende avregning for eldre deponi

Lover

- Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) LOV-2018-06-22-83
- Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16.mars 2012 nr.12.
- Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven) LOV-2022-12-16-94 sist endret fra 01.01.2023
- Lov om interkommunale selskaper (IKS-loven) LOV-1999-01-29-6, sist endret fra 01.07.2023
- Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) LOV-1997-06-13-44, sist endret fra 01.07.2023
- Lov om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) LOV-1981-03-13-6, sist endret fra 01.07.2023
- EØS-avtalens artikkel 61

Forskrifter

- Forskrift om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer (selvkostforskriften) FOR-2019-12-11-1731
- Forskrift om begrensning av forurensning (forurensningsforskriften) FOR-2004-06-01-931
- Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall (avfallsforskriften) FOR-2004-06-01-930
- FOR-2019-06-17-904 Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.

Retningslinjer

- H-3/14 «Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester» (gjaldt frem til 01.01.2020)
- Miljødirektoratets veileder 258/2014
- Veileder til selvkostforskriften H- 2465, november 2020
- Beregning av avfallsgebyrer ved organisering i interkommunalt selskap. Brev fra Miljøverndepartementet, 30. november 2009.

Internett

- Sticos Kommune

8 VEDLEGG

8.1 Utledning av revisjonskriterier

Problemstilling 1: Er beregning av selvkost i Indre Østfold Renovasjon IKS korrekt?

Gjeldende lov og forskrifter samt tidligere retningslinjer om selvkost

Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)¹² angir at samlet selvkost skal fastsettes ut fra følgende prinsipper:

- a. Kostnadene skal beregnes ut fra gjennomførte transaksjoner og anskaffelseskost.
- b. Investeringskostnadene skal beregnes ut fra avskrivningene på investeringene og beregnede rentekostnader.
- c. Investeringskostnadene skal fordeles over den tiden investeringene forventes å være i bruk

Selvkostforskriften gjelder for beregningen av det samlede gebyrgrunnlaget (samlet selvkost) for en tjeneste der kommuner eller fylkeskommuner etter særlov har hjemmel til å kreve gebyrer, men der rammen for gebyrene er begrenset til selvkost.

I henhold til Forskrift om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer (selvkostforskriften),¹³ Veileder til selvkostforskriften¹⁴ og tidligere gjeldende retningslinjer¹⁵ er det tre typer kostnader som skal inngå i selvkostkalkylen:

- Direkte kostnader
- Henførbare indirekte kostnader (tilleggsytelser/støttefunksjoner)
- Kapitalkostnader (både direkte og indirekte)

Direkte kostnader

Kostnader som direkte kan henføres til den aktuelle selvkosttjenesten er de direkte kostnadene. Kostnadene kan også kalles kostnader til kjerneproduktet; alle kostnader som er forbundet direkte med produksjonen av den tjenesten brukeren mottar fra kommunen, og som brukeren skal betale for. Eksempler kan være:

- Lønnskostnader
- Kjøp av varer og tjenester

Indirekte kostnader (henførbare)

Indirekte kostnader er kostnader til aktiviteter som indirekte kan kobles til kjerneproduktet. Altså; interne tjenester som bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne. Slike kostnader kan for eksempel være:

- Regnskaps- og innfordringsfunksjoner
- Personalforvaltning

I henhold til selvkostprinsippet skal både kostnader og inntekter knyttet til interntjenesten fordeles til den aktuelle selvkosttjenesten. Det betyr at det er selskapets netto driftsutgifter som er utgangspunktet for fordeling. Selvkostforskriftens § 4 tilsier at andelen indirekte driftskostnader som tilordnes selvkost, skal gjenspeile selvkosttjenestens bruk av disse tjenestene og funksjonene.

¹² Kunngjort 22.06.2018 og med ikrafttredelse 01.01.2020

¹³ Kunngjort 13.12.2019 og med ikrafttredelse 01.01.2020

¹⁴ Veileder til selvkostforskriften H- 2465, november 2020

¹⁵ H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (gjaldt frem til 01.01.2020)

Selvkostveileder (H-2465) sier at der dette vanskelig lar seg utføre, kan alternativ fordelingsnøkkel benyttes, eks. antall bilag, andel ansatte, faktisk bruk.

Veileder for beregning av kommunale avfallsgebyr¹⁶ utdyper hvilke type kostnader som direkte og indirekte henføres til avfall i henhold til forurensingsloven § 34 og avfallsforskriften kapittel 15, skal kun kostnader som kan knyttes til den lovpålagte delen dekkes over avfallsgebyret. Dette omfatter for eksempel (ikke uttømmende opplisting):

- kostnader forbundet med innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling og etterkontroll av avfall fra husholdningene
- lønnskostnader inkl. sosiale kostnader til ansatte som behandler husholdningsavfall
- driftskostnader knyttet til anlegg som behandler husholdningsavfall
- kostnader til forvaltning, drift og vedlikehold som er knyttet til håndtering av husholdningsavfall
- kostnader forbundet med kjøp av eiendeler som bygninger, tomter, maskiner og lignende som er nødvendig til håndtering av husholdningsavfall
- kostnader forbundet med forurenset grunn og etterdrift av nedlagte avfallsdeponi forårsaket av behandling av husholdningsavfall

Selvkostforskriftens § 4 fastslår at kostnader til administrativ ledelse, folkevalgte organer etter kommuneloven § 5-1 eller eierorganer skal ikke inngå i selvkost.

Daglig leder og hans stab i et selskap som kun yter selvkosttjenesten, må i henhold til veileder (H-2465) som utgangspunkt regnes som henførbare til selvkost. Dersom selskapet også driver annen virksomhet, må det gjøres en fordeling mellom det som kan og ikke kan henføres til selvkost i tråd med § 4 første og andre ledd.

Styret i aksjeselskap, interkommunalt selskap, kommunalt oppgavefelleskap eller kommunalt foretak og lignende organer med forvaltnings- og tilsynsansvar for virksomheten, regnes ikke som eierorgan, og må som utgangspunkt regnes som henførbare til selvkost. Godtgjørelser, møteutgifter og andre utgifter knyttet til slike organer kan dermed tas med i selvkost. Dersom selskapet også driver annen virksomhet enn selvkosttjenesten, må det gjøres en fordeling mellom det som kan og ikke kan henføres til selvkost i tråd med § 4 første og andre ledd.

Veileder for beregning av kommunale avfallsgebyr sier også at i interkommunale selskaper (samarbeid) kan alle kostnader knyttet til selskapsorganene regnes som direkte henførbare kostnader, herunder også etablerings- og avviklingskostnader ved omdannelser. Kostnader til styret i selskapet regnes også som henførbare, og vil være med hvis tjenesten er organisert i et kommunalt foretak. Å møte som kommunens eierrepresentant i slike organer er å anse som et kommunalt verv, og honorar og reisutgifter som oppstår i den forbindelse er ikke å anse som henførbare kostnader. Dersom virksomheten er involvert i næringsaktivitet i tillegg til å håndtere lovpålagt husholdningsavfall, må selskapsorganenes kostnader fordeles forholdsmessig for de forskjellige aktivitetene.

Kapitalkostnader

Kapitalkostnader omfatter avskrivninger og nedskrivninger av varige driftsmidler, reversering av

¹⁶ Beregning av kommunale avfallsgebyr- Utdypning av avfallsforskriften kapittel 15 (M-258/2014)

nedskrivninger og beregnede rentekostnader. Kapitalkostnader beregnes på grunnlag av anskaffelseskostnaden av varige driftsmidler¹⁷, og skal sikre at generasjonsprinsippet¹⁸ ivaretas ved at investeringsutgiften fordeles over den perioden anskaffelsen er i bruk(levetid).

Avgrensning av hva som defineres som varig driftsmiddel etter kommuneloven vurderes i henhold til KRS 1¹⁹ og KRS 4²⁰. For regnskaper som følger regnskapsloven er det vanlig å følge skattelovens regler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst 3 år. Driftsmiddel regnes som betydelig når kostpris er kr 15 000 (ekskl. merverdiavgift) eller høyere.

En forutsetning for å kunne beregne korrekte årlige kapitalkostnader, er at slike anskaffelser er definert og avgrenset fra øvrige anskaffelser. Årlige kapitalkostnader består av tre elementer:

- Avskrivningskostnader; kostnadsfordeling av anskaffelseskost over anleggets levetid.
- Nedskrivning ved varig verdifall
- Alternativkostnaden (kalkulatorisk rentekostnad); den avkastning som alternativt kunne oppnåddes ved å plassere penger tilsvarende netto investeringsbeløp i markedet.

Størrelsen på årlig kapitalkostnad bestemmes av følgende komponenter:

- Størrelsen på anleggskostnaden.
Veileder angir at historisk anskaffelseskostnad skal benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlaget. Videre skal investeringstilskudd/ anleggsbidrag fra eksterne komme til fradrag i anskaffelseskostnaden. Byggelånsrenter på nye investeringer trekkes ut av anskaffelseskost.
- Anleggsmidlets økonomiske levetid.
Lineære avskrivninger²¹ skal brukes i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger over driftsmiddelets økonomiske levetid gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger.

Fordelingen av anleggskostnad over økonomisk levetid.

Ved valg av avskrivningsperiode for ulike investeringer legges de perioder som er angitt i Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000 til grunn. For regnskaper ført etter regnskapsloven gjelder bestemmelse hjemlet i § 5-3:

- Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost.
- Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.
- Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.

¹⁷ Et varig driftsmiddel kan defineres som et driftsmiddel med en forventet økonomisk levetid på mer enn tre år og en anskaffelseskost på minimum kr 100 000 for regnskaper som føres etter kommunale regnskapsprinsipper. I regnskaper som føres etter regnskapslovens prinsipper brukes definisjon av anskaffelsesregler som fremkommer i skatteregler § 14-40.

¹⁸ Kostnadene for tjenestene som ytes i dag, skal dekkes av de brukerne som mottar tjenesten. En generasjon brukere skal ikke subsidiere neste generasjon, eller motsatt.

¹⁹ Kommunal regnskapsstandard nr. 1 – Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld.

²⁰ Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

²¹ Lineære avskrivninger; å avskrive et driftsmiddel med like store beløp hvert år.

Videre legger selvkostveileder opp til at tomter, som ikke avskrives i regnskapet, kan tas inn i selvkostkalkylen med en avskrivningstid på 40-50 år. Enheter underlagt regnskapsloven har ikke tilsvarende forskriftsbestemte begrensninger.

- Alternativkostnaden (den kalkulatoriske rentekostnaden). Beregningsgrunnlaget er årets gjennomsnittlige verdi av netto anskaffelseskostnad (anskaffelseskost minus tidligere års avskrivninger) multiplisert med angitt rentesats (kalkylerente). Kalkylerenten settes lik 5-årig swaprente med et tillegg på ½ prosentpoeng. Byggelånsrenter trekkes ut av beregningsgrunnlaget, grunnet alternativkostnadens formål; at kostnadsberegningen ikke skal være avhengig av valgt finansieringsform (lån eller egenkapital).

Indirekte kapitalkostnader(henførbare)

Ifølge forskriften skal det foretas beregninger av kapitalkostnader på henførbare driftsmidler og indirekte tjenester. Eks. bruk av administrasjonsbygget. Tilsvarende fordelingsnøkler som for de indirekte driftskostnadene kan legges til grunn, men som forenklet beregning kan det gjøres et sjablongmessig påslag på 5 prosent av de indirekte driftskostnadene etter fratrukk for inntekter som nevnt i § 2 andre ledd.

Inntekter

Inntekter som knytter seg til kostnader som omfattes av selvkost og som er tatt inn i selvkostberegningen, skal redusere selvkost, jf. selvkostforskriften § 2 andre ledd.

Bestemmelsen ifølge Veileder til selvkostforskriften retter seg mot andre inntekter enn selve gebyrinntektene, og gjelder inntekter som oppstår i sammenheng med at det påløper direkte eller indirekte kostnader på selvkostområdet. Slike inntekter reduserer kommunens faktiske utlegg knyttet til selvkosttjenesten, og skal altså redusere gebyrgrunnlaget. Dette kan for eksempel være inntekter som tilskudd, gevinster ved salg av anleggsmidler. Dette kan også være salgsinntekter som har tilknytning til produksjonen av selvkosttjenesten, eksempelvis inntekter fra salg av biprodukter som fjernvarme, biogass eller gjødsel. Inntektene kan også komme fra noe som ikke har med produksjonen av selvkosttjenesten å gjøre, for eksempel inntekter fra utleie av lokaler som tilhører selvkostområdet og hvor kostnadene ved lokalet er henført til selvkost.

Beregningsgrunnlaget

Veileder til selvkostforskriften sier at grunnlaget for beregning av selvkost er utgiftene²² eller kostnadene²³ og inntekter som regnskapsføres i virksomhetens årsregnskap, jf. selvkostforskriften § 3 første ledd. Selvkostberegningen skal ta utgangspunkt i regnskapet for den aktuelle virksomheten, enten virksomheten fører regnskapet i tråd med kommunelovens regnskapsregler eller i tråd med regnskapsloven.

Har kommunen satt ut hele eller deler av tjenesten til et interkommunalt selskap, og dette er gjort ved utvidet egenregi etter lov om offentlige anskaffelser § 3-1 (i motsetning til å være satt ut på anbud), vil reglene om beregning av selvkost også gjelde for beregningen av hva som er selskapets selvkost, på samme måte som om kommunen selv hadde produsert tjenesten.

Også når hele driften av selvkosttjenesten er satt ut til et selskap, og selskapet utarbeider selvkostkalkylen, vil kommunen kunne ha indirekte kostnader knyttet til selvkosttjenesten.

Over- og underskudd

Selvkostfond oppstår ved at gebyrinntektene er høyere enn kostnadene knyttet til området.

²² Virksomheter som utarbeider årsregnskap etter reglene i kommuneloven med forskrift

²³ Virksomheter som utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven.

Forskriften sier at hvis differansen mellom årets gebyrinntekter og årets gebyrgrunnlag viser et underskudd, skal underskuddet dekkes inn ved å bruke av selvkostfondet, så lenge det er tilgjengelige midler på fondet. Et underskudd som ikke dekkes inn ved å bruke av selvkostfondet, skal fremføres i selvkostregnskapet til inndekning i et senere år. Et underskudd som er fremført, skal dekkes inn av et fremtidig overskudd senest i det femte året etter at underskuddet oppsto.

Et underskudd kan likevel fremføres ut over fem år, hvis dette er nødvendig for at brukerne ikke skal betale for fremtidig bruk av gjennomførte investeringer.

For de fleste tjenester hvor selvkostprinsippet er gjort gjeldende, er det ikke forutsatt at inntektene for det enkelte år maksimalt kan tilsvare årskostnaden. I stedet er det forutsatt at inntektene over noen år ikke skal overstige kostnadene for årene samlet. Selvkostfondet gir med dette nødvendig fleksibilitet i forhold til endringer på innteks- og kostnadssiden, samt en viss stabilitet i gebyrnivået.

Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond, slik at inntekter og kostnader for de enkelte tjenester kan kontrolleres.

For avsatte midler i selvkostfond skal det beregnes kalkulatorisk rente tilsvarende alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Kalkylerenten er den samme som for beregning av alternativkostnaden; 5-årig swaprente med et tillegg på ½ prosentpoeng. Beregningsgrunnlaget er gjennomsnittlig fondsbeholdning det enkelte år. Ved underskudd skal rentekostnadene beregnes ut fra årets gjennomsnittlige fremførte underskudd og kalkylerenten.

Kommunestyrets beslutningsgrunnlag

Som grunnlag for de årlige vedtak av gebyrene må kommunene utarbeide en selvkostkalkyle som omfatter investeringsplaner, drift- og vedlikeholdskostnader og selvkostkalkyle for budsjettåret samt for økonomiplanperioden. Dette for å ha kontroll med og kunne dokumentere at gebyrinntektene ikke overstiger samlet selvkost.

Det fremkommer av forurensningsloven § 34 at kommunene skal fastsette gebyrer for innsamling av husholdningsavfall mv. og at gebyrene ikke skal overstige kommunens kostnader.

«Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll m.v. Kostnadene skal fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene. Med kostnader menes både kapitalkostnader og driftskostnader. For avfall som kommunen har plikt til å samle inn, motta og/eller behandle etter §§ 29, 30 eller 31 må gebyret ikke overstige kommunens kostnader».

Dokumentasjon

Kommunen eller fylkeskommunen skal i henhold til selvforskriftens § 9 ha dokumentasjon av hvordan beregningen av samlet selvkost er gjort. Dokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år.

Selvkost og organisering

Selvkostforskriften bygger på at det utarbeides én samlet selvkostkalkyle for kommunen for det aktuelle tjenesteområdet, uavhengig av organisering.

Det vil som regel være naturlig at den virksomheten som har gebyrinntektene, også er den virksomheten som har den samlede selvkostkalkylen for kommunen, enten dette er kommunekassen, et kommunalt foretak, et kommunalt oppgavefelleskap, et interkommunalt selskap (IKS) eller et aksjeselskap (AS). Den samme enheten har også kommunens selvkostfond i sitt årsregnskap. Dokumentasjonskravet i forskriften § 9 hviler på den samme enheten.

Kryssubsidiering

I følge Miljøverndepartement²⁴ er det et viktig prinsipp at: «(...) renovasjon organisert i et interkommunalt selskap ikke skal lede til at innbyggerne i en kommune subsidierer innbyggerne i en annen. Innbyggerne i en kommune skal ikke bære en forholdsmessig større del av kostnadene enn hva det koster å betjene den samme kommunen. Dette kan imidlertid oppnås uten at det føres et separat regnskap for den enkelte kommunen i et interkommunalt samarbeid. Prinsippet vil heller ikke være til hinder for at det innhentes ett felles anbud når det interkommunale selskapet kjøper tjenester utenfra. Det anses heller ikke å være i strid med prinsippet at interkommunale selskaper velger å fordele kostnadene forbundet med avfallsbehandlingen ut fra avfallsmengdene i den enkelte kommune så lenge tjenestene til innbyggerne er de samme.»

Næringsavfall er definert som:

Alt avfall som ikke tilhører den lovpålagte oppgaven knyttet til husholdningsavfall.

kilde: Sticos²⁵

Kommunen skal ifølge § 15-4, i Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall (avfallsforskriften), ha separat regnskap for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall. Dette innebærer at kommunen for hvert regnskapsår skal utarbeide adskilte regnskap for resultat og balanse, for å etablere et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og avfallshåndtering i markedet.

Dette forutsetter god fordeling mellom de ulike regnskapene er gode kalkyler og dokumentasjon som underbygger kalkyler.

Eksempel(Sticos): på en tømmerute, som inkluderer både nærings- og husholdningsavfall, må det beregnes og dokumenteres hvilken andel av driftsutgiftene som skal på selvkostområdet og hvilken andel som skal føres på næringsavfall.

Avsetning til deponi

Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall (avfallsforskriften), § 9-10 sier at:

«Ethvert deponi skal ha tilfredsstillende finansiell garanti eller tilsvarende sikkerhet for å sikre at forpliktelsene som følger av tillatelsen, herunder avslutnings- og etterdriftsproseduren som kreves etter § 9-15, kan oppfylles. Samtlige kostnader til anlegg og drift av et deponi skal dekkes ved den prisen som den driftsansvarlige krever for deponering av avfall på deponiet. Dette gjelder også kostnaden ved finansgarantien eller tilsvarende sikkerhet som nevnt i første ledd og anslåtte kostnader ved avslutning og etterdrift av deponiet i en periode på minst 30 år.»

²⁴ Beregning av avfallsgebyrer ved organisering i interkommunalt selskap. Brev fra Miljøverndepartementet, 30. november 2009.

²⁵ Oppslagsverk for kommuneregnskap.

Problemstilling 2: Er internprising og avregning mellom morsselskapet og datterselskapet beregnet korrekt?

Forbudte konkurransebegrensninger

I konkurranselovens²⁶ kapittel 3 § 10 fremkommer det at:

«Enhver avtale mellom foretak, enhver beslutning truffet av sammenslutninger av foretak og enhver form for samordnet opptreden som har til formål eller virkning å hindre, innskrenke eller vri konkurransen, er forbudt, særlig slike som består i

- a. å fastsette på direkte eller indirekte måte innkjøps- eller utsalgspriser eller andre forretningsvilkår,
- b. å begrense eller kontrollere produksjon, avsetning, teknisk utvikling eller investeringer,
- c. å dele opp markeder eller forsyningskilder,
- d. å anvende overfor handelspartnere ulike vilkår for likeverdige ytelser og derved stille dem ugunstigere i konkurransen,
- e. å gjøre inngåelsen av kontrakter avhengig av at medkontrahentene godtar tilleggsytelser som etter sin art eller etter vanlig forretningspraksis ikke har noen sammenheng med kontrakts-gjenstanden.

Avtaler eller beslutninger som er forbudt i henhold til denne bestemmelse, skal ikke ha noen rettsvirkning.

Bestemmelsen i første ledd får ikke anvendelse på avtaler mellom foretak, beslutninger truffet av sammenslutninger av foretak og samordnet opptreden, som bidrar til å bedre produksjonen eller fordelingen av varene eller til å fremme den tekniske eller økonomiske utvikling, samtidig som de sikrer forbrukerne en rimelig andel av de fordeler som er oppnådd, og uten

- a. å pålegge vedkommende foretak restriksjoner som ikke er absolutt nødvendige for å nå disse mål, eller
- b. å gi disse foretak mulighet til å utelukke konkurranse for en vesentlig del av de varer det gjelder.

Kongen kan ved forskrift fastsette regler for hva som skal gå inn under tredje ledd (gruffritak). Konkurransetilsynet kan bestemme at et gruppefritak ikke skal være anvendelig overfor bestemte foretak i den utstrekning avtaler, beslutninger og samordnet opptreden har virkninger som ikke er forenlige med tredje ledd.»

For et interkommunalt renovasjonsselskap sitt vedkommende, med konserninternt kjøp og salg mellom to rettssubjekter, innebærer bestemmelsen altså et forbud mot å fastsette konserninterne prisvilkår for innkjøp eller salg av varer og tjenester, som kan bidra til å hindre, innskrenke eller vri konkurransen. Det vil si prissetting som avviker fra markedspris, slik at (potensielle) handelspartnere blir stilt ugunstigere i konkurransen.

Forholdet til EØS-avtalens artikkel 61

Bestemmelser om statsstøtte finner vi i EØS-avtalens Artikkel 61, som begrenser mulighet til å gi statlig støtte til konkurranseutsatt virksomhet. For et renovasjonsselskap som yter renovasjonstjenester til norske kommuner på ordinære markedsmessige vilkår, vil det være særlig artikkelens første ledd som kommer til anvendelse:

«1. Med de unntak som er fastsatt i denne avtale, skal støtte gitt av EFs medlemsstater eller EFTA-statene eller støtte gitt av statsmidler i enhver form, som vrir eller truer med å vri konkurransen

²⁶ Lov om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven), med ikraft-tredelse fra 01.05.2004, sist endret fra 01.01.2023.

ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer, være uforenlig med denne avtales funksjon i den utstrekning støtten påvirker samhandelen mellom avtalepartene.

2. Forenlig med denne avtales funksjon skal være:

- a. støtte av sosial karakter som gis de enkelte forbrukere, forutsatt at den ytes uten forskjellsbehandling på grunnlag av varenes opprinnelse,
 - b. støtte som har til formål å bøte på skader som skyldes naturkatastrofer eller andre eksepsjonelle hendelser,
 - c. støtte til økonomien i visse områder i Forbundsrepublikken Tyskland som er påvirket av Tysklands deling, i den utstrekning støtten er nødvendig for å oppveie de økonomiske ulemper forårsaket av delingen.
3. Som forenlig med denne avtales funksjon kan anses:
- a. støtte som har til formål å fremme den økonomiske utvikling i områder der levestandarden er unormalt lav, eller der det er alvorlig underbeskjeftigelse,
 - b. støtte som har til formål å sikre at et viktig prosjekt av felles europeisk betydning kan realiseres, eller å bøte på en alvorlig forstyrrelse av økonomien i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat,
 - c. støtte som har til formål å lette utviklingen av enkelte næringsgrener eller på enkelte økonomiske områder, forutsatt at støtten ikke endrer vilkårene for samhandelen i et omfang som strider mot felles interesser,
 - d. andre former for støtte angitt av EØS-komiteen i samsvar med del VII.»

8.2 Vedlegg 2 Fordelingsnøkler i Momentum Solutions AS

2020:

Fordelingsnøkler Etterkalkyle 2020

Fordelingsnøkkel	Husholdning	Næring	Offentlige bygg	Kommentar
Omsetning	90,91 %	4,42 %	4,67 %	Inntektskontoer som begynner på 3***
Avskrivning	76,76 %	23,00 %	0,24 %	Selvkostavskrivninger fra anleggsregisteret
Alle årsverk	80,40 %	17,25 %	2,35 %	Basert på fordeling av ansatte
Årsverk inneansatt	76,10 %	18,41 %	5,49 %	Basert på fordeling av ansatte
Årsverk uteansatt	81,06 %	18,94 %	0,00 %	Basert på fordeling av ansatte
Årsverk serviceavdeling	90,00 %	0,00 %	10,00 %	Basert på fordeling av ansatte
Husholdning	100,00 %	0,00 %	0,00 %	Fordelt direkte til område
Næring	0,00 %	100,00 %	0,00 %	Fordelt direkte til område
Offentlige bygg	0,00 %	0,00 %	100,00 %	Fordelt direkte til område
Tonn deponert i år	0,50 %	99,50 %	0,00 %	Basert på vekt
Tonn deponert historisk	30,00 %	70,00 %	0,00 %	Basert på vekt
50/50	50,00 %	50,00 %	0,00 %	Lik fordeling, brukes på enkelte fellesanlegg
Matavfall	98,00 %	0,40 %	1,60 %	Basert på beholdervolum
Papp / papir	94,60 %	0,50 %	4,90 %	Basert på beholdervolum
Glass / metall	98,40 %	0,40 %	1,20 %	Basert på beholdervolum
Plast	97,60 %	0,40 %	2,00 %	Basert på beholdervolum
Containere	50,00 %	0,00 %	50,00 %	Basert på antall containere som er utplassert

2021:

Fordelingsnøkkel	Husholdning	Næring	Offentlige bygg	Kommentar
Avskrivning	79,6 %	20,0 %	0,3 %	Selvkostavskrivninger fra anleggsregisteret
Alle årsverk	72,1 %	24,1 %	3,8 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Årsverk inneansatt	65,1 %	24,6 %	10,3 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Årsverk uteansatt	73,0 %	27,0 %	0,0 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Årsverk serviceavdeling	90,0 %	0,0 %	10,0 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Husholdning	100,0 %	0,0 %	0,0 %	Fordelt direkte
Næring	0,0 %	100,0 %	0,0 %	Fordelt direkte
Offentlige bygg	0,0 %	0,0 %	100,0 %	Fordelt direkte
Tonn deponert i år	0,5 %	99,5 %	0,0 %	Vektdata
Tonn deponert historisk	30,0 %	70,0 %	0,0 %	Historiske vektdata
50/50	50,0 %	50,0 %	0,0 %	Brukes til fordeling av historiske investeringer
20/80	20,0 %	80,0 %	0,0 %	Brukes til fordeling av historiske investeringer
Matavfall	98,0 %	0,4 %	1,6 %	Beholdervolum fra KomTek
Restavfall	89,2 %	0,7 %	10,1 %	Beholdervolum fra KomTek
Papp / papir	94,6 %	0,5 %	4,9 %	Beholdervolum fra KomTek
Glass / metall	98,4 %	0,4 %	1,2 %	Beholdervolum fra KomTek
Plast	97,6 %	0,4 %	2,0 %	Beholdervolum fra KomTek
Beholdervolum	95,5 %	0,5 %	4,0 %	Beholdervolum fra KomTek
Containere	50,0 %	0,0 %	50,0 %	Containervolum

2022:

Fordelingsnøkkel	Husholdning	Næring	Offentlige bygg	Kommentar
Avskrivning	83,1 %	16,0 %	0,9 %	Selvkostavskrivninger fra anleggsregisteret
Alle årsverk	75,2 %	17,5 %	7,4 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Årsverk inneansatt	65,9 %	21,6 %	12,5 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Årsverk uteansatt	79,2 %	17,2 %	3,6 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Årsverk serviceavdeling	90,0 %	0,0 %	10,0 %	Fordeling av ansattes tidsbruk
Husholdning	100,0 %	0,0 %	0,0 %	Fordelt direkte
Næring	0,0 %	100,0 %	0,0 %	Fordelt direkte
Offentlige bygg	0,0 %	0,0 %	100,0 %	Fordelt direkte
Tonn deponert i år	0,5 %	99,5 %	0,0 %	Anslag, basert på vektdata
Tonn deponert historisk	30,0 %	70,0 %	0,0 %	Anslag, basert på vektdata
50/50	50,0 %	50,0 %	0,0 %	Brukes til fordeling av enkelte, eldre investeringer
20/80	20,0 %	80,0 %	0,0 %	Brukes til fordeling av enkelte, eldre investeringer
Matavfall	98,4 %	0,0 %	1,6 %	Beholdervolum fra KomTek justert for
Restavfall	89,9 %	0,0 %	10,1 %	Beholdervolum fra KomTek justert for
Papp / papir	95,1 %	0,0 %	4,9 %	Beholdervolum fra KomTek justert for
Glass / metall	98,8 %	0,0 %	1,2 %	Beholdervolum fra KomTek justert for
Plast	98,0 %	0,0 %	2,0 %	Beholdervolum fra KomTek justert for
Beholdervolum	96,0 %	0,0 %	4,0 %	Samlet beholdervolum fra KomTek justert for
Containere	50,0 %	0,0 %	50,0 %	Halvparten av containerne er plassert ut ved

8.3 Vedlegg 3 Etterkalkyler

Etterkalkyler for 2020

Detaljert etterkalkyler fra Momentum med tillegg for balansetall i avlagte regnskaper

Samlet etterkalkyle 2020

Etterkalkylene for 2020 er basert på regnskap datert 12. februar 2021.

Etterkalkyle selvkost 2020	Husholdning	Næring	Offentlige bygg	Totalt
Direkte kostnader	61 087 568			69 369 430
Avskrivningskostnad	3 372 746			3 854 875
Kalkulatorisk rente (1,39 %) / Rentekostnad	298 725			327 293
Sum kostnader	64 759 039			73 551 598
-/+ Gevinst/tap ved salg/utrantering av anleggsmiddel	-294 775			-294 775
- Øvrige driftsinntekter	-7 197 660			-10 433 304
Samlet selvkost (Gebyrgrunnlag)	57 266 604			63 413 069
Inntekter	55 767 555			58 824 809
Selvkostresultat (Gebyrinntekter - gebyrgrunnlag)	-1 499 049			-3 998 710
Finansiell dekningsgrad	97 %			99 %
Selvkostfond 01.01	-2 262 427			-1 770 432
-/+ Bruk av/avsetning til selvkostfond	-1 499 049			-1 908 654
+/- Kalkulert renteinntekt/rentekostnad selvkostfond	-41 866			-37 874
Selvkostfond 31.12	-3 803 342			-3 716 960

Detaljert etterkalkyler fra Momentum med tillegg for balansetall i avlagte regnskaper 2021

Husholdning, Offentlige bygg, Næring

Hjem Grunnlagsdata Rapporter Utskrift Kopi Forrige Neste

2021 Etterkalkyle selvkost	Husholdning	Offentlige bygg	Næring	Totalt
Gebyrinntekter	57 611 447			66 911 087
Øvrige driftsinntekter	7 321 333			7 360 670
Driftsinntekter	64 932 780			74 271 757
Direkte driftsutgifter	62 967 135			74 606 639
Avskrivningskostnad	4 781 811			4 801 791
Kalkulatorisk rente (1,96 %)	675 790			681 454
Driftskostnader	68 424 736			80 089 884
+/- Gevinst/tap ved salg/utrantering av anleggsmiddel	66 500			66 500
Resultat	-3 425 456			-5 751 627
Kostnadsdekning i %	94,9 %			92,7 %
Selvkostfond 01.01	0			86 392
- Bruk av selvkostfond	0			-86 392
Selvkostfond 31.12 (inkl. rente på fond)	0			0
Fremførbart underskudd 01.01	-3 803 342			-3 803 342
- Underskudd til fremføring	-3 425 456			-3 585 377
- Kalkulert rentekostnad fremførbart underskudd (1,96 %)	-107 894			-108 613
Fremførbart underskudd 31.12 (inkl. rente på fond)	-7 336 692			-7 497 332
Gebyrinntekter	57 611 447			61 316 846
Gebyrgrunnlag	61 036 903			64 988 615
Finansiell dekningsgrad i % (gebyrinntekter/gebyrgrunnlag)	94,4 %			94,4 %
Regnskapsføringsforslag balanse	Husholdning			Totalt
+/- 2.51xxxx Selvkostfond	0			-86 392
+/- 2.92xxxx Memoriakonto selvkostfond	3 533 350			3 693 990
Regnskapsføringsforslag driftsregnskap	Husholdning			Totalt
1550 Avsetninger til bundne fond	0			0
1950 Bruk av bundne fond	0			-86 392

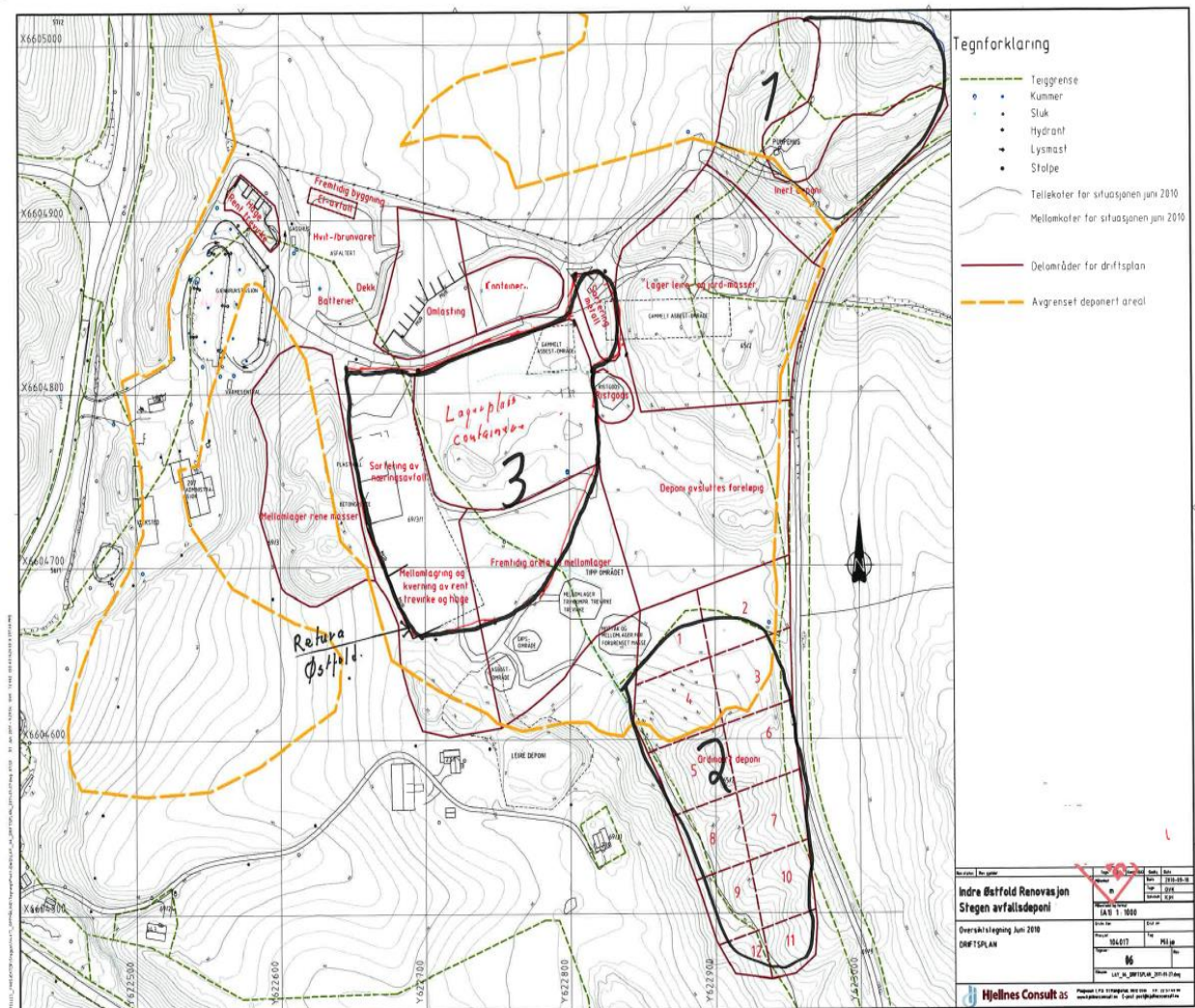
Detaljert etterkalkyler fra Momentum med tillegg for balansetall i avlagte regnskaper 2022

Husholdning, Offentlige bygg, Næring

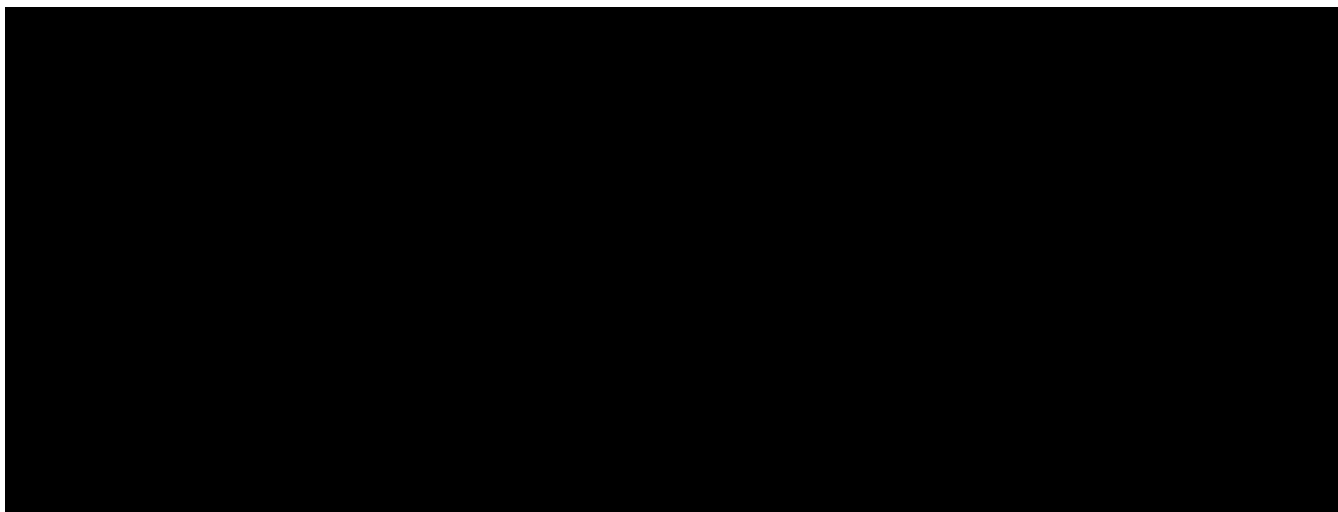
Hjem Grunnlagsdata Rapporter Utskrift Kopi Forrige Neste

2022	Husholdning	Offentlige bygg	Næring	Totalt
Etterkalkyle selvkost				
Gebyrinntekter	67 481 486			77 479 658
Øvrige driftsinntekter	7 282 218			7 470 572
Driftsinntekter	74 763 704			84 950 230
Direkte driftsutgifter	72 374 615			84 706 061
Avskrivningskostnad	5 251 972			5 311 315
Kalkulatorisk rente (3,54 %)	1 444 453			1 475 025
Driftskostnader	79 071 040			91 492 401
+/- Gevinst/tap ved salg/utrangering av anleggsmiddel	-110 725			-115 947
Resultat	-4 418 061			-6 658 118
Kostnadsdekning i %	94,6 %			92,8 %
Fremførbart underskudd 01.01	-7 347 883			-7 508 523
- Underskudd til fremføring	-4 418 061			-5 355 077
- Kalkulert rentekostnad fremførbart underskudd (3,54 %)	-337 932			-360 179
Fremførbart underskudd 31.12 (inkl. rente på fond)	-12 103 876			-13 223 778
Gebyrinntekter	67 481 486			71 893 454
Gebyrgrunnlag	71 899 547			77 248 531
Finansiell dekningsgrad i % (gebyrinntekter/gebyrgrunnlag)	93,9 %			93,1 %
Regnskapsføringsforslag balanse		Husholdning		Totalt
+/- 2.51xxxx Selvkostfond		0		0
+/- 2.92xxxx Memoriakonto selvkostfond		4 755 993		5 715 256
Regnskapsføringsforslag driftsregnskap		Husholdning		Totalt
1550 Avsetninger til bundne fond		0		0
1950 Bruk av bundne fond		0		0

8.4 Vedlegg 4 Kart over Stegen avfallsanlegg



8.5 Vedlegg 5 Prosentvis fordeling av delsum i forhold til 2021-tall



8.6 Vedlegg 6 - Indre Østfold Renovasjons uttalelse

Hei

IØR har følgende uttalelse til revisjonen:

«IØR har bidratt med informasjonsgrunnlag og intervjuer med administrasjonssjef og daglig leder. Rapportens vurderinger fremstår for IØR som korrekte med bakgrunn i informasjonsgrunnlaget. Revisjonen ble gjennomført på en profesjonell måte og innspill til revisjonsteamet er gitt i møte 30. oktober.»



Mvh.
Thomas Haneborg
Daglig leder
(+47) 94 00 96 37
thh@iorenovasjon.no

8.7 Vedlegg 7 - Retura Østfold AS uttalelse

- til å stole på!



Høringsuttalelse til forvaltningsrevisjonen

Våren 2023 innledet Østre Viken kommunerevisjon IKS, etter oppdrag fra Indre Østfold kommune, en forvaltningsrevisjon av selskapene ved Stegen avfallsanlegg. Rapporten foreligger nå, og selskapene er bedt om å komme med sine kommentarer.

Mye av momentene rapporten legger til grunn, er fra en tid hvor det var tette bånd mellom styrene. Først fra 2021 har Retura Østfold AS hatt egen, uavhengig styreleder.

Vårt ønske har de siste årene vært, sammen med morselskapet, å kvalitetssikre riktige betingelser for leie og tjenester, noe som skal sikre selskapene en sunn drift uten å mistenkes for kryss-subsidiering.

Vi tilslutter oss rapportens anbefalinger, og ser fram til en transparent og god prosess rundt tiltakene som skal gjennomføres.

Askim, 7. november 2023

Tom Erik Mellegård
Daglig leder

David Koht-Norbye
Styreleder

Retura Østfold AS
Skiptvetveien 85
1815 Askim
Org.nr 888 386 882

Tlf 69 88 79 59
askim@retura.no
facebook.com/returaostfold/
www.returaostfold.no