



østfold kommunerevisjon IKS



Selvkost
Vann, avløp, renovasjon (VAR)
Halden kommune

Forvaltningsrevisjonsrapport

Rolvøy
20.11.2017

INNHALDSFORTEGNELSE

1	SAMMENDRAG	3
2	INNLEDNING	6
2.1	Bakgrunn	6
2.2	Problemstilling og avgrensing	6
2.3	Metode og gjennomføring	7
2.4	Revisjonskriterier	8
2.5	Litteratur- og dokumentliste	9
3	HAR HALDEN KOMMUNE BEREGNET HENFØRBARE KOSTNADER TIL GEBYROMRÅDENE KORREKT?	10
3.1	Revisjonskriterier	10
3.2	Fakta	12
3.3	Vurdering	25
4	FORVALTES SELVKOSTFONDENE FOR DE ULIKE GEBYROMRÅDENE KORREKT?	30
4.1	Revisjonskriterier	30
4.2	Fakta	31
4.3	Vurdering	32
5	HÅNTERES SKILLET MELLOM HUSHOLDNINGS- OG NÆRINGSAVFALL PÅ EN SLIK MÅTE, AT KRYSSSUBSIDIERING IKKE FOREKOMMER?	34
5.1	Revisjonskriterier	34
5.2	Fakta	35
5.3	Vurdering	37
6	KONKLUSJONER/ANBEFALINGER	39
7	RÅDMANNENS UTTALELSE	40
8	VEDLEGG	41
8.1	Oversikt over arter med fordelingsnøkler	41

1 SAMMENDRAG

På bakgrunn av vedtak i kontrollutvalget har revisjonen gjennomført en undersøkelse knyttet til selvkostområdet VAR¹. Bakgrunnen for vedtaket var en henstilling fra Kommunestyret om at en slik revisjon ble gjennomført. Det ble ikke gitt nærmere føringer i kontrollutvalgsmøtet for hvordan revisjonen skulle innrettes, eller hvilke deler av selvkostområdene VAR som skulle ha fokus. Gjennomgangen tar utgangspunkt i hvilke deler av området som antas å medføre størst risiko.

Revisjonens gjennomføring

Prosjektet er gjennomført ved hjelp av dokumentanalyse, regnskapsanalyse, gjennomgang av etterkalkyler utført i EnviDan Momentums selvkostverktøy², observasjon og intervjuer. Hvilke dokumenter som har vært gjenstand for dokumentanalyse fremgår av punkt 2.5.

Revisjonens funn

Basert på rapportens første problemstilling finner revisjonen at Halden kommune har et system og en praksis for å sikre selvkost innenfor tjenestene vann, avløp og renovasjon. Utgifter og inntekter tilhørende det enkelte selvkostområde skilles fra øvrige regnskapsposter ved bruk av egne ansvar og funksjoner.

Direkte og indirekte kostnader føres til respektive selvkostansvar og funksjon. En detaljert gjennomgang på bilagsnivå av direkte kostnader er ikke innenfor rammen av denne undersøkelsen. Vi har derfor ikke grunnlag for å uttale oss om disse kostnader er korrekt håndtert i regnskapet.

Indirekte kostnader fra sentraladministrasjonen, som fordeles til VAR-områder etter ulike fordelingsnøkler, bygger i hovedsak på de anbefalinger som er gitt i retningslinjer for beregning av selvkost. Vi finner likevel at fordelingen av de indirekte kostnadene i flere tilfeller er beheftet med mangler og unøyaktighet. Det er derfor sannsynlig at innbyggere har betalt for mye for selvkosttjenestene vann, avløp og renovasjon, og sannsynligvis også for andre selvkosttjenester.

Kommunen bruker budsjetterte kostnader i de enkelte avdelinger i sentraladministrasjonen som grunnlag for fordeling til VAR-områder. Dette er brudd på selvkostprinsippet. Det er utenfor denne undersøkelsens rammer å beregne eventuelle differanser mellom budsjetterte og faktiske kostnader. Fordelingsnøklerne bør oppdateres og regnskapet bør legges til grunn ved utarbeidelse av etterkalkyle. Vår gjennomgang viser at dette er gjort kun for de beregninger som er foretatt av Momentum for Rokke avfallsanlegg.

Det er flere udokumenterte fordelinger for både renovasjon, vann og avløp. Det er derfor risiko for kryssubsidiering både mellom de enkelte selvkosttjenester og mellom selvkosttjenester og næringsvirksomhet.

Vi finner at kommunen har betalt for mye for tømming av husholdningsavfall i de siste årene fordi antall abonnenter som har inngått i beregningen har vært for høyt i forhold til reelt antall registrerte abonnenter. Videre er andel av kjøp av renovasjonstjenester (som er gjort samlet for både husholdningsavfall, miljøstasjoner, hytter renovasjon, skoler og barnehager) ikke fordelt til næring.

¹ Fellesbetegnelse for selvkostområdene Vann, Avløp og Renovasjon.

² EnviDan Momentum har utviklet et selvkostverktøy som kan benyttes på alle kommunale tjenester som skal beregne selvkost i henhold til Kommunal- og moderiseringsdepartementets retningslinjer.
<http://www.envidanmomentum.no/selvkost/kommune>

Kommunen anvender også feilaktig regnskapsprinsipp ved håndtering av faktura vedrørende papirsalg til Geminor.

Prosjektlederens timer (produksjonsstab på vann og avløp) samt ansattes arbeidstimer på Sommero driftsstasjon fordeles til de områdene de jobber mot. Revisjonen har ikke funnet vesentlige mangler ved kommunens fordeling av kostnader ved Sommero driftsstasjon. Belastning etter faktiske medgåtte timer er i tråd med anbefalt fordeling i retningslinjene.

Inntekter for slaminnsamling er bokført på ansvar for Renseanlegg og revisjonen er usikker på hvor tilhørende kostnader bokføres. Kommunens praksis er ikke i tråd med regelverket.

Når det gjelder problemstilling to, som omhandler kommunens forvaltning av selvkostfondene, så er det funnet avvik fra gjeldende regelverk. Kommunen har i 2015 fremført underskudd for avløp, uten at det foreligger kommunestyrevedtak om fullkostnadsdekning på dette området. Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg sier at brukere av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Full kostnadsdekning må vedtas særskilt om det skal baseres på full kostnadsdekning (egen sak/vedtak i kommunestyret).

Det er opprettet egne fond for selvkostområdene vann, avløp og renovasjon, men ikke for Slam. Ifølge retningslinjene er det et rettslig skille mellom gebyrene for ulike tjenester. Gebyrinntektene fra de ulike områdene skal finansiere de respektive formålene. Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond, slik at gebyrene for den enkelte selvkosttjeneste lett kan kontrolleres. Det er ikke anledning til å slå sammen fond for ulike tjenester.

Kommunen har ikke bokført kalkulatoriske renter til selvkostfondene siden 2013. Kalkulatoriske rentekostnader for kapital bundet i selvkostfond representerer alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond.

Problemstilling tre omhandler kommunens håndtering av husholdnings- og næringsavfall. På Rokke avfallsanlegg er det etablert gode rutiner på håndtering av de ulike avfallsfraksjoner, og det skilles klart mellom husholdnings- og næringsavfall ved innveining.

Vi finner at inntekter og kostnader som er ført på dette anlegget skilles mellom husholdnings- og næringsavfall i Momentum ved hjelp av fordelingsnøkler som vurderes og endres hvert år. Det innebærer at det skilles mellom næring og husholdning basert på oppdaterte tall, noe som er i tråd med gjeldende retningslinjer. Revisjonen har ikke funnet nevneverdige avvik i Momentums beregninger.

Det fordeles ikke indirekte kostnader fra sentraladministrasjonen til Rokke avfallsplass. Revisjonen stiller spørsmål til hvorvidt den delen som fordeles til næring blir subsidiert.

Revisjonen har observert at enkeltpersoner i firmabil leverer avfall som husholdningsavfall. Dette er ikke heldig, og det er risiko for at kryss-subsidiering mellom næringsavfall og husholdningsrenovasjon forekommer. Kommunen planlegger et nytt område til sortering av husholdningsavfall for å skape et fysisk skille mellom husholdning og næring.

Basert på de funn og vurderinger som fremgår av rapporten, har revisjonen følgende anbefalinger til kommunen:

- Gjennomgå fordelingsnøkler for sentraladministrasjonen slik at de samsvarer med anbefalingene som er gitt i retningslinjene
- Bruke faktiske (regnskapsførte) kostnader som grunnlag til fordeling

- Gjennomgå fordelinger av indirekte kostnader fra sentraladministrasjon som er gjort i 2017 og tidligere år, og foreta nødvendige korrigeringer
- Gjennomgå interne rutiner for å sikre bedre internkontroll både når det gjelder fordeling av indirekte kostnader fra sentraladministrasjonen, og håndtering av fakturaer
- Benytte bruttoprinsippet ved bokføring av fakturaer hvor krediteringer (inntekter) er avregnet mot kostnader
- Fordele faktura for kjøp av renovasjonstjenester på de enkelte ansvar, herunder også næring, for å unngå kryssubsidiering
- Avklare og eventuelt fatte vedtak om det skal være full kostnadsdekning av selvkosttjenester
- Beregne kalkulatoriske renter og korrigerer selvkostfond som ikke er riktig håndtert siden 2013
- Skille ut håndtering av slam på egne ansvar og funksjoner
- Skille ut fond for slam

Revisjonen anbefaler kommunen å vurdere om selvkostverktøyet Momentum bør brukes ved samtlige av kommunens selvkostberegninger og ikke kun for Rokke avfallsanlegg, slik at man sikrer mest mulig korrekt kostnadsfordeling og kan redusere risiko for unøyaktigheter og feil.

Revisjonen takker for samarbeidet og bistanden i forbindelse med revisjonen.

2 INNLEDNING

2.1 Bakgrunn

Faktaboks 1: Bakgrunn

Revisjonen har som en av sine oppgaver å utføre forvaltningsrevisjon, jfr. kommunelovens § 78 og forskrift om revisjon kapittel 3. Forvaltningsrevisjon innebærer blant annet å kontrollere at forvaltningens aktiviteter foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og kommunestyrets vedtak.

Prosjektplan Selvkost VAR ble vedtatt av kontrollutvalget 2. mai 2017, i sak 17/17.

Bakgrunnen for vedtak om revisjon av selvkostområdet er en henstilling fra kommunestyret.

Det ble gjennomført oppstartmøte med kommunen 19. juni 2017. Arbeidsutkast av rapporten ble sendt til kommunen 23. oktober 2017, og høringsmøte ble avholdt 30. oktober 2017. Endelig rapport ble sendt på høring til kommunen 7.11.2017 og rådmannens høringsuttalelse ble mottatt 17.11.2017. Uttalelsen følger som vedlegg til rapporten.

2.2 Problemstilling og avgrensning

Rapporten omhandler følgende problemstillinger for VAR-områdene:

1. Har Halden kommune beregnet henførbare kostnader til gebyrområdene korrekt?
2. Forvaltes selvkostfondene for de ulike gebyrområdene korrekt?
3. Håndteres skillet mellom husholdnings- og næringsavfall på en slik måte, at kryssubsidiering ikke forekommer?

Under **problemstilling 1** har revisjonen kartlagt kommunens organisering av selvkostområdene, samt undersøkt kommunens fordeling av direkte og indirekte kostnader til VAR-områdene. Ved gjennomgang av kommunens håndtering av indirekte kostnader har revisjonens fokus vært på om grunnlaget for fordeling er riktig i forhold til regnskapet, og om kommunen har dokumenterte vurderinger for kostnadshenføring til de enkelte selvkostområdene.

Grunnet begrenset antall timer til rådighet ved gjennomføring av prosjektet, er det ikke gjort nærmere undersøkelser knyttet til investeringsprosjekter innen VAR-områdene, og om dette samsvarer med de drifts-/anleggsmidler som er aktivert. Revisjonen har ikke hatt anledning til å foreta detaljert stikkprøvekontroller på bilagsnivå.

Under **problemstilling 2** har revisjonen foretatt en kortfattet undersøkelse om hvorvidt selvkostfondene for VAR-områdene er forvaltet i henhold til lover og regler, herunder om samtlige selvkostområder har egne fond, og om kalkulatoriske renter på fondsmidler er korrekt beregnet og håndtert i selvkostregnskapet.

Hva gjelder alder på kommunens selvkostfond, har ikke revisjonen sett det som hensiktsmessig å bruke ressurser på særskilte undersøkelser rundt dette, da kommunens regnskapsrevisor i revisjonsrapport nr. 12 allerede har påpekt at selvkostfondene «Vann» og «Renovasjon» er for gamle i henhold til gjeldende bestemmelser (5-års regel). Revisjonsrapporten ble behandlet i Kontrollutvalget 2. mai 2017, i sak 17/14.

Revisjonen har kun sett på kommunens ordinære selvkostfond innen VAR-området, og har ikke gjort særskilte undersøkelser knyttet til eventuelle etterdriftsfond.

Under **problemstilling 3** har revisjonen gjennomført undersøkelser som beskrevet under problemstilling 1, med særskilt fokus på kommunens håndtering av husholdnings- og næringsavfall.

Revisjonen har undersøkt hvordan skillet mellom husholdningsavfall (selvkost) og øvrig avfall (næring) er ivaretatt i regnskapet, samt foretatt observasjoner og undersøkelser rundt kommunens fysiske håndtering av skillet på avfallshåndteringsstasjonen på Rokke avfallsanlegg.

Avgrensning av undersøkelsen er gjort i forhold til antall år. Kommunen innførte bruk av eget selvkostverktøy i 2014, og revisjonen har derfor sett det hensiktsmessig å se på etterkalkyler/selvkostregnskap for årene 2015 og 2016. Ved fordeling av indirekte kostnader har revisjonen sett på årene 2014-2017.

2.3 Metode og gjennomføring

Faktaboks 2: Metode og gjennomføring

Østfold kommunerevisjon IKS gjennomfører all forvaltningsrevisjon i tråd med «Standard for forvaltningsrevisjon» (RSK 001). Dette innebærer blant annet at rapporten skal skille klart mellom fakta, og revisjonens vurderinger og konklusjoner.

Fakta plasseres under egen overskrift, og er en gjengivelse av informasjon som revisjonen har fått tilgang til gjennom datainnsamlingen. Informasjonen bygger på beskrivelser hentet fra skriftlige dokumenter, mappegjennomgang, spørreundersøkelse og/eller verifiserte intervjuer. Det gjøres oppmerksom på at fakta i noen tilfeller kan gjengi kommunens egen vurdering eller opplevelse av en gitt tilstand. Fakta kan også være enkeltpersoners meninger, erfaringer eller holdninger.

Prosjektet er gjennomført ved hjelp av dokumentanalyse, regnskapsanalyse, gjennomgang av etterkalkyler utført i EnviDan Momentums selvkostverktøy, observasjon og intervjuer. Hvilke dokumenter som har vært gjenstand for dokumentanalyse fremgår av punkt 2.5.

Følgende funksjoner/personer er intervjuet:

- Økonomikonsulent med arbeidsoppgaver mot kommuneområde Teknisk
- Enhetsleder eiendom
- Enhetsleder kommunalteknikk
- Fagleder renovasjon
- Leder på Rokke avfallsstasjon
- Administrasjonen på Sommero driftsstasjon

I etterkant av hvert intervju er det utarbeidet referat, som så er verifisert av informantene. Det følger av revisjonens metodikk at verifiserte referater er å anse som fakta på lik linje med annen skriftlig dokumentasjon.

Undersøkelsen er gjennomført i perioden juni til november 2017 av leder for regnskapsseksjonen Jolanta Betker og regnskapsrevisor Anita Torp.

2.4 Revisjonskriterier

Faktaboks 3: Revisjonskriterier

Revisjonskriterier fastsettes normalt med basis i en eller flere autoritative kilder og ut fra trinnhøydeprinsippet.³ Med autoritative kilder menes normalt lovverk, politiske vedtak og føringer, men også kommunens egne retningslinjer, anerkjent teori på området og/ eller andre sammenlignbare virksomheters løsninger og resultater kan danne basis for revisjonskriterier.

Kommuner fører regnskap etter kommunelovens regnskapsregler⁴, og i tråd med god kommunal regnskapsskikk⁵.

De rettslige rammene for brukerbetaling vedrørende tjenester innen vann, avløp og renovasjon som kommunen utfører er hjemlet i lov og forskrifter:

- Renovasjon (Forurensningsloven av 13.mars 1983, § 34). Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll med videre. Kostnadene skal fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene. For avfall som kommunen har plikt til å håndtere (husholdningsavfall fra egne innbyggere) skal ikke gebyret overstige kommunens kostnader, det vil si; et lovfestet krav om selvkost. For avfall som håndteres i et marked (bl.a. fra næringsdrivende) gjelder andre bestemmelser, og det er anledning til å kreve markedspris. Det er ikke lov å subsidiere håndtering av husholdningsavfall.
- Vann og avløp (Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16.mars 2012 nr.12). Forurensningsforskriftens § 16-1 fastslår at vann- og avløpsgebyrer ikke skal overstige kommunens nødvendige kostnader. Forskriften fremmer også krav til at det, før kommunen fatter vedtak om gebyrenes størrelse, skal foreligge et overslag over kommunens antatte direkte og indirekte kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren for de nærmeste tre til fem årene. Og det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

For renovasjon er det lovmessig krav om full selvkost. På øvrige områder er det adgang for kommunen å vedta full kostnadsdekning, men det er ikke lovpålagt.

Selvkostprinsippet

Kommunal- og moderniseringsdepartementets H-3/14 «Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester» har som formål å bidra til en god og ensartet praksis for beregning av selvkost. Det fremkommer at innenfor de områder der selvkost er satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, må kommunen etterkalkulere de reelle kostnadene innenfor de aktuelle tjenesteområdene. Dette må gjøres for å føre kontroll med at gebyrinntektene ikke overstiger kommunens selvkost. Kalkylen, som er det reelle selvkostregnskapet, skal vise inntekter, kostnader og justeringer til selvkostfondet. Ved henvisning til «retningslinjene» i det videre arbeidet, er det retningslinjene i H-3/14 det refereres til.

Det skal også gis opplysninger om beregninger og resultat av gebyrfinansierte selvkosttjenester i noter, samt omtale selvkostresultater og fondsutvikling i årsrapport eller årsberetning⁶.

³ Trinnhøydeprinsippet, også kalt lex superior-prinsippet, er et rettslig prinsipp som innebærer at rettsregler av høyere rang går foran regler av lavere rang dersom det er motstrid mellom reglene

⁴ Kommuneloven av 25.9.1992, kapittel 8.

⁵ Standarder og fortolkninger utgitt av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk.

⁶ Jamfør Kommunal regnskapsstandard nr. 6 – Foreløpig standard – Noter og årsberetning.

Retningslinjene tar utgangspunkt i at «Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune eller et selskap påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste».

Det er kun kostnader som, direkte eller indirekte, er knyttet til den samlede produksjon av den aktuelle vare eller tjeneste som skal inngå i beregningsgrunnlaget for selvkost. Dette omfatter alle henførbare kostnader forbundet med framstilling av en bestemt vare eller tjeneste, men ikke kostnader kommunen ville hatt uavhengig av produksjonen av den relevante varen eller tjenesten.

Norsk Vann har utarbeidet en veileder⁷, basert på retningslinjene, for praktisering av selvkost i vann- og avløpssektoren. Veilederen angir hvordan kommuner og vann- og avløpsseksler kan finansiere vann- og avløpstjenestene til abonnentene basert på selvkostprinsippet, og et sentralt tema i veiledningen er hva som er nødvendige kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren.

Nærmere utledning av revisjonskriteriene følger under hver enkelt problemstilling.

2.5 Litteratur- og dokumentliste

Følgende dokumenter ligger til grunn for faktafremstillingen:

- H-3/14 «Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester»
- Veileder M-258 «Beregning av kommunale avfallsgebyr»
- Kommunal regnskapsstandard 4 - Avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

Dokumenter fra Halden kommune:

- Reglement «Administrativ delegering» gjeldende fra 25.8.2015, og revidert 15.12.2016.
- «Reglement for politiske organer og delegering i Halden kommune», vedtatt av kommunestyret 8.9.2016 i PS 2016/85
- «Økonomireglement Halden Kommune», vedtatt 8.9.2016, Sak 2016/84.
- Rutine budsjettoppfølging
- Rutine for finansiering av investeringsregnskapet
- Rutine for fordeling av administrasjonskostnader
- Rutine for kontroll på føring av investeringsprosjekt
- Rutine investeringsprosjekter
- Rutine Selvkost – fastsettelse av gebyr
- Kommunens fordelingsnøkler for støttefunksjoner 2014-2017
- Selvkostberegninger Momentum 2015-2016
- Årsregnskap 2012-2016

Øvrige dokumenter som har blitt benyttet for å beskrive praksis angis i faktadelen av rapporten.

⁷ Norsk Vann Rapport 210/2015 «Veiledning for praktisering av selvkost i vann- og avløpssektoren»

3 HAR HALDEN KOMMUNE BEREGNET HENFØRBARE KOSTNADER TIL GEBYROMRÅDENE KORREKT?

3.1 Revisjonskriterier

I henhold til Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer⁸ er det tre typer kostnader som skal inngå i selvkostkalkylen.

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

Direkte kostnader er kostnader som direkte kan henføres til den aktuelle selvkosttjenesten. 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

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
- Informasjonsteknologi

Retningslinjene angir at metode for henføring av indirekte kostnader i størst mulig grad bør reflektere faktisk bruk av interntjenesten, eks. ansattes bruk av personalfunksjon. Der dette vanskelig lar seg utføre, kan alternativ fordelingsnøkkel benyttes, eks. hvilken andel selvkosttjenesten utgjør av kommunens samlede brutto driftsutgifter.

I henhold til selvkostprinsippet skal både utgifter og inntekter knyttet til interntjenesten fordeles til den aktuelle selvkosttjenesten. Det betyr at det er kommunens netto driftsutgifter som er utgangspunktet for fordeling.

Kommunal- og regionaldepartementets retningslinjer angir også konkrete eksempler på enkelte kostnadstyper som ikke kan henføres til selvkost:

«Kostnader knyttet til administrativ ledelse og utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for politisk ledelse regnes ikke som henførbare i selvkostkalkylen. Administrative ledere som yter tjenester for betalingstjenesten, fordelar denne andelen til betalingstjenesten.»

Under «administrative ledere», slik det brukes i disse retningslinjene, hører:

- Den administrative ledergruppe sammensatt av administrasjonssjefen og sektorledere (ledere for funksjonsområder). Medlemmer av ledergruppen leder ikke selv tjenester, men leder tjenesteledere.

⁸ Kommunal- og moderniseringsdepartementets H-3/14 «Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester» .

- Folkevalgte organer som kommunestyre, formannskap, faste utvalg, styrer og komiteer.
- Aktiviteter som understøtter den politiske og administrative ledelse som utarbeidelse av saksframlegg for politisk behandling, utarbeidelse av strategiske planer som kommuneplan, økonomiplan, budsjett, sektorplan osv.

Det fremkommer av retningslinjene at kostnader forbundet med utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for politisk ledelse ikke regnes som henførbare (kommuneplaner, økonomiplaner, årsbudsjett mv.). Det kan imidlertid gjøres vurderinger av om enkelte aktiviteter vil være nødvendig for tjenesteproduksjonen, slik at de likevel kan medtas i selvkostkalkylen for den aktuelle tjenesten.

Videre fremkommer det at stabs- og støttefunksjoner knyttet til planlegging, oppfølging og styring av hele kommunen eller av et administrativt ledernivå, i utgangspunktet er en del av administrasjonsfunksjonen, men at deler av slike tjenester kan henføres til betalingstjenesten som indirekte kostnad dersom de ytes til betalingstjenesten.

Eksempler på slike funksjoner kan være:

- Økonomiforvaltning
- Personalforvaltning
- Kommuneadvokat/-jurist.

Retningslinjene angir videre at dersom ansatte som jobber direkte med betalingstjenesten yter tjenester til administrativ ledelses stab-/støttefunksjon, skal denne andelen ikke inngå i selvkostkalkylen, men fordeles til stab/støtte.

Kapitalkostnader beregnes på grunnlag av anskaffelseskostnaden av varige driftsmidler⁹, og skal sikre at generasjonsprinsippet¹⁰ ivaretas ved at investeringsutgiften fordeles over den perioden anskaffelsen er i bruk. Avgrensning av hva som defineres som varig driftsmiddel etter kommuneloven vurderes i henhold til KRS 1¹¹ og KRS 4¹². En forutsetning for å kunne beregne korrekte årlige kapitalkostnader, er at slike anskaffelser er definert og avgrenset fra øvrige anskaffelser i kommunen.

Årlige kapitalkostnader består av to elementer:

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

Størrelsen på årlig kapitalkostnad bestemmes av følgende komponenter:

- Størrelsen på anleggskostnaden. Retningslinjene 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 avskrivninger¹³ skal brukes i selvkostkalkylen. Lineære avskrivninger over driftsmiddelets økonomiske levetid gir best samlet kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet ved beregning av avskrivninger.

⁹ Et varig driftsmiddel er definert som et driftsmiddel med en forventet økonomisk levetid på mer enn tre år og en anskaffelseskost på minimum kr 100 000.

¹⁰ 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.

¹¹ Kommunal regnskapsstandard nr. 1 – Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld.

¹² Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

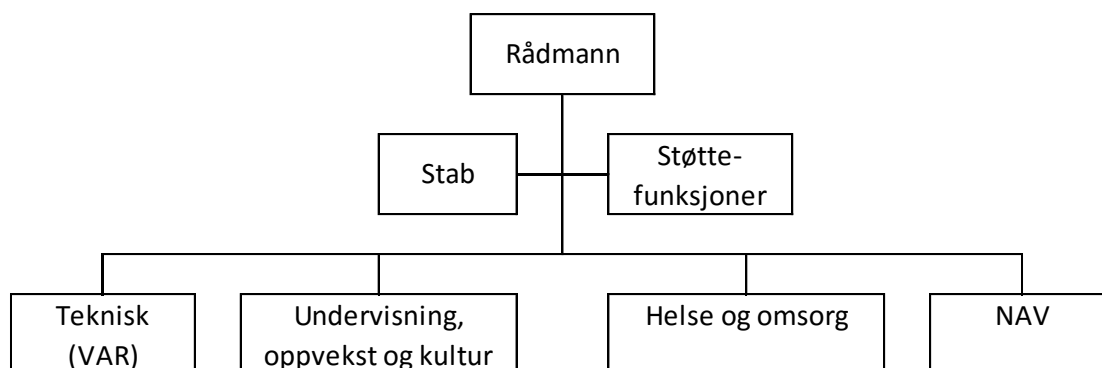
¹³ Lineære avskrivninger; å avskrive et driftsmiddel med like store beløp hvert år.

- 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. Avskrivningstiden settes etter hvor lang økonomisk levetid de ulike driftsmidlene antas å ha; henholdsvis 5, 10, 20, 40 eller 50 år. Videre legger retningslinjene opp til at tomter, som ikke avskrives i regnskapet, kan tas inn i selvkostkalkylen med en avskrivningstid på 50 år.
- 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 swaprente¹⁴ 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).

Ifølge retningslinjene skal det i utgangspunktet også foretas beregninger av kapitalkostnader på henførbare driftsmidler og indirekte tjenester. Eks. innfordrings-funksjonens bruk av rådhuset. Tilsvarende fordelingsnøkler som for de indirekte driftskostnadene kan legges til grunn, men som forenklet beregning kan et sjablongmessig påslag på 5 prosent av netto indirekte kostnader for selvkosttjenesten benyttes.

3.2 Fakta

Halden kommune har organisert sin virksomhet i tre kommuneområder, pluss NAV, hvorav selvkostområdene for Vann, Avløp og Renovasjon (VAR) håndteres under kommuneområdet Teknisk.



Figur 1: Organisasjonsplan Halden kommune

Organisert under rådmannen er det stab og støttefunksjoner som inneholder funksjonene IT og post/arkiv, politisk sekretariat, kommunikasjon og service, juridisk og samfunnsutvikling. Disse funksjonene fordeles til selvkostområder etter fastsatte fordelingsnøkler.

Kommunen fører regnskap for VAR-områdene i Visma Enterprise¹⁵. Utgifter og inntekter tilhørende det enkelte selvkostområde skilles fra øvrige regnskapsposter ved bruk av egne ansvar og funksjoner. Ansvar er en dimensjon i Visma Enterprise som angir hvilket tjenesteområde utgiftene/inntektene tilhører og funksjon viser til hvilken KOSTRA-funksjon¹⁶ det skal føres på. I henhold til hovedveileder for KOSTRA-rapportering fokuserer begrepet funksjon på hvilke typer behov tjenestene skal dekke.

¹⁴ Swaprenten for en periode er definisjonsmessig lik den gjennomsnittlige flytende renten for samme periode.

¹⁵ Kommunens økonomi- og regnskapssystem.

¹⁶ KOSTRA står for Kommune-Stat-Rapportering og gir styringsinformasjon om ressursinnsatsen, prioriteringer og måloppnåelse i kommuner, bydeler og fylkeskommuner.

Direkte og indirekte kostnader knyttet til de enkelte VAR-områdene føres på respektive ansvar og funksjoner i Visma Enterprise, og har i revisjonens undersøkelse ikke vært gjenstand for detaljert kontroll på bilagsnivå.

Videre bruker kommunen et selvkostverktøy fra EnviDan Momentum¹⁷ til hjelp ved selvkostberegninger. Informasjon fra kommunen vedrørende dette er:

«Når det gjelder Momentumberegning på VAR (Halden kommune) så bruker vi denne i hovedsak som et styringsverktøy for kommunen, for blant annet å holde oversikt over fond, og til beregning av kapitalkostnader. Momentum får oversendt, før hvert møte (og også ellers i året), blant annet driftsregnskap, investeringsregnskap, oversikt over planlagte investeringer, utskrift fra anleggsmodul, oversikt over balanse på alle selvkostfond og eventuelle memoriakonti. Det eneste vi bruker direkte fra Momentum og inn i vårt regnskap igjen er kalk. renter. Avskrivninger kommer fra anleggsmodul».

I tillegg benytter kommunen Momentum til utarbeidelse av selvkostregnskap for renovasjon på Rokke avfallsanlegg (omhandles under problemstilling 3), for å skille husholdnings- og næringsrenovasjon som håndteres på anlegget. Kommunen benytter derved Momentum på to ulike måter, til forskjellige formål.

Henførbare indirekte kostnader fra stab- og støttefunksjoner

Samtlige fellesutgifter til stab- og støttefunksjoner, med unntak av utgifter til revisjon og kemner, fordeler lønnskostnad og kontorkostnader¹⁸ månedlig, basert på budsjetterte kostnader i de enkelte avdelinger.

Kommunen har følgende fordelingsnøkler:

Ansvar	Avdeling	Fordelingsnøkkel
1310	Personal og organisasjon	Antall lønsmottakere på VAR-områder (gruppeansvar 1320)
120202	Lønn	Antall lønsmottakere på VAR-områder
120704	Post/ arkiv	Antall lønsmottakere på VAR-områder
120703	Sentralbord	Antall lønsmottakere på VAR-områder
110008	Revisjon	Beregnet % omsetning på VAR-områder
120301	Budsjettkontroll (Økonomi)	Lønnskostnader - timepris 80 % økonomikonsulent og 10 % leder Kontorkostnader - antall lønsmottakere
120201	Regnskapsavdeling	Lønnskostnader - antall faktura, timepris og % anslag for VAR-områder Kontorkostnader - antall lønsmottakere på VAR-områder
120203	Kom.fakt	Antall faktura
110206	Kom.tek	80 % lønns og kontorkostnader deles likt til kun VAR-områder
120401	Innkjøp	Beregnet timepris og andel av stilling som brukes til VAR-områder
110203	Juridisk forvaltning	Antall lønsmottakere på VAR-områder
120702	Servicesenter	Antall lønsmottakere på VAR-områder
120501	IT-avdeling	Antall lisenser
120101	Kemner	36 % av beregnet kostnad per årsverk fordelt til VAR-områder

Figur 2: Oversikt over kommunens fordelingsnøkler – indirekte kostnader

¹⁷ I det følgende omtalt som Momentum.

¹⁸ Kontorkostnader inkluderer alle driftskostnader, f.eks. kontormateriell, telefonutgifter, kontingenter, juridisk bistand mv.

Av sum totale indirekte kostnader som er fordelt til de enkelte VAR-områder, beregnes det i tillegg et påslag på 5 % i «kapitalkostnader». Kapitalkostnadene føres som en inntekt på ansvar 130001 – Diverse felles, hvor det blant annet føres forsikringer, kontingent til KS, medlemskap i pensjonskasse, pensjonsutbetalinger mm. Påslaget er ment å dekke VAR-områdenes andel av disse kostnadene. Det foreligger ingen vurdering på prosentsatsen som brukes til beregning av kapitalkostnader.

Kommunen betaler husleie til Halden kommunale pensjonskasse for Brannstasjonen, Folkets hus, Tollboden, St. Josephs, Nye- og Gamle rådhus. Kommunen har utarbeidet en oversikt over hvilke areal som benyttes av de ulike avdelinger, beregnet hvilket omfang av husleiekostnader som er til fordeling på selvkost-områder, og utarbeidet en pris for husleie per kvadratmeter. Beregningen er ikke brukt ved fordeling. Fordeling av husleie til VAR-områdene er gjort basert på de enkelte VAR-områdenes prosentvise andel av kommunens totale omsetning.

For avdeling budsjettkontroll (økonomi) er 80 % andel av årslønn inkl. sosiale kostnader for en økonomikonsulent, og 10 % for leder i denne avdelingen fordelt likt til alle kommunens selvkost-områder. Kontorkostnader fordeles til VAR-områdene basert på antall ansatte på området. Kommunen informerer om at det i denne prosenten også er tenkt at andres arbeid mot selvkost er inkludert (fra økonomiavdelingen). F.eks. rådgiver, økonomisjef og andre økonomer. Kommunen har følgende vurdering av fordelingen:

«For økonomiavdelingen er det gjort en vurdering av hvor mye ressurser som brukes mot selvkost. Gebyrkontoret (kom.tek) er en avdeling som har sin hovedtyngde av oppgaver mot selvkost. Den resterende delen benyttes til arbeid i forbindelse med eiendomsskatt. (20 %) Avdelingens arbeidsoppgaver er blant annet å legge inn gebyrer, kontrollere at innbygger er registrert med korrekte gebyrer, registrering av vannmåleravlesning, produsere fakturagrunnlag til Fakturaavdelingen (kom.fakt) samt synkronisering av data i kom.tek mot matrikkel.

I avdeling budsjettkontroll/økonomi er det flere som arbeider mot selvkost, men det har blitt valgt å legge inn 80% på økonomirådgiver som arbeider dedikert mot kommunalavdeling teknisk. Oppgavene som utføres i avdelingen er blant annet arbeid med investeringsprosjekter, som innebærer: vurdering drift – investering, oppfølging av prosjektene, avslutning av prosjektene i sak til formannskap og kommunestyre med regnskap/resultat. I tillegg kommer arbeid med budsjett, arbeid med økonomiplan, bidrag i politiske saksutredninger/saksfremlegg til hovedutvalg, formannskap og kommunestyre. Utover disse to avdelingene arbeider også lønningsavdelingen og regnskap en andel mot selvkost».

Kommunen har utarbeidet et Excel-ark som ligger til grunn for fordeling av budsjetterte kostnader de enkelte år. Revisjonen har gjennomgått fordelingsarkene for perioden 2014-2017. Det er ikke gjort beregninger på eventuelle differanser mellom budsjetterte og faktiske kostnader.

2014

Regnskapsavdelingens (ansvar 120201) kontorkostnader er i 2014 budsjettert til kr 1 130 000, med budsjetterte inntekter på kr 310 000 (purregebyr 1. og 2. gang Kom.fakt). Ved beregning i kommunens fordelingsark er det regnskapsavdelingens brutto kontorkostnad som fordeles. Kostnadene er fordelt med 31 % til Kom.fakt som del av beregning av lønnskostnader og fordeles etter antall faktura. Resterende beløp inngår i kontorkostnader for regnskap. Kostnadene for regnskap fordeles så til selvkost basert på antall lønnsinntakere.

Revisjonen har foretatt en egen beregning av lønnskostnader for Kom.fakt og regnskapsavdelingens kontorkostnader ved bruk av netto kostnader. Beregningen viser kr 96 100 mindre i lønnskostnader for Kom.fakt, og kr 213 900 mindre i kontorkostnader for regnskapsavdelingen.

Lønnskostnader for servicesenteret er beregnet uten reduksjon for budsjetterte sykepengerefusjoner. Revisjonens kontrollregning av lønnskostnader for servicesenteret viser et beløp på kr 213 964 mindre til fordeling selvkost. Kommunens tilbakemelding på dette er; «Vedrørende 2014 og lønnskostnader til servicesenter er det her helt klart skjedd en feil, her skulle celle for refusjon vært tatt med, ikke art 12401-Service».

2015

Kontorkostnader på lønnsavdelingen er ikke redusert med momskompensasjonsinntekt på kr 80 000. Kontorkostnader for regnskapsavdelingen er budsjettert med kr 1 390 500 og tilhørende inntekter (purregebyrer) er budsjettert med kr 400 000. Som i 2014 er kostnadene er fordelt med 31 % til Kom.fakt som del av beregning av lønnskostnader, og resterende inngår i kontorkostnader for regnskap.

Revisjonens beregning viser kr 124 000 mindre i lønnskostnader for Kom.fakt enn kommunens beregning. For regnskapsavdelingens kontorkostnader viser revisjonens beregning kr 276 000 mindre enn kommunens kontorkostnader til fordeling.

2016

Fra 2016 er Kom.fakt skilt ut på eget ansvar; 120203 - faktureringsavdeling. Budsjetterte kontorkostnader er på kr 466 000 og tilhørende inntekter er budsjettert med kr 450 000 (kr 400 000 i purregebyrer og kr 50 000 i andre inntekter). Ved fordeling er ikke kostnaden redusert for budsjettert inntekt.

Personal/org har budsjetterte kontorkostnader til fordeling på kr 5 296 748. Budsjetterte inntekter på kr 545 000 (Andre refusjoner) er ikke hensyntatt.

2017

I 2017 inngår kostnader til merverdiavgift i fordelte kontorkostnader, men kostnadene er ikke redusert for den tilhørende inntekten (momskompensasjon). Se oppstilling nedenfor.

Avdeling	Brutto kontorkostnader	Momskompensasjon	Netto kontorkostnader
Gebyrkontoret	787 000	-130 000	657 000
Regnskap	1 086 000	-200 000	886 000
Økonomi	629 000	-100 000	529 000
Innkjøp	532 000	-75 000	457 000
Pers./org.	4 289 854	-465 375	3 824 479
Sentralbord	533 000	-100 000	433 000
Post/arkiv	2 241 250	-644 250	1 597 000
Juridisk	542 880	-100 000	442 880
Servicesenter	506 150	-120 000	386 150

Figur 3: Oversikt over brutto vs. netto kontorkostnader til fordeling

Kom.fakt har budsjetterte kontorkostnader på kr 526 000, med tilhørende budsjetterte inntekter på kr 500 000. Budsjetterte inntekter er ikke hensyntatt i kommunens beregning av kontorkostnader. Kommunen informerer om at:

«Når det gjelder inntekter hos Kom.Fakt er også disse vurdert til å holdes utenfor da purregebyret er et resultat av kommunens innkreving, og den del av jobben som Kom.fakt gjør ifht dette. Det er ikke med i grunnlag for å beregne kostnadene de har med å vedlikeholde system og å fakturere kommunale avgifter».

Beregnete lønnskostnader for pers/org inkluderer lønn til lærer på kr 647 832, lønn til sykepleiere på kr 269 970 samt premie til SPK og KLP. Det er gruppeansvar 1320 som danner grunnlag for kontorkostnader, og inkluderer følgende ansvar:

- 110202 Rådhus Storgt. 8
- 110207 Tordenskjoldsgt. 4 (Folkets hus)
- 120601 Personalforvaltning
- 120603 Tillitsvalgtfunksjon
- 120604 Verneombudsordning
- 120605 HMS
- 120607 Velferdstiltak
- 120701 Organisasjon

Kommunens vurdering er at *«Lønnskostnader til personal inkluderer utgift til lærer og sykepleiere (følgelig også pensjonspremie til KLP og SPK) da disse er tillitsvalgte som lønnes via personalavdelingen».*

I beregnede lønnskostnader for sentralbord, post/arkiv og Servicesenteret er ikke refusjon sykepenger, med beløp på mellom kr 2 000 og kr 20 000, hensyntatt.

Ved beregning av IT avdelingens kontorkostnader i 2014 er inntekter på kr 2 345 760 i «Fordelte utgifter undervisning» trukket fra. Ved beregning av samme kostnad i 2015 og 2016 er ikke denne inntekten hensyntatt. Beløpsmessig dreier det seg om en inntekt på kr 2 289 600 i 2015 og på kr 2 270 160 i 2016. Det er ikke budsjettert med inntekter for «fordelte utgifter undervisning» i 2017.

Kommunen sier at: *«Vedrørende IT-avdeling er det her skjedd en praksisendring de senere år da de tidligere fordelte ut enkelte IT-kostnader (servere, linjer, trådløst utstyr etc) direkte til brukere; skoler og barnehager. Det ble så besluttet å endre denne praksis og belaste alle kostnader hos IT-avdeling».*

For 2016, i fordelingsnøkler for «Revisjon», er beløpet som fordeles til selvkostområder beregnet ut fra hele kommunens totalomsetning. Dette inkluderer de interne inntektsartene «Fordelte utgifter helse og sosial» (kr 18 350 000) og «Fordelte utgifter kommunal teknikk» (kr 52 671 648), samt avskrivninger (kr 81 480 000). Fordelingen er håndtert på samme måte i 2015 og 2017. Omsetningen benyttes videre til å beregne VAR-områdenes andel av revisjonsutgifter; Vann 1,71 %, Avløp 2,85 % og renovasjon 1,05 %. Revisjonen har ikke fått beregning av andel omsetning for VAR til å stemme og vi fikk vite at: *«... det en formelfeil som har fulgt fra 2014 og som har resultert i at vi har fordelt for lav andel til VAR».*

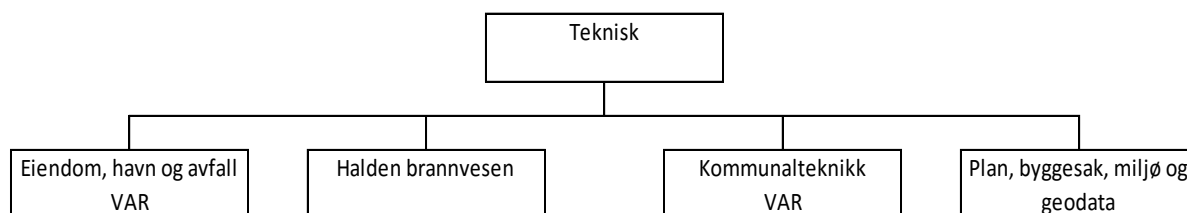
Til fordeling brukes sum kostnader på ansvar 110008 Revisjon på kr 2 050 743. Det er bokført flere kostnader på ansvaret, bl.a utgifter til folkevalgte og kjøp fra andre kommuner. Revisjonskostnader for hele kommunen beløper seg til kr 1 400 000.

Kommunen mener at momskompensasjonen «... burde vært med i beregning der det er tatt med momsutgift, dette er helt klart en feil som vi skal få rettet opp i. Dette gjelder også beregning av lønnsutgifter der sykelønnsrefusjon ikke er inkludert».

Pensjonskostnader, bokført på art 10900 pensjonsinnskudd HKP (Halden kommunale pensjonskasse), er i hovedsak ført på de selvkostansvar hvor det er ført lønnsutgifter. Beregning av premieavvik og amortisering av akkumulert premieavvik, med tilhørende arbeidsgiveravgift, er fordelt til ansvar 499999 (Fordelingsansvar teknisk). I følge kommunen er ikke dette fordelt til de enkelte selvkost områdene.

Kommuneområde Teknisk – håndtering av VAR-områder

Kommuneområde Teknisk er organisert i fire enheter, hvorav to har oppgaver innen VAR-områder; enhet Eiendom, havn og avfall (renovasjon) og enhet Kommunalteknikk (vann og avløp).



Figur 4: Kommunens organisasjon av kommuneområde Teknisk

Kommuneområdet Teknisk har vært gjenstand for omorganisering, og de siste årene har det vært en del utskiftninger av enhetsledere. Tidligere var det en enhetsleder for hele kommuneområdet Teknisk, mens det nå er fire enhetsledere med hver sine ansvarsområder. I følge kommunen ble dette innført for 1-2 år siden. Det er samme ansvarsnivåer som tidligere, kun ansvarsområdene er endret. Det er ingen stab under kommunalsjef for Teknisk.

Revisjonen har fått informasjon om at faglederens myndighet er lite formalisert i kommunen. Kommunen informerer om at formalisering av faglederens myndighet «fremkommer i kommunens delegeringsreglement».

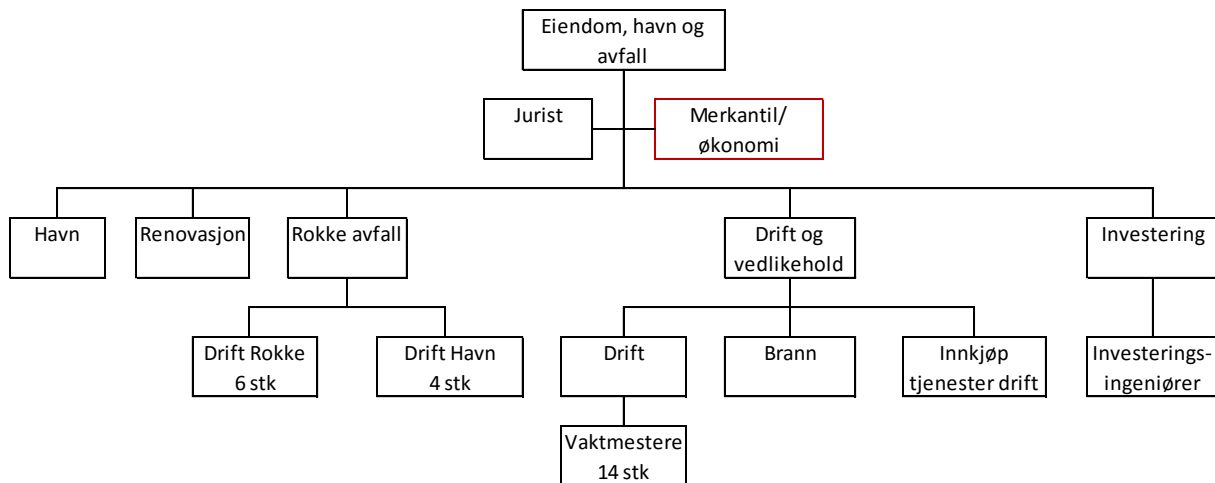
Kommunalsjefen har et ansvar (499999 - Fordelingsansvar teknisk) hvor det føres fellesutgifter til fordeling teknisk – eks. lønnsoppgjør o.l. I følge kommunen fordeles det ikke utgifter til selvkostområder fra dette ansvaret.

Kommunalsjefen har også et eget ansvar (400000 - Kommunalsjef Teknisk) hvor det føres utgifter til eget bruk, eks. kommunalsjefens lønn. Det kan også føres noen fellesposter her, eks. kursmidler til fordeling. Revisjonen har ikke informasjon om det føres utgifter til selvkostområder herfra.

Det er flere ansvar knyttet til VAR områder i regnskapet hvor det ikke er ført transaksjoner eller det kun er gjort få poster i de siste to år. Det er også flere ansvar som fremkommer i oversiktsrapport fra Visma Enterprise som kommunen informerer om at er sperret for bruk. Det fremkommer ikke direkte i tabellrapporten fra Visma Enterprise hvilke ansvar som er i bruk. Informasjon fra kommunen er at økonomikonsulent ansatt for 2-3 år siden har påbegynt opprydningsarbeid.

Eiendom, havn og avfall – håndtering av renovasjon

Enhetsleder og stab føres på ansvar 420300 – Eiendom. Enhet Eiendom, havn og avfall forvalter kommunale eiendommer samt Halden ishall (ansvar 420208). Videre er VAR-området renovasjon organisert under enheten.



Figur 5: Kommunens organisasjon av enhet Eiendom, havn og avfall

Organisasjonskartet revisjonen har fått oversendt, som vist ovenfor, stemmer ikke helt med virkeligheten. Merkantil/økonomi er organisert i støttefunksjonen under rådmannen, ikke her under leder for enhet Eiendom, havn og avfall.

Enheten har flere fagansvarlige, eks. for havn, renovasjon og drift og vedlikehold. Faglederne har ansvar for investeringsprosjekter på sine fagfelt, eks. har fagleder renovasjon hatt ansvar for nylig investering i IKT-system. Enhetsleder eiendom har ansvar for alle fagledere, prosjektledere og andre ansatte som er organisert under enheten og har det overordnede ansvaret, herunder rapportering på investeringsprosjekt o.l.

Leder for enhet Eiendom, havn og avfall fører i hovedsak sin tid direkte på spesifikke prosjekter. Resterende tid fordeles til underlagte avdelinger etter en fastlagt fordeling. Revisjonen har fått oversendt fordeling av enhetsleders lønn for 2017, som viser fordeling til investeringsprosjekter med 50 %, renovasjon 5 %, Rokke avfallsanlegg 15 %, havn 15 % og eiendom 15 %.

Det er to jurister på enhet Eiendom, havn og avfall, hvorav en jobber med eiendomsforvaltning (kjøp/salg) og en jobber mot VA (utbyggingsavtaler og andre forhold knyttet til VA-områder). Juristene i enhet Eiendom, havn og avfall jobber dedikert mot spesifikke områder, og fordeles direkte. Revisjonen har fått oversendt fordelingen for 2016, som viser at 30 % av lønn inkl. sosiale kostnader for en jurist er belastet VA (de resterende 70 % belastes ansvar for eiendom).

Enhet Eiendom, havn og avfall håndter alle investeringsprosjekter innen eiendom og har ansvar for drift og vedlikehold av kommunale bygg. Kommunens eiendomsavdeling håndterer alle husleie- og byggutgifter for kommunen, og fordeling av indirekte kostnader til husleie gjøres fra denne avdelingen. Kommunen har ingen særskilte rutiner knyttet til bruksendring av bygninger (endring i belastningsfordeling), men ifølge kommunen fanges dette likevel opp i forbindelse med budsjettarbeid, økonomiplan-arbeid og månedlige rapporteringer.

Kommunen er i prosess med å kjøpe tilbake tidligere solgte eiendommer.

Renovasjon er delt i områdene forvaltning renovasjon, hytterenasjon og miljøstasjoner. I tillegg håndteres noe husholdningsavfall på Rokke avfallsanlegg. Følgende regnskapsmessige ansvar benyttes:

- 420600 – Renovasjonsordningen
- 420601 – Hytterenasjon
- 420602 – Miljøstasjon

For den del av renovasjonsordningen som håndteres på Rokke avfallsanlegg benyttes eget ansvar:

- 420603 - Rokke avfallsanlegg. (Omhandles nærmere under problemstilling 3).

Mat- og hageavfall håndteres på Aasekjær. Kommunen har outsourcet drift og håndtering av mat- og hageavfall til RagnSells.

Som nevnt håndteres noe av kommunens renovasjonsordning på Rokke avfallsanlegg. Anlegget håndterer både nærings- og husholdningsavfall. Resultatet for husholdningsavfall beregnes i Momentum, og overføres som en utgift/inntekt på renovasjonsordningens ansvar og inngår i selvkostregnskapet for renovasjonsordningen. Rokke avfallsanlegg er nærmere omtalt under problemstilling 3.

Kommunen har 9 miljøstasjoner. Oppfølging av miljøstasjoner utføres 3 ganger i uken, og renovasjonsordningen kjøper denne tjenesten fra Rokke avfallsanlegg.

Renovasjon har også noen utgifter/overføringer til Sommero driftstasjon. Sommero deler ut barksekker for renovasjon, og renovasjon betaler leie for lagerplass til beholdere.

Renovasjon belastes for husleie til en av fem grunneiere på Rokke avfallsanlegg. Kommunens vurdering, på bakgrunn i størrelse på områdene, er at renovasjon dekker leiekostnaden til en grunneier fullt ut (grunneier 3 i oppstillingen nedenfor), og at de da anser at det er balanse i fordelingen mellom nærings- og renovasjonsdelen. Fordelingen er som følger:

Grunneier	Næring	Renovasjon	Kommentar
1	80	20	Deponi
2	90	10	Deponi
3	30	70	Omlast/Mottaksplass
4	100	0	Fremtidig deponi
5	100	0	Ferdig tilbakefylt område

Figur 6: Kommunens vurdering av husleie, Rokke avfallsanlegg

Revisjonen har gjort en beregning av grunnleiekostnader for 2016, ved bruk av fordelingen som angitt i kommunens tabell.

Grunneier	Leie 2016	Næring	Renovasjon	Differanse
1	280 673	224 538	56 135	
2	150 659	135 593	15 066	
3	377 745	113 324	264 422	
4	104 099	104 099	-	
5	115 959	115 959	-	
Revisjonens beregning	1 029 135	693 513	335 622	42 123

Figur 7: Revisjonens beregning av husleie, Rokke avfallsanlegg

Revisjonens beregning viser at ved fordeling av full leiekostnad til en av grunneierne, er renovasjon i 2016 blitt belastet med kr 42 123 mer enn hva kommunens vurderte fordeling angir.

Renovasjon kjøper tømning av husholdningsavfall fra RenoNorden¹⁹. Det betales en sum per abonnent. De siste årene har antall abonnenter som har inngått i beregningen vært for høyt i forhold til reelt antall registrerte abonnenter – noe som har medført at kommunen har betalt for mye for disse tjenestene. Kommunen arbeider med å få oversikt på dette forholdet.

Avtalen om kjøp av renovasjonstjenester er gjort samlet for både husholdningsavfall, miljøstasjoner og hytter renovasjon, så vel som avfall fra skoler og barnehager. Alle utgifter føres på renovasjonsordningens ansvar. Fakturaene er godt spesifisert, og gir kommunen mulighet til å fordele utgiftene på øvrige ansvar.

Kommunen selger papir til Geminor. Kommunen mottar en avregning hver periode hvor det fremkommer hvor mye som er kreditert i perioden, i forhold til hvor mye papir som er levert. Ordningen regnskapsføres netto som en utgift på ansvar for renovasjonsordningen.

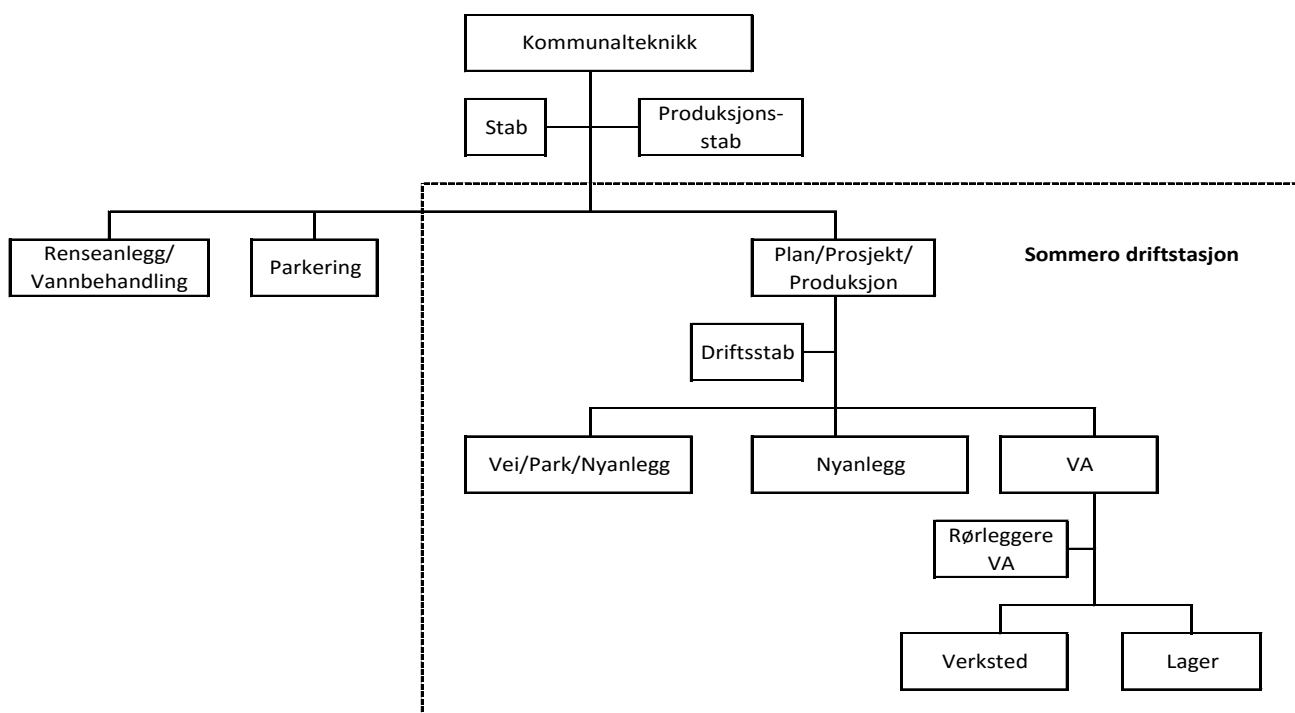
Kommunen har også noe inntekter fra salg av glass og metall. Fordeling av inntekt for salg av metall gjøres ved bruk av fordelingsnøkkel. Levering av E-avfall er gebyrfritt.

Det er ikke ført inntekter på ansvar for hytter renovasjon. Kommunen har ca. 1 800 hytte-abbonenter og inntektene er ført på ansvar for renovasjon.

Enhet Kommunalteknikk – håndtering av vann og avløp

Enhet Kommunalteknikk er i hovedsak plassert i Storgata 7 og på Sommerro driftstasjon.

VAR-områdene Vann og Avløp er organisert under enhet Kommunalteknikk.



Figur 8: Kommunens organisasjon av enhet Kommunalteknikk.

¹⁹ RenoNorden AS ble slått konkurs september 2017. Kommunen har inngått avtale med RagnSells om å overta driften.

Leder av enhet Kommunalteknikk lønnes på ansvar 410001 – VA-forvaltning. Det samme gjør syv personer i produksjonsstaben og tre personer i staben. De resterende to i produksjonsstab og en i stab lønnes på ansvar 420100 – Forvaltning Veier og gater. Timene som prosjektledere (produksjonsstab) jobber med særskilte prosjekter, fordeles til de områdene de jobber mot; forvaltning vann, forvaltning avløp eller investeringsprosjekter. Kostnader til innleide konsulenter belastes direkte på det prosjektet de er leid inn for å bistå med.

Gjenstående lønn for leder av enhet Kommunalteknikk ved årets slutt, som ikke er ført til spesifikke prosjekter, fordeles etter følgende fordelingsnøkkel: 72,5 % VA (som fordeles 50/50 mellom Vann og Avløp), 20 % Investeringsprosjekter VA (basert på kalkyle ved årets slutt for de ulike prosjektenes andel av total VA-investering), 2,5 % Park og idrett og 5 % Veiforvaltning, inkludert parkering. Det fremkommer ingen informasjon om når fordelingsnøkkelen er utarbeidet. Revisjonen har ikke foretatt kontroll på regnskapsføring og fordeling.

Kommunalteknikk har to ansatte som jobber med kartføring av ledningsnett i Gemini. Kostnadene fordeles mellom vann og avløp med ca. 60 % til avløp og 40 % til vann. Fordelingsnøkkelen er ikke dokumentert.

Husleie for Storgata 7, hvor også enhet Eiendom, havn og avfall har kontorplasser, fordeles etter fordelingsnøkler til selvkostområdene. Kommunens vurdering (det fremkommer ikke informasjon om når fordelingen er utarbeidet) er at:

«Storgt. 7 innehar store deler av Teknisk avdeling sine kontorplasser, her sitter blant annet avdeling for plan og miljø, eiendom/renovasjon, veiforvaltning inkl. parkering, park og VA-forvaltning. I utgangspunktet er budsjettmidler til betaling av husleie for kommunen ilagt avdeling for eiendom, men det fordeles ut en andel til selvkostområder. For Storgt. 7 er det gjort vurderinger i forhold til arealbruk og antall ansatte og husleie fordeles slik:

Ansvar	2016	%-andel	2017	%-andel
420300 Eiendom	117 512	55,3 %	127 965	55,0 %
410200 Byggesak	31 875	15,0 %	34 900	15,0 %
420600 Renovasjon	11 475	5,4 %	11 633	5,0 %
410001 VA-forvaltning	51 638	24,3 %	58 166	25,0 %
	212 500		232 664	

Figur 9: Fordeling av husleie for Storgt.7.

For andre områder enn selvkost belastes husleien ansvar 420300 – Eiendom.

Plan, prosjekt og produksjon (Sommerro driftsstasjon)

Administrasjonen på Sommerro (ansvar 420000 – Teknisk drift administrasjon) består av to personer; en leder og en stab/saksbehandler. I tillegg til kostnader til administrasjon føres også arbeidstøy, kontorrekvisita o.l. på ansvaret. Kostnader fordeles prosentvis ut til de aktuelle områder med fordeling utarbeidet av tidligere ledelse på Sommerro. Revisjonen har ingen informasjon om når nøkkelen ble utarbeidet, eller når den sist ble oppdatert.

Administrasjonskostnader som føres på dette ansvaret anses å være knyttet direkte mot selvkostområdene og Park/vei/investering/renovasjon og blir fordelt ut til rett funksjon ved bruk av fordelingsnøkkelen. Kommunen informerer om at utgifter til administrasjon fordeles etter samme fordelingsnøkkel som lageret på Sommerro (fordeling fremkommer under avsnitt som omhandler lageret på Sommerro).

Revisjonens gjennomgang av regnskapet viser at det er ført kjøp av containere på dette ansvaret, beløpet er ikke vesentlig. Tre fakturaer fra to leverandører gjelder ifølge kommunen antageligvis næringsavfall (levert på Rokke), resterende gjelder papp og papir og restavfall.

Kommunen informerer om at det er ca. 37-38 ansatte på Sommerro driftsstasjon, hvorav 8-10 ansatte jobber på VA (ansvar 402403 – Fagarbeider VVA). Revisjonen har forstått det slik at fagarbeider VVA gjelder rørleggere. På ansvar for fagarbeidere VVA skilles regnskapsføringen mellom Vann og Avløp på funksjon (Vann 345 og Avløp 353). Med unntak av arbeidere på lageret fører alle ansatte manuelle timelister som angir på hvilket ansvar/funksjon/prosjekt det er blitt jobbet på. Timelistene angir også hvilke maskiner den ansatte eventuelt har brukt, og i hvor mange timer. Fordelingen i regnskapet gjøres ved hjelp av kostpris for mannskapstimer og maskiner, og det foretas en etterkalkyle på timesprisen ved årsslutt.

Revisjonen har ikke foretatt kontroller på timespris eller etterkalkyle.

Kommunen er i prosess med å innføre elektroniske timelister, det er bestilt fra leverandør og forventes igangsatt i løpet av vinteren. Programmet er kompatibelt med Visma Enterprise, og overføringer vil kunne gjøres direkte.

Verkstedet (ansvar 410400 – Maskiner og biler) fungerer som en servicestasjon for alle områder i kommunen. Her føres timelister og registrering gjøres direkte på maskinene det jobbes med. Det er ingenting som føres utenom prosjekt, alle timer fordeles.

Ved innkjøp/kostnader til service/vedlikehold av maskiner vil ansvaret for respektive maskin belastes. Ved «salg» til andre områder ved bruk av kostpris vil dette komme som en inntekt på samme ansvar.

Kostpris for maskintimer tar høyde for erfaringsmessige utgifter til forsikringer, vedlikehold og reparasjoner. Dersom det tilkommer mer utgifter enn beregnet vil kommunen justere kostprisen. Kostprisen justeres en gang i året ved behov. Revisjonen har mottatt kopi av beregningene for nyinnkjøpte maskiner; slamsuger og feiemaskin. Økonomikonsulent har ikke oversikt over tidligere beregninger.

Lageret på Sommero fungerer som en servicestasjon for alle områder på Teknisk. Lageret brukes i hovedsak til oppbevaring av deler til investeringsprosjekter (nyanlegg - vann og avløp), i tillegg til verneutstyr, skilt og arbeidstøy for kommuneområde Teknisk. Videre bestiller og oppbevarer lageret deler til Rokke, brann og feievesen.

Regnskapsmessig er lageret underlagt VA. Ved innkjøp til lageret føres kostnadene direkte på VA-prosjektet de tilhører (investering) eller vann og avløp (lagerdeler til vedlikehold/drift). Lønn til lagerarbeiderne blir belastet ansvar 410403 (Fagarbeider VVA) – funksjon 190 (interne serviceenheter). Kommunens vurdering rundt arealbruk, og grunnlag for fordeling i regnskapet følger:

«Kostnader knyttet til bruk av lagerplass ved driftsstasjon på Sommero er fordelt ut fra oppsett i tabell under. Da det er flere ansvarsområder (ikke alle har personell på Sommero) som bruker Sommero som lagerplass, er den fordelingen vurdert ut fra faktisk bruk, og ikke etter antall ansatte:

Investering	36 %
Vannledningsnett/vannbehandling	22 %
Avløp ledningsnett/reuseanlegg	22 %
Renovasjon	5 %
Rokke	7 %
Gater/Vei	3 %
Park/Idrett	3 %
Havn	3 %
Totalt	100 %

Figur 10: Kommunens fordeling av lagerkostnader på Sommero driftsstasjon.

Hva gjelder brann og feiveesenets bruk av lageret har kommunen informert om at dette er av uvesentlig størrelse. Revisjonen har ikke foretatt kontroll av kommunens fordeling eller håndtering i regnskapet.

Sommero har en eiendom som ble anskaffet i fjor hvor renter og avdrag belastes sentralt. Tidligere husleie (før kjøp høst 2016) ble fordelt ut til ansvar/funksjon. Etter at kommunen kjøpte tilbake Sommero er det ikke belastet husleie, eller kapitalkostnader, for bygg og grunn. Kommunen informerer om at fra 2017 vil avskrivninger av bygg på Sommero, og tomteleie medtas i etterkalkyle for selvkost.

Det er alltid en maskinfører, en rørlegger og en lastebilsjåfør som har beredskapsvakt og som tilkalles av overordnet vakt ved behov ved akutte situasjoner som må løses utenfor ordinær arbeidstid. Vaktordningen er skilt ut på egne ansvar i regnskapet:

Overordnet vakt:

- Ansvar 420000 (teknisk drift administrasjon) – funksjon 120 (administrasjon) – prosjekt D6002 (overordnet vakt).

Vakt for arbeidere som blir kalt ut (rørlegger, maskin og lastebilvakt):

- Ansvar 420409 (drift og vedlikehold ledningsnett V) – funksjon 345 (Vann) – prosjekt D6616 (rørleggervakt, maskin- og bilvakt).
- Ansvar 420106 (drift og vedlikehold –veier og gater) – funksjon 332 (kommunale veier, miljø- og trafikkikkerhet) – prosjekt D6313 (Brøytevakt).

Ansvar og funksjon for vakt, som ikke gjelder brøyting, er organisert under området Vann. Revisjonen får opplyst at dette trolig skyldes at det er på dette området akutte problemer sannsynligvis oppstår, eks. vannlekkasjer. Det er uklart om det gjøres fordelinger til selvkostområdene utover dette.

Revisjonen har gjennomgått et utvalg timelister for 2015 og 2016. Kontrollen viste at det i noen tilfeller er avvik mellom maskintimer i de ansattes timelister og maskintimer ført i Excel-ark til fordeling i regnskapet. Gjennomgang med saksbehandler på Sommero viser at dette i hovedsak er tilfeller hvor det er jobbet overtid og brukt maskiner i den forbindelse. Maskintimene føres sammen med ordinære timer i samme fordelingsark som brukes til fordeling av fastlønn.

Renseanlegg - vannbehandling

Vann:

- Ansvar 420403 (forvaltning ledningsnett (V)) - funksjon 340 (produksjon av vann) og 345 (distribusjon av vann)
- Ansvar 420407 (vannverk) – 340 (produksjon av vann) og funksjon 345 (distribusjon av vann)
- Ansvar 420409 (drift og vedlikehold ledningsnett (V)) - funksjon 340 (produksjon av vann)

Avløp:

- Ansvar 420502 (renseanlegg) – funksjon 350 (avløpsrensing)
- Ansvar 420511 (drift og vedlikehold ledningsnett (A)) funksjon 350 (avløpsrensing)
- Ansvar 420509 (forvaltning ledningsnett (A)) funksjon 350 (avløpsrensing) og 353 (avløpsnett/innsamling av avløpsvann)

Håndtering av slam er ikke skilt ut på egne ansvar i regnskapet. Inntekter er bokført på art 16503 (slaminnsamling avgiftspliktig), ansvar 420502 (renseanlegg) og funksjon 350 (avløpsrensing).

Forvaltning Vann og avløp gjelder overordnet nivå, eks. lover og regler, planlegging mv. Drift Vann og avløp omhandler den daglige driften. Kommunen har renseanlegg for drikkevann og for avløpsvann, og det bygges for tiden nytt avløpsrenseanlegg på Remmen som skal stå ferdig i 2017

Ved vannlekkasje der det må graves, og legges ny ledning (driftsutgifter) belastes alle kostnader på Vann.

Det er gjort noe kjøring/oppdrag for Aremark kommune hvor inntektene føres på vann og avløp. Kommunen har ikke salg av vann til andre.

Kapitalkostnader – VAR

Investeringsprosjekter aktiveres i kommunens balanse og anleggsmodul, og danner grunnlag for beregning av avskrivninger. Kommunen har en rutine for bokføring og kontroll av investeringsprosjekter hvor det fremkommer at alle kostnader som føres på prosjekter skal vurderes hvorvidt de tilhører de konkrete investeringsprosjekter eller drift. Økonomiavdelingen skal bistå prosjektledere ved vurdering og føring av kostnader i regnskapet. Det skal fortløpende og hver måned foretas kontroll av alle investeringsprosjekter for å påse av det ikke føres kostnader på prosjektene som ikke tilhører investering. Det kontrolleres hvorvidt det er ført kostnader på driftsarter i investering eller motsatt.

Vedrørende aktivering av investeringsprosjekt/anleggsmidler på VAR-områder informerer kommunen om følgende:

«... ev. bidrag legges inn på prosjekt og de aktiverer nettokostnad, Anleggsbidrag har ikke vært aktuelt tema de siste år. Tomter aktiveres med rett anskaffelseskost og avskrivningstid = 0 år. De blir håndtert i en egen gruppe. Ved ev. salg vurderes den enkelte tomt ifht delsalg og ev. nedskrivning. Iflg fagleder er dette ikke aktuelt innenfor VAR da det ikke er aktivert noen tomter der. Når det gjelder byggelånsrenter tas ikke dette med i anskaffelseskost på VAR-anlegg, ei heller da ved beregning av kalkulatorisk rentekostnad.»

For vann, avløp, renovasjon bruker kommunen Momentum kun til beregning av kalkulatoriske renter (som inngår i kapitalkostnader) og oversikt/kontroll på selvkostfond. I Momentum beregnes også avskrivninger og kalkulatoriske renter på selvkostfond.

Det avholdes møter med Momentum to ganger i året, hvor det blant annet gjøres en vurdering av investeringer (både planlagte og gjennomførte), slik at kalkulatorisk rente i selvkostregnskapet blir så riktig som mulig. Kommunen kontrollerer at avskrivninger i Momentum stemmer med anleggsmodulen.

Revisjonen har sett på Momentum for vann, avløp og renovasjon i Halden kommune, og grunnlaget for avskrivninger og kalkulatoriske renter. I Momentum er investeringsprosjekter fordelt på de ulike selvkostområder, med informasjon om de enkelte prosjekter, eksempelvis prosjektnummer og beskrivelse av prosjekter. Videre er det informasjon om prosjektets levetid og bruttokostnad eksklusive mva. Momentum viser at det er brukt 3 årlig statsobligasjonsrente tillagt 1 % (frem til 2014) og 5-årig SWAP tillagt 0,5 % (etter 2014). Grunnlaget for beregning av avskrivninger og kalkulatoriske renter i Momentum er, for hvert VAR-område, de aktiverte investeringsprosjektene knyttet til området.

Revisjonen har foretatt en stikkprøvekontroll av kalkulatoriske renter for Vann, Avløp og Renovasjon i 2016. Det fremkommer ingen differanse mellom kalkulatoriske renter i regnskapet og kalkulatoriske renter i Momentum.

Videre har revisjonen kontrollert avskrivninger for Vann, Avløp og Renovasjon i 2016, og sammenlignet med avskrivninger i Momentum. Samtlige kontrollerte avskrivninger viser differanse mellom avskrivninger i anleggsmodul og avskrivninger i Momentum.

Anleggsmidler tilhørende Rokke avfallsanlegg (omhandles under problemstilling 3) fremkommer i oversikten over anleggsmidler i Momentum for Halden kommune.

3.3 Vurdering

Halden kommune har et system og en praksis for å sikre selvkost innenfor tjenestene vann, avløp og renovasjon. VAR-områdene er skilt ut fra kommunens øvrige virksomhet på egne ansvar og funksjoner, og er organisert under kommuneområdet Teknisk.

Kommunen bruker Momentum som et styringsverktøy for VAR-områdene. Ved Rokke avfallsanlegg brukes styringsverktøyet for å skille husholdningsavfall fra næringsavfall.

For øvrige selvkostområder er kommunens bruk av styringsverktøyet begrenset til beregning av kalkulatoriske renter (som inngår i kapitalkostnader).

Direkte og indirekte kostnader føres til respektive selvkostansvar og funksjoner. Revisjonen har ikke foretatt detaljert gjennomgang av direkte kostnader på bilagsnivå, og vi har derfor ikke grunnlag for å uttale oss om disse kostnadene er korrekt håndtert i regnskapet.

Indirekte kostnader fra sentraladministrasjon fordeles til kommunens selvkostområder, herunder VAR-områdene, ved bruk av ulike fordelingsnøkler. Det er de budsjetterte kostnader og inntekter fra de enkelte avdelinger i sentraladministrasjonen som ligger til grunn for fordeling. Etter revisjonens skjønn bryter dette med selvkostprinsippet, da selvkostprinsippet tilsier at det er regnskapet som skal legges til grunn for fordeling.

Fordelingsnøkklene bygger i hovedsak på de anbefalinger som er gitt i retningslinjene for beregning av selvkost. Revisjonen anser at en slik tilnærming er hensiktsmessig, men etter vår mening er kommunens fordelingsnøkler og grunnlag for fordeling i flere tilfeller beheftet med unøyaktigheter og mangler.

Kommunen har beregnet et 5 % påslag av «kapitalkostnader» av netto indirekte kostnader til fordeling. Det foreligger ingen vurdering rundt denne satsen, eller dokumentasjon på hva påslaget er ment å dekke. Kapitalkostnadene bokføres som inntekt på et fellesansvar der kostnader til blant annet felles forsikringer og kontingenter bokføres. I følge retningslinjene skal påslag for kapitalkostnader dekke selvkostområdenes indirekte bruk av bygninger. Kommunen fordeler husleie til selvkostområdene og kommunens beregnede «kapitalkostnader» kan således ikke være kapitalkostnader i samme betydning som etter retningslinjene.

I retningslinjene er det anbefalt å bruke fordelingsnøkler som i størst mulig grad reflekterer faktisk bruk av interntjenesten. Ved flere av kommunens beregninger av grunnlag for fordeling og beregning av fordelingsnøkler mener vi at det ikke er tilfelle.

Kommunens beregnede husleie per kvadratmeter er ikke brukt ved fordeling av husleie til selvkostområdene. Fordeling er gjort etter VAR-områdenes prosentvise andel av total omsetning. Videre er grunnlaget for kostnader som er fordelt basert på en faktura hvor blant annet Nye - og Gamle rådhus, samt brannstasjonen er inkludert. Husleie for brannstasjon kan fordeles til feiing, men ikke andre selvkostområder. Rådhus benyttes også til politisk aktivitet, og denne bruken kan ikke fordeles til selvkostområder. Etter vår mening er ikke kommunens håndtering i samsvar med regelverket og kan resultere i at det fordeles for mye husleie til selvkostområder.

Videre er fordeling av økonomikonsulentens lønn (avdeling budsjettkontroll) nok et eksempel på at kommunens fordelingsnøkler ikke reflekterer faktisk bruk av tjenesten. Kommunens vurdering er at i avdeling budsjettkontroll/økonomi er det flere som arbeider mot selvkost, men at det er blitt valgt å legge 80 % på en økonomikonsulent som jobber dedikert mot selvkost. Etter revisjonens skjønn mangler det en vurdering av hvor mye av avdelingens tid som brukes til arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til selvkostområder, herunder oppfølging og avslutning av investeringsprosjekter, samt politisk saksutredning.

Kostnader for post/arkiv, sentralbord og juridisk forvaltning er fordelt etter antall ansatte på VAR-områder i forhold til antall ansatte totalt i kommunen (se figur 2). Dette er ikke i tråd med retningslinjenes anbefaling om fordeling etter faktisk bruk, eksempelvis antall dokumenter eller andel årsverk.

Retningslinjene angir at det er kommunens netto driftsutgifter, det vil si brutto driftsutgifter fratrukket driftsinntekter knyttet til tjenesten, som er utgangspunktet for henføring av indirekte kostnader til selvkosttjenesten. For flere avdelinger i sentraladministrasjonen, og over flere år, er det gjennomgående at inntektene ikke er trukket fra før utgiftene fordeles til selvkostområder. Eksempler på inntekter som ikke er trukket fra er purregebyrer, andre inntekter og refusjon for sykepengen.

Vedrørende kontorkostnader for Kom.fakt mener kommunen at purregebyret er et resultat av kommunens innkreving. Videre mener kommunen at den del av jobben som Kom.fakt gjør i forhold til dette, således ikke er med i grunnlag for å beregne kostnadene som Kom.fakt har med vedlikehold av system og å fakturere kommunale avgifter. Revisjonens gjennomgang viser at Kom.fakt fordeler alle kontorkostnader og lønnskostnader til selvkostområder. Revisjonens oppfatning er derfor at alle driftsinntekter, inkludert purregebyr, må trekkes fra kostnadene før de fordeles.

Gjennom kommunens praksis fordeles høyere kostnader til selvkostområder enn de kostnadene kommunen faktisk har hatt med å produsere tjenesten. Dette samsvarer ikke med selvkostprinsippet og fører til at brukerne betaler mer enn selvkost for tjenesten.

Kommunens Excel-ark, hvor grunnlag for fordeling og fordeling til selvkostområder beregnes, er beheftet med mangler. For eksempel ved beregning av lønnskostnader for servicesenteret trekker Excel-arket ut feil art, slik at refusjon sykepenger ikke trekkes ut. Et annet eksempel er Excel-arket for 2017 hvor kostnader til merverdiavgift inngår i fordelte kontorkostnader, uten at kostnadene med tilhørende inntekt (momskompensasjon) er trukket ut. Revisjonen synes det er positivt at kommunen signaliserer at dette er en «...feil som vi skal få rettet opp i...».

Som nevnt anbefaler retningslinjene å bruke fordelingsnøkler som i størst mulig grad reflekterer faktisk bruk av interntjenesten. I grunnlaget for fordeling av lønns- og kontorkostnader for pers./org. er gruppeansvar 1320 benyttet. I gruppeansvaret inngår blant annet Tillitsvalgtsfunksjon og Tordenskjoldsgt. 4 (med folkets hus, kemner og samfunn). Ansvar for tillitsvalgtsfunksjon inkluderer lønn til lærere og sykepleiere, samt premie til SPK og KLP. Revisjonens oppfatning er at Tordenskjoldsgt. 4 og lønnskostnader til lærere og sykepleiere ikke skal være med i fordelingen, da kostnader fra kemner fordeles særskilt, og folkets hus, samfunn og lønnskostnader til lærere og sykepleiere ikke har relevans for selvkostområder.

Videre inkluderer gruppeansvar 1320 også lønn til leder for pers./org. I følge retningslinjene bør ikke kostnader til administrativ ledelse, unntatt tjenester som ytes til selvkost, henføres til betalingstjenester. Det foreligger ingen vurdering på om leder yter tjenester til selvkost-områder, og revisjonen mener at henføring av leders lønn ikke er i tråd med selvkostprinsippet.

Ved beregning av IT avdelingens kontorkostnader i 2014 er inntekter «Fordelte utgifter undervisning» trukket fra, men ikke ved beregning av samme kostnad i 2015 og 2016. Kommunens praksis på dette området er lite konsistent og etter vår mening feilaktig. «Fordelte utgifter undervisning» er ikke en reell kostnad for kommunen og skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget.

Ved «revisjon», er fordelingsnøkkelen for hvert enkelt selvkostområde beregnet i prosent av kommunens totalomsetning (brutto driftsutgifter). Brutto driftsutgifter inkluderer interne kostnadsarter (fordeling) og avskrivninger, men det er ikke tatt høyde for tilsvarende inntekter. Vi er av den oppfatning at verken internfordelingsarter eller avskrivninger er kostnader i kommunalt regnskap. Konsekvensen av kommunens praksis er en beregnet total omsetning som er høyere enn reell omsetning, og som igjen fører til lavere prosentvis omsetningssats for de enkelte selvkostområdene. Gjennomgangen viser også at Excel-arket inneholder en formelfeil ved beregning av andel omsetning, som oppsto i 2014. Fordelingsarket for 2017 som revisjonen har gjennomgått har samme feil, og vi har ikke kjennskap til om forholdet er rettet.

Til fordeling av «revisjon» brukes sum kostnader på ansvar 110008 Revisjon. Det er bokført flere kostnader på ansvaret i tillegg til revisjonskostnader, bl.a. utgifter til folkevalgte og kjøp fra andre kommuner. Kommunens håndtering er feilaktig. Kostnader som ikke er revisjon kan ikke fordeles til selvkostområdene.

Kommunen bokfører pensjonskostnader tilsvarende pensjonspremie til Halden kommunale pensjonskasse. Beregning av premieavvik er ført sentralt og ifølge kommunen fordeles ikke dette til selvkostområder. I følge retningslinjene er det valgfritt for kommunen om det er pensjonspremien eller -kostnaden som inngår i selvkostkalkylen, da disse over tid vil være like.

Kommuneområdet Teknisk har vært gjenstand for omorganisering i de siste 2 år. Etter revisjonens oppfatning bærer regnskapet delvis preg av dette; organisasjonskartet revisjonen fikk oversendt for enhet Eiendom, havn og avfall stemmer ikke helt med faktisk organisering noe som vanskeliggjorde revisjonens orientering og kartlegging av de indirekte kostnadene. Videre har kommunen regnskapsmessige ansvar for VAR-områder hvor det kun er bokført noen få transaksjoner de siste årene. Eksempelvis har kommunen et ansvar for hytterenasjon, men kostnader og inntekter for hytterenasjon belastes på ansvar for renovasjon. Regnskapsføringen på området fremstår som lite konsistent.

Renovasjon belastes med enhetsleders lønn (den del som ikke er fordelt direkte til ulike prosjekter) etter en fastsatt prosentsats. Tilnærmingen er i tråd med retningslinjene. Det foreligger dog ingen dokumentasjon på hvilket grunnlag fordelingen er gjort eller om det er vurdert om den del av leders tid som går til administrative oppgaver kan fordeles til selvkost.

Det er to jurister på enhet Eiendom, havn og avfall som jobber dedikert mot spesifikke områder, og fordeles direkte. Vi mener dette er riktig i forhold til retningslinjenes anbefaling om å fordele etter faktisk bruk.

Renovasjonsordningen belastes direkte for husleie fra en grunneier på Rokke avfallsanlegg. Husleie til resterende fire grunneiere føres på næringsvirksomhet. Kommunen har utarbeidet en fordeling av samtlige grunnleiekostnader mellom husholdning og næring, og videre gjort en vurdering på at renovasjon dekker leiekostnaden til en grunneier fullt ut. Revisjonen stiller seg spørrende til at grunnleien på Rokke avfallsanlegg ikke fordeles med bakgrunn i utarbeidet fordeling. Revisjonens beregninger viser at dette er en unøyaktig måte å håndtere grunnleien på.

Kommunen har betalt for mye for tømming av husholdningsavfall som kjøpes fra RenoNorden. Årsaken er at antall abonnenter som har inngått i beregningen har vært for høyt i forhold til faktiske abonnenter. Forholdet underbygger revisjonens inntrykk av en mangelfull internkontroll.

Avtale om kjøp av renovasjonstjenester er gjort samlet for både husholdningsavfall, miljøstasjoner og hytterenasjon, samt avfall fra skoler og barnehager. Fakturaene er godt spesifisert og burde ha vært fordelt til de ulike ansvarene, herunder også næringsavfall. I henhold til lovverket er det forbud mot kryssubsidiering, og ifølge retningslinjene er det ikke anledning til å belaste selvkosttjenester med kostnader som ikke er henførbare til tjenesten.

Vår oppfatning er som nevnt at kommunens bokføring av inntekter og kostnader ikke er konsistent. Vi viser særlig til ansvar for miljøstasjon, hytterenasjon og husholdningsrenovasjon. I henhold til veileder for beregning av avfallsgebyr er det anledning til å fastsette et redusert gebyr for renovasjon for fritidseiendommer. Bokføring på de respektive ansvar vil gi kommunen bedre oversikt over kostnader til hytterenasjon.

Kommunen selger papir til Geminor og ordningen regnskapsføres netto som en kostnad på renovasjonsordningen. Kommuneregnskapet er basert på et grunnleggende prinsipp om bruttoføring, som vil si at alle inntekter og kostnader i regnskapet skal fremkomme brutto. Revisjonen forstår det slik at inntekten for det leverte papiret i perioden kommer som en avregning (kreditering) på kommunens faktura for levering av papir, og at det således bør være mulig å vise inntekten og utgiften brutto i regnskapet.

Som på renovasjon belastes også **vann og avløp** med enhetsleders lønn (som ikke er fordelt direkte til ulike prosjekter) etter en fastsatt prosentsetning. Tilsvarende som for renovasjon foreligger det ikke dokumentasjon på hvilket grunnlag fordelingen er gjort eller om det er vurdert om den del av leders tid som går til administrative oppgaver kan fordeles til selvkost.

Kommunen fordeler timer som prosjektledere (produksjonsstab) jobber med særskilte prosjekter til de områdene de jobber mot. Etter vårt skjønns gjenspeiler dette faktisk bruk, og er i tråd med retningslinjene.

Kommunen har utarbeidet fordelingsnøkler for husleie for Storgata 7. Husleie som ikke vedrører selvkostområder belastes ansvar for eiendom. Revisjonens oppfatning er at fordelingen synes rimelig, men det burde fremkomme når fordelingsnøkkelene er utarbeidet eller sist endret.

Administrasjonskostnader på *Sommerro driftsstasjon* anses å være knyttet direkte mot selvkostområdene og Park/vei/investering/renovasjon. Kostnader fordeles prosentvis etter fordeling utarbeidet av tidligere ledelse på Sommerro. Tidspunkt for utarbeidelse av og/eller når fordelingen sist ble oppdatert mangler.

Videre er det ført kjøp av containere på ansvar for administrasjon på Sommerro, hvorav tre fakturaer mest sannsynlig gjelder næringsavfall. Beløpet er ikke vesentlig, men det vitner om unøyaktighet knyttet til kommunens vurdering av hva som skal inngå i selvkost. Kostnadene er direkte tilknyttet næringbiten og skal ikke inngå i fordeling til selvkostområdene.

I hovedsak fører ansatte på Sommerro driftsstasjon manuelle timelister som også angir maskintimer. Kommunen fordeler i regnskapet ved bruk av kostpris for mannskapstimer og maskintimer, med etterkalkyle av timespris. Revisjonens oppfatning er at dette er i tråd med retningslinjene.

Revisjonen har ikke kontrollert beregning av timespris eller etterkalkyle og har ikke grunnlag for å bedømme rimeligheten av disse. Vår kontroll av et utvalg timelister avdekket ingen store avvik. Innføring av elektroniske timelister vil kunne bidra til å redusere risikoen for feilregistreringer i regnskapet.

Kostpris for maskintimer justeres ved behov en gang i året ved behov. Kommunen har ikke dokumentasjon på tidligere beregninger. Dette vitner igjen om at det er forbedringspotensiale i kommunens internkontroll.

Lageret er underlagt VA. Ved innkjøp til lageret føres kostnadene direkte på VA-prosjektet de tilhører (investering) eller vann og avløp (lagerdel til vedlikehold/drift). Dette anses som riktig håndtering.

Kommunens øvrige fordeling av lagerkostnader er vurdert å være i forhold til faktisk bruk av lageret (oppbevaring, arbeidstimer mv.) En slik tilnærming anses som rimelig, men revisjonen er usikker på hvordan kommunen har kommet frem til fordeling av bruk, da det ikke er fremkommet informasjon om hva som ligger til grunn for fordelingen.

Tidligere husleie på Sommerro ble fordelt til selvkostområder. Etter kommunen kjøpte eiendommen tilbake er det hverken belastet husleie, eller kapitalkostnader for bygg og grunn. Kommunen informerer om at dette vil korrigeres og håndteres riktig fra og med 2017.

Ansvar og funksjon for vakt, som ikke gjelder brøyting, er organisert under området Vann, og det er uklart om det gjøres fordelinger til selvkostområder utover dette. Etter revisjonens mening kan det være behov for fordeling av vaktkostnader til flere områder.

Håndtering av slam er ikke skilt ut på eget ansvar, og inntekter for slaminnsamling bokføres under ansvar for avløp. Revisjonen har ikke informasjon om hvor tilknyttede kostnader bokføres. Forurensningsloven regulerer gebyrer for tømning av slam. Det betyr at kostnader og inntekter for slamtjenester bør skilles ut fra vann og avløp. Kommunens praksis er ikke i tråd med regelverket.

Vi anser det som rimelig at kostnader for å utbedre etter vannlekkasje, herunder graving for å legge ny ledning, belastes vann. Dette fordi samtlige kostnader oppstår som følge av lekkasjen. Vi har imidlertid ikke foretatt bilagskontroll og har ikke grunnlag for å vurdere tilhørigheten av slike kostnader.

For vann, avløp og renovasjon bruker kommunen Momentum kun til beregning av kalkulatoriske renter som inngår i **kapitalkostnader**. Revisjonens gjennomgang viser at beregnede kalkulatoriske renter stemmer med bokføring i regnskapet. Dette er i tråd med retningslinjene.

Videre opplyser kommunen om at de kontrollerer at avskrivninger i Momentum (kalkulatoriske) stemmer med avskrivninger i anleggsmodulen. Vår stikkprøvekontroll viser differanser mellom avskrivninger i anleggsmodul og avskrivninger i Momentum. Det ligger utenfor denne undersøkelsen å etterprøve/beregne hvilke avskrivninger som burde vært belastet selvkostområdene VAR.

Anleggsmidler tilhørende Rokke avfallsanlegg er også inkludert i oversikten over anleggsmidler i Momentum. Vi mener dette er uheldig. Det er uklart for revisjonen hvordan kommunen sikrer at det ikke beregnes kapitalkostnader for disse anleggsmidlene to ganger.

4 FORVALTES SELVKOSTFONDENE FOR DE ULIKE GEBYROMRÅDENE KORREKT?

4.1 Revisjonskriterier

I henhold til Kommunal- og moderniseringsdepartementets retningslinjer²⁰ kan kommunen *«framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år (innenfor en viss periode). I praksis skjer dette gjennom et bundet selvkostfond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekter og kostnader mv. slik at gebyrene kan holdes mer stabile.»*

For de fleste tjenester hvor selvkostprinsippet er gjort gjeldende, 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. Retningslinjene fastslår at ved negativt resultat i selvkostregnskapet kan dette fremføres mot fremtidige overskudd dersom gebyrområdet, gjennom lov eller kommunestyrevedtak, skal ha full kostnadsdekning.

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 i selvkostregnskapet kan tilsvarende prinsipp benyttes, dersom det gjennom lov eller kommunestyrevedtak er bestemt at brukerne fullt ut skal dekke kostnaden.

²⁰ Kommunal- og moderniseringsdepartementets H-3/14 «Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester» .

Retningslinjene fastslår at både positive og negative fond skal vurderes over en avgrenset periode, der overskudd og underskudd tilbakeføres i løpet av en femårsperiode.

4.2 Fakta

Note 16 til årsregnskapet 2014, 2015 og 2016 sier at: «Innen områdene vann, avløp, renovasjon og feiing er det vedtatt full kostnadsdekning». Videre fremkommer følgende informasjon fra Momentum for Halden kommune:

Gebyrområder	KOSTRA-funksjon 1	KOSTRA-funksjon 2	Hjemmel for 100 % selvkost
Vann	340	345	Kommunestyrevedtak
Avløp	350	353	Kommunestyrevedtak
Renovasjon	355		Lovhjemlet
Slamtømming	354		Lovhjemlet

Figur 11: Oversikt over kommunens hjemler for 100 % selvkost, slik det fremkommer i Momentum.

På forespørsel om det foreligger kommunestyrevedtak om fullkostnadsdekning på vann og avløp har kommunen gitt følgende informasjon:

«Forvaltningsrevisjonen etterspør mht. vårt gebyrområde vann- og avløpsavgifter et eget kommunestyrevedtak om at dette gebyrområdet skal ha full kostnadsdekning. Idet noe eksplisitt krav om dette hverken fremkommer i lov om kommunale vass- og avløpsanlegg, eller i forskriften til denne – forurensingsforskriftens kap. 4 A – antar vi at dette spørsmålet stammer fra KRD sin veileder om beregning av selvkost hvor det bla. står: Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond. Selvkostresultat, dvs. differansen mellom alle inntekter og kostnader i etterkalkylen, avsettes til et selvkostfond (ved overskudd) eller motregnes mot et selvkostfond (ved underskudd) dersom gebyrområdet gjennom lov eller kommunestyrevedtak skal ha full kostnadsdekning. Tilsvarende gjelder for det over- eller underskytende i de tilfeller der kommunestyret har vedtatt at bare en bestemt andel av selvkost skal dekkes av gebyrer.»

Vi kan ikke se av våre budsjettvedtak eller andre vedtak i kommunestyret at Halden kommunestyre eksplisitt har gjort et eget tilleggsvedtak om å praktisere full kostnadsdekning for vann- og avløpssektoren.

*Når det gjelder avløpshåndteringen er denne hjemlet i Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg av 16. mars 2012 nr. 12 og forurensningsforskriften av 1. juni 2004. Forurensningsforskriften § 16-1 slår fast at gebyrene ikke skal overstige kommunens «nødvendige kostnader» Forurensningsforskriften sier videre «Ved beregning av selvkost **bør** de til enhver tid gjeldende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester legges til grunn.»*

Halden kommune etterstreber å følge både kravene pålagt i lov og forurensingsforskriften samt de materielle krav til beregningen i disse «bør»-retningslinjene og mener at den oppfyller de krav som ilegges kommunen mht. beregningen av selvkost. Hvert budsjettår vedtas forkalkyler som går i 0,- for både vann og avløp samt gebyrforskrift for de samme områder. Kalkylene gir et anslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe og gebyrforskrift for vann og avløp vedtas i forbindelse med budsjettet. Gebyrene skal ikke overstige kommunens selvkost, selvkostregnskapet (etterkalkyler) avsluttes derfor med et overskudd eller underskudd. Det praktiseres avsetning til bundne fond (separat for vann og avløp) dersom gebyrinntekter skulle overstige kostnadene. Underskudd dekkes via

selvkostfond der dette finnes, eller via økte gebyrer. Kommunen etterstreber å ivareta generasjonsprinsippet ved at midler overført til selvkostfond benyttes innenfor en periode på 3-5 år eller tilbakebetales brukerne.

Vi registrerer at veileder anbefaler kommunestyrevedtak om full kostnadsdekning dersom regnskapet et år resulterer i et negativt selvkostfond (fremførbart underskudd), men for Halden kommune som gjennom flere år har vært en ROBEK-kommune er det implisitt i kommunestyrets budsjettvedtak også mht. gebyrene at man ikke har anledning og økonomisk handlingsrom til å subsidiere de kommunale betalingstjenestene. Da man hvert år vedtar selvkostkalkyle hvor resultat, ev. med bruk av fondsmidler, viser 0,- tar man dette som et vedtak om full selvkost på området for vann og avløp.

Selv om vi mener et eksplisitt tilleggsvedtak om dette av kommunestyret ikke er et krav etter loven og således ikke en saksbehandlingsfeil hos oss, er vi dog enig i at det til kommunestyrets og befolkningens alminnelige ytterligere opplysning kan være greit at dette også sies rett ut i tillegg i budsjettfremlegget og som et tilleggspunkt i budsjettvedtakets tekstdel, og vi vil fra og med årets budsjettforslag medta det».

Det er opprettet egne fond for selvkostområdene Vann, Avløp og Renovasjon. Selvkostområdet Slam har ikke eget fond.

Revisjonens gjennomgang viser at i Momentum beregnes kalkulatoriske renter (som sammen med avskrivninger inngår i kapitalkostnaden), avskrivninger, samt kalkulatoriske renter på selvkostfond. Som nevnt under problemstilling 1 benytter kommunen Momentums beregninger kun ved bokføring av de kalkulatoriske rentekostnadene.

Revisjonen har undersøkt kommunens beregninger og posteringer for overføring til og bruk av fond for regnskapsåret 2016. Våre undersøkelser viser at kommunen ikke har bokført kalkulatoriske renter til selvkostfondene.

Videre har revisjonen sett på fondssaldo i kommunens regnskap og i Momentum. I 2015 stemmer inngående balanse på Avløp med regnskapet. I 2016 stemmer inngående balanse for alle VAR-fond med regnskap og note, men for utgående balanse er det avvik på samtlige fond.

Revisjonen har stilt spørsmål til kommunen om, eventuelt hvordan, kalkulatoriske renter på selvkostfond er håndtert, og har fått følgende tilbakemelding:

«...Renteinntekter/kostnader på selvkostfond ser vi har blitt håndtert tidligere, men dette er ikke gjort siden 2013, dette vil de ta tak i....»

4.3 Vurdering

Som det fremkommer av revisjonskriteriene er det kun renovasjon og slam som har lovpålagt selvkost. Andre betalingstjenester må vedtas særskilt i egen sak/vedtak i kommunestyret om det skal baseres på full kostnadsdekning.

Det er fremført underskudd på selvkostfond for avløp i 2015. Kommunen opplyser i note for årene 2014, 2015 og 2016 at det er vedtatt full kostnadsdekning innen områdene vann, avløp, renovasjon og feiing. Revisjonen mener dette er misvisende informasjon, da det ikke er fattet vedtak i kommunestyret om full kostnadsdekning.

Manglede kommunestyrevedtak forklares med at forurensingsforskriften sier at retningslinjene for beregning av selvkost bør legges til grunn, og at det ikke er krav til at de følges. Videre mener

kommunen at det «hvert budsjettår vedtas forkalkyler som går i 0,- for både vann og avløp samt gebyrforskrift for de samme områder. Kalkylene gir et anslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe og gebyrforskrift for vann og avløp vedtas i forbindelse med budsjettet. Gebyrene skal ikke overstige kommunens selvkost, selvkostregnskapet (etterkalkyler) avsluttes derfor med et overskudd eller underskudd».

Revisjonen er innforstått med at retningslinjene ikke er bindende for kommunene på linje med lover og forskrifter, men at de angir en økonomifaglig standard for beregning av selvkost og praktisering av selvkostprinsippet som er i tråd med reglene om gebyr i særlovgivningen.

Lov om kommunale vass- og avløpsanlegg sier at brukere av tjenesten bør bære kostnadene forbundet med tjenestene. Full kostnadsdekning må vedtas særskilt om det skal baseres på full kostnadsdekning (egen sak/vedtak i kommunestyret). Revisjonen er ikke enig med kommunen om at kommunestyrets vedtak om gebyrstørrelse, hvilket forkalkylen er, kan ses på som et særskilt kommunestyrevedtak om full kostnadsdekning. Dersom kommunen ikke får dekket sine kostnader fullt ut gjennom gebyrer, er kommunen nødt til å subsidiere «mellomlegget».

Videre mener kommunen at de er en ROBEK-kommune og det er «*implisitt i kommunestyrets budsjettvedtak mht. gebyrene at man ikke har anledning og økonomisk handlingsrom til å subsidiere de kommunale betalingstjenester har heller ingen relevans – det er ingen vedtak om full kostnadsdekning*». Revisjonen kan ikke se at det faktum at kommunen er registrert i ROBEK har sammenheng med manglende kommunestyrevedtak om full kostnadsdekning på selvkostområder.

Det er opprettet egne fond for selvkostområdene vann, avløp og renovasjon, men ikke for slam. Ifølge retningslinjene er det et rettslig skille mellom gebyrene for ulike tjenester, og gebyrinntektene fra de ulike områdene skal finansiere de respektive formålene. Hvert selvkostområde skal ha sitt eget selvkostfond, slik at gebyrene for den enkelte selvkosttjeneste lett kan kontrolleres. Det er ikke anledning til å slå sammen fond for ulike tjenester. Manglende selvkostfond for håndtering av slam samsvarer ikke med retningslinjene.

Kommunen har ikke bokført kalkulatoriske renter til selvkostfondene siden 2013. Kalkulatoriske rentekostnader for kapital bundet i selvkostfond representerer alternativavkastningen brukerne går glipp av ved at midlene er bundet i selvkostfond. Renter kan også beregnes for fremførbart underskudd, dersom kommunen er pålagt å ha full kostnadsdekning gjennom lov og forskrift, eller dersom kommunestyret har bestemt at kostnaden ved tjenesten fullt ut skal dekkes av brukerne. Kommunens manglende beregning av kalkulatoriske renter på selvkostfond bryter med selvkostprinsippet.

5 HÅNTERES SKILLET MELLOM HUSHOLDNINGS- OG NÆRINGSAVFALL PÅ EN SLIK MÅTE, AT KRYSSSUBSIDIERING IKKE FOREKOMMER?

5.1 Revisjonskriterier

Det er forbud mot krysssubsidiering av selvkosttjenester; selvkost skal ikke belastes med kostnader som ikke er henførbare til selvkosttjenesten. I avfallsforskriften kapittel 15 står det blant annet at «... I tillegg har forskriften til formål å hindre ulovlig krysssubsidiering mellom kommunens lovpålagte håndtering av husholdningsavfall og avfallstjenester som kommunen selger i markedet, herunder avfallstjenester knyttet til håndtering av næringsavfall og husholdningsavfall fra andre kommuner som kommunen selger avfallstjenester til.»

Husholdningsavfall er i Miljødirektoratets veileder for beregning av kommunale avfallsgebyr²¹ definert som; «... avfall fra private husholdninger, herunder større gjenstander som inventar og lignende, jf. forurensningsloven § 27 andre ledd. Definisjonen omfatter også spesialavfall med opprinnelse fra husholdninger.»

Husholdningsavfall er avfall som kommunen er lovpålagt å håndtere, og hvor innbyggerne skal betale gebyr for dette, tilsvarende kommunens selvkost på området.

Avfallshåndteringstjenester som utføres i et marked. Kommuner og fylkeskommuner er i utgangspunktet fritatt skatteplikt etter skattelovens § 2-30, men § 2-5, 2. ledd c.²² i samme lov fastslår at det ved inntekt knyttet til avfallshåndtering er skatteplikt for den del av inntekten som ikke gjelder husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere.

I statsbudsjettet for 2014²³, kapittel 11 er de ulike sidene ved innføring av skatteplikt for kommuner drøftet. Det fremkommer her at det er to typer avfallshåndtering kommuner utfører/kan utføre, som vil være skattepliktig;

- Husholdningsavfall for andre kommuner.
I tillegg til lovpålagt håndtering av husholdningsavfall for egne innbyggere, kan kommunen håndtere husholdningsavfall for kommuner som har konkurranseutsatt tjenesten.
- Næringsavfall. I Miljødirektoratets veileder er næringsavfall definert som; «... avfall fra offentlige og private virksomheter og institusjoner, jf. forurensningsloven § 27 tredje ledd. Definisjonen omfatter også spesialavfall med opprinnelse fra offentlige og private virksomheter og institusjoner. Håndtering av næringsavfall er en avfallstjeneste i markedet.»

Kostnader for behandling av avfall i markedet kan ikke belastes kommunens lovpålagte håndtering av husholdningsavfall. En slik subsidiering vil være i strid med EØS-avtalens artikkel 61, om forbud mot statsstøtte. I vedtak av 27. februar 2013 viser ESA²⁴ til at håndtering av husholdningsavfall som konkurranseutsettes og næringsavfall, er tjenester som utføres i en markedssituasjon hvor kommunen konkurrerer med andre private og kommunale avfallsselskaper. ESA har konkludert med

²¹ Veileder M-258/2014 om «Beregning av kommunale avfallsgebyrer – Utdypning av avfallsforskriftens kapittel 15»

²² Endret ved lov 13.des 2013, gjeldende fra inntektsåret 2014.

²³ Prop. 1 LS (2013-2014)

²⁴ EFTAs overvåkingorgan.

at dette er å anse som økonomisk aktivitet i henhold til EØS-avtalens bestemmelser om offentlig støtte.

For å forhindre krysssubsidiering av økonomisk aktivitet i kommunen bestemmer avfallsforskriften²⁵, i § 15-4, 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. Alle kostnader ved lovpålagt håndtering av husholdningsavfall skal dekkes over avfallsgebyret. Dersom kommunen også selger avfallstjenester i markedet, skal de kostnadene som er felles for lovpålagt håndtering av husholdningsavfall og for avfallstjenestene som selges i markedet fordeles forholdsmessig.»

Veilederens kapittel 2.3 gir utfyllende kommentarer til § 15-4. I punkt 2.3.1. leser vi at «Et regnskapsmessig skille og dokumentasjon av kostnadene som fordeles til den lovpålagte delen av avfallshåndteringen, vil bidra til å unngå krysssubsidiering mellom lovpålagt og kommersiell virksomhet. Kostnadsfordelingen skal dokumenteres og kunne kontrolleres. Det foreligger ikke et krav om organisatorisk skille mellom virksomhetene».

5.2 Fakta

Rokke avfallsanlegg (ansvar 420603 – Rokke avfallsanlegg) tar imot avfall fra kommunens innbyggere og næringslivet i Halden. Anlegget håndterer restavfall, glass, jern, metall, treverk, impregnert treverk, plast og papp. Glass, plast og kartong lastes opp og sendes til gjenvinning.

Det kjøres rydderuter på kommunens miljøstasjoner, for å samle inn avfall som er hensatt og ikke faller innunder ordinær renovasjon. Renovasjonsordningen kjører avfall fra skoler og barnehager til Rokke for omlasting, og dette inngår i fordelingen til Momentum. Dette gjelder også papp og papir.

Kommunen definerer næringsavfall som avfall fra Sommerro driftsstasjon, Bergheim, kommunale biler med avfall etter arbeid i kommunen, avfall fra institusjoner, omlastingsavtaler med Norsk gjenvinning og avfall fra andre kommuner.

Dersom innbyggere bestiller container fra et firma kjøper de hele «pakken» av firmaet og levering på Rokke går dermed som næring – det er kjørefirmaet som er kunden til Rokke.

Husholdningsavfall fra kommunens renovasjonsordning tømmes på Rokke. Elektronisk avfall som settes igjen på Rokke håndteres av renovasjon. Farlig avfall kommer stort sett fra private, men noe næring også.

Rokke mellomlagrer slam for Vann og avløp, hvor de skal betale leie til omtrent selvkost. Området til lagring er akkurat ferdigstilt og tatt i bruk slik at leie ikke er overført per nå. Revisjonen har mottatt beregningen av leie for 2017.

Revisjonen har vært på Rokke avfallsanlegg og observert prosessen rundt levering av avfall på anlegget: Kunden kjører på vekta og veies på vei inn til anlegget. Vektoperatør innhenter informasjon om det er privat- eller næring. Kunden registreres i datasystemet på bilnummer, og det foretas en visuell mottakskontroll av kundens lass ved innveiling.

²⁵ Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall, FOR-2004-06-01-930.

På vei ut stanser kunden igjen på vekta og veies. Kunden betaler enten med kort eller kontant, eventuelt regning dersom det er næringskunde. Det er ikke anledning for privatpersoner til å benytte giro, da dette krever organisasjonsnummer.

På bakgrunn av inn- og utveiing beregner systemet automatisk hvor mye avfall som er levert, og pris. Dersom biler har flere typer avfall veies denne mellom tømning av de enkelte typer avfall. Biler fra miljøstasjonene kjører gjerne en henterunde for hver type søppel. Det er utarbeidet en prosedyre for håndtering av vekta.

Revisjonen har observert at enkeltpersoner i firmabil, eks rørleggerfirma, leverer avfall som husholdningsavfall. Dette forklares med at eksempelvis snekkere organisert som enkeltpersonforetak, oppgir at de leverer privat og sorterer avfallet selv. Dette registreres som husholdningsavfall. Det planlegges et nytt område til sortering av husholdningsavfall, og dette vil skape et fysisk skille mellom husholdning og næring. Det vil for eksempel ikke bli mulig for en byggmester å kjøre til den private leveringsplassen for trevirke.

Alle private kunder registreres på eget kundenummer, slik at det er mulig å beregne hvilken andel av inntektene som stammer fra husholdningsavfall.

Kunden får en følgeseddel ved utveiing – enten på papir eller per epost. Månedsoppgjør foretas av vektoperatør ca. den 1. hver måned, og det kjøres en filoverføring til kommunens fakturaavdeling.

Internveiing av husholdningsavfall på hjullaster ble innført i 2016, og gir bedre fordeling av kostnader mellom næring og husholdning. Avfallet veies ved hjelp av GSM-styrt vekt i hjullaster når husholdningsavfallet kjøres til oppsamlingsplass (her samles avfall for både næring og husholdning).

Vektrapporter fra inn- og utveiing, samt rapporter fra internveiing, danner grunnlaget for fordelingsnøkler som legges inn i Momentum og fordeler kostnader og inntekter mellom husholdning og næring.

Alle kostnader og inntekter på ansvar 420603 (Rokke avfallsanlegg) føres på funksjon 320 (kommunalt næringsavfall). Indirekte kostnader fordeles ikke til Rokke avfallsanlegg. For å utarbeide selvkostregnskap for renovasjonsbiten som håndteres på anlegget, bruker kommunen Momentum. I motsetning til kommunens bruk av Momentum for VAR-områdene, brukes Momentum på Rokke avfallsanlegg til fullstendig utarbeidelse av selvkostregnskap for husholdningsavfall som håndteres på anlegget. (Som nevnt under problemstilling 1, kommer resultatet som en inntekt/kostnad på renovasjonsordningens ansvar, og inngår i kommunens etterkalkyle for renovasjon.)

Hele ansvar 420603 og funksjon 320 lastes inn fra regnskapet og fordeling av inntekter/kostnader mellom renovasjon og næring gjøres ved fordelingsnøkler utarbeidet etter samtaler med ansatte og vektrapporter. Fordelingsnøklerne vurderes/endres hvert år basert på vektrapporter og samtaler med ansatte, samt møter med konsulenter fra Momentum.

Revisjonen har gjennomgått selvkostregnskapet for Rokke avfallsanlegg, inkludert grunnlagsdata for årene 2015 og 2016²⁶.

²⁶ Det anses ikke som hensiktsmessig å se på tidligere år, da Momentum ble tatt i bruk 2014.

Nedenfor følger en sammenfatning over hvilke fordelinger kommunen bruker:

Fordelingsnøkkel	Grunnlag for fordelingsnøkkel
Årsverk/alle årsverk	Vektet årsverk alle ansatte
Husholdningsrenovasjon/ Husholdningsavfall	100 % husholdning
Årsverk_ute/årsverk ute arbeider	Vektet årsverk utearbeidere
Gj.stasjon	Vektrapport
Næringsrenovasjon	100 % næring
Treverk	Vektrapport
Rest, treverk, impreg	Vektrapport. Pris impregnert, pris rest og pris treverk
Tonn_forbenning	Vektrapport og vurdering
Bomavgift	Vektrapport og inntekt knyttet til husholdning.

Figur 11: Oversikt over kommunens fordelingsnøkler med tilhørende grunnlag.

I vedlegg 9.1: «Oversikt over arter med fordelingsnøkler», har vi sammenstilt en oversikt over samtlige regnskapsarter som er fordelt i selvkostregnskapet for 2015 og 2016, med tilhørende fordelingsnøkler. Anleggsmidler er fordelt etter fordelingsnøkkel årsverk_ute/årsverk ute arbeider. Indirekte kostnader fordeles ikke i Momentum.

Revisjonen har sett på hva som er regnskapsført i Visma Enterprise på ansvar 420603 – funksjon 320 i forhold til hva som er lastet inn som driftsregnskap til Momentum for årene 2015 og 2016. Gjennomgangen viser at det kun er små differanser mellom hva kommunen har regnskapsført i Visma Enterprise og det regnskapet som ligger til grunn for etterkalkylen i Momentum. I følge kommunen kan eventuelle avvik fra regnskapet skyldes at Momentum har gjort en gjennomgang av alle arter, og endret tallene der dette har vært nødvendig.

Grunnet prosjektets tidsramme er det ikke gjort detaljerte kontroller av hva som er regnskapsført på de enkelte artene.

5.3 Vurdering

Rokke avfallsanlegg har gode rutiner på håndtering av ulike typer avfall, og det skilles klart mellom husholdnings- og næringsavfall ved innveiling. Det foretas visuell kontroll av last. På den måten oppnår man en så riktig registrering som mulig. Private kunder registreres på eget kundenummer. Dette gjør det enklere for kommunen å skille ut salgsinntekter knyttet til næringskunder. Revisjonen anser kommunens innveiling som tilfredsstillende grunnlag for fordeling mellom husholdnings- og næringsavfall.

Internveiling av husholdningsavfall på hjullaster ble innført i 2016, og gir bedre fordeling av kostnader mellom næring og husholdning. Internveiling utføres ved hjelp av GSM-styrt vekt i hjullaster når husholdningsavfallet kjøres til oppsamlingsplass (hvor avfall for både næring og husholdning samles). Dette vil etter revisjonens skjønn gi riktigere kostnadsfordeling mellom husholdnings- og næringsavfall. Videre mener revisjonen at dette er et godt tiltak for riktigere henføring til selvkostområdet, og for å unngå kryss-subsidiering mellom husholdnings- og næringsavfall.

Revisjonen har observert at enkeltpersoner i firmabil leverer avfall som husholdningsavfall. Dette forklarer kommunen med at eksempelvis snekkere organisert som enkeltpersonforetak, oppgir at de leverer privat og sorterer avfallet selv. Dette er ikke heldig. Antageligvis forekommer det noe subsidiering av næringsavfall på husholdningsrenovasjon. Revisjonen har forståelse for at noen bruker firmabilen ved levering av eget husholdningsavfall, men det er også rimelig å anta at det leveres noe næringsavfall på denne måten ettersom levering av avfall er rimeligere for innbyggere enn næringskunder. For å skape et fysisk skille mellom husholdning og næring planlegger kommunen planlegger et nytt område til sortering av husholdningsavfall.

For å skille mellom husholdnings- og næringsavfall på Rokke avfallsanlegg brukes selvkostverktøyet Momentum. Indirekte kostnader fra sentraladministrasjon fordeles ikke til Rokke avfallsanlegg. Revisjonen stiller spørsmål til kommunens praksis ettersom næringsdelen for eksempel ikke belastes for en andel av sentraladministrasjonens faktureringskostnader. Slike kostnader fordeles, som nevnt under problemstilling 1, til renovasjonsordningen. Det er sannsynlig at kostnader også bør fordeles til kommunens næringsvirksomhet.

Fordeling av inntekter og kostnader gjøres ved hjelp av fordelingsnøkler som vurderes/endres hvert år basert på vektrapporter og samtaler med ansatte, samt møter med konsulenter fra Momentum. Kommunens håndtering er i tråd med retningslinjene som sier at nøklene bør oppdateres ved utarbeidelse av etterkalkyle.

Renovasjonsordningen kjører avfall fra skoler og barnehager til Rokke avfallsanlegg for omlasting, som videre inngår i fordelingen i Momentum. Dette inkluderer også papp og papir, som kommunen i hovedsak definerer som husholdningsavfall. Papp og papir er ikke skilt ut som egen inntektslinje i etterkalkylen, slik for eksempel metall og glass er. Det vil i prinsippet si at den fordeles etter samme nøkkel som øvrige salgsinntekter, basert på vektrapporter fra bommen, og andel næring i forhold til husholdning. Revisjonen er usikker på om skillet mellom husholdning og næring er tilfredsstillende ivaretatt ved at avfall fra skoler og barnehager, inkludert papp og papir, inngår i fordelingen mellom husholdning og næring som foretas i Momentum. Dette er ikke husholdningsavfall, og skal etter selvkostprinsippet ikke inngå i selvkostregnskapet for husholdningsavfall.

Revisjonens gjennomgang av vedlegg 9.1: «Oversikt over arter med fordelingsnøkler viser at overtid i 2015 ble fordelt kun til husholdning. Vi mener at det er ikke er rimelig å anta at det ikke ble utført noe som helst overtid knyttet til næringsavfall. Vi ser at dette er endret til alle årsverk i 2016. Det er etter revisjonens skjønn en rimeligere fordelingsnøkkel.

For øvrig viser revisjonens gjennomgang av etterkalkyler på Rokke avfallsanlegg at regnskapet som ligger til grunn for kalkylen i hovedsak stemmer med hva som er bokført i kommunens regnskap. Vi ser også endringer i fordelingsnøkler, med tilhørende forklaringer, fra Momentum 2015 til 2016. Etter revisjonens oppfatning er dette en positiv utvikling.

6 KONKLUSJONER/ANBEFALINGER

Kommunens kostnader danner tak for størrelsen på kommunens inntekter for selvkosttjenester, og derfor er det viktig at de kostnader som inngår er mest mulig korrekte. Kommunen sikrer at VAR-områdene er skilt ut fra kommunens øvrige virksomhet ved bruk av egne ansvar og funksjoner.

Momentum brukes som et styringsverktøy for VAR-områdene. For Rokke avfallsanlegg brukes styringsverktøyet for å skille ut husholdningsavfall fra næringsavfall. Overskudd/underskudd for husholdningsrenovasjon overføres deretter til renovasjon. Kommunens bruk av styringsverktøyet for øvrige områder enn Rokke avfallsanlegg er begrenset til kun bruk av beregninger for kalkulatoriske renter (som inngår i kapitalkostnader). Kommunen har valgt å fordele kostnader/inntekter ved beregninger som gjøres i Excel-ark.

Der er flere forhold som ikke er i henhold til gjeldende regelverk, og vi anbefaler at kommunen:

- Gjennomgår fordelingsnøkler for sentraladministrasjonen slik at de samsvarer med anbefalingene som er gitt i retningslinjene
- Bruker faktiske (regnskapsførte) kostnader som grunnlag til fordeling
- Gjennomgår fordelinger av indirekte kostnader fra sentraladministrasjon som er gjort i 2017 og tidligere år, og foreta nødvendige korrigeringer
- Gjennomgår interne rutiner for å sikre bedre internkontroll både når det gjelder fordeling av indirekte kostnader fra sentraladministrasjonen, og håndtering av fakturaer vedrørende selvkost
- Benytter bruttoprinsippet ved bokføring av fakturaer hvor krediteringer (inntekter) er avregnet mot kostnader
- Fordeler fakturaer for kjøp av renovasjonstjenester på de enkelte ansvar, herunder også næring, for å unngå kryssubsidiering
- Avklarer og eventuelt fatter vedtak om det skal være full kostnadsdekning av selvkosttjenester
- Beregner kalkulatoriske renter og korrigerer selvkostfond som ikke er riktig håndtert siden 2013
- Skiller ut håndtering av slam på egne ansvar og funksjoner
- Skiller ut fond for slam

Revisjonen anbefaler kommunen å vurdere om selvkostverktøyet Momentum bør brukes ved samtlige av kommunens selvkostberegninger og ikke kun for Rokke avfallsanlegg. Det vil kunne sikre mer korrekt kostnadsfordeling og kan redusere risiko for unøyaktigheter, feil og mangler.

Rolvøy, 20.11.2017

Jolanta Betker (sign.)
seksjonsleder regnskapsrevisjon

Anita M. Torp (sign.)
regnskapsrevisor

Laila Nagelhus (sign.)
oppdragsansvarlig revisor

7 RÅDMANNENS UTTALELSE

Generelt:

Forvaltningsrapporter som viktige for rådmannen i arbeidet med kontinuerlig forbedring av tjenester, arbeidsprosesser og systemer i Halden kommune. I så måte er også denne rapporten viktig. Rapporten tar for seg tre hovedområder

- Beregning av henførbare kostnader til gebyrområdet
- Forvaltning av selvkostfondene
- Håndtering av skille mellom husholdnings- og næringsavfall på en sikker måte som hindrer kryssubsidiering

Med dette beveger forvaltningsrevisjonsrapporten seg inn på områder som også revideres av vår regnskapsrevisor Deloitte. Med bakgrunn i dette har rådmannen ved flere anledninger bedt om at det også tas en dialog med Deloitte i denne prosessen, da problemstillingene også omhandler punkter som har falt inn og vil falle inn under årlig regnskapsrevisjon. Dette har ikke vært gjort fra ØKR IKS sin side, noe rådmannen finner noe uheldig.

Beregning av henførbare kostnader til gebyrområdet

Rapporten konkluderer med at innbyggere mest sannsynlig har betalt for mye for selvkosttjenestene vann, avløp og renovasjon. Dette som følge av fordelinger av indirekte kostnader som forvaltningsrevisjonen mener er heftet med mangler og unøyaktigheter. Rådmannen har på bakgrunn av dette oppsummert de forhold revisjonen påpeker, og for perioden 2014-2016 er det en differanse knyttet til indirekte kostnader som utgjør for mye betalt avgift på kr 1,34 pr abb pr år samlet på avgiftstypene.

Allikevel, rapporten peker på forhold som er viktige å følge opp, og rådmannen vil iverksette dette.

Forvaltning av selvkostfond

Forvaltning av selvkostfond har hvert eneste år også fokus ved regnskapsrevisjon. Rådmannen har fulgt opp nødvendige forhold knyttet til tidligere regnskapsrevideringer. Rådmannen vil gå i dialog med regnskapsrevisor om eventuelle endinger som følge av denne forvaltningsrevisjonsrapporten.

Hva gjelder vedtak om full kostnadsdekning mener rådmannen at dette gjøres hvert eneste år gjennom vedtak av budsjettrammer innenfor VAR.

Håndtering av skille mellom husholdnings- og næringsavfall på en sikker måte som hindrer kryssubsidiering

Revisjonen konkluderer med at det foreligger risiko for kryssubsidiering, basert på at det er «rimelig å anta» at noe av dette avfallet som enkeltpersoner i firmabiler leverer som husholdningsavfall er næringsavfall. Ved ankomst og mottak finnes rutiner på hvordan dette håndteres, men rutiner kan alltid bli bedre. Ved videre arbeider ved Rokke, jobbes nå frem en løsning, som nevnt i rapporten, med et fysisk skille mellom næring og husholdningsavfall ved utvidelse av anlegget. Dette kombinert med andre tiltak vil være risikoreduserende ifht dette forholdet.

Avslutningsvis; Rådmannen vil iverksette en gjennomgang og vurdere behovet for endringer i de rutiner og arbeidsprosesser som pekes på. I noen grad vil det også være nødvendig å diskutere eventuelle endinger med regnskapsrevisor, da anbefalinger fra forvaltningsrevisjon i noen tilfeller avviker fra etablert praksis som følge av tidligere års regnskapsrevidering.

Halden 17.11.2017

8 VEDLEGG

8.1 Oversikt over arter med fordelingsnøkler

Art	Fordelingsnøkkel 2015	Fordelingsnøkkel 2016
Fast lønn	Årsverk	Alle årsverk
Fast lønn tillitsvalgte	Årsverk	Alle årsverk
Tillegg T-trinn lørdag/søndag	-	Alle årsverk
Andre avtalefestede tillegg	Årsverk	Alle årsverk
Overtid	Husholdningsrenovasjon	Alle årsverk
Kjøregodtgjørelse trekkpliktig	-	Alle årsverk
Kjøregodtgjørelse arbeidsgiveravgiftspliktig	-	Alle årsverk
Telefongodtgjørelse trekkpliktig	Årsverk	Alle årsverk
Lønn vedlikehold egne arbeidere	Årsverk	Alle årsverk
Overtid vedlikehold egne arbeidere	-	Alle årsverk
Pensjonsinnskudd HKP	Årsverk	Alle årsverk
Arbeidsgiveravgift	Årsverk	Alle årsverk
Kontormateriell	Årsverk	Alle årsverk
Medisinsk forbruksmaterieil	-	Alle årsverk
Medisiner	-	Alle årsverk
Beverting	-	Alle årsverk
Matvarer/drikkevarer	Årsverk	Alle årsverk
Rengjøringsartikler	-	Alle årsverk
Arbeidstøy	Årsverk_ute	Alle årsverk
Merkematerieil	-	Alle årsverk
Utgiftsdekning	-	Alle årsverk
Andre driftsutgifter/forbruksmaterieil	Årsverk	Alle årsverk
Telefon/mobiltelefon	Årsverk	Alle årsverk
Datakommunikasjon/linjeleie	Årsverk	Alle årsverk
Stillingsannonser	-	Alle årsverk
Annonse, reklame, info	Årsverk	Alle årsverk
Kursutgifter	Årsverk	Alle årsverk
Kjøregodtgjørelse	Årsverk	Alle årsverk
Overnatting/diett/kost	-	Alle årsverk
Drift av maskiner	Årsverk_ute	Årsverk ute arbeider
Vedlikehold av egne biler	-	Årsverk ute arbeider
Vedlikehold av maskiner	Årsverk_ute	Årsverk ute arbeider
Andre transportutgifter	Årsverk_ute	Årsverk ute arbeider
Strøm	Gj.stasjon	Gj.stasjon
Husleie, leie av lokaler og grunn mv.	Næringsrenovasjon	Næringsavfall
Kommunale avgifter	Årsverk	Alle årsverk
Lisenser IT	Årsverk	Alle årsverk
Andre avgifter, lisenser, avtaleforpliktelser	-	Alle årsverk
Provisjonsutgifter	Årsverk	Alle årsverk
Gebyrer, avgifter	Årsverk	-
Inventar og utstyr	-	Alle årsverk
Edb/IT-utstyr	-	Alle årsverk
Verktøy, redskaper	-	Årsverk ute arbeider
Beholdere, containere	-	Gj.stasjon
Leie/leasing maskiner	Treverk	Treverk
Vedlikehold	-	Årsverk ute arbeider
Slamtømming/slamavfall	-	Alle årsverk
Vedlikehold bygning	-	Årsverk ute arbeider
Arbeid utført for andre kommunale enheter - N	Årsverk	Alle årsverk
Service, drift og rep. øvrig	-	Årsverk ute arbeider
Eksterne datasystemer stormaskin	-	Alle årsverk
Programvare brukerstøtte/vedlikehold	Årsverk	Alle årsverk
Rengjøring tekstiler	-	Alle årsverk
Renhold	Årsverk	Alle årsverk
Konsulenttjenester	Årsverk	Årsverk adm
Kjøp/driftsavtaler private	Tonn_forbenning	Rest, treverk, impreg
Momskompensasjon driftsregnskapet	-	Næringsavfall
Tap på fordringer	Næringsrenovasjon	Næringsavfall
Morarenter	-	Næringsavfall
Andre inntekter	-	Næringsavfall
Leieinntekter	-	Næringsavfall
Salgsinntekter, avg. pliktig	Bomavgift	Bomavgift
Andre inntekter, avg.pliktig	Næringsrenovasjon	Næringsavfall
Fordelte utgifter kommunal teknikk	Ikke	-
Ref. sykepenger	Årsverk	Alle årsverk
Glass	Husholdningsrenovasjon	Husholdningsavfall
Metall	metall	Metall