



BERGEN KOMMUNE
KOMMUNEREVISJONEN

REVISJONSRAPPORT

Forvaltningsrevisjonsprosjektet

**Beregningsgrunnlaget
for
vann- og avløpsgebyrene
i Bergen kommune**

Forvaltningsrevisjonsrapport nr.01/01

Mai 2001

Kontoradresse: Bjørns gate 1 (Aasegården)
Postadresse: Pb 7700, 5020 Bergen □ Telefon 55 56 43 00 □ Telefax 55 56 43 30

FORORD

Denne rapporten er et resultat av Bergen kommunerevisjons gjennomføring av forvaltningsrevisjonsprosjektet: *“Beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune”*.

Siri N. Maurstad, Terje Vangen og Bodhild Laastad har vært hovedansvarlige for prosjektet og for utarbeidelsen av rapporten. Melvin Tornes, Gudny Sønnesyn og Rolf Kalvø har bidratt i arbeidet med kvalitetssikring av rapporten.

Kommunerevisjonen er, i henhold til kommunelovens § 60 nr. 7 og forskrift av 13. januar 1993 om revisjon og kontrollutvalg § 5 og § 8, pålagt å utføre forvaltningsrevisjon. I kommunelovens § 60 nr. 7 heter det:

“Revisjonen skal kontrollere at den økonomiske forvaltning foregår i samsvar med gjeldende bestemmelser og vedtak, og foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater”.

I henhold til kommunelovens § 60 nr. 8 skal revisjonens rapporter forelegges kontrollutvalget.

Det presiseres at kommunerevisjonens arbeid med forvaltningsrevisjon ikke innbefatter en vurdering av hensiktsmessigheten i de vedtak som blir gjort av politiske organer med beslutningsmyndighet.

Vi vil takke kommunalavdeling teknisk utbygging for godt samarbeid i prosjektperioden. En spesiell takk til fagdirektør og økonomikonsulent ved vann- og avløpsseksjonen for deres imøtekommenhet og formidling av mye nyttig informasjon.

Vi håper at denne rapporten kan bidra til at prosessene omkring beregning av vann- og avløpsgebyrene utvikler seg i positiv retning. I dette ligger at gebyrene da vil få en bedre basis i lov, forskrift, lokale vedtak og gjeldende relevant økonomisk teori.

Bergen, 23. mars 2001 / 15. mai 2001

Siri Nordahl Maurstad

Terje Vangen

Bodhild Laastad

INNHALDSFORTEGNELSE

| | | |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1 | SAMMENDRAG | 1 |
| 1.1 | Bakgrunn, formål og problemstillinger..... | 1 |
| 1.2 | Er Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrer i samsvar med lover, forskrifter retningslinjer og vedtak på området?..... | 2 |
| 1.3 | Er politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsetting av vann- og avløpsgebyrene tilstrekkelig?..... | 4 |
| 1.4 | Er Bergen kommunes etterkalkulasjon for 1999 - bystyresak 192/00 - egnet til å gi tilstrekkelig og relevant informasjon?..... | 5 |
| 1.5 | Er det kostnadselementer i Bergen kommunes regnskap for vann- og avløpssektoren for 1999 som ikke er i samsvar med selvkostprinsippet? | 6 |
| 1.6 | Metode..... | 6 |
| 2 | INNLEDNING | 8 |
| 2.1 | Bakgrunn for prosjektet..... | 8 |
| 2.2 | Formålet med prosjektet..... | 9 |
| 2.3 | Problemstillinger og avgrensning av prosjektet..... | 10 |
| 2.4 | Valg av metode/framgangsmåte..... | 11 |
| 2.5 | Behandling av rapporten i kommunens administrasjon | 12 |
| 3 | BESKRIVELSE AV VANN- OG AVLØPSSEKSJONEN | 14 |
| 3.1 | Innledning | 14 |
| 3.2 | Organisasjonsmodell | 14 |
| 3.3 | Vann- og avløpsseksjonens plansystem og målsettinger | 16 |
| 3.4 | Finansiering av virksomheten/tjenestebetaling..... | 17 |
| 4 | ER BERGEN KOMMUNES BEREGNING AV VANN- OG AVLØPSGEBYRER I SAMSVAR MED LOVER, FORSKRIFTER, RETNINGSLINJER OG VEDTAK PÅ OMRÅDET ?..... | 19 |
| 4.1 | Innledning | 19 |
| 4.2 | Revisjonskriterier | 19 |
| 4.2.1 | Kildene for revisjonskriteriene | 19 |
| 4.2.2 | Beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene | 21 |
| 4.2.2.1 | Utgift vs. kostnad - begrepsavklaring..... | 21 |
| 4.2.2.2 | Avgifts-/gebyrgrunnlaget og selvkostprinsippet..... | 22 |
| 4.2.3 | Kostnadskomponenter i en selvkostkalkyle for vann- og avløpsgebyrene - beregningsprinsipper- og metoder | 25 |

| | | |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.2.3.1 | Utgangspunkt for en selvkostkalkyle - en generell modell for produktbeskrivelse | 25 |
| 4.2.3.2 | Retningslinjer for beregning av gebyrgrunnlaget/selvkost..... | 27 |
| 4.2.3.3 | Avgrensing av kostnader som bør inngå i selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget | 35 |
| 4.2.3.4 | Beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget - generelt prinsipp | 38 |
| 4.2.3.4.1 | Prinsippet om alternativkostnad..... | 40 |
| 4.2.3.4.2 | Beregning av kalkulatorisk avskrivning | 41 |
| 4.2.3.4.3 | Beregning av kalkulatorisk rentekostnad..... | 44 |
| 4.2.4 | Prisfastsetting etter selvkostprinsippet - selvkostpris | 46 |
| 4.2.5 | Praktisering av selvkostprinsippet - beregningsperiode og fondsoppbygging | 48 |
| 4.2.6 | Generelt om finansieringsform for vann- og avløpsgebyrer - gebyr vs. avgift | 50 |
| 4.2.6.1 | Finansieringsform for vann- og avløpsgebyrer i Bergen kommune ... | 52 |
| 4.2.7 | Oppsummering revisjonskriterier | 54 |
| 4.3 | Faktabeskrivelse | 57 |
| 4.4 | Våre vurderinger | 65 |
| 4.4.1 | Beregningsgrunnlaget for Bergen kommunes vann- og avløpsgebyrer for 1999.. | 66 |
| 4.4.1.1 | Beregningsprinsipper og beregningsmetoder for elementene (kostnadskomponentene) i Bergen kommunes gebyrgrunnlag for 1999 | 68 |
| 4.4.2 | Bergen kommunes prisfastsetting av vann- og avløpsgebyrer | 71 |
| 4.4.3 | Bergen kommunes praktisering av selvkostprinsippet - beregningsperiode og fondsoppbygging | 72 |
| 4.4.4 | Finansieringsmåten for vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune for året 1999 | 75 |
| 4.4.5 | Sammenfattende konklusjon | 76 |
| 4.5 | Anbefalinger/konklusjoner..... | 77 |
| 4.5.1 | Innledning | 76 |
| 4.5.2 | Anbefalinger om beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrer..... | 77 |
| 4.5.3 | Anvendelse av anbefalingene innenfor rammen av kommuneregnskapet..... | 79 |
| 5 | ER POLITIKERENES BESLUTNINGSGRUNNLAG VED FASTSETTELSE AV VANN- OG AVLØPSGEBYRENE FOR 1999 TILSTREKKELIG ? | 81 |
| 5.1 | Innledning | 81 |
| 5.2 | Revisjonskriterier | 82 |
| 5.2.1 | Innledning | 82 |
| 5.2.2 | Vann- og avløpsforskriftens krav til politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene..... | 82 |
| 5.2.3 | Krav til kommunens saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene | 83 |
| 5.2.4 | Veiledende retningslinjers anbefaling om dokumentasjon..... | 84 |
| 5.2.5 | Kvalitetssikring av dokumentasjon og kontroll..... | 85 |
| 5.3 | Faktabeskrivelse | 86 |
| 5.3.1 | Innledning | 86 |
| 5.3.2 | Administrasjonens saksframlegg | 87 |
| 5.4 | Våre vurderinger | 89 |

| | | |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.4.1 | Innledning | 89 |
| 5.4.2 | Er politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune for året 1999 tilstrekkelig ? | 89 |
| 5.4.3 | Er politikernes beslutningsgrunnlag dokumentert på en måte som er egnet til å vise at prisene for vann- og avløpstjenestene ikke er satt høyere enn kommunens kostnader ved å produsere tjenestene ? | 91 |
| 5.4.4 | Er Bergen kommunes framgangsmåte ved gebyrberegningen på vann- og avløpssektoren tilfredsstillende kvalitetssikret ? | 92 |
| 5.4.5 | Var Bergen kommunes saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for året 1999 tilfredsstillende ? | 93 |
| 5.5 | Oppsummering av konklusjoner | 94 |
| 5.6 | Anbefalinger | 94 |
| 6 | ER BERGEN KOMMUNES ETTERKALKULASJON FOR 1999 - BYSTYRESAK 192/00 - EGNET TIL Å GI TILSTREKKELIG OG RELEVANT INFORMASJON ? | 96 |
| 6.1 | Innledning | 96 |
| 6.2 | Revisjonskriterier | 96 |
| 6.3 | Faktabeskrivelse | 98 |
| 6.4 | Våre vurderinger | 101 |
| 6.4.1 | Innledning | 101 |
| 6.4.2 | Ulike tall for vann- og avløpssektorens bruttogjeld | 101 |
| 6.4.3 | Investeringssetterslepet | 103 |
| 6.4.4 | Ubrukt låneramme | 105 |
| 6.4.5 | Sammenfatning av vår vurdering av administrasjonens etterkalkulasjon | 106 |
| 6.5 | Sammenfattende konklusjon og anbefaling | 109 |
| 6.5.1 | Anbefaling | 110 |
| 7 | ER DET KOSTNADSELEMENTER I BERGEN KOMMUNES REGNSKAP FOR VANN- OG AVLØPSSEKTOREN FOR 1999 SOM IKKE ER I SAMSVAR MED SELVKOSTPRINSIPPET ? | 111 |
| 7.1 | Innledning | 111 |
| 7.2 | Revisjonskriterier | 111 |
| 7.2.1 | Henførbare og ikke-henførbare kostnader | 113 |
| 7.2.2 | Skille mellom driftsutgifter og anskaffelse av varige driftsmidler | 115 |
| 7.3 | Faktabeskrivelse | 116 |
| 7.3.1 | Innledning | 116 |
| 7.3.2 | Regnskapsføringen på vann- og avløpsområdet i Bergen kommune | 116 |
| 7.3.2.1 | Administrasjon vann og avløp (1.602) - post 39 interne overføringer | 119 |
| 7.3.2.2 | 1.620 Vannverk - post 39 Interne overføringer | 121 |
| 7.4 | Våre vurderinger | 122 |
| 7.4.1 | Innledning | 122 |

| | | |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7.4.2 | Resultat av substanskontroll av driftsregnskapet på vann- og avløpsområdet. ... | 123 |
| 7.4.2.1 | Administrasjon vann og avløp (1.602) - post 39 interne overføringer | 123 |
| 7.4.2.1.1 | Administrasjonsutgifter lånefondet..... | 124 |
| 7.4.2.1.2 | Overført til sentraladministrasjonen | 125 |
| 7.4.2.1.3 | Overført til administrasjon teknisk utbygging..... | 126 |
| 7.4.2.1.4 | Overført til Bygg- og eiendomsseksjonen og intern husleie | 128 |
| 7.4.2.1.5 | Avtalefestet pensjon -beregnet andel for vann og avløp | 128 |
| 7.4.2.2 | Underkapitlene 1.620 Vannverk og 1.630 Avløpsverk - post 39 | |
| | Interne overføringer | 129 |
| 7.4.2.2.1 | Renter og avdrag..... | 129 |
| 7.4.2.2.2 | Beregning av virkningen av forskuddsbelastningen av renter og avdrag | 132 |
| 7.4.2.3 | Grensedragning mellom drift og investering | 133 |
| 7.4.2.4 | Driftsfinansiering | 134 |
| 7.4.2.5 | Interne overføringsinntekter | 135 |
| 7.5 | Sammenfattende konklusjon og anbefalinger | 136 |

1 SAMMENDRAG

1.1 Bakgrunn, formål og problemstillinger

Bakgrunnen for dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er i Bergen bystyre sin behandling av bystyresak 0026/99 vedrørende forvaltningsrevisjonsprosjektet: "*Tilrettelegging for strandpromenade langs Store Lungegårds vann. Bruk av steinmasser fra hovedavløpsanleggene Sentrum Syd og Sentrum Nord/Eidsvåg, og konsekvenser for avløpsgebyrene*". Bystyrets vedtak i denne saken forutsetter bl.a. at det hvert år utarbeides en spesifisert etterkalkulasjon av årets samlede utgifter knyttet til vann og kloakk parallelt med årlig regnskap, og at denne etterkalkulasjonen revideres av kommunerevisjonen.

I vår tilnærming til oppgaven å revidere administrasjonens utarbeidete etterkalkulasjon for 1999, har vi funnet det nødvendig å foreta en bred gjennomgang av Bergen kommunes beregning av gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren. Hensikten med en slik gjennomgang er å avklare om kommunens praksis er i samsvar med gjeldende lover, forskrifter og retningslinjer på området. En slik avklaring er en nødvendig forutsetning for å kunne mene noe om etterkalkulasjonens utgangspunkt og konklusjoner. For en samlet oversikt over de lover, forskrifter, retningslinjer m.v. som er lagt til grunn for vår gjennomgang, viser vi til vedlegg 2.

Ved formulering av hovedformålet for prosjektet har vi i tillegg til gjeldende regelverk på området forholdt oss til Bergen kommunes vedtak om full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren. Full kostnadsdekning innebærer at brukerne av vann- og avløpstjenestene i sin helhet betaler for tjenestene som produseres. Vi har i tillegg sett det som en naturlig og viktig del av hovedformålet å vurdere hvordan kommunen dokumenterer gebyrberegningen.

Prosjektets hovedformål er å vurdere om Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrer er i samsvar med gjeldende regelverk samt å vurdere om beregningen er i henhold til vedtatt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren. I det ligger spesielt en vurdering av hvordan kommunen dokumenterer at vann- og avløpsgebyrene blir beregnet i henhold til regelverket og gjeldende vedtak på området.

For å nå målsettingen med prosjektet har vi belyst følgende hovedproblemstillinger:

1. Er Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrer i samsvar med lover, forskrifter,

retningslinjer og vedtak på området ?

2. Er politikernes beslutningsgrunnlag i forbindelse med fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999 tilstrekkelig ?
3. Er Bergen kommunes etterkalkulasjon for 1999 - bystyresak 192/00 - egnet til å gi tilstrekkelig og relevant informasjon ?
4. Er det kostnadselementer i Bergen kommunes regnskap for vann- og avløpssektoren for 1999 som ikke er i samsvar med selvkostprinsippet ?

Vi gjengir under våre viktigste funn og konklusjoner.

1.2 Er Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrer i samsvar med lover, forskrifter retningslinjer og vedtak på området?

Ifølge forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer skal kommunens gebyrinntekter ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.¹ Ifølge Miljøverndepartementet sin kommentar til forskriften er det bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsmessig drift av vann- og avløpssektoren som kan legges inn i gebyrgrunnlaget. Dette defineres av departementet som selvkost for vann- og avløpstjenestene.² I Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester" fra 1996 er selvkost definert som de merkostnader kommunen påføres ved å produsere vann- og avløpstjenestene.³

Bergen kommune har som nevnt vedtatt full kostnadsdekning som finansieringsprinsipp for vann- og avløpstjenestene. Etter regelverket kan kommunen bare kreve dekket kostnader på vann- og avløpssektoren beregnet etter selvkostprinsippet. Vår gjennomgang av Bergen kommunes praksis ved

¹ §1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995 (vedlegg 1).

² Miljøverndepartementets kommentar til § 1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer. Selvkost er nærmere omtalt under punkt. 4.2.2.2.

³ s. 8 i *Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*. Kommunal- og arbeidsdepartementet H-2095. 1996.

beregning av vann- og avløpsgebyrene viser at gebyrene beregnes med utgangspunkt i kommunens budsjetterte utgifter, i motsetning til kostnader, på sektoren⁴. Følgende utgiftselementer inngår i gebyrberegningen i 1999:

- Driftsutgifter (inkl. administrasjonsutgifter)
- Renter og avdrag
- Driftsfinansierte investeringer

I Bergen kommune er det de budsjetterte kapitalutgifter, dvs. forventede renter og avdrag på den lånefinansierte delen av de budsjetterte investeringene, som blir lagt til grunn ved beregningen av vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune. Dette er ikke i samsvar med selvkostprinsippet i det det er antatte kapitalutgifter som legges til grunn og ikke antatte kapitalkostnader dvs. kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatoriske renter forbundet med anleggsmidlene på vann- og avløpssektoren.⁵

Elementet driftsfinansiering av investeringer medfører at investeringer i sin helhet avskrives/kostnadsføres i det året investeringsutgiften oppstår.⁶ Ved gebyrberegningen blir altså de driftsfinansierte investeringene dekket inn fullt ut i det året de er gjennomført. Korrekt framgangsmåte i forhold til gebyrberegningen er å fordele investeringenes antatte kostnader (kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatoriske rentekostnader) over investeringenes økonomiske levetid. Omfanget av planlagt driftsfinansiering for det enkelte år/gebyrperiode avhenger av hvor mye budsjetterte gebyrinntekter overstiger budsjetterte samlede utgifter (ekskl. driftsfinansieringen) på vann- og avløpssektoren, og kan slik betegnes som et salderingselement.

Driftsfinansiering av investeringer er en finansieringsmåte og en finansiell størrelse i kommunens regnskap på vann- og avløpssektoren. Kapitalutgifter slik de beregnes i Bergen kommune, er en kalkulatorisk utgift i kommuneregnskapet knyttet til budsjettert lånefinansiering av budsjetterte investeringer. Verken driftsfinansieringen eller kapitalutgiftene representerer kommunens kostnader og kan, slik vi ser det, ikke inngå i selvkost, dvs. gebyrgrunnlaget. Gebyrgrunnlaget skal beregnes med utgangspunkt i kommunens kostnader forbundet med å produsere vann- og avløpstjenestene. Med

⁴ Skillet mellom utgift og kostnad er nærmere forklart i punkt 4.2.2.1

⁵ Kalkulatoriske avskrivninger er nærmere omtalt i punkt 4.2.3.4 med underpunkter.

⁶ Driftsfinansiering er nærmere omtalt i punkt 4.4.1.1.

utgangspunkt i forannevnte premisser konkluderer vi derfor med at Bergen kommune beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrer ikke er i samsvar med selvkostprinsippet.

Vi mener det er mulig innenfor rammene av kommuneregnskapet å vise sektorens tilnærmede kostnader/gebyrgrunnlag. Dette forutsetter imidlertid at det beregnes kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatoriske rentekostnader og at driftsfinansieringselementet utgår. Dersom gebyrinntektene det enkelte år overstiger kostnadene, skal overskuddet avsettes til et selvkostfond som kan brukes til å finansiere framtidige investeringer. Et eventuelt underskudd skal dekkes av selvkostfondet.

Bergen kommunes praksis ved beregning av vann- og avløpsgebyrer er redegjort for i sak 14/97 til plan-, miljø- og økonomiutvalget (vedlegg 4).

1.3 Er politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsetting av vann- og avløpsgebyrene tilstrekkelig?

Ifølge regelverket skal det ved fastsetting av regulativ for vann- og avløpsgebyrer foreligge et overslag over forventede kostnader og inntekter på vann- og avløpssektoren. Overslagene skal omfatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold, samt forventet inntekter fra gebyrer og annet. Overslagene skal dekke en periode på minimum 3 år og så vidt mulig knyttes til kommunens rullerende langtidsbudsjett.⁷

Vår gjennomgang av politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsetting av regulativ for vann- og avløpsgebyrer for 1999, viser at gebyrsatsene ble fastsatt uten at det forelå et overslag over de antatte kostnadene på vann- og avløpssektoren for den kommende 3 års perioden. Bergen kommunes økonomiplan viser riktignok hvilke utgifter man forventer på vann- og avløpssektoren for perioden 1999 - 2002, men slik regelverket må oppfattes, er det en oversikt over forventede kostnader på sektoren som skal legges fram.

Av bystyrets beslutningsgrunnlag bør det framgå hvordan grunnlaget for vann- og avløpsgebyrene er beregnet. Kalkylemodell og metode som legges til grunn ved gebyrberegningen, bør kvalitetssikres gjennom vedtak i kompetent kommunalt organ. Vi mener at dette vil gjøre det enklere for politikerne å vurdere gebyrfastsettelsen i forhold til gjeldende regelverk. Tilfredsstillende dokumentasjon av

⁷ Miljøverndepartementets kommentar til §1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer.

beregningsgrunnlaget vil dessuten være avgjørende for å unngå spekulasjoner blant abonnentene om kommunen holder seg innenfor lover og regler på området.

1.4 Er Bergen kommunes etterkalkulasjon for 1999 - bystyresak 192/00 - egnet til å gi tilstrekkelig og relevant informasjon?

I tråd med bakgrunnen for dette prosjektet har vi gjennomgått og vurdert administrasjonens saksutredning i bystyresak 192/00 "*Etterkalkulasjon av de samlede utgifter knyttet til vann- og kloakk for 1999*" (vedlegg 6). Her kunne det ha vært interessant å kartlegge politikernes egne oppfatninger av saksframlegget, men pga. ressursituasjonen lot dette seg ikke gjennomføre i forbindelse med vårt prosjekt. På den annen side ville rapporten da også ha blitt enda mer omfattende.

Vi har flere innvendinger mot den måten administrasjonen har gjennomført etterkalkulasjonen på. Vi mener måten saken er lagt fram på, gjør det vanskelig for de folkevalgte å ta stilling til realitetene i saken. Saksframstillingen gir ikke noen diskusjon/avklaring i forhold til regelverket. Etterkalkulasjonen er begrenset til kun å gjelde renter og avdrag, dvs. kapitalutgiftene. Administrasjonen har beregnet en korrigert gjeld pr. 31.12.99 samt en korrigert rentesats for 1999. Disse størrelsene er lagt til grunn ved etterkalkulasjon av renter og avdrag for 1999. De etterkalkulerte kapitalutgiftene er ikke holdt opp mot regnskapets eller budsjettets tall for kapitalutgifter. I stedet har en sammenlignet mot et beregnet tall for renter og avdrag ut fra et beregnet tall for budsjettert gjeld pr. 31.12.99. Den differansen man da har kommet fram til, foreslår administrasjonen blir korrigert som for mye belastede kapitalutgifter i vann- og avløpssektorens regnskap for 1999. Måten korreksjonen blir foreslått gjennomført på, innebærer dessuten ingen reell korreksjon, slik vi ser det. Etterkalkulasjonen kan derfor sies å framstå som uklar og mangelfull.

Vår viktigste innsigelse mot administrasjonens etterkalkulasjon er at den ikke tar hensyn til at kapitalutgiftene på vann- og avløpssektoren har blitt beregnet med utgangspunkt i budsjetterte låneopptak til de budsjetterte investeringene. Regnskapsførte låneopptak på de realiserte investeringene avviker fra det som er budsjettert. Denne praksisen har pågått i lang tid. På denne måten har gebyrregnskapet i en årrekke blitt belastet med beregnede renter og avdrag på lån som ikke er blitt brukt til å finansiere investeringer. Vi kan betegne dette som forskuddsbetalte renter og avdrag på en akkumulert ubrukt låneramme.

1.5 Er det kostnadselementer i Bergen kommunes regnskap for vann- og avløpssektoren for 1999 som ikke er i samsvar med selvkostprinsippet?

Bare regnskapselementer som er i samsvar med selvkostprinsippet, dvs. henførbare kostnader - direkte og indirekte - som kan knyttes til vann- og avløpssektorens kjerneprodukt, tilleggsytelser eller støttefunksjoner, skal belastes regnskapet på sektoren.⁸ I vår gjennomgang av regnskapsmaterialet på vann- og avløpssektoren for 1999 har vi funnet flere kostnadselementer som ikke er i samsvar med selvkostprinsippet. Særlig stiller vi spørsmål ved deler av de indirekte kostnader som går dels på beregningsgrunnlaget og dels på om de er henførbare eller ikke. Vår vesentligste innvending går imidlertid også her på måten renter og avdrag og driftsfinansiering av investeringer blir belastet vann- og avløpsregnskapet på. Ved at renter og avdrag beregnes ut fra budsjetterte lån til de budsjetterte investeringene, blir vann- og avløpsregnskapet forskuddsbelastet med renter og avdrag på akkumulert ubrukt låneramme. En slik praksis er ikke i samsvar med selvkostprinsippet. Etter selvkostprinsippet skulle vann- og avløpsregnskapet ha vært belastet med kalkulatoriske kapitalkostnader i form av avskrivninger og kalkulatorisk rente i stedet for kapitalutgifter.

1.6 Metode

Dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er lagt opp etter Norges kommunerevisorforbund (NKRF) sin standard for forvaltningsrevisjon - RSK 001 "Standard for forvaltningsrevisjon organisert som prosjekt". Standarden fastsetter normer og gir veiledning vedrørende forvaltningsrevisjon organisert som egne prosjekter, med en beskrivelse av omfanget av oppgaven og veiledning i hvordan forvaltningsrevisjon kan planlegges, gjennomføres og rapporteres.

I dette forvaltningsrevisjonsprosjektet har vi tatt utgangspunkt i prosjektets formål og problemstillinger. Til problemstillingene har vi utledet revisjonskriterier⁹. Begrepet "revisjonskriterier" er en samlebetegnelse på de krav og forventninger en kan stille til den funksjon, aktivitet eller prosedyre som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. I dette prosjektet bygger utledningen på lov, forskrift, vedtak og gjeldende økonomisk teori med relevans på området. Neste trinn i prosessen var å samle inn aktuelle

⁸ Hva som ligger i begrepet *henførbare kostnader* er nærmere omtalt i punkt 4.2.3.

⁹ Kommunerevisjonen har i tidligere utførte forvaltningsrevisjonsprosjekter brukt begrepene "vurderingsgrunnlag, vurderingspunkter" for det som etter forvaltningsrevisjonsstandarden RSK 001 har fått betegnelsen "revisjonskriterier". Innholdet i begrepene er imidlertid det samme.

fakta som kunne belyse problemstillingene. De revisjonskriteriene som vi utledet, benyttet vi så som grunnlag for å vurdere forvaltningens/den reviderte enhets praksis. Den praksis som er fulgt, slik den er kommet fram gjennom revisjonens undersøkelser, er holdt opp mot revisjonskriteriene. Revisjonskriteriene er dermed også et viktig grunnlag for å kunne dokumentere avvik/svakheter ved den fulgte praksis. Vurderingene har til sist munnet ut i en konklusjon og våre anbefalinger om endringer.

Metoden som er benyttet ved utledningen av revisjonskriterier og i datainnsamlings- og analysefasen i dette forvaltningsrevisjonsprosjektet, er hovedsakelig dokumentanalyse, der alle relevante dokumenter som har betydning for fastsettelsen av vann- og avløpsgebyrene, er analysert og vurdert. Dette omfatter lover, forskrifter og retningslinjer og alle aktuelle saksframlegg til besluttede politiske organer i Bergen kommune. I tillegg er også interne administrative dokumenter gjennomgått.

I kapittel 2 gis en kort innledning om bakgrunnen for prosjektet. Neste kapittel beskriver vann- og avløpsseksjonen i Bergen kommune. Hovedproblemstillingene behandles deretter i hvert sitt kapittel. Kapitlene er bygget opp etter samme struktur:

1. De aktuelle revisjonskriteriene utledes
2. Relevante fakta beskrives for hver hovedproblemstilling.
3. Deretter vurderes de beskrevne fakta opp mot de utledede revisjonskriteriene.
4. Denne vurderingsprosessen munner ut i en konklusjon som kan gi grunnlag for eventuelle anbefalinger og forslag til forbedringer.

2 INNLEDNING

2.1 BAKGRUNN FOR PROSJEKTET

Det formelle utgangspunktet for dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er Bergen bystyres vedtak i bystyresak 0026/99 om forvaltningsrevisjonsprosjektet: "*Tilrettelegging for strandpromenade langs Store Lungegårdsvann. Bruk av steinmasser fra hovedavløpsanleggene Sentrum Syd og Sentrum Nord/Eidsvåg, og konsekvenser for avløpsgebyrene*". Bystyret fattet 22.02.99 i sak 0026/99 bl.a. følgende vedtak:

- "2. Bystyret viser til vedtak i PMØ-utvalget¹⁰ i sak 14/97, og ber om at kommunerevisjonen følger opp vedtakets pkt. 3 og 4 slik:
- a) Bystyret forutsetter at det utarbeides spesifisert avgiftsplan (vår tilføyelse: del 1) for vann- og kloakkavgifter parallellt med økonomiplan, og spesifisert etterkalkulasjon (vår tilføyelse: del 2) av årets samlede utgifter knyttet til vann og kloakk parallellt med årlig regnskap.
 - b) Bystyret forutsetter at årlig etterkalkulasjon revideres av kommunerevisjonen."

Kommunerevisjonen har valgt å følge opp vedtakets pkt. 2.b ved å gjennomføre revisjon av etterkalkulasjonen for regnskapsåret 1999 som et forvaltningsrevisjonsprosjekt. I brev av 14. juni 2000 ble kommunalavdeling teknisk utbygging (KTU)¹¹ v/kommunaldirektøren orientert om prosjektet.

Administrasjonen ved teknisk utbygging har i bystyresak 0192/00 fulgt opp bystyrets vedtak i sak 0026/99 pkt. 2.a, del 2. Da administrasjonens sak om etterkalkulasjon på vann- og avløpssektoren ble forelagt bystyret til behandling, hadde ikke kommunerevisjonen fått oversendt sakens dokumenter. I saksutredningen ble det hevdet at "*alle sakens dokumenter er oversendt kommunerevisjonen for utarbeidelse av revisjonsmerknad i samsvar med vedtak i sak 26/99 pkt. 2b. Revisjonens merknader vil*

¹⁰ Plan-, miljø- og økonomiutvalget

¹¹ Etter innføringen av parlamentarisme i Bergen kommune f.o.m. 27.06.00, er den korrekte betegnelsen byrådsavdeling for tekniske tjenester.

bli behandlet av bystyret parallelt med denne saken."¹²

I bystyrets møte den 26. juni 2000 ble følgende vedtak fattet i sak 0192/00:

" Saken sendes tilbake til administrasjonen slik at den kan behandles i tråd med bystyrets vedtak i sak 26/99.

Saken fremlegges for bystyret på nytt etter at Kommunerevisjonen har hatt anledning til å gå gjennom tallmaterialet."

Den 14. juli 2000 mottok kommunerevisjonen formelt sett alle sakens dokumenter.

2.2 FORMÅLET MED PROSJEKTET

For å kunne følge opp bystyrets vedtak om "revisjon av årlig etterkalkulasjon", er det etter vårt syn nødvendig å undersøke hvordan selve gebyrberegningen foregår i hele sin bredde, og vurdere om beregningen er i samsvar med de lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak som gjelder på området. Slik vi ser det, vil det ikke være tilstrekkelig ensidig å ta utgangspunkt i kommunalavdeling teknisk utbygging sine opplysninger og beregninger slik de framgår av kommunalavdelingens saksutredning til bystyret i bystyresak 0192/00.

¹² Bystyresak 192/00 s. 2.

Vi har som målsetting i dette forvaltningsrevisjonsprosjektet å belyse Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene så fullstendig som mulig sett i forhold til gjeldende lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak på området. I det ligger spesielt en vurdering av om vann- og avløpsgebyrene er beregnet i henhold til selvkostprinsippet¹³ og vedtak om full kostnadsdekning¹⁴ på vann- og avløpssektoren.

Alle kommuner må forholde seg til selvkostprinsippet som beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrene, men kommunene kan selv velge finansieringsmåte, dvs. om de vil innføre full kostnadsdekning eller ikke. Det oppfordres til full kostnadsdekning i lovverket, men det er ingen plikt på vann- og avløpssektoren.

Hvordan kommunens administrasjon dokumenterer beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene, er avgjørende for politikernes forutsetninger/muligheter for å kunne fastsette gebyrsatser som ikke bryter med selvkostprinsippet og vedtak om full kostnadsdekning. Tilfredsstillende dokumentasjon av beregningsgrunnlaget vil dessuten være avgjørende for å unngå spekulasjoner blant abonnentene om kommunen holder seg innenfor lover og regler på området. Vi ser det derfor som både nødvendig og naturlig at vi vurderer politikernes beslutningsgrunnlag, dvs. saksframleggene vedrørende fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene i forbindelse med budsjett og økonomiplan.

Vi har formulert prosjektets hovedformål slik:

Dette forvaltningsrevisjonsprosjektets hovedformål er å vurdere om Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene er i samsvar med lover, forskrifter og retningslinjer, samt å vurdere om beregningen er i henhold til vedtatt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren. I det ligger spesielt en vurdering av om kommunen kan dokumentere at vann- og avløpsgebyrene beregnes i henhold til gjeldende regelverk på området.

¹³ I kommentarer til forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995, side 14, vises det til selvkostprinsippet: "*Denne bestemmelsen setter kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren som den øvre grense for hvor mye kommunen til sammen kan kreve inn i vann- og avløpsgebyrer (selvkostprinsippet)*". Hva som ligger i selvkostprinsippet, vil bli utdypet i punkt 5.2.

¹⁴ Full kostnadsdekning innebærer at alle kostnadene på vann- og avløpssektoren finansieres ved vann- og avløpsgebyrene, og ikke via det ordinære kommunebudsjettet. For en nærmere beskrivelse viser vi til punkt 5.2.6.

2.3 PROBLEMSTILLINGER OG AVGRENŚING AV PROSJEKTET

Med utgangspunkt i forvaltningsrevisjonsprosjektets formål belyser kommunerevisjonen følgende hovedproblemstillinger:

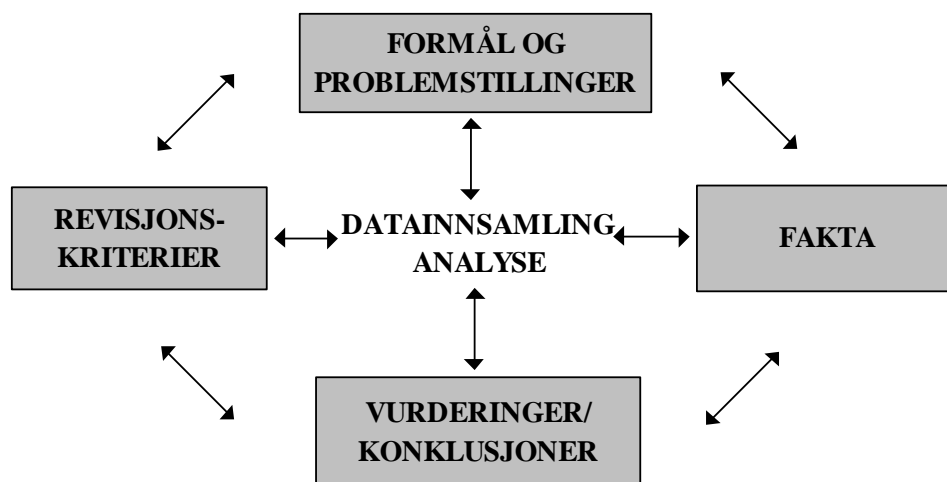
1. Er Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene i samsvar med lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak på området ?
2. Er politikerenes beslutningsgrunnlag i forbindelse med fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene tilstrekkelig ?
3. Er Bergen kommunes etterkalkulasjon for 1999 - bystyresak 192/00 - egnet til å gi tilstrekkelig og relevant informasjon ?
4. Er det kostnadselementer i Bergen kommunes regnskap for vann- og avløpssektoren for 1999 som ikke er i samsvar med selvkostprinsippet ?

Utgangspunktet for våre undersøkelser er regnskapsåret 1999.

2.4 VALG AV METODE/FRAMGANGSMÅTE

Dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er lagt opp etter Norges kommunerevisorforbund (NKRF) sin standard for forvaltningsrevisjon - RSK 001 "Standard for forvaltningsrevisjon organisert som prosjekt" som er en generell standard. Standarden fastsetter normer og gir veiledning vedrørende forvaltningsrevisjon organisert som egne prosjekter, med en beskrivelse av omfanget av oppgaven og veiledning i hvordan forvaltningsrevisjon kan planlegges, gjennomføres og rapporteres.

Grunnelementene i forvaltningsrevisjonsprosessen kan illustreres ved følgende overordnede modell:



Figur 1: Grunnelementene i forvaltningsrevisjon –overordnet modell

Modellen viser at et forvaltningsrevisjonsprosjekt tar utgangspunkt i prosjektets formål og problemstillinger. Til problemstillingene må det utledes revisjonskriterier¹⁵. Begrepet *revisjonskriterier* er en samlebetegnelse på de krav og forventninger en kan stille til den funksjon, aktivitet eller prosedyre som er gjenstand for forvaltningsrevisjon. Aktuelle kilder for utledning av revisjonskriterier er lover, forskrifter, retningslinjer fra departementene, vedtak og anerkjent teori på området. Neste trinn i prosessen er å samle inn aktuelle fakta som kan belyse problemstillingene. De revisjonskriteriene som er utledet, benyttes så som grunnlag for å vurdere forvaltningens/den reviderte enhets praksis. Den praksis som er fulgt, slik den er kommet fram gjennom revisjonens undersøkelser, holdes opp mot revisjonskriteriene. Revisjonskriteriene er dermed også et viktig grunnlag for å kunne dokumentere avvik/svakheter ved den fulgte praksis. Vurderingen munner til sist ut i en konklusjon som kan gi opphav til anbefalinger om forbedringer.

Metoden som er benyttet ved utledningen av revisjonskriterier og i datainnsamlings- og analysefasen, er hovedsakelig dokumentanalyse, der alle relevante dokumenter som har betydning for fastsettelsen av vann- og avløpsgebyrene, er analysert og vurdert. Dette omfatter lover, forskrifter og retningslinjer og alle aktuelle saksframlegg til besluttede politiske organer i Bergen kommune. I tillegg er også interne administrative dokumenter gjennomgått.

¹⁵ Kommunerevisjonen har i tidligere utførte forvaltningsrevisjonsprosjekter brukt begrepene "vurderingsgrunnlag, vurderingspunkter" for det som etter forvaltningsrevisjonsstandarden RSK 001 har fått betegnelsen "revisjonskriterier". Innholdet i begrepene er imidlertid det samme.

For hovedproblemstilling 2 der vi spør om politikernes beslutningsgrunnlag i forbindelse med fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene er tilstrekkelig, vurderte vi å kartlegge politikernes egne oppfatninger av beslutningsgrunnlaget ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999. Dette ville kreve at vi gjennomførte en omfattende spørreundersøkelse eller intervjuer blant politikerne. Slike undersøkelser krever mye tid både til planlegging, gjennomføring og bearbeiding/analyse. Selv om en slik kartlegging utvilsomt ville ha vært nyttig for både politikerne og administrasjonen, har vi likevel valgt å la dette ligge.

Hovedproblemstillingene er behandlet i hvert sitt kapittel. Kapitlene er bygget opp etter samme struktur:

1. De aktuelle revisjonskriteriene utledes
2. Relevante fakta beskrives for hver hovedproblemstilling.
3. Deretter vurderes de beskrevne fakta opp mot de utledede revisjonskriteriene.
4. Denne vurderingsprosessen munner ut i en konklusjon som kan gi grunnlag for eventuelle anbefalinger og forslag til forbedringer.

2.5 BEHANDLING AV RAPPORTEN I KOMMUNENS ADMINISTRASJON

Et utkast til rapport ble overlevert administrasjonen til uttale 26.03.01. Rapportens hovedinnhold og funn ble presentert for administrasjonen i et møte 02.05.01. Vi har mottatt tilbakemelding fra byrådsavdeling for finans 04.05.01 og fra byrådsavdeling for tekniske tjenester 11.05.01. Rapporten er på enkelte punkter blitt endret i tråd med byrådsavdelingenes merknader.

3 BESKRIVELSE AV VANN- OG AVLØPSSEKSJONEN

3.1 INNLEDNING

Vann- og avløpsseksjonen¹⁶ omtaler seg selv som Bergens fremste næringsmiddel- og miljøbedrift. Virksomhetens kjerneområder er vannforsyning og avløpshåndtering med tilhørende serviceoppgaver til beste for byens befolkning. Vann- og avløpsseksjonens oppgaver innenfor de to kjerneområdene har en klar logisk sammenheng. Vannforsyningen skal sørge for at de tilknyttede eiendommene har tilgang på godt, nok og sikkert vann. Avløpstjenesten skal sørge for at det samme vannet er tilfredsstillende rensert når det sendes tilbake til naturen. Seksjonen har som mål å være en mål- og løsningsorientert serviceorganisasjon med fokus på effektiv tjenesteproduksjon.

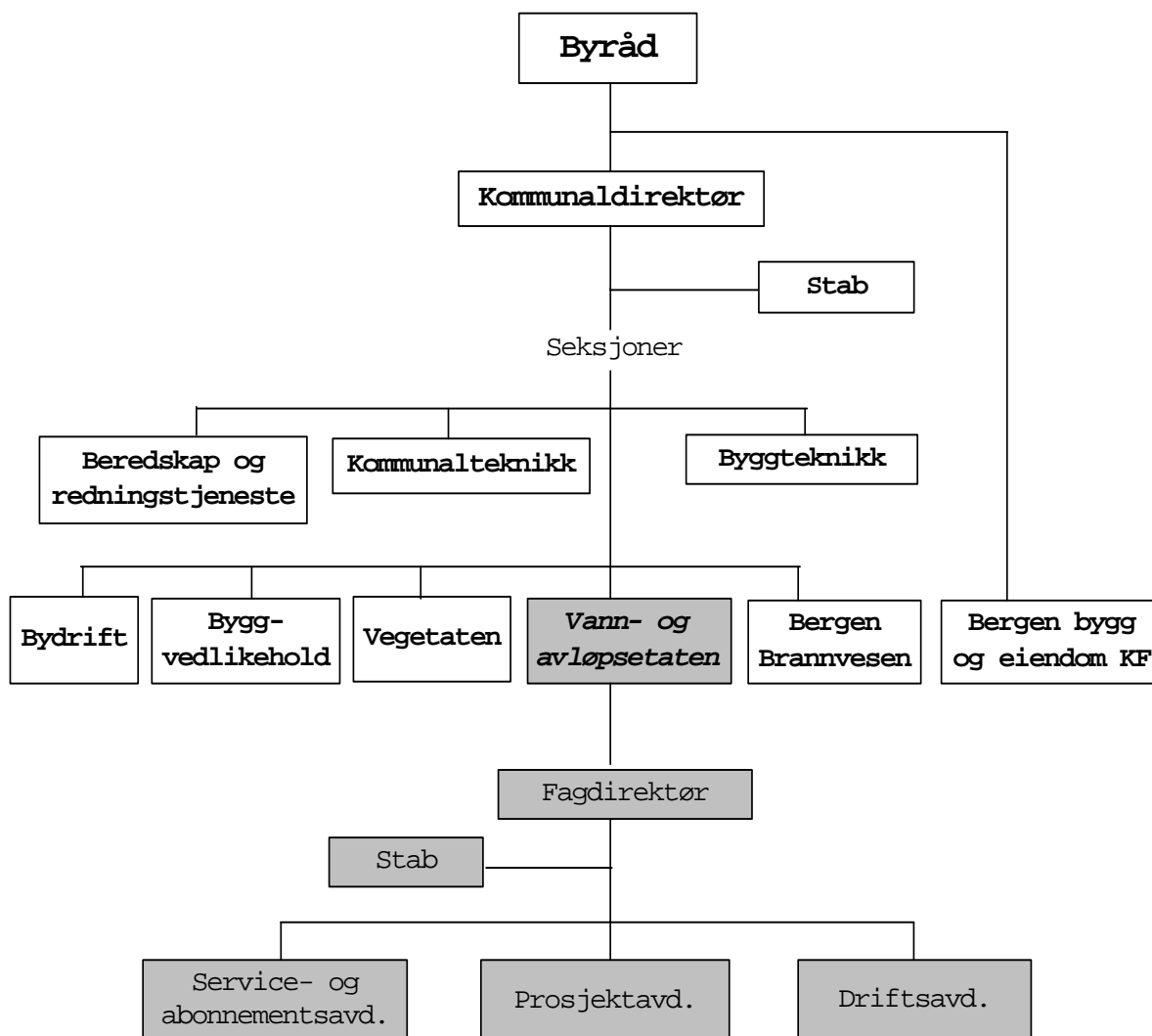
3.2 ORGANISASJONSMODELL

Vann- og avløpsseksjonen var fram til 27.06.00 administrativt tilknyttet kommunalavdeling teknisk utbygging, som igjen var underlagt rådmannen. Politisk styringsorgan var fram til høsten 1999 hovedutvalg for teknisk utbygging (HOTE) og deretter formannskapet fram til 27.06.00.

Etter innføringen av byparlamentarisme fra og med 27.06.00, betegnes vann- og avløpsseksjonen som vann- og avløpsetaten. Administrativt er etaten underlagt byrådet og hører innunder byrådsavdeling for tekniske tjenester. Vann- og avløpsetaten har ikke endret sin interne organisering som følge av innføringen av den parlamentariske styringsformen.

¹⁶ f.o.m. 27.06.00 er betegnelsen vann- og avløpsetaten.

BYRÅDSAVDELING FOR TEKNISKE TJENESTER



Figur 2: Administrativ organisering etter innføring av byparlamentarisme fra 27.06-00. Vann- og avløpsetatens organisering er identisk med vann- og avløpsseksjonens organisering i 1999.

Vann- og avløpsseksjonen har samlet 131 stillinger¹⁷. Service- og abonnementsavdelingen med 35 stillinger har en bred publikumskontakt og har ansvar for godkjenning av tekniske planer, fastsetting av gebyrer, vedlikehold av ledningskart og ekspedisjonstjenester. Prosjektavdelingen med 20 stillinger har ansvar for overordnet planlegging og gjennomføring av investeringsoppgaver. Driftsavdelingen med 70

¹⁷ Kilde: "Teknisk utbygging - Mål og strategiplan 2000-2003" s. 13.

stillinger, har ansvar for drift og vedlikehold av eksisterende vannbehandlingsanlegg, avløpsrenseanlegg og ledningsnett. I stab er det samlet kompetanse innen jus, logistikk/forsyning, økonomi og utredning. Stab og ledelse består av 6 stillinger. Hoveddelen av virksomheten er lokalisert i Allehelgensgate 5, med unntak av vaktsentralen, inspektørene på driftsavdelingen og nettservice som er samlet på Grønneviksøren.

3.3 VANN- OG AVLØPSSEKSJONENS PLANSYSTEM OG MÅLSETTINGER

Det er utarbeidet hovedplan for vannforsyning 1997-2007 og hovedplan for avløp og vannmiljø 1997-2007. Disse inngår i kommunens plansystem der kommuneplanen har overordnet status. Hovedplanene som ble vedtatt av bystyret i møte 23. mars 1998, er utarbeidet som kommunedelplaner. Som kommunedelplaner skal de forholde seg til de premisser som er lagt i kommuneplanen samtidig som de danner det faglige fundamentet for rulleringen av hver nye kommuneplan. Hovedplanene rulleres hvert fjerde år.

Hovedplan for vannforsyning angir hvordan kommunen som vannverkseier skal oppfylle de konkrete krav som stilles i de relevante lover og forskrifter. Dette gjelder særlig drikkevannsforskriften og vassdragsloven. Videre angir planen hvordan kommunen skal oppfylle selvvalgte og selvpålagte oppgaver som servicegrad overfor abonnentene, omfang av lekkasjeutbedring, gebyrstrategi, vannmålerstrategi og eventuelt økt kommunalt engasjement i områder uten kommunal vannforsyning. Hovedmålsettingen for vannforsyningen er: *"Vi skal dekke etterspørselen etter vann med drikkevannskvalitet"*.

Hovedplan for avløp og vannmiljø angir hvordan kommunen som ansvarlig for avløpshåndteringen skal oppfylle de konkrete lovpålagte krav slik de kommer til uttrykk i form av utslippstillatelse for kommunalt avløpsvann. Også her angir planen hvordan kommunen skal oppfylle selvvalgte og selvpålagte oppgaver som i flere tilfeller kan gå lengre enn de statlige minimumskrav. Som eksempel kan nevnes mål for vannkvalitet i lokale vannforekomster. Hovedmålsettingen for virksomheten på avløpssiden er formulert slik: *"Vi skal ta hånd om avløpsvann slik at miljøskade og sjenerende forhold ikke oppstår"*.

Det er i hovedplanen for vannforsyning og i hovedplanen for avløp og vannmiljø formulert målsettinger på følgende områder:

Vannforsyningen

Forholdet til våre kunder
Vannkvalitet
Vannmengder og trykk
Leveringssikkerhet og beredskap
Forsyningsområder
Effektivitet og utvikling
Økonomi

Avløp og vannmiljø

Forholdet til våre kunder
Vannkvalitet i vassdrag og sjø
Kommunale avløpsområder
Kilde/innslipp
Transportsystem
Rensing, slamhåndtering og utslipp
Effektivitet og utvikling
Økonomi

Vi vil her spesielt trekke fram følgende målsettinger når det gjelder delmål om økonomi i disse to hovedplanene:

Vannforsyning:

*"De samlede kostnader innen sektoren, dvs. drifts-, vedlikeholds-, administrasjons- og kapitalkostnader skal finansieres fullt ut med gebyrinntektene. Investeringene skal driftsfinansieres, dvs. uten låneopptak, derved vil lånegjeld avta. Finansieringskostnadene, dvs. lånebetingelser og administrasjonskostnader (ekskl. VA), skal være på et optimalt nivå, og i samsvar med forskriftene"*¹⁸.

Avløp og vannmiljø:

*"De samlede kostnader innen sektoren, dvs. drifts-, vedlikeholds-, administrasjons- og kapitalkostnader skal finansieres fullt ut med gebyrinntektene. Investeringene skal etter hvert driftsfinansieres, dvs. uten låneopptak. Derved vil lånegjelden avta, og gebyrene vil på sikt reduseres. Finansieringskostnadene, dvs. lånebetingelser og administrasjonskostnader (ekskl. VA), skal være på et optimalt nivå, og i samsvar med forskriftene."*¹⁹

Hovedplanenes overordnede/strategiske plannivå er i kommunens økonomiplan brutt ned til konkrete handlingsprogrammer for sektorenes virksomhet. Økonomiplanen utarbeides for kommende fireårsperiode og rulleres årlig.

¹⁸ Hovedplan for vannforsyning 1997-2007 s.27.

¹⁹ Hovedplan for avløp og vannmiljø 1997-2007 s. 33.

Med utgangspunkt i hovedplaner og kommunens økonomiplan, lages hvert år årsmål og årsbudsjett som det rapporteres på i årsrapporten for teknisk utbygging.

3.4 FINANSIERING AV VIRKSOMHETEN/TJENESTEBETALING

Vann- og avløpssektorens tjenestetilbud er brukerfinansiert. Dette er gjennomført ved at vann- og avløpstjenestenes abonnenter betaler for mottatte tjenester gjennom vann- og avløpsgebyrene. Vann- og avløpsgebyr er en fellesbetegnelse for årsgebyr og tilknytningsgebyr. De forskjellige gebyrtypene skal imidlertid ikke knyttes til noen bestemt del av kostnadene på sektoren. Engangsgebyr for tilknytning skal således ikke referere seg direkte til anleggskostnadene²⁰. Kommunen fastsetter selv, gjennom lokale forskrifter, forholdet mellom tilknytningsgebyrenes og årsgebyrenes størrelse.

Etter § 3 i lov om kommunale vass- og kloakkavgifter er det bystyret som fastsetter størrelsen på gebyrene. Dette gjøres for ett år om gangen i forbindelse med det årlige budsjettvedtaket. For 1999 ble satsene for årsgebyr for vann og avløp fastsatt til henholdsvis kr 1 638 og kr 1 837 for en bolig med beregningsareal 120 m² (GAB-areal inntil 161 m²)²¹. Dette var samme satser som året før.

Det vedtatte regulativet omfatter også satser for beregning av årsgebyr med utgangspunkt i målt vannforbruk i stedet for et stipulert forbruk etter arealets størrelse ifølge opplysninger i kommunens GAB-register. Alternativt kan årsgebyr beregnes ved å kombinere måling av vannforbruk og arealberegning.

Det fastsettes ulike gebyrsatser for boliger, forretninger, kontorer, hotell m.v. på den ene side og industri, lager m.v. på den annen side.

For flere detaljer om gebyrsatsene viser vi til Bergen kommunes regulativ.

4 ER BERGEN KOMMUNES BEREGNING AV VANN- OG AVLØPSGEBYRER I SAMSVAR MED LOVER, FORSKRIFTER,

²⁰ Miljøverndepartementets kommentar til § 3 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer

²¹ Bystyresak 0339/98.

RETNINGSLINJER OG VEDTAK PÅ OMRÅDET ?

4.1 INNLEDNING

I dette kapitlet presenterer vi en bred gjennomgang av regelverket omkring beregningsgrunnlaget for kommunale vann- og avløpsgebyrer. Med utgangspunkt i lover, forskrifter, retningslinjer, vedtak og andre aktuelle kilder utleder vi en rekke revisjonskriterier. Vi beskriver videre hvordan beregningen av gebyrene skjer i Bergen kommune. Bergen kommunes praksis på området holdes deretter opp mot de revisjonskriteriene som vi har etablert. Resultatet av vår vurdering munner så til sist ut i en konklusjon etterfulgt av våre anbefalinger for framtidige gebyrberegninger.

4.2 REVISJONSKRITERIER

For å belyse hovedproblemstilling 1: *Er Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrer i samsvar med lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak på området?* er det nødvendig å utlede revisjonskriterier som Bergen kommunes praksis kan vurderes opp mot. Begrepet revisjonskriterier er beskrevet i punkt 2.4.

4.2.1 Kildene for revisjonskriteriene

Kildene som vi utleder revisjonskriteriene fra, finner vi i følgende regelverk:

- Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974 nr. 17
- Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995, med endringer av 27. september 1996
- Forurensningsloven av 13. mars 1981
- Bergen kommunes egne forskrifter for vann- og avløpsgebyrer, vedtatt av bystyret 30.6.86, revidert 01.01.96

I tillegg kommer følgende retningslinjer fra departementet:

- Rundskriv T-9/86 fra Miljøvernderpartementet: Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter (foreløpig veiledende).

-
- H-2095 Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, utgitt av Kommunal- og arbeidsdepartementet i desember 1996.

Vi tar også utgangspunkt i en rapport fra en arbeidsgruppe nedsatt av Kommunal- og arbeidsdepartementet, som bl.a. har forestått en klargjøring av innholdet i, og praktiseringen av selvkostprinsippet. Arbeidsgruppen la i desember 1992 fram sin rapport:

- "Selvkostprinsippet anvendt på kommunale tjenester. En gjennomgang av regelverk og beregningsprinsipper"

Arbeidsgruppen utarbeidet ikke noe forslag til konkrete retningslinjer for beregning av selvkost, men foreslo i stedet at Kommunal- og arbeidsdepartementet skulle følge opp dette arbeidet videre.

I kommuneøkonomiproposisjonen for 1994 fulgte Kommunal- og arbeidsdepartementet opp arbeidsgruppens forslag og anga at departementet tok sikte på å utarbeide en veileder i beregning av selvkost for kommunale tjenester som kunne nyttes som støtte og felles rettesnor ved utforming av regelverket for den enkelte betalingstjeneste. Som ledd i dette arbeidet, ble forsker Steinar Gran ved Nord-Trøndelag distriktshøgskole engasjert av Kommunal- og arbeidsdepartementet for å utarbeide et forslag til kalkyle (beregningsmodell) for kommunale betalingstjenester og en drøfting av oppbyggingen av en slik modell. Gran utarbeidet rapporten:

- "Selvkostkalkyler og kommunale betalingstjenester (VAR-tjenestene). En drøfting av krav til oppbygging og dokumentasjon av kalkylene". NTDH Publikasjon nr. 22:1994.

Kommunaldepartementets veileder for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester bygger i hovedsak på anbefalingene i Grans rapport. Vi har derfor tatt utgangspunkt i denne rapporten i arbeidet med å utarbeide revisjonskriterier knyttet til hovedproblemstillingen i dette kapittelet.

Når det gjelder å vurdere om Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene er i samsvar med vedtak på området, har vi valgt å avgrense dette til å gjelde vedtaket om innføring av prinsippet om full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren.

I tillegg legger vi til grunn relevant økonomisk teori om prissetting, kapitalkostnader og økonomistyring både for utarbeidelse av revisjonskriterier og for forklaring/utdyping av allerede

utarbeidede revisjonskriterier.

4.2.2 Beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene

Vi kan med referanse til §1, 1. ledd i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer, fastsatt av Miljøverndepartementet 10. januar 1995 med endringer av 27. september 1996, formulere følgende **overordnede revisjonskriterium** som grunnlag for vår vurdering av den praksis Bergen kommune følger ved beregning av vann- og avløpsgebyrene:

- ★ **4.1 Vann- og avløpsgebyrer skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.**

Vi presiserer at det her er snakk om kommunens kostnader, ikke kommunens utgifter. At det er kommunens kostnader på vann- og avløpssektoren som skal kunne dekkes ved gebyrene, innebærer at kostnader som er dekket av andre, ikke kan tas med i gebyrgrunnlaget. Kostnader som er dekket gjennom f.eks. statlige tilskudd må således holdes utenfor.

Hva som ligger i begrepet "*kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren*", må utdypes nærmere for å kunne anvendes som beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrene. Vi gjør under rede for hvordan dette overordnede revisjonskriteriet kan utdypes og operasjonaliseres.

4.2.2.1 Utgift vs. kostnad - begrepsavklaring

Før vi går nærmere inn på utledningen av revisjonskriteriene vedrørende beregningen av vann- og avløpsgebyrene, anser vi det som formålstjenlig å avklare innholdet i begrepene *utgift* og *kostnad*.

Som vi har sett over, skal beregningen av vann- og avløpsgebyrene ifølge forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer § 1 basere seg på kostnader. I kommunal sammenheng er det imidlertid vanlig å fokusere på utgifter. Kommunale budsjett og regnskap baserer seg på registrering av utgifter, ikke kostnader.

Utgift defineres som den betalingsforpliktelse som oppstår ved anskaffelse av ressurser. Utgift må ikke forveksles med utbetaling. **Utbetaling** er selve betalingshandlingen knyttet til den forpliktelsen

(utgiften) som oppstod ved anskaffelsen av ressursene. Det er bare i de tilfeller at leverings- og betalingstidspunkt er det samme, at det vil være sammenfall mellom begrepene utgift og utbetaling.

Utgiftsbegrepet må heller ikke forveksles med kostnadsbegrepet. **Kostnad** defineres som forbruk av ressurser (varer og tjenester) i en nærmere avgrenset periode, vurdert i penger. Dersom det ikke var noen tidsforskjell mellom anskaffelse og forbruk av ressurser, ville det ikke vært nødvendig å skjelne mellom begrepene utgift og kostnad. Kostnaden ville da vært identisk med utgiften. Det er altså tidsaspektet som gjør det så viktig å skille mellom begrepene utgift og kostnad.

I vurderingen av om Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene er i samsvar med lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak på området, vil vi behandle forskjellen mellom utgifter og kostnader inngående i tilknytning til beregningen av kapitalkostnadene.

4.2.2.2 Avgifts-/gebyrgrunnlaget²² og selvkostprinsippet

Lov og forskrift på området sier lite om hvordan selve gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene skal beregnes. Til hjelp for kommunene i dette arbeidet er det utgitt følgende veiledende retningslinjer:

- Rundskriv T-9/86 fra Miljøvernderpartementet: Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter.
- H-2095 Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, utgitt av Kommunal- og arbeidsdepartementet i desember 1996.

Rundskriv T-9/86 "*Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter*", inneholder følgende definisjon av avgiftsgrunnlaget: "*Avgiftsgrunnlaget for vann- og kloakksektoren er det samlede beløp kommunen maksimalt kan kreve inn i form av vann- og kloakkavgifter i løpet av en avgiftsperiode, vanligvis et år. Dette beløpet skal tilsvare kommunens faktiske kostnader for sektoren.*"

²² Se punkt 4.2.6 vedrørende forskjellen på avgift og gebyr

Vi kan dermed utlede følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.2** Gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren er det samlede beløp kommunen kan kreve inn i form av vann- og avløpsgebyrer i løpet av en periode. Dette beløpet skal tilsvare kommunens faktiske kostnader på vann- og avløpssektoren.

Ifølge Miljøverndepartementets rundskriv fra 1986 skal kommunens faktiske kostnader på vann- og kloakksektoren "*beregnes med utgangspunkt i selvkostnadsprinsippet*". Når det gjelder beregning av avgiftsgrunnlaget, sies det videre at "*etter selvkostnadsprinsippet skal en ta med i avgiftsgrunnlaget alle kostnader som har en normal sammenheng med en forsvarlig forretningsmessig drift av vann- og kloakksektoren*".

I kommentarer til §1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer, side 14, heter det følgende: "*Denne bestemmelsen setter kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren som den øvre grense for hvor mye kommunen til sammen kan kreve inn i vann- og avløpsgebyrer (selvkostprinsippet). Bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsdrift av vann- og avløpssektoren, kan legges inn i gebyrgrunnlaget. Vann- og avløpsgebyrene skal således ikke kunne brukes til å finansiere andre deler av kommuneforvaltningen.*"

I veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester fra Kommunal- og arbeidsdepartementet desember 1996, defineres selvkost på følgende måte:

*"Selvkost er den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste."*²³

(Begrepet *merkost* er ikke lik den fagøkonomiske termen *grensekost*. For en nærmere diskusjon omkring prisfastsettelse viser vi til vedlegg 3.)

Merkostnad tolkes videre som følger:

"Merkostnader tolkes i denne sammenheng som kostnader knyttet til den samlede produksjon av den aktuelle vare eller tjeneste. Dette omfatter kostnader som er direkte forbundet med framstilling av en bestemt vare eller tjeneste, men ikke kostnader kommuner ville hatt uavhengig av produksjonen av den

²³ s. 8 i Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester". H-2095. 1996.

relevante vare eller tjeneste."

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterier:

- ★ **4.3** Kommunens faktiske kostnader skal beregnes med utgangspunkt i selvkostprinsippet.
- ★ **4.4** Selvkost skal defineres som den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.
- ★ **4.5** Bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsdrift av vann- og avløpssektoren, skal legges inn i gebyrgrunnlaget.
- ★ **4.6** Vann- og avløpsgebyrene skal ikke kunne brukes til å finansiere andre deler av kommuneforvaltningen.

Begrepet "*kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren*" i det overordnede revisjonskriteriet, jf. punkt 4.2.2, kan erstattes med definisjonen av selvkost, da kommunens kostnader skal beregnes i henhold til selvkostprinsippet.

Det overordnede revisjonskriteriet som ble formulert i punkt 4.2.2, kan dermed omformuleres slik:

Vann- og avløpsgebyrene skal ikke overstige de merkostnader kommunen påføres ved å produsere vann- og avløpstjenester for innbyggerne. Merkostnadene tilsvarer tjenestenes selvkost. Dette omfatter kostnader som er forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene, men ikke kostnader kommunen ville hatt uavhengig av produksjonen av vedkommende tjenester.

Utfyllende merknad om selvkostprinsippet:

Selvkostprinsippet skal medvirke til at kommunene ikke priser tjenestene høyere enn det kostnadene faktisk tilsier. Begrensning av prisen på kommunale tjenester til selvkost gir imidlertid kommunene få insentiver til mest mulig kostnadseffektiv drift. Selvkostprinsippet i seg selv gir dermed ingen garanti mot at prisen blir høyere enn det som tilsvarer en mest mulig effektiv ressursbruk. En kostnadsøkning

kan i prinsippet veltes over på brukerne.

Fylkesmannens legalitetskontroll har fungert som det lettest tilgjengelige virkemiddelet for å unngå for høye priser. Økt kunnskap om kostnadene forbundet med produksjon av ulike tjenester kan også gi en positiv innvirkning på effektiviteten. Dersom kommunene, for å kunne dokumentere grunnlaget for fastsetting av ulike gebyrer, skaffer seg en bedre oversikt over kostnadene forbundet med å produsere ulike tjenester, så vil dette kunne få en positiv innvirkning på ressursbruken i kommunene generelt. Det kan også være et nødvendig korrektiv å sammenlikne selvkostprisen med tilsvarende priser i andre kommuner

De folkevalgte kan også tenkes å kunne fungere som en brems i forhold til kostnadsoverveltningsmekanismen. De folkevalgte vil være utsatt for et visst press i retning av å tilby billigst mulig tjenester til innbyggerne. Dette vil i praksis kunne begrense mulighet for å få gjennomslag for avgiftsøkninger.

4.2.3 Kostnadskomponenter i en selvkostkalkyle for vann- og avløpsgebyrene - beregningsprinsipper- og metoder

4.2.3.1 Utgangspunkt for en selvkostkalkyle - en generell modell for produktbeskrivelse

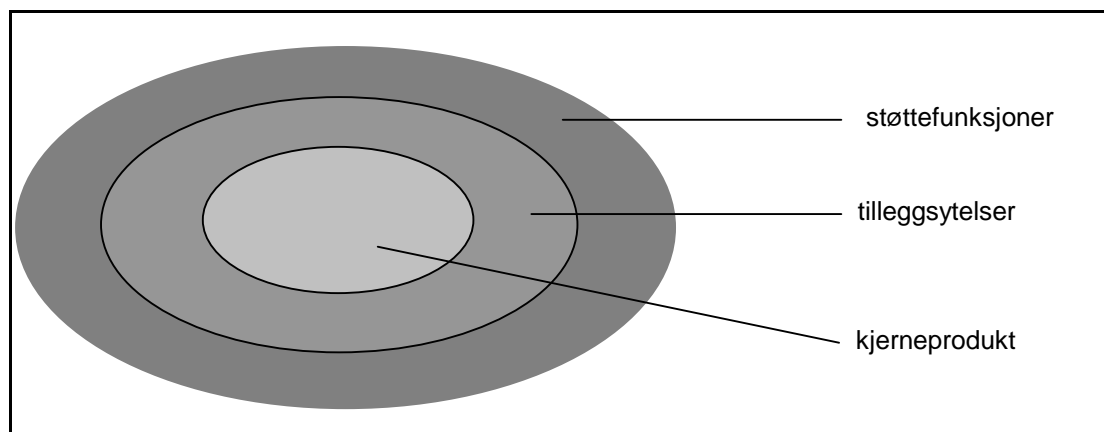
Enhver kostnadskalkyle må ta utgangspunkt i en relevant beskrivelse av kalkyleobjektet. Hva som er en relevant produktbeskrivelse avhenger av formålet med kalkylen. I Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester fra 1996 sies følgende om kostnadskalkyler:

“Utgangspunktet for kostnadskalkyler er en beskrivelse av karakteristiske egenskaper ved de ytelser som skal kalkuleres og som påvirker kostnaden ved ytelsen. Formålet med kalkyler vil normalt være å vurdere de ulike kostnadsdrivere i produksjonsprosessen slik at driften kan skje mest mulig kostnadseffektivt. Det er da nødvendig å vurdere hvert enkelt ledd i prosessen fram mot ferdigstilling av varen/tjenesten. Hvert ledd må vurderes mht. nødvendighet og kostnadseffektivitet. Når formålet med kalkylen er prissetting av varen/tjenesten på basis av faktiske kostnader, er det naturlig å ta

utgangspunkt i hva brukeren anser som sentrale egenskaper ved tjenesten."²⁴

Utgangspunktet for kostnadskalkyler er en beskrivelse av karakteristiske egenskaper ved den ytelsen som skal kalkuleres, og de faktorer som påvirker kostnadene for ytelsen.

Kommunaldepartementet har i sin veileder valgt en modell for produktbeskrivelse hvor totalytelsen splittes i tre delkomponenter, se figur 3 nedenfor. Ved å splitte opp produktbeskrivelsen i kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner, vil man få et fullgodt grunnlag for å skille mellom direkte og indirekte kostnader, og for å identifisere relevante henførbare kostnader samt hvor i organisasjonen disse oppstår. En slik framgangsmåte vil samtidig være grunnlag for å dokumentere produktkalkylene.



Figur 3: Modell for produktbeskrivelse

Delkomponentene er definert som følger:

- **Kjerneprodukt:** Beskriver basisen i tjenesten og hva brukeren opplever som den grunnleggende tjenesten han betaler for. Innholdet i kjerneproduktet er den arbeidsinnsats og

²⁴

Kommunal- og arbeidsdepartementet *Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*. H-2095. 1996. s. 9

bruk av varer og kapital kommunalt ansatte nytter på å betjene brukeren og/eller innleide tjenester for å betjene brukeren. Kostnadene ved bruk av disse innsatsfaktorene er lønnskostnader, øvrige driftskostnader, inkl. betaling til private for utførte tjenester, og kapitalkostnader (avskrivninger og rentekostnader) ved bruk av egne anleggsmidler.

- **Tilleggsytelser:** Ansatte som betjener brukerne direkte vil være avhengig av tjenester fra andre deler av kommuneorganisasjonen for at tjenesten skal framstå som et hele (f.eks. saksbehandling, kundekontakt, fakturering og øvrig kontorstøtte). Slike tjenester betegnes som tilleggsytelser.
- **Støttefunksjoner:** Angir aktiviteter som er pålagt eller på annen måte vil være nødvendig for kommunen som helhet, men som står i et forhold til den enkelte tjeneste som gjør at de vanskelig kan avgrenses kalkylemessig (f.eks. personalkontor, øvrig politisk og administrativ ledelse).

Inndeling av produktet i komponentene kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner representerer selvsagt en forenkling av virkeligheten. En slik forenkling er imidlertid nødvendig for å kunne håndtere kostnadskomponentene i en selvkostkalkyle på en systematisk måte.

Formålet med kalkylen er å finne selvkost for det totale tilbudet innen tjenesteområdet, dvs. totalkostnadene for den enkelte tjeneste. Utgangspunktet for selvkostkalkylen er altså produktbeskrivelsen. Det betyr at produktbeskrivelsen må identifisere og analysere de faktorer som påvirker total selvkost. Alle kostnader som inkluderes i kalkylen, må kunne henføres til en av de nevnte delkomponentene. Ettersom mulige inntekter også skal inngå i selvkostkalkylen, er det dessuten eventuelle nettokostnader forbundet med delkomponentene som skal inngå i selvkost.

I utledning av revisjonskriterier knyttet til hvilke kostnader som skal medregnes i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpstjenestene, vil vi anvende Kommunaldepartementets teoretiske modell for produktbeskrivelse som vi har gjort rede for ovenfor.

4.2.3.2 Retningslinjer for beregning av gebyrgrunnlaget/selvkost

Til nå har vi utledet revisjonskriterier vedrørende de prinsipper som skal legges til grunn ved selve beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene. Den videre utledningen av revisjonskriterier gjelder de kostnadskomponenter som kan inngå i beregningsgrunnlaget. Vi tar utgangspunkt i de

beregningsprinsipper og beregningsmetoder som framgår av følgende veiledende retningslinjer utarbeidet av departementene:

- Rundskriv T-9/86 fra Miljøverndepartementet: Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter
- H-2095 Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, utgitt av Kommunal- og arbeidsdepartementet i desember 1996.

I og med at de retningslinjene vi tar utgangspunkt i foreløpig kun er veiledende, kan vi ikke kategorisk si at kommunen har opptrådt i strid med regelverket dersom gebyrberegningen skulle vise seg å ikke samsvare med de beregningsprinsipper- og metoder som framgår av disse veiledende retningslinjene. Men slik kommunerevisjonen ser det, må retningslinjene oppfattes som en nødvendig utdyping av hva som ligger i forskriftens begrep *nødvendige kostnader* og blir på den måten viktige rettesnorer. I de tilfeller der det ikke er innbyrdes samsvar mellom de to veiledende retningslinjene når det gjelder beregningsprinsipper- og metoder, legger vi til grunn den nyeste av retningslinjene, dvs. Kommunaldepartementets "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester" fra desember 1996. Dette begrunnes med at retningslinjene ble utgitt etter at den nye forskriften om kommunale vann- og avløpsgebyr av 10. januar 1995 med endringer av 27. september 1996, trådte i kraft. Disse retningslinjene vurderes derfor som mer relevante enn rundskriv T-9/86 "Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter", som er basert på de gamle forskriftene av 6. september 1974 (rammeforskrifter).

Nedenfor følger en oversikt over de to veiledende retningslinjenes anbefalinger i forhold til beregningsprinsipper og beregningsmetoder for kostnadskomponentene i beregningen av gebyrgrunnlaget/selvkost. Vi presenterer retningslinjene kronologisk, dvs. den eldste kommer først.

Oversikt 1

| RUNDSKRIV T-9/86 FRA MILJØVERNDERPARTEMENTET: RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV AVGIFTSGRUNNLAGET FOR KOMMUNALE VANN- OG KLOAKKAVGIFTER | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| KOSTNADSKOMPONENTER - beregningssprinsipper og - beregningsmetoder | |
| Drifts- og vedlikeholdskostnader | Alle utgifter som direkte eller indirekte er budsjettetert til drift og vedlikehold i vann- og kloakksektoren skal tas med her. Gjelder utgifter som føres under hovedpostene 0-3, driftsutgifter, i budsjettoppstillingen, inklusive utgifter til administrasjon, vedlikehold og overføringer. |

Oversikt 1

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| RUNDSKRIV T-9/86 FRA MILJØVERNDERPARTEMENTET: RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV AVGIFTSGRUNNLAGET FOR KOMMUNALE VANN- OG KLOAKKAVGIFTER | |
| KOSTNADSKOMPONENTER - beregningssprinsipper og - beregningsmetoder | |
| | |

Oversikt 1

| RUNDSKRIV T-9/86 FRA MILJØVERNDERPARTEMENTET: RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV AVGIFTSGRUNNLAGET FOR KOMMUNALE VANN- OG KLOAKKAVGIFTER | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| KOSTNADSKOMPONENTER - beregningssprinsipper og - beregningsmetoder | |
| Kapitalkostnader | <p>Det skal beregnes kapitalkostnader på alle anskaffelser og anlegg innenfor vann- og kloakksektoren som er til nytte for kommunen over en lengre tidsperiode og som avskrives over flere år. Kommunen kan velge mellom to sidestilte metoder for beregning av kapitalkostnadene. Kommunen kan imidlertid ikke skifte fra en metode til en annen dersom dette innebærer dobbel inndekning av kommunens kostnader.</p> <p>1. <u>"Standardmetoden"</u></p> <p>Metoden består av følgende hovedkomponenter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investeringskostnadene på anskaffelsestidspunktet (historisk kostpris) • Avskrivninger etter annuitetsmetoden: ved bruk av denne metoden blir summen av renter og avskrivninger lik for hvert år over hele avskrivningsperioden • Avskrivningstid: settes til 20 år for alle investeringer innen sektoren • Rentesats: renten på langsiktige lån (lån med løpetid på over 10 år) i Norges Kommunalbank, med et tillegg på en prosent. |

Oversikt 1

| RUNDSKRIV T-9/86 FRA MILJØVERNDERPARTEMENTET: RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV AVGIFTSGRUNNLAGET FOR KOMMUNALE VANN- OG KLOAKKAVGIFTER | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| KOSTNADSKOMPONENTER - beregningssprinsipper og - beregningsmetoder | |
| | <p>2. <u>"Metode basert på avdrag og forrentning av banklån"</u></p> <p>De kommuner som har finansiert en betydelig del av sine investeringer innen vann- og kloakksektoren med lån, og som kan fastslå hvor store de samlede renter og avdrag på disse lånene er, har anledning til å la summen av de nevnte renter og avdrag inngå i sektorens avgiftsgrunnlag. Den egenkapital²⁵ kommunen har investert i vann- og kloakksektoren, bør trekkes inn i det totale avgiftsgrunnlaget. Egenkapitalen vurderes som vanlig banklån ved beregning av avgiftsgrunnlaget, med rentesats og avdragstid tilsvarende lån i Norges Kommunalbank med et tillegg på en prosent.</p> |

Vi presenterer så de veiledende retningslinjene fra Kommunal- og arbeidsdepartementet fra 1996 som vi anser s

Oversikt 2

²⁵ gjelder ordinær, fri egenkapital finansiert av kommunens frie disponible inntekter. Kommunen subsidierer i et slikt tilfelle vann- og avløpssektoren. Ifølge rundskriv T-9/86 bør kommunen kompenseres for den egenkapital som kommunen har investert på sektoren, gjennom å inkludere beregnet rente på denne egenkapitalen i avgiftsgrunnlaget. Ved full kostnadsdekning derimot, vil abonnentene selv finansiere alle investeringene på vann- og avløpssektoren gjennom gebyrene.

**VEILEDENDE RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST
FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER,
KOMMUNAL- OG ARBEIDSDEPARTEMENTET, DESEMBER 1996**

**KOSTNADSKOMPONENTER -
beregningsprinsipper og - beregningsmetoder**

KOSTNADER SOM BØR INNGÅ I SELVKOSTKALKYLEN: Utgangspunkt for selvkostkalkylen: generell modell for produktbeskrivelse, jf. punkt 5.2.6.2 i rapporten

| | |
|------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kostnader knyttet til kjerneproduktet: | gjelder direkte henførbare kostnader, f.eks. lønnskostnader, øvrige driftskostnader, kapitalkostnader m.m. |
| Kostnader knyttet til tilleggssytelser: | f.eks. fakturering, regnskap, saksbehandling og kundekontakt m.m. |

**VEILEDENDE RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST
FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER,
KOMMUNAL- OG ARBEIDSDEPARTEMENTET, DESEMBER 1996**

**KOSTNADSKOMPONENTER -
beregningsprinsipper og - beregningsmetoder**

| | |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | |
| Kostnader knyttet til kjerneproduktet - kapitalkostnader: | <p>I henhold til selvkostprinsippet bør kostnader ved varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenestene drar nytte av over flere år, fordeles over et tilsvarende antall år. Ved beregning av selvkost er det unaturlig at kostnadsfordeling gjøres avhengig av finansieringsform²⁶. Kapitalkostnader bør behandles etter de samme prinsipper, uavhengig av hvordan anskaffelsen av varige driftsmidler er finansiert.</p> <p>Årlige kapitalkostnader består av to elementer: <u>kapitalslitet</u>²⁷, dvs. forringelsen i et driftsmiddels verdi ut fra slitasje og elde <u>alternativkostnaden</u>²⁸, dvs. den avkastning kommunen alternativt kunne oppnå ved å plassere penger tilsvarende investeringsbeløpet i markedet. I et velfungerende marked vil renten angi alternativkostnaden</p> |

²⁶ I det kommunale regnskapssystemet er det kun lånefinansierte anskaffelser av varige driftsmidler som kostnadsfordeles over år. Kapitalkostnader framkommer i dette systemet gjennom utgiftsføring av betalte låneavdrag, dvs. det finansielle prinsipp. Se punkt 4.2.3.4.

²⁷ Kapitalslit er det samme som avskrivninger

²⁸ Betegnes vanligvis for kalkulatorisk rentekostnad eller rente på bundet kapital

**VEILEDENDE RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST
FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER,
KOMMUNAL- OG ARBEIDSDEPARTEMENTET, DESEMBER 1996**

**KOSTNADSKOMPONENTER -
beregningsprinsipper og -beregningsmetoder**

| | |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Avskrivningsgrunnlag | <p>Historisk anskaffelseskostnad bør benyttes ved fastsetting av avskrivningsgrunnlag i selvkostkalkylen.</p> <p>Fradrag i historisk anskaffelseskostnad: Når det skal fastsettes et avskrivningsgrunnlag, må det fra brutto anskaffelseskostnader gjøres fradrag for såkalt anleggsbidrag. Med anleggsbidrag menes offentlige investeringstilskudd eller bidrag/refusjoner fra private ved investeringen.</p> <p>Tomtekostnad skal trekkes fra anskaffelseskostnad ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlag, da den økonomiske verdien av tomtegrunnen i hovedsak er uavhengig av anleggets/bygningens alder og tilstand. Dersom bruken av tomtearealet er av en slik karakter at den vil redusere tomtearealets verdi, kan det gjennomføres avskrivninger svarende til forringelsen. Dette gjelder i første rekke avfallsdeponier, men også andre typer arealanvendelser kan være aktuelle.</p> <p>Behandling av nye investeringer, gjelder oppføring av bygninger og anlegg: Ved nyinvesteringer medtas varige driftsmidler i avskrivningsgrunnlaget fra og med året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk.</p> |
|--------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**VEILEDENDE RETNINGSLINJER FOR BEREGNING AV SELVKOST
FOR KOMMUNALE BETALINGSTJENESTER,
KOMMUNAL- OG ARBEIDSDEPARTEMENTET, DESEMBER 1996**

**KOSTNADSKOMPONENTER -
beregningsprinsipper og -beregningmetoder**

| | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| • Avskrivningsmetode | Anbefaler at avskrivningene foretas etter lineær metode, dvs. konstante avskrivningsbeløp i hele driftsmidlets avskrivningsperiode. |
| • Avskrivningsperiode | Anbefalte avskrivningsperioder i tråd med "Økonomiveiledning for kommuner", se side 27 i veilederen for en oversikt, feks. tekniske anlegg: avskrivningsperiode 20-40 år. |
| • Alternativkostnad ²⁹ / beregning av normalavkastning av innskutt kapital | beregnes som kompensasjon for den avkastning kommunen går glipp av ved å binde opp midler/kapital i anskaffelser av varige driftsmidler/investeringer. Alternativkostnaden ³⁰ skal beregnes ut fra avskrivningsgrunnlaget tillagt evt. tomteknader. |
| • Kalkylerente | I beregningen av alternativkostnader/finansknader anbefales det at kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året). |

4.2.3.3 Avgrensning av kostnader som bør inngå i selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget

²⁹ betegnes vanligvis som rente på bundet kapital eller kalkulatorisk rentekostnad

³⁰ kalles også for finansknad, jf s. 27 i veilederen

I punkt 4.2.2.2 omformulerte vi vårt overordnede revisjonskriterium slik:

Vann- og avløpsgebyrene skal ikke overstige de merkostnader kommunen påføres ved å produsere vann- og avløpstjenester for innbyggerne. Merkostnadene tilsvarer tjenestens selvkost. Dette omfatter kostnader som er forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene, men ikke kostnader kommuner ville hatt uavhengig av produksjonen av vedkommende tjenester.

Utgangspunktet for hvilke kostnadskomponenter som kan inngå i selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget, er den generelle modellen for produktbeskrivelse, hvor den enkelte betalingstjenesten deles i kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner, jf. punkt 4.2.3.1. Kjerneproduktet i vann- og avløpstjenestene har to hoved-kostnadskomponenter. Den ene er infrastruktur og anlegg for produksjon og distribusjon. Den andre kostnadskomponenten er aktiviteter for løpende drift og vedlikehold. Ytelsene skal være tilgjengelige for abonnentene via tilknytning til utbygd infrastruktur hvor konsumet skjer etter selvbetjeningsprinsippet. Det skjer normalt ingen identifiserbar innsats fra leverandøren (kommunen) i konsumøyeblikket.

I selvkostkalkyler er det relevant å kategorisere de ulike kostnadene i direkte og indirekte kostnader. Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (1996) opererer i tillegg med distinksjonen henførbare og ikke-henførbare kostnader

Ser vi på disse kostnadselementene i sammenheng med produktbeskrivelsen, kan vi si at direkte henførbare kostnader er sammenfallende med kostnader knyttet til kjerneproduktet. I den andre enden finner vi indirekte ikke-henførbare kostnader som er knyttet til deler av støttefunksjonene.

Alle kostnader knyttet til kjerneproduktet er direkte kostnader, og direkte kostnader er pr. definisjon henførbare. Det er to hovedkategorier direkte kostnader forbundet med vann- og avløpstjenestene. Den ene er kostnader knyttet til tjenestespesifikke investeringer - kapitalkostnader - og kostnader forbundet med gjennomføring av investeringene. Den andre hovedkategorien er løpende drifts- og vedlikeholdskostnader for å sikre stabil tilgang og kvalitet på vann- og avløpstjenestene, og hvor eget personell, bruk av eget utstyr og innkjøpte tjenester og materiell er de mest typiske kostnadskomponentene.

Ofte er det slik at bare en del av kostnadene forbundet med produksjonen av en vare/tjeneste er av en slik art at de uten videre kan knyttes direkte til det enkelte produkt. Indirekte kostnader er kostnader som ikke kan knyttes direkte til den enkelte vare/tjeneste. Dette er kostnader som påløper i andre deler av kommunen som følge av produksjonen, dvs. kostnader forbundet med såkalte fellestjenester. Disse kostnadene må fordeles etter nærmere angitte prinsipper og metoder (fordelingsnøkler). Hvilke metoder som skal benyttes ved fordeling av indirekte kostnader, blir i mange tilfeller et spørsmål om hensiktsmessighet, der bl.a. betydningen av et høyt presisjonsnivå må vurderes opp mot kostnadene ved utarbeiding og bruk av ulike metoder.

I forhold til selvkostprinsippet er det vesentlig å skille mellom de kostnader som kan henføres til vann- og avløpstjenestene, direkte eller indirekte, og de kostnader som ikke kan henføres til tjenestene. Ut fra denne tankegangen er det bare de henførbare kostnadene som skal inngå i selvkostkalkylen og dermed i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene. Ifølge Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (1996) bør ikke-henførbare kostnader holdes utenfor selvkostkalkylen.

Når det gjelder hvilke kostnader som skal inngå i selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget, er det altså de indirekte kostnadene som må vurderes nærmere for å avgjøre om de er henførbare eller ikke, i og med at direkte kostnader pr. definisjon er henførbare kostnader. Grunnlaget for de indirekte kostnadene finnes dels i tilleggsytelsene og dels i støttefunksjonene. Alle kostnader forbundet med støttefunksjoner er indirekte kostnader. Retningslinjene (1996) bruker betegnelsen "interntjenester" som samlebegrep på tilleggsytelser og den del av støttefunksjonene som anses som indirekte henførbare. De vanligste og mest typiske interntjenestene som normalt defineres og må behandles som indirekte kostnader er (ikke uttømmende):

- regnskap- og innfordringsfunksjon
- personalfunksjon
- juridiske tjenester
- revisjonsfunksjon
- informasjonsteknologi (drift og opplæring)
- trykkeritjenester
- sentralbord, post- og teletjenester

o.l.

Omfanget av interntjenester vil variere fra kommune til kommune, da kommunene kan velge om de vil stå for disse selv eller om de vil kjøpe slike tjenester andre steder.

I vurderingen av i hvilket omfang indirekte kostnader kan regnes som henførbare, må man legge til grunn at kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren er de merkostnader kommunen påføres ved å produsere vann- og avløpstjenester for innbyggerne. Dette omfatter kostnader som er forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene, men ikke kostnader kommunen ville hatt uavhengig av produksjonen av vedkommende tjenester.

Indirekte henførbare kostnader³¹ er kostnader knyttet til bruken av tjenester som den aktuelle enhet mottar fra andre enheter i kommunen. Den enkelte enhet etterspør selv disse tjenestene og kan således påvirke størrelsen på disse kostnadene.

Indirekte ikke-henførbare kostnader er kostnader som er knyttet til den kommunale administrasjon, men som ikke har noen direkte sammenheng med framstillingen av det aktuelle produkt. Enheten som produserer det aktuelle produktet "etterspør" ikke disse aktivitetene. Indirekte ikke-henførbare kostnader er følgelig kostnader som ikke kan anses som nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren, og er kostnader som kommunen ville hatt uansett om vann- og avløpstjenestene hadde blitt produsert eller ikke. Ifølge retningslinjene (1996) gjelder dette de kostnadskomponenter som er forbundet med opprettholdelse av kommunens sentrale administrasjon og myndighetsutøvelse, og omfatter aktiviteter knyttet til det å representere, utvikle og lage mål for kommunen. Disse aktivitetene kan sies å falle inn under begrepet strategisk ledelse av kommunen. I veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester står følgende³²:

"Under "strategisk ledelse" slik det brukes i denne veilederen, hører:

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

³¹ jf. side 48-49 i rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av Kommunaldepartementet "Selvkostprinsippet anvendt på kommunale tjenester. En gjennomgang av regelverk og beregningsprinsipper", desember 1992.

³² s. 11 i Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester". H-2095. 1996.

tjenesteledere.

- *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.*

Dette innebærer at:

- *kostnader forbundet med utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for strategisk ledelse - oppgaver som ivaretas av strategisk støttegruppe - regnes i denne veileder også som ikke-henførbare....*
- *kostnader til mellomledere anses som ikke-henførbare når disse leder tjenesteledere (ledere for betalingstjenester...."*

Kommunaldepartementet har imidlertid ansett det som umulig å foreta en velbegrunnet avgrensning av hvilke kostnader som skal inngå i enhver selvkostkalkyle. Avgrensningene må gjøres konkret i hver kommune og for hver tjeneste som skal kalkuleres med utgangspunkt i kommunens egen organisering.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.7** Bare henførbare kostnader, direkte og indirekte, forbundet med vann- og avløpstjenestene skal inngå i gebyrgrunnlaget/selvkostkalkylen for vann- og avløpsgebyrene.

4.2.3.4 Beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget - generelt prinsipp

Kapitalkostnader er som tidligere nevnt en av to hovedkategorier direkte kostnader forbundet med vann- og avløpstjenestene, og er en vesentlig kostnadskomponent i selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget. I punkt 4.2.3.2 har vi gitt en oversikt over de beregningsprinsipper og beregningsmetoder knyttet til kostnadskomponentene i gebyrgrunnlaget/selvkostkalkylen som framgår av gjeldende retningslinjer på området. På denne bakgrunn fortsetter vi her med utledning av revisjonskriterier knyttet til beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene.

Kommunens budsjett og regnskap gjenspeiler hvilke finansielle ressurser kommunen disponerer (inntekter = ressurstilgang), og hvilke formål disse ressursene skal brukes til (utgifter = ressursanvendelse), altså et finansielt perspektiv. I det kommunale budsjett- og regnskapssystemet er det kun lånefinansierte anskaffelser av varige³³ driftsmidler som "kostnadsfordeles" over år, i det årlige betalte låneavdrag føres som utgift i driftsregnskapet og anses som en form for avskrivning. Kommunens budsjett og regnskap belastes med de årlige utgiftene/utbetalingene i form av betalte renter og avdrag knyttet til kommunens gjeld.

Anskaffelse av et varig driftsmiddel kan også finansieres ved egne midler. Det å bruke egne midler (egenkapital) til å anskaffe et driftsmiddel framstår som "kostnadsfritt" i forhold til det å låne penger (fremmedkapital) for å kunne kjøpe dette driftsmidlet. Lånefinansieres denne investeringen derimot, påløper finansutgifter, dvs. årlige utgifter/utbetalinger i form av renter og avdrag til å betjene lånet. Finansieres investeringen gjennom egne midler, påløper ingen ordinære finansutgifter. Likviditetsmessig sett er det forskjell på å bruke egenkapital i forhold til fremmedkapital. I et finansielt perspektiv framstår altså lånefinansiering av investeringer som et dyrere alternativ enn egenkapitalfinansiering.

Finansieres anskaffelsen/investeringen ved kommunens egne midler, påløper, som tidligere nevnt, ingen ordinære finansutgifter (renter og avdrag). Kommunen lider imidlertid et tap ved at den går glipp av den avkastning en alternativ bruk av midlene ville gitt. Et slikt tap, også kalt alternativkostnad, synliggjøres ikke i kommunens ordinære finansielle regnskap. Vi kommer nærmere inn på prinsippet om alternativkostnad nedenfor.

I et kostnadsperspektiv ser man på kostnader knyttet til investeringer uavhengig av hvordan investeringene er finansiert. En virksomhets resultat framkommer som totalresultatet av all den kapital som er bundet i virksomheten. I så henseende er det likegyldig om kapitalen er framskaffet ved egenkapital eller ved lånefinansiering.

³³ Kommunaldepartementet har sluttet seg til den definisjonen av varige driftsmidler som går fram av forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper. Der defineres varige driftsmidler som anskaffelser med anskaffelsespris på 15.000 kr. eller mer med levetid utover to år. Den enkelte kommune kan selv vedta å øke beløpsgrensen til maksimum 50.000 kr. Bergen kommune har gjort vedtak om grense på 50.000 kr.

Beregningen av vann- og avløpsgebyrene skal i henhold til lov og forskrift basere seg på selvkostprinsippet og gebyrene skal ikke overstige kommunens merkostnader ved produksjon av vann- og avløpstjenestene. Det presiseres at forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer kun omhandler beregningsmåten for vann- og avløpsgebyrene og ikke hvordan regnskapsføringen skal foregå. Det samme gjelder for de retningslinjene som er gitt på dette området.

I henhold til selvkostprinsippet bør kostnader ved varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenestene drar nytte av over flere år, fordeles over et tilsvarende antall år. Ved beregning av selvkost er det unaturlig at kostnadsfordeling gjøres avhengig av finansieringsform. Kapitalkostnader bør behandles etter de samme prinsipper, uavhengig av hvordan anskaffelsen av varige driftsmidler er finansiert.

På denne bakgrunn utleder vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.8** Beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene bør skje uavhengig av finansieringsformen for de investeringene som foretas på vann- og avløpssektoren.

Kapitalkostnadene i gebyrberegningsammenheng vil vi omtale som *kalkulatoriske kapitalkostnader*, og disse vil bestå av kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatoriske renter. Begrepet kalkulatorisk indikerer at dette er en beregnet størrelse. Kalkulatoriske kostnader er kostnader som enten ikke har noe direkte betalingsgrunnlag, eller som avregnes med et annet beløp enn i det offisielle regnskapet/eksternregnskapet (gjelder internregnskap, kalkyler o.l.).

4.2.3.4.1 Prinsippet om alternativkostnad

I kommunaldepartementets veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (1996) benyttes begrepet “*alternativkostnad/beregning av normalavkastning av innskutt kapital*”. I det følgende utdypes vi hva som ligger i alternativkostnadsbegrepet med utgangspunkt i økonomisk teori.

Alternativkostnadsprinsippet er helt sentralt i økonomisk teori. Alternativkostnader oppstår når vi bruker en ressurs som alternativt kunne ha blitt brukt til å tjene inn penger ved å disponere ressursen på

en annen måte. Et typisk eksempel på en alternativkostnad er rentekostnad ved bundet kapital. Når man foretar en investering/anskaffelse, f.eks. en maskin, binder denne investeringen kapital for et bestemt beløp. Dette beløpet kunne alternativt ha blitt plassert i en bank og oppnådd renteavkastning. Man lider altså et tap ved at man går glipp av den avkastning en alternativ bruk av midlene ville gitt. Dette tapet av mulig alternativ inntekt anses etter prinsippet om alternativkostnad som en kostnad ved investeringen. Selv om den alternative inntjeningen ikke kommer fram i det tradisjonelle regnskapet (gjelder både kommuneregnskapet og regnskap etter Norsk Standard), er den like fullt en kostnad i økonomisk forstand. Vanligvis betegnes denne alternativkostnaden for kalkulatorisk rentekostnad.

I de tilfeller der kommunen benytter egne arealer, bygninger o.l. i tjenesteproduksjonen, er det også relevant å legge alternativkostnadsprinsippet til grunn. Følgende eksempel kan være med på å belyse dette: I de tilfeller kommunal virksomhet ikke betaler leie for bruk av de lokaler som kommunen eier, vil det likevel ikke være gratis å bruke disse lokalene, dersom en alternativ anvendelse av lokalene vil være å leie disse ut til andre, og slik gi inntekter til kommunen. Dermed vil kommunens kostnad ved selv å bruke disse lokalene tilsvare det beløp som et eventuelt tap av leieinntekter representerer. Den tapte leieinntekten, dvs. alternativkostnaden, kan benyttes som et uttrykk for (en del av) kostnaden forbundet med bruk av kommunens egne lokaler.

På avfallssektoren er kommunene forpliktet til å legge alternativkostnadsprinsippet til grunn ved gebyrberegningen³⁴.

På denne bakgrunn utleder vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.9** Alternativkostnadsprinsippet bør legges til grunn ved beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene.

4.2.3.4.2 Beregning av kalkulatorisk avskrivning

Begge de veiledende retningslinjene som vi har tatt utgangspunkt i, anbefaler historisk kost, eller opprinnelig investeringsutgift/anskaffelseskostnad, som avskrivningsgrunnlag. Historisk anskaffelses-

³⁴ jf. "Avfallsgebyrer - Retningslinjer for kommunene 94:01" fra SFT

kostnad er kjent og udiskutabel, og norsk regnskapslovgivning samt kommunal og privat regnskapspraksis er basert på historisk kost som prinsipp for aktivering og avskrivning av driftsmidler. Som revisjonskriterium utleder vi dermed følgende:

- ★ **4.10** Avskrivningsgrunnlaget for de kalkulatoriske avskrivningene i gebyrgrunnlaget bør være historisk anskaffelseskostnad.

Selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget skal danne grunnlag for egenbetalinger fra brukeren. Prinsippet er at kommunen gjennom disse brukerbetalingene skal ha anledning til å få dekket sine merkostnader. Når det skal fastsettes et avskrivningsgrunnlag, må det fra brutto anskaffelseskostnader gjøres fradrag for anleggsbidrag, dvs. offentlige investeringstilskudd eller bidrag/refusjoner fra private ved investeringen, og eventuelt for den delen av anlegget som ikke er utsatt for verdiforringelse ut fra slitasje og elde, dvs. tomtekostnaden. Slik kommunerevisjonen ser det, må den driftsfinansierte delen av investeringene, dvs. den delen som er direkte finansiert gjennom gebyrene, anses som et anleggsbidrag fra abonnentene, og derfor holdes utenfor beregningsgrunnlaget for avskrivninger.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.11** Investeringstilskudd/anleggsbidrag og tomtekostnad skal trekkes fra investeringsutgiftene/anskaffelseskostnad ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i gebyrberegningen.

Når det gjelder tidspunktet når avskrivningene bør begynne, vil det være mest naturlig å begynne verdireduksjonen, dvs. avskrivningen, på det tidspunkt et varig driftsmiddel tas i bruk. En slik praksis kan imidlertid være problematisk. Ved oppføring av bygninger og anlegg har en først oversikt over investeringsutgiften når et byggeregnskap/anleggsregnskap er avsluttet. Prinsipielt skal nyinvesteringer tas inn i beregningsgrunnlaget i takt med påløpte investeringskostnader. I praksis gjelder gebyrgrunnlaget på årsbasis. Det korrekte, og vel også det enklest praktiserbare, vil være å la nyinvesteringer inngå i gebyrgrunnlaget først det påfølgende år etter at investeringen er gjennomført, men da inkludert byggelånsrenter som er forrenting av investeringskapitalen i anleggsperioden, basert på et beregningsgrunnlag som øker i takt med framdrift og påløpte kostnader i prosjektet³⁵.

³⁵

Gran, Steinar: *Selvkostkalkyler og kommunaltekniske betalingstjenester (VAR-tjenestene)*. Høgskolen i Nord-Trøndelag. 1994. s.32.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.12** Ved nyinvesteringer bør driftsmidlet tas med i avskrivningsgrunnlaget i gebyrberegningen fra og med året etter at investeringen er gjennomført eller året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk.

Når det gjelder avskrivningsmetode, anbefaler Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86 "annuitetsmetoden" (jf. rundskrivets punkt 1.2.2.1.) eller "metode basert på avdrag og forrenting av banklån" (jf. rundskrivets punkt 1.2.2.2), mens Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester (1996) anbefaler at kommunene benytter en lineær avskrivningsmetode.

Avskrivningsmetode er egentlig en beregningsmetode for fordeling av kostnader mellom år. De vanligste avskrivningsmetodene er:

- Lineær metode (like årlige avskrivningskostnader)
- Annuitetsmetoden (progressive/stigende avskrivningskostnader ut over i avskrivningsperioden)
- Saldometoden (degressive/synkende avskrivningskostnader gjennom avskrivningsperioden)

I Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer fra 1996 er disse tre avskrivningsmetodenes relevans vurdert ut fra følgende kriterier: kostnadsriktighet, tidsriktighet og anvendbarhet. Med kostnadsriktighet menes at det er samsvar mellom opprinnelig utlegg for kommunen og summen av avskrivninger i avskrivningsperioden. Med tidsriktighet menes at avskrivninger for det enkelte år gir et rimelig bilde av kapitalslitet (verdiforringelsen). Med anvendbarhet menes hvor enkelt det er å praktisere metoden. Den lineære metoden oppfyller alle kriteriene, mens de to andre metodene gir en skjev fordeling over avskrivningsperioden. Den lineære metoden er både internasjonalt og nasjonalt den mest brukte metode for å beregne avskrivningskostnader. Annuitetsmetoden anses kun anvendbar når det ikke skjer endringer i rentenivået, noe som er en lite realistisk forutsetning.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.13** Avskrivningsmetoden for de kalkulatoriske avskrivningene i gebyrgrunnlaget bør være den lineære metode.

Gjennom fastsettelse av avskrivningsperiode bestemmes over hvor lang tid verditapet som følge av aldring/slitasje/uhensiktsmessighet skal fordeles. Vanligvis fordeler avskrivninger investeringsutgiften/anskaffelseskostnaden over den økonomiske levetiden til det aktuelle driftsmidlet. Det tas altså hensyn til at driftsmidlet kan bli umoderne/uproduktivt, selv om det teknisk sett fortsatt er funksjonsdyktig. Spørsmålet ved fastsetting av levetiden er altså hvor lenge det vil være økonomisk lønnsomt å ha driftsmidlene i produksjon før en går til utskifting eller omfattende rehabilitering/modernisering. Den økonomiske levetiden kan således være kortere enn den tekniske levetiden for driftsmidlet.

På denne bakgrunn utleder vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.14** Prinsippet om å avskrive investeringsutgiften/anskaffelseskostnadene over den økonomiske levetiden til det aktuelle varige driftsmidlet bør legges til grunn ved fastsettelse av avskrivningsperioden i gebyrgrunnlaget.

4.2.3.4.3 Beregning av kalkulatorisk rentekostnad

Når man foretar en investering/anskaffelse, f.eks. en maskin, binder denne investeringen kapital for et bestemt beløp. Dette beløpet kunne alternativt ha blitt plassert i en bank og oppnådd renteavkastning. Man lider altså et tap ved at man går glipp av den avkastning en alternativ bruk av midlene ville gitt. Dette tapet av en mulig alternativ inntekt blir i henhold til økonomisk kostnadsteori å anse som en kostnad ved investeringen. Denne alternativkostnaden betegnes ofte som kalkulatorisk rentekostnad på bundet kapital, jf. punkt 4.2.3.4.1. Kalkulatorisk rentekostnad skal altså gi et uttrykk for hva man kunne oppnå ved beste alternative pengeplassering av den investerte kapital som er sammenlignbar når det gjelder risiko. I et fungerende marked vil markedsrenten normalt angi alternativkostnaden.

Vi kan illustrere beregning av den kalkulatoriske rentekostnaden med et eksempel:

Sett at vi investerer kr 100.000 i en ny bil som har en antatt økonomisk levetid på 5 år. Den investerte kapitalen frigjøres etter hvert gjennom avskrivningene. Forutsetter vi at kapitalforbruket er konstant pr. periode, dvs. lineær avskrivning, utvikler kapitalbindingen seg slik:

Tabell 4.1 Kapitalbinding

| År | Lineær avskrivning | Investert kapital/bundet kapital |
|----|----------------------|----------------------------------|
| 0 | | 100.000 |
| 1 | $100.000/5 = 20.000$ | $100.000 - 1*20.000 = 80.000$ |
| 2 | 20.000 | $100.000 - 2*20.000 = 60.000$ |
| 3 | 20.000 | $100.000 - 3*20.000 = 40.000$ |
| 4 | 20.000 | $100.000 - 4*20.000 = 20.000$ |
| 5 | 20.000 | $100.000 - 5*20.000 = 0$ |

Den gjennomsnittlige kapital i avskrivningsperioden/den økonomiske levetiden, må være midt mellom kr 100.000 og 0, dvs. kr 50.000. Ved beregning av den kalkulatoriske rentekostnaden tar man utgangspunkt i nettopp dette beløpet. Hvis kalkylerenten f.eks. settes til 8%, kan den årlige kalkulatoriske rentekostnaden på bakgrunn av dette eksempelet beregnes slik: $(100.000/2) * 8\% = 4.000$.

Beregningen av de kalkulatoriske rentene gjennomføres altså som et gjennomsnitt av kapitalbindingen ved periodens begynnelse og slutt; IB og UB. Dette er egentlig en forenkling som bygger på en forutsetning om at den bundne (investerte) kapitalen i løpet av året eller årene vil tilnærme seg et gjennomsnitt av disse størrelser ³⁶. Generelt kan den kalkulatoriske rentekostnaden beregnes ved følgende formel:

$$[(IB+UB)/2]*rentekravet.$$

Den forenklete beregningsmetoden som her er skissert, tar imidlertid ikke hensyn til rentes-rente effekten. Kalkulatorisk rentekostnad regnes av bundet kapital med utgangspunkt i avskrivningsgrunnlaget. Ved historisk kost - prinsippet brukes en nominell rentesats for perioden.

³⁶ jf. s. 36 i "Økonomiveiledning for kommuner".

For kapitalintensive betalingstjenester, vil valg av kalkylerente ha vesentlig betydning i selvkostkalkylen/gebyrgrunnlaget. Nivået på kalkylerenten har følgelig meget stor betydning i beregningen av selvkost/gebyrgrunnlaget for tjenester som vann og avløp. Det er viktig at de fleste kommuner oppfatter den rente som fastsettes som norm for beregningene av kapitalkostnader, som dekkende for de kostnader kommunen står overfor. På den annen side bør denne normrenten ikke settes så høyt at den dekker opp for manglende effektivitet i finansforvaltningen fra den enkelte kommunes side. Det siste vil stride mot effektivitetshensyn som ligger til grunn for selvkostprinsippet. Kalkylerenten bør vurderes og fastlegges årlig i forbindelse med gebyrberegningen (forkalkylen) og vurderes på nytt ved etterkalkulasjon basert på faktiske regnskapstall.

Rundskriv T-9/86 *Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter*, anbefaler at rentesatsen etter "standardmetoden" settes lik renten på langsiktige lån (lån med løpetid på over 10 år) i Norges Kommunalbank, med et tillegg på en prosent.

Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester anbefaler at kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året). Denne anbefalingen av kalkylerente tilsvarer hva NVE legger til grunn for beregningen av normalavkastning for monopoldelen av kraftforsyningen.

Som tidligere nevnt, vil kommunerevisjonen ved utledningen av revisjonskriterier i de tilfeller det ikke er samsvar mellom de to veiledende retningslinjene, legge til grunn de nyeste retningslinjene, dvs. Kommunaldepartementets *Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester* fra 1996.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.15** Kalkulatorisk rentekostnad (alternativkostnad) bør regnes av bundet kapital med utgangspunkt i avskrivningsgrunnlaget. Ved beregning av kalkulatoriske rentekostnader i gebyrgrunnlaget/ selvkost, bør kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året).

4.2.4 Prisfastsetting etter selvkostprinsippet - selvkostpris

Som vi forklarte under punkt 4.2.2.2 kan prisene, dvs. gebyrene, på vann- og avløpstjenestene som kommunen produserer, ifølge lov, forskrift og retningslinjer ikke overstige selvkost.

Vi gjør her kort rede for hva som ligger i prissetting etter selvkostprinsippet. I den forbindelse viser vi til vedlegg 3, der vi gir en nærmere beskrivelse av hvordan prisfastsettingsprosessen foregår i henhold til økonomisk teori.

Vann- og avløpssektoren er et eksempel på kommunal produksjon der det er store faste kostnader, bl.a. som følge av store grunninvesteringer som er uavhengig av antall brukere. En situasjon med store faste kostnader betyr at kostnaden pr. produsert enhet, gjennomsnittskostnaden, avtar med økende produksjon, dvs. fallende gjennomsnittskostnader³⁷. I en slik situasjon har man det man kaller stordriftsfordeler/skalafordeler i produksjonen. Det vil f.eks. være stordriftsfordeler forbundet med etablering av ledningsnett for vann og avløp. Kommunal produksjon av vann- og avløpstjenester betraktes ofte som et naturlig monopol. Produksjon ved fallende gjennomsnittskostnader over hele produksjonsintervallet betegnes ofte som naturlig monopol, fordi monopol er nødvendig for at lønnsom produksjon skal kunne opprettholdes. De faste kostnadene kan imidlertid også være så store at selv en produsent med monopol ikke kan drive med fortjeneste. I slike tilfeller vil den vare/tjeneste det gjelder ikke bli produsert i det hele tatt, med mindre offentlig sektor kommer inn i bildet på en eller annen måte.

Selvkostprinsippet innebærer at prisen maksimalt skal settes slik at produksjonskostnadene forbundet med framstilling av produktet blir dekket. Dette medfører at prisen maksimalt kan settes lik kostnaden pr. produsert enhet, dvs. gjennomsnittskostnaden. Både faste og variable kostnader inngår i selvkost.

For en kommune betyr dette at denne "selvkostprisen" representerer en maksimalpris for vann- og avløpstjenestene. Dersom kommunen velger å fastsette en pris på vann- og avløpstjenestene som er lavere enn selvkostprisen, vil ikke abonnentene dekke kostnadene forbundet med å framstille tjenestene. Kommunen vil dermed subsidiere disse tjenestene.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterium:

³⁷ s. 33 i "Selvkostprinsippet anvendt på kommunale tjenester. En gjennomgang av regelverk og beregningsprinsipper". Rapport fra en arbeidsgruppe nedsatt av Kommunaldepartementet, desember 1992)

- ★ **4.16** På vann- og avløpssektoren innebærer prisfastsetting etter selvkostprinsippet at vann- og avløpsgebyrene (prisen på vann- og avløpstjenestene) maksimalt kan settes slik at produksjonskostnadene (både faste og variable kostnader) forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene blir dekket.

4.2.5 Praktisering av selvkostprinsippet - beregningsperiode og fondsoppbygging

Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995 §1 3. ledd sier følgende om fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene: *"Før kommunen gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langstidsbudsjett. Det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe."*

I kommentarer til § 1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyr framgår det at: *"Gebyrperioden forutsettes normalt å være ett år, slik at kommunens gebyrinntekter ikke skal overstige kostnadene i løpet av denne perioden. Beregningsperioden (vår understrekning) kan settes til lengre enn ett år for å jevne ut gebyrenes størrelse i forbindelse med større investeringer. En slik periode skal ikke overstige 5 år. Kommunen må da kunne framlegge konkrete prosjekter og kostnadsoverslag."* Kommunen har altså anledning til å fastsette gebyrene på grunnlag av kostnadene for en noe lengre periode. Kommunens gebyrinntekter over noen år, maksimalt 5 år, skal imidlertid ikke overstige kostnadene for årene samlet.

Dersom kommunen planlegger å igangsette økt aktivitet innenfor tjenesten de nærmeste årene, skal slike planlagte kostnader holdes utenom selve gebyrgrunnlaget/selvkostberegningen for inneværende år. For å ta høyde for slike planlagte økte kostnader, kan imidlertid gebyrene om ønskelig settes høyere enn selvkost innenfor grensen på 5 år. I henhold til Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer fra 1996, bør dette skje ved at kommunen framfører et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år. I praksis vil dette måtte skje gjennom avsetning til et selvkostfond/bundet fond på bakgrunn av en etterkalkulasjon dersom kommuneregnskapet skal være fullstendig. Selvkostfondet blir da en regnskapsmessig beholdning for å utligne svingninger i netto kostnader mellom år.

Kommunenes behov for stabilitet i nivået på gebyrene (dette er også viktig av hensyn til abonnentene)

og for nødvendig fleksibilitet i forhold til svingninger på inntekts- og kostnadssiden (budsjettsvikt) kan trekkes fram som motiver for forskriftens adgang til å la beregningsperioden for gebyrene overstige ett år. Slike behov vil i henhold til retningslinjene mest hensiktsmessig løses gjennom hvordan selvkostprinsippet praktiseres, ikke gjennom hvordan selvkost beregnes. Gebyrene kan, som tidligere nevnt, fastsettes på grunnlag av kostnadene for en periode på maksimalt 5 år, dvs. at gebyrinntektene for det enkelte år kan avvike fra gebyrgrunnlaget for vedkommende år. Forskjellen mellom gebyrgrunnlaget/selvkost og gebyrinntektene for det enkelte år vil da tilsvare avsetning eller bruk av fond. For å komme fram til det beløp som skal avsettes til fond eller brukes av fond, er det nødvendig å etterkalkulere kommunens kostnader på vann- og avløpssektoren med utgangspunkt i regnskapet.

Et overskudd innebærer at brukerne av betalingstjenesten har innbetalt mer enn hva som tilsvare kommunens kostnader, dvs. at gebyrinntektene det enkelte år overstiger gebyrgrunnlaget/selvkost. Om brukerne i stedet hadde latt være å innbetale “overskuddet”, ville dette alternativt kunne vært plassert i bank med renteavkastning. Kommunen bør kompensere brukerne for det rentetap de påføres ved å binde kapital i kommunen. Det bør brukes samme kalkylerente som ved beregning av kalkulatoriske rentekostnader, jf punkt 4.2.3.5.3. Det er i tillegg rimelig å anta at overskuddet opparbeides gradvis over året. Ved beregning av denne kalkulerte renteinntekten ved overskudd, legges det da til grunn en halvtårvirkning ut fra overskuddet for året under ett (dvs. $(\text{overskuddet}/2) * \text{kalkylerenten}$). Tilsvarende prinsipp legges til grunn dersom det er grunnlag for å framføre et underskudd i forbindelse med betalingstjenesten. Beløp som er avsatt på fond bør altså godskrives renter av kommunen. Underskudd/”negativt fond” bør dekkes inn gjennom senere avsetninger til fond og kommunen bør godskrives renter for dette gjennom gebyrinntektene, eventuelt bruke av tidligere avsatte fond. Det presiseres at denne praktiseringen av selvkostprinsippet gjelder for kommuner som har innført full kostnadsdekning.

Framført “overskudd” (+) eller “underskudd” (-) fra tidligere år vil inngå i kommunens totale inntekter fra betalingstjenesten i tillegg til kalkulert renteinntekt (+)/rentetap (-) av framført “overskudd” eller “underskudd”.

På denne bakgrunn kan vi utlede følgende revisjonskriterier:

- ★ **4.17** Beregningsperioden for vann- og avløpsgebyrene kan settes til lengre enn ett år for å jevne ut gebyrenes størrelse i forbindelse med større investeringer. En slik periode skal ikke overstige 5 år.

- ★ **4.18** Før kommunen gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langstidsbudsjett. Det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.
- ★ **4.19** Dersom gebyrinntektene for det enkelte år avviker fra gebyrgrunnlaget for vedkommende år, skal forskjellen mellom gebyrgrunnlaget/selvkost og gebyrinntektene avsettes til fond (ved overskudd) eller tas til inntekt av fond (ved underskudd).
- ★ **4.20** Brukerne av vann- og avløpstjenestene bør kompenseres for det rentetap de påføres ved å binde kapital i kommunen i de tilfeller de har innbetalt mer enn hva som tilsvarer kommunens kostnader på sektoren (overskudd), dvs. i de tilfeller gebyrinntektene det enkelte år overstiger gebyrgrunnlaget/selvkost. Tilsvarende prinsipp bør legges til grunn i de tilfeller det er grunnlag for å framføre et underskudd i forbindelse med vann- og avløpstjenestene.

4.2.6 Generelt om finansieringsform for vann- og avløpsgebyrer - gebyr vs. avgift

I lover, retningslinjer, vedtak osv. kan det synes som om begrepene avgift og gebyr benyttes om hverandre. Tidligere var det stort sett tale om avgift, mens man nå i større og større grad benytter gebyr.

Ser man på avfallssektoren (renovasjon), heter det følgende i Ot. prp. nr. 66 (1992-93) om lov om endringer i lov av 13. mars 1981 nr. 6 om vern mot forurensing og om avfall (forurensningsloven): *"Begrepet gebyr og ikke avgift er nå som tidligere valgt å bruke for å få klart fram at en ikke står overfor en avgift med beskatningsformål, men betaling for en tjeneste."* Forurensningsloven § 34 om avfallsgebyrer sier følgende: *"Kommunen skal fastsette gebyrer til dekning av kostnader forbundet med avfallssektoren ... Kostnadene skal fullt ut dekkes inn gjennom gebyrene."* På avfallssektoren har man altså pålagt kommunene å dekke inn alle kostnadene forbundet med avfallshåndteringen gjennom avfallsgebyrene. For avfallssektoren benyttes begrepet gebyr gjennomgående.

I forurensningsloven § 25 vedrørende avløp heter det derimot følgende: *"Kommunen kan kreve full eller delvis dekning av sine kostnader ved innkreving av avgift."* Bakgrunnen for denne sontringen

mellom gebyr og avgift er altså om full kostnadsdekning er innført eller ikke. På avfallssektoren har man *plikt* til å ha full kostnadsdekning. Der benyttes begrepet gebyr, fordi man betaler for en gitt tjeneste.

I lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974 og i forskrifter om beregning m.v. av kommunale vass- og kloakkavgifter av 6. september 1974, benyttes begrepet avgift. Begrepet gebyr blir brukt i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995. I gjennomgang av lovens og forskriftens hovedprinsipper³⁸, heter det: *“De gebyrer som kreves inn, kan utelukkende benyttes til å dekke kostnader på vann- og avløpssektoren. Det er for å klargjøre dette hovedprinsippet, og tydeliggjøre at betalingen er vederlag for en tjeneste, at forskriften bruker betegnelsen “gebyr”.*”

Kommunene er ikke pålagt full kostnadsinndekning gjennom vann- og avløpsgebyrene, jf. kommentarer til § 1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995, side 15. Lavere inndekning vil medføre at deler av kostnadene på vann- og avløpssektoren må finansieres via kommunens øvrige budsjett. I kommentarer til § 1 i forskriften, står det videre: *“Prinsippet om at forurenseren skal betale, jf. forurensingsloven av 13.mars 1981 nr. 6 § 2 nr. 5, tilsier imidlertid at kommunen dekker alle kostnadene på sektoren gjennom gebyrer. Forurenseren i dette tilfellet, er den enkelte som har avløp knyttet til kommunalt nett.”* Dette viser således i hvilken retning man ønsker utviklingen skal gå når det gjelder vann- og avløpssektoren. I forskriften benyttes altså begrepet “gebyr” konsekvent, selv om kommunene ikke er pålagt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren.

Gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren er, som tidligere nevnt, det samlede beløp kommunen kan kreve inn i form av vann- og avløpsgebyrer i løpet av en periode. Kommunen kan selv velge om vann- og avløpsabonentene skal dekke hele dette beløpet, dvs. innføre full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren, eller om kommunen skal dekke deler av beløpet over kommunebudsjettet, dvs. subsidiere vann- og avløpstjenestene. Gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren skal uansett beregnes i henhold til selvkostprinsippet, uavhengig av hvorvidt kommunen gjennom fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene velger full eller delvis kostnadsdekning på sektoren.

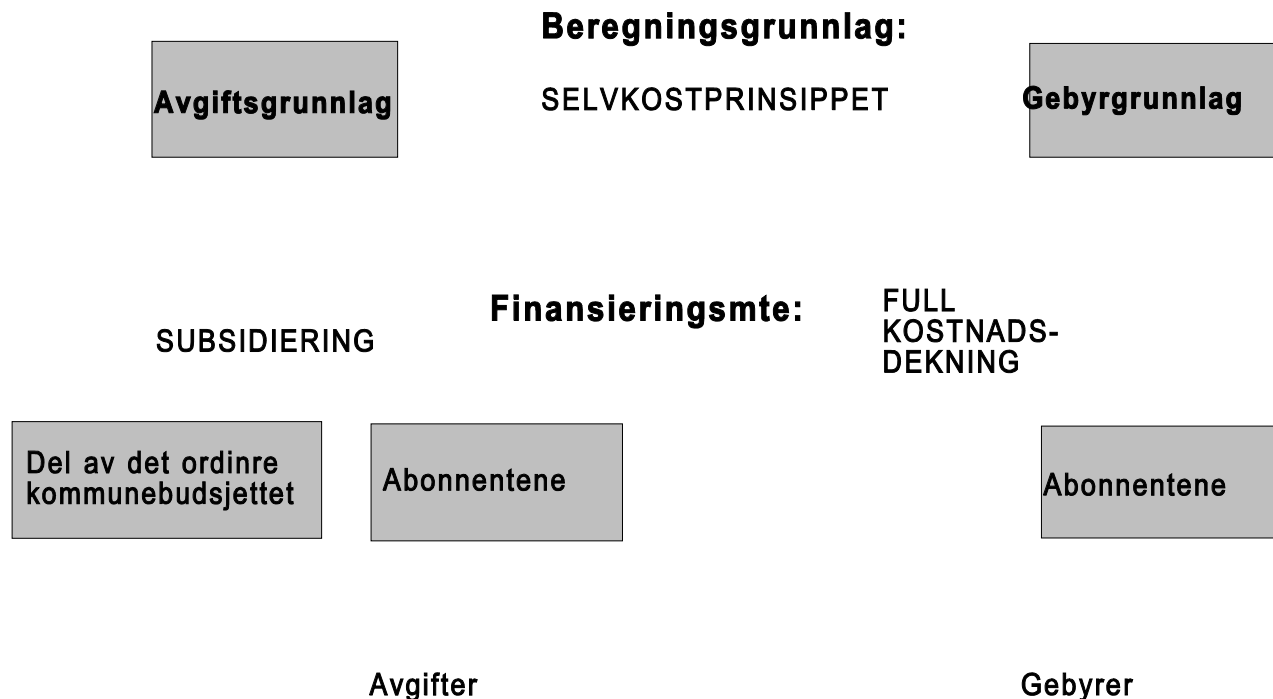
Forskjellen på begrepene “avgift” og “gebyr” på vann- og avløpssektoren kan, slik vi ser det, illustreres ved figuren nedenfor. Vi presiserer at forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyr av 10. januar 1995

³⁸ jf. forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer, side 6

bruker begrepet “gebyr”, selv om kommunene etter regelverket ikke er pålagt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren.

Figur 3: *Beregningsgrunnlag og finansieringsmåte for kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren*

Kommunens nødvendige kostnader p vann- og avlpssektoren - beregningsgrunnlag og finansieringsmte



På bakgrunn av det som er anført over, kan vi utlede følgende revisjonskriterier:

- ★ **4.21** Når kommunen har vedtatt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren, skal alle kommunens kostnader på vann- og avløpssektoren dekkes fullt ut gjennom vann- og avløpsgebyrene.

4.2.6.1 Finansieringsform for vann- og avløpsgebyrer i Bergen kommune

I og med at kommunene ikke har plikt til å innføre full kostnadsdekning, blir det viktig å se på hva Bergen kommune har valgt å gjøre i den forbindelse. Hvilken kostnadsinndekningsform/finansieringsmåte Bergen kommune har innført på vann- og avløpssektoren, vil bli brukt som revisjonskriterium i vurderingen av om Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene er i samsvar med lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak på området (prosjektets problemstilling 1).

I vår korrespondanse med revidert enhet har vi fått oppgitt at "f.o.m. 1985 har det vært full kostnadsdekning". For å få dokumentert når prinsippet om full kostnadsdekning ble vedtatt av politisk organ, har vi gjennomgått en del relevante dokumenter. I denne gjennomgangen avdekket vi motstridende opplysninger vedrørende tidspunktet for innføring av prinsippet om full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren. I det følgende gjør vi rede for de dokumenter der prinsippet om full kostnadsdekning er behandlet.

I rundskriv nr. 3/1980 fra rådmannen vedrørende forslag til langtidsbudsjett 1981-1984 og årsbudsjett 1980, punkt 4. Forutsetninger for seksjonenes/bedriftenes arbeid med rullering av langtidsbudsjettet 1981 - 1984 II. Spesielle forutsetninger b) Avgifter heter det: "Det skal legges til grunn at vann-, kloakk- og renovasjonsavgiftene økes med 25 % pr. år i perioden inntil full utnyttelse av avgiftsgrunnlaget er nådd. Dette antas å skje i 1984 ved en forhøyelse på 10 % for dette året."

I rådmannens budsjettinnstilling for 1984, side XXIII, heter det: "..., og med rådmannens forslag til nye avgiftssatser for 1984 som innebærer en stigning på gjennomsnittlig ca. 21 %, vil avgiftsgrunnlaget være fullt utnyttet."

I kommunalavdeling teknisk utbyggings forslag til budsjett for 1985, generelle merknader til driftsbudsjettet (s.2) er følgende lagt til grunn: "Underkapittel 1.620 Vannverk og 1.630 Kloakker er holdt utenfor den budsjetttramme som er tildelt kommunalavdelingen. Dette fordi vann- og kloakkavgiftene skal baseres på 100 % utnyttelse av avgiftsgrunnlaget slik at bykassen ikke påføres nettoutgifter for disse aktivitetsområdene." Når det gjelder spesielle merknader til driftsbudsjettet, underkapittel 1.620 Vannverk og 1.630 Kloakker, postene 60-75 Inntekter, s.10, står det følgende: "Vannavgiften er ført opp med et beløp som gir full dekning av kommunens utgifter (driftsutgifter + kalkulatoriske kapitalkostnader)." Man har brukt nøyaktig samme formulering når det gjelder kloakkavgiften. I tillegg har man under underkapittel 1.630 Kloakker tatt med følgende formulering: "Inntektene under kloakker er satt opp under forutsetning av full avgiftsdekning i samsvar med rådmannens budsjetttrundskriv..."

I bilaget til bystyresak 295/85 er det tatt med en beskrivelse av regelverket på vann- og avløpssektoren og hvordan avgiftsgrunnlaget for 1986 er beregnet. Det framgår at dekning over kommunens driftsbudsjett når det gjelder vann- og kloakktjenestene for 1986 er kr 0; i prinsippet full

kostnadsdekning.

I sak 14/97 i plan-, miljø- og økonomiutvalget er det vedlagt et notat om beregning av gebyrer innen VA-sektoren i Bergen kommune. I dette notatet står imidlertid følgende: "*Bystyret vedtok i forbindelse med budsjettbehandlingen for 1988 at utgifter i vann- og avløpssektoren i sin helhet skal dekkes av avgifter betalt av brukerne.*" Her framgår det altså at full kostnadsdekning ble vedtatt i 1988. De ovenstående sitater fra budsjettrelaterte dokumenter fra 1981-1986, viser imidlertid at prinsippet om full kostnadsdekning ble lagt til grunn på et tidligere tidspunkt enn 1988.

På bakgrunn av ovenstående legger vi til grunn at prinsippet om full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren i Bergen kommune gjelder f.o.m. budsjettåret 1985. Vi konstaterer imidlertid at det ikke ble fattet et eksplisitt politisk vedtak om full kostnadsdekning, men at bystyret ga sin tilslutning til dette indirekte ved at rådmannens budsjettforslag vedrørende vann- og avløpssektoren for vedkommende år ble vedtatt uten endringer fra bystyrets side under budsjettbehandlingen.

Dersom vi går tilbake til figur 3 over, vil høyresiden i figuren illustrere situasjonen for Bergen kommune f.o.m. budsjettåret 1985 da prinsippet om full kostnadsdekning ble vedtatt innført.

4.2.7 Oppsummering revisjonskriterier

Under følger en samlet oversikt over alle de kriterier vi har utledet, og som legges til grunn for vurderingsdelen i punkt 4.4., der Bergen kommunes praksis ved beregning av vann- og avløpsgebyrene blir vurdert i forhold til revisjonskriteriene.

Når det gjelder beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene har vi utledet følgende overordnede revisjonskriterium:

- ★ **4.1 Vann- og avløpsgebyrer skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.**

Videre har vi utledet følgende revisjonskriterier som en utdyping og operasjonalisering av det overordnede revisjonskriteriet:

- ★ **4.2 Gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren er det samlede beløp kommunen kan**

kreve inn i form av vann- og avløpsgebyrer i løpet av en periode. Dette beløpet skal tilsvare kommunens faktiske kostnader på vann- og avløpssektoren.

- ★ **4.3** Kommunens faktiske kostnader skal beregnes med utgangspunkt i selvkostprinsippet.
- ★ **4.4** Selvkost skal defineres som den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.
- ★ **4.5** Bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsdrift av vann- og avløpssektoren, skal legges inn i gebyrgrunnlaget.
- ★ **4.6** Vann- og avløpsgebyrene skal ikke brukes til å finansiere andre deler av kommuneforvaltningen.

Når det gjelder kostnadskomponenter i beregningen av vann- og avløpsgebyrene - beregningsprinsipper- og metoder, har vi utledet følgende revisjonskriterier:

- ★ **4.7** Bare henførbare kostnader, direkte og indirekte, forbundet med vann- og avløpstjenestene skal inngå i gebyrgrunnlaget/selvkostkalkylen for vann- og avløpsgebyrene.
- ★ **4.8** Beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene bør skje uavhengig av finansieringsformen for de investeringene som foretas på vann- og avløpssektoren.
- ★ **4.9** Alternativkostnadsprinsippet bør legges til grunn ved beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene.
- ★ **4.10** Avskrivningsgrunnlaget for de kalkulatoriske avskrivningene i gebyrgrunnlaget bør være historisk anskaffelseskostnad.
- ★ **4.11** Investeringstilskudd/anleggsbidrag og tomtkostnad skal trekkes fra anskaffelsesutgiftene ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget i gebyrberegningen.

-
- ★ **4.12** Ved nyinvesteringer bør driftsmidlet tas med i avskrivningsgrunnlaget i gebyrberegningen fra og med året etter at investeringen er gjennomført eller året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk.
 - ★ **4.13** Avskrivningsmetoden for de kalkulatoriske avskrivningene i gebyrgrunnlaget bør være en lineær metode.
 - ★ **4.14** Prinsippet om å avskrive anskaffelseskostnadene over den økonomiske levetiden til det aktuelle varige driftsmidlet bør legges til grunn ved fastsettelse av avskrivningsperioden i gebyrgrunnlaget.
 - ★ **4.15** Kalkulatorisk rentekostnad bør regnes av bundet kapital med utgangspunkt i avskrivningsgrunnlaget. Ved beregning av kalkulatoriske rentekostnader i gebyrgrunnlaget/ selvkost, bør kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid, med et tillegg på 1 prosent (gjennomsnitt over året).

Når det gjelder prisfastsetting etter selvkostprinsippet, har vi utledet følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.16** På vann- og avløpssektoren innebærer prisfastsetting etter selvkostprinsippet at vann- og avløpsgebyrene (prisen på vann- og avløpstjenestene) *maksimalt* skal settes slik at produksjonskostnadene (både faste og variable kostnader) forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene blir dekket.

Når det gjelder praktisering av selvkostprinsippet, har vi utledet følgende revisjonskriterier:

- ★ **4.17** Beregningsperioden for vann- og avløpsgebyrene kan settes til lengre enn ett år for å jevne ut gebyrenes størrelse i forbindelse med større investeringer. En slik periode skal ikke overstige 5 år.
- ★ **4.18** Før kommunen gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drifts og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langstidsbudsjett. Det skal også

foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

- ★ **4.19** Dersom gebyrinntektene for det enkelte år avviker fra gebyrgrunnlaget for vedkommende år, skal forskjellen mellom gebyrgrunnlaget/selvkost og gebyrinntektene avsettes til fond (ved overskudd) eller tas til inntekt av fond (ved underskudd).

- ★ **4.20** Brukerne av vann- og avløpstjenestene bør kompenseres for det rentetap de påføres ved å binde kapital i kommunen i de tilfeller de har innbetalt mer enn hva som tilsvarer kommunens kostnader på sektoren (overskudd), dvs. i de tilfeller gebyrinntektene det enkelte år overstiger gebyrgrunnlaget/selvkost. Tilsvarende prinsipp bør legges til grunn i de tilfeller det er grunnlag for å framføre et underskudd i forbindelse med vann- og avløpstjenestene.

Når det gjelder finansieringsmåten for vann- og avløpsgebyrene, har vi utledet følgende revisjonskriterier:

- ★ **4.21** Når kommunen har vedtatt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren, skal alle kommunens kostnader på vann- og avløpssektoren dekkes fullt ut gjennom vann- og avløpsgebyrene.

4.3 FAKTABESKRIVELSE

I dette avsnittet vil vi beskrive hvordan vann- og avløpsseksjonen i Bergen kommune beregnet grunnlaget for vann- og avløpsgebyrene for 1999. Hvordan selve beslutningsprosessen omkring gebyrfastsettelsen har foregått, vil bli belyst i kapittel 5.

Den praksis Bergen kommune følger, har vært redegjort for overfor de politiske beslutningstakerne i forbindelse med de enkelte års budsjettbehandlinger. Den mest helhetlige redegjørelsen framgår av PMØU-sak 14/97 som er lagt ved som vedlegg 4. Denne ble oversendt fylkesmannen med ønske om en vurdering opp mot gjeldende regelverk. En slik separat vurdering har fylkesmannen ikke gitt, men ved lovlighetskontrollen av Bergen kommunes budsjett for det aktuelle året, hadde han ingen merknader. Kopi av PMØU-sak 14/97 ble også oversendt kommunerevisjonen.

Vann- og avløpsseksjonen bruker regneark som verktøy i beregningen av grunnlaget for vann- og avløpsgebyrene. Vi har mottatt regnearkfiler som viser hvordan seksjonen beregner gebyrene, dvs. hvilke elementer som inngår i gebyrberegningen og de forutsetninger som ligger til grunn for beregningen. Disse regnearkfilene, sammen med årsbudsjett- og regnskap for 1999 for sektoren, økonomiplanen for 1999-2002, PMØU-sak 14/97 "Om beregning av avgifter innenfor Vann- og avløpssektoren i Bergen kommune", relevante bystyresaker og budsjettdokumenter for tidligere år, samt møter og annen kommunikasjon med bl.a. fagdirektør og økonomiansvarlig for vann- og avløpsetaten, utgjør hovedkildene for denne faktabeskrivelsen.

Bergen kommune har innført prinsippet om full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren fra og med budsjettåret 1985, jf. punkt 4.2.6. Dette betyr at abonnentene fullt ut skal dekke alle kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren, dvs. gebyrgrunnlaget/selvkost, gjennom vann- og avløpsgebyrene. Av økonomiplanen for 1999-2002, formål 5.4 Vann og avløp, framgår følgende: "Inndekningsgraden, dvs. den del av kostnadene som dekkes via gebyrinntektene er 100% i Bergen, mens landsgjennomsnittet er vel 80%."³⁹

Bergen kommunes gebyrberegning for 1999 består ifølge av følgende elementer⁴⁰:

- Driftsutgifter (inkl. administrasjonsutgifter)
- Renter og avdrag
- Driftsfinansierte investeringer
- Årsgebyrer
- Tilknytningsgebyrer
- Andre inntekter
- Tidligere underdekning/overdekning

³⁹ Bergen kommunes økonomiplan 1999-2002 s. 247.

⁴⁰ Rådmannens forslag til årsbudsjett 1999 s. 257-256 og s. 261

I budsjettet for 1997 ble for første gang kalkulatoriske kapitalutgifter og driftsfinansiering av investeringene lagt inn direkte på underkapitlene i budsjett og regnskap.⁴¹ Dette betyr at fra og med 1997 framgår alle elementene i gebyrgrunnlaget av utgiftssiden på de relevante underkapitler i budsjettet og regnskapet. Gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene for 1999 vil derfor tilsvare driftsbudsjettet for vann- og avløpssektoren for vedkommende år. I rådmannens forslag til årsbudsjett for 1999, formål 5.4 Vann og avløp, framgår gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene av utgiftssiden på underkapitlene 1.602 Va-seksjonen administrasjon., 1.620 Vannverk, 1.630 Avløpsverk (og 1.641 Slamtjenesten). Ifølge årsbudsjettet for 1999, balanserer underkapitlene 1.602, 1.620 og 1.630 samlet, dvs. at sum inntekter tilsvare sum utgifter for underkapitlene sett under ett. Det framgår videre at slamtjenesten er fullt ut selvfinansiert gjennom overføringer fra avløpssektoren og ved gebyrer fra septiktanktømming.

Kapitalbudsjettet for 1999, underkapittel 0.620 Vannverk og 0.630 Avløpsverk, viser de planlagte investeringene på vann- og avløpssektoren for vedkommende år og hvordan disse investeringene er planlagt finansiert. I gebyrberegningen for 1999 danner planlagt investeringsbehov for vedkommende år og finansieringsmåten for disse investeringene, grunnlaget for driftsfinansieringselementet og del av kapitalutgiftene i driftsbudsjettet. Slik vi ser det, framgår dermed Bergen kommunes gebyrberegning for 1999 av kapital- og driftsbudsjettet for vann- og avløpssektoren for vedkommende år.

I Tabell 4.2, 4.3, 4.4 og 4.5 nedenfor illustrerer vi justert drifts- og kapitalbudsjett for 1999 og drifts- og kapitalregnskapet for 1999 for henholdsvis vann og avløp i gebyrberegningssammenheng. Som vi ser av tabellene, balanserer utgifts- og inntektssiden i budsjett og regnskap for 1999 for vann- og avløpssektoren.

Inntektssiden på driftsbudsjettet for 1999 viser gebyrinntekter, andre inntekter og eventuelt bruk av fond. Under punkt 4.2.3 kom vi fram til at Bergen kommune har hatt bestemmelse om full kostnadsdekning på vann- og avløpsområdet siden 1985. Likevel har man fram t.o.m. 1998 fortsatt å beregne gebyrinntektene som et resultat av et prosentvis påslag på gebyrinntektene fra året før med tillegg av årlig volumøkning (dvs. økning antall abonnenter). Fra og med 1994 startet man med driftsfinansiering med det mål å unngå å ta opp lån til investeringer på vann- og avløpsområdet.

Vi får opplyst fra vann- og avløpsseksjonen at på budsjetteringsstadiet fungerer driftsfinansieringen

⁴¹ Rådmannens forslag til årsbudsjett 1997 s.226.

som en salderingspost slik at utgifter og inntekter i gebyrregnskapet balanserer.

Vi fortsetter med å beskrive hvordan de enkelte elementene i gebyrgrunnlaget for 1999 blir beregnet, og hvilke tallstørrelser det her er snakk om.

Administrasjonsutgiftene i gebyrgrunnlaget for 1999 tilsvarer det som er budsjettert på underkapittel 1.602 for 1999, fordelt med 50/50 i gebyrgrunnlaget for vann og gebyrgrunnlaget for avløp. Administrasjonsutgiftene består bl.a. av utgifter knyttet til administrasjon av vann- og avløpsseksjonen (hovedsaklig lønn), intern husleie, andel administrasjonutgifter lånefondet, overføring til kemner vedrørende innkreving, andel administrasjon på teknisk utbygging sentralt vedrørende regnskapsføring, personalfunksjon, kontorstøtte m.m. I gebyrgrunnlaget for 1999 utgjør administrasjonsutgiftene kr. 22.047.000 for vann og kr 22.047.000 for avløp.

Driftsutgiftene i gebyrgrunnlaget for 1999 tilsvarer det som er budsjettert på utgiftssiden på underkapitlene 1.620 vannverk og 1.630 avløpsverk, fratrukket renter og avdrag (kapitalutgifter) på lån, driftsfinansiering av investeringer og eventuelle avsetninger til fond. Driftsutgiftene består av lønn til ansatte i vann- og avløpsseksjonen, vedlikehold, inventar og utstyr, strøm m.m. Disse driftsutgiftene budsjetteres på tradisjonell måte ut fra sist avlagte regnskap og tidligere erfaringer. I gebyrgrunnlaget for vann for 1999 utgjør driftsutgiftene kr. 50.290.000,- jf. Tabell 4.2, mens driftsutgiftene i gebyrgrunnlaget for avløp for 1999 utgjør kr. 55.725.000,- jf. tabell 4.4.

Kapitalutgiftene i gebyrberegningen er beregnet på grunnlag av summen av restgjeld på budsjetterte låneopptak. Lån blir beregnet avdratt over 20 år som tilsvarer 1/20 avdragsbelastning hvert år i 20 år. Renter blir beregnet av gjennomsnittlig restgjeld av de budsjetterte lånene etter en rente som fastsettes hvert år i forbindelse med budsjett/økonomiplan.

I gebyrgrunnlaget for vann for 1999 utgjør renter og avdrag (kapitalutgifter) kr. 97.665.000,- jf. tabell 4.2 mens renter og avdrag i gebyrberegningen for avløp utgjør kr. 139.438.000,- jf. tabell 4.4 Rentesatsen som er lagt til grunn i gebyrberegningen for 1999 er ifølge årsbudsjettet 8,66% nominell rente. Vi har fått oppgitt at rentesatsen fastsettes på grunnlag av renten på langsiktige lån (lån med løpetid på over 10 år) i Norges kommunalbank med et tillegg på en prosent. I vedtatt økonomiplan for perioden 1999-2002 er imidlertid en nominell rente på 5,7% lagt til grunn for gebyrberegningen, jf. s. 247 i økonomiplanen for 1999-2002, vedtatt av bystyret 22. juni 1998.

Vann- og avløpstjenestene er imidlertid ikke et eget nivå i Bergen kommunes konsernkontosystem. Bergen kommune tar m.a.o. ikke opp lån til enkeltprosjekter/enkeltinvesteringer, men ut fra en fortløpende vurdering av totallikviditeten i kommunekonsernet, jf. PMØU-sak 14/97.

I Bergen kommunens gebyrberegning for 1999 inngår også driftsfinansiering av investeringer. Driftsfinansiering betyr at kommunens planlagte/budsjetterte investeringer på vann- og avløpssektoren for budsjettåret finansieres delvis av årets gebyrinntekter. Resten finansieres gjennom tilskudd eller ved låneopptak. Regnskapsmessig føres sum for driftsfinansiering til utgift som en overføring fra driftsregnskapet til kapitalregnskapet. Tilsvarende sum blir ført til inntekt i kapitalregnskapet. Inntektssiden i kapitalregnskapet viser hvordan de årlige investeringene er finansiert. I 1999 utgjorde driftsfinansiering av investeringene kr 42.905.000,- i gebyrberegningen for vann, jf. tabell 4.2 og 4.3 og kr 7.920.000,- i gebyrberegningen for avløp, jf. tabell 4.4 og 4.5.

I vedlagte notat til PMØU-sak 14/97, jf. vedlegg 4 s. 3, sies det følgende om driftsfinansiering og årlig gebyrøkning: *“bystyrets målsetting i langtidsopplegget har vært at det skal være samme årlige vekst i gebyrene inntil en oppnår full driftsfinansiering av investeringene (dvs. ingen nye lånopptak). Dette er bl.a. motivert ut fra ønsket om å begrense veksten i avgiftsfinansiert gjeld.”* og videre: *“En har til nå basert gebyrpolitikken innen VA-sektoren på en fast årlig økning på 5,7% (vår understrekning). I Bergen kommune startet en med driftsfinansiering av investeringene første gang i 1994, og vedtaket for dette ble gjort i forbindelse med budsjettvedtaket høsten (i desember) 1993. Prosenten på 5,7% ble valgt som noe bortimot en tilfeldighet, idet gebyrøkningen fra 92 til 93 var 5,7%, og man har foreslått samme økning i årene etter.”*

I økonomiplanen for 1999-2002 er det lagt opp til en økning i årsgebyret for vann med 4,4% og en økning i årsgebyret for avløp med 5,7%⁴². Satsene for årsgebyr for vann og årsgebyr for avløp er imidlertid for 1999 beholdt på samme nivå som året før i tråd med administrasjonens forslag, jf. bystyresak 0339/98.

Det ble budsjettert med avsetning til fond i 1999 med henholdsvis 1.225.000 kr. på vann og 225.000 kr. på avløp. Regnskapet for 1999 viser at det ikke er avsatt noe til fond på vann, og i det ligger at det ikke har vært midler til overs etter at utgiftene er trukket fra inntektene. Det er avsatt 5.092.361 kr. til fond på avløp som da tilsier at underkapittelet er kommet ut med større inntekter enn utgifter tilsvarende det avsatte beløpet. Tidligere fondsavsetning på kr. 24.529.895,97 er tatt til inntekt

⁴² Bergen kommunes økonomiplan 1999-2002 s. 247.

i driftsregnskapet på underkapittel 1.950 Bundne driftsfond og overført til kapitalregnskapet og framtrer der som del av driftsfinansiering på investeringer i vannverk.

Av økonomiplanen for 1999-2002, formål 5.4 Vann og avløp s. 248, framgår følgende: “*Bergen kommune får ikke statlige tilskudd, verken på vann- eller avløpssektoren. Tilskudd gis til kommuner med høye gebyrer og våre gebyrsatser er lavere enn landsgjennomsnittet*”. Bergen kommune får altså ikke statlige tilskudd på vann- og avløpssektoren.

Når det gjelder tallstørrelsene i gebyrgrunnlaget for 1999, framstiller vi disse i tabellene 4.2-4.5 nedenfor. Vi viser her hvordan budsjetterte og regnskapsførte beløp i driftsregnskapet og kapitalregnskapet framkommer i gebyrberegningssammenheng.

Tabell 4. 2

Gebyrberegning: vann

| Driftsbudsjett-/regnskapstall | | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|-------------------------------------------------------------|-----------|--------------------------|--------------------|
| UTGIFTER | | | |
| * Driftsutgifter | | | |
| Administrasjonsutgifter brutto | | | |
| Administrasjon VA | | 16.289.000 | 17.459.880 |
| AndelTU/kemner/sentraladm./husleie/AF | | 6.420.250 | 6.934.315 |
| P | | | |
| Inntekter | | -705.500 | -1.066.137 |
| Sum | | 22.047.000 | 23.328.058 |
| Driftsutgifter vann ekskl. renter/avdrag, drifts.fin., fond | | 50.290.000 | 54.047.050 |
| Sum | | 72.337.000 | 77.375.108 |
| * Kapitalutgifter (finansielle) | | | |
| | Rentesats | 8,66 % | |
| Renter og avdrag | | | |
| Renter, ikke spesifisert | | | |
| Avdrag, ikke spesifisert | | | |
| Sum renter og avdrag | | 97.665.000 | 97.665.000 |
| Driftsfinansierte investeringer | | 42.905.000 | 42.630.312 |
| Sum | | 140.570.000 | 140.295.312 |
| * Avsetning fond | | 1.225.000 | |
| SUM UTGIFTER | | 214.132.000 | 217.670.420 |

Tabell 4. 2

Gebyrberegning: vann

| Driftsbudsjett-/regnskapstall | | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|--------------------------------------------------------|--|--------------------------|--------------------|
| INNTEKTER | | | |
| * Årsgebyr | | 207.610.000 | 208.907.846 |
| * Engangsgebyr | | 3.190.000 | 5.236.285 |
| * Andre gebyrinntekter | | 2.254.000 | 2.949.294 |
| Overføringer fra andre avdelinger (69+70+78+79 poster) | | 1.078.000 | 576.994 |
| SUM INNTEKTER | | 214.132.000 | 217.670.420 |

Tabell 4.3

Gebyrberegning: vann

| Kapitalbudsjett-/regnskapstall | | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|----------------------------------------------------------------------|--|--------------------------|--------------------|
| UTGIFTER | | | |
| INVESTERINGER: | | | |
| * Brutto investeringer | | | |
| Kjøp av tomt og grunn | | 0 | 7.005 |
| Nyanlegg entreprenører, materiellkjøp, konsulenter, adm.utg. m.m. | | 87.330.000 | 140.917.664 |
| SUM=FINANSIERINGSBEHOV | | 87.330.000 | 140.924.669 |

Tabell 4.3

Gebyrberegning: vann

| Kapitalbudsjett-/regnskapstall | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|--------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------|
| INNTEKTER | | |
| FINANSIERING: | | |
| * Driftsfinansiering (bidrag fra årets driftsregnskap) | 42.905.000 | 42.630.313 |
| * Bruk bundet driftsfond | 0 | 24.529.896 |
| * Overføringer fra andre | | |
| Salg av stein | 0 | 2.741.760 |
| Tilskudd fra private (HIB-råvannledning) | 10.000.000 | 0 |
| Refusjon fra tomteselskapet | 0 | 2.149.364 |
| * Bruk av lån | 34.425.000 | 68.873.337 |
| SUM | 87.330.000 | 140.924.669 |

Tabell 4.4

Gebyrberegning: avløp

| Driftsbudsjett-/regnskapstall | | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|-------------------------------------------------------------|-----------|--------------------------|--------------------|
| UTGIFTER | | | |
| * Driftsutgifter | | | |
| Administrasjonsutgifter brutto | | | |
| Administrasjon VA | | 16.289.000 | 17.459.880 |
| Andel | | 6.420.250 | 6.934.315 |
| TU/kemner/sentraladm./husleie/AFP | | | |
| Inntekter | | -705.500 | -1.066.137 |
| Sum | | 22.047.000 | 23.328.058 |
| Driftsutgifter vann ekskl. renter/avdrag, drifts.fin., fond | | 55.725.000 | 51.310.465 |
| Sum | | 77.772.000 | 74.638.523 |
| * Kapitalutgifter (finansielle) | Rentesats | 8,66 % | |
| Renter og avdrag | | | |
| Renter, ikke spesifisert | | | |
| Avdrag, ikke spesifisert | | | |
| Sum renter og avdrag | | 139.438.000 | 139.438.000 |
| Driftsfinansierte investeringer | | 7.920.000 | 7.920.000 |
| Sum | | 147.358.000 | 147.358.000 |
| * Avsetning til fond | | 225.000 | 5.092.361 |
| SUM UTGIFTER | | 225.355.000 | 227.088.884 |

Tabell 4.4

Gebyrberegning: avløp

| Driftsbudsjett-/regnskapstall | | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|--------------------------------------------------------|--|--------------------------|--------------------|
| INNTEKTER | | | |
| * Årsgebyr | | 221.696.000 | 221.376.746 |
| * Engangsgebyr | | 3.190.000 | 5.253.021 |
| * Andre gebyrinntekter | | 402.000 | 392.116 |
| Overføringer fra andre avdelinger (69+70+78+79 poster) | | 67.000 | 67.000 |
| SUM INNTEKTER | | 225.355.000 | 227.088.883 |

Tabell 4.5

Gebyrberegning: avløp

| Kapitalbudsjett-/regnskapstall | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|----------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------|
| UTGIFTER | | |
| INVESTERINGER: | | |
| * Brutto investeringer | | |
| Kjøp av tomt og grunn | 0 | 37.900 |
| Nyanlegg entreprenører, materiellkjøp, konsulenter, adm.utg. m.m. | 123.480.000 | 132.703.657 |
| SUM=FINANSIERINGSBEHOV | 123.480.000 | 132.741.557 |

Tabell 4.5

Gebyrberegning: avløp

| Kapitalbudsjett-/regnskapstall | 1999 justert budsjett | 1999 regnskap |
|--------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------|
| INNTEKTER | | |
| FINANSIERING: | | |
| * Driftsfinansiering (bidrag fra årets driftsregnskap) | 7.920.000 | 7.920.000 |
| * Overføringer fra andre | | |
| Salg av stein | 0 | 1.698.944 |
| * Bruk av lån | 115.560.000 | 123.122.613 |
| SUM | 123.480.000 | 132.741.55 |

4.4 VÅRE VURDERINGER

Vi er nå kommet til det punktet der vi skal vurdere om Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrer er i samsvar med lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak på området. Det gjør vi ved å holde den måten Bergen kommune beregner vann- og avløpsgebyrer på, beskrevet i punkt 4.3, opp mot de revisjonskriteriene vi har utledet i punkt 4.2.

Innledningsvis kan det være på sin plass med noen generelle betraktninger. I forskriften er selvkost satt som øvre grense for de totale gebyrinntektene. Praksis viser at det har vært en betydelig usikkerhet i kommunene om hva som skal forstås med selvkost og hvordan selvkost bør beregnes. Kommunaldepartementets *Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester* fra 1996 er utarbeidet nettopp for å klargjøre innholdet i og praktiseringen av selvkostprinsippet. Hensikten med retningslinjene er å få felles opplegg som kan bidra til at avgiftsnivå fastsettes ut fra ens prinsipper mellom kommunen og mellom betalingstjenestene. Det er en kjensgjerning at beregningsmåten varierer mellom kommunen, men etter vår mening er ikke det et godt argument for å unnlate å følge Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer fra 1996 som har

vært gjenstand for et grundig utredningsarbeid, og som bygger på økonomisk-faglige vurderinger.

4.4.1 Beregningsgrunnlaget for Bergen kommunes vann- og avløpsgebyrer for 1999

Da vi utledet revisjonskriteriene under punkt 4.2, startet vi med å utlede følgende overordnede revisjonskriterium:

- ★ **4.1** *Vann- og avløpsgebyrene skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.*

For å gi uttrykket "kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren" et mer konkret innhold, avledet vi en rekke mer spesifikke tilleggskriterier fra det overordnede kriteriet. Vi gjengir disse:

- ★ **4.2** Gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren er det samlede beløp kommunen kan kreve inn i form av vann- og avløpsgebyrer i løpet av en periode. Dette beløpet skal tilsvare kommunens faktiske kostnader på vann- og avløpssektoren.
- ★ **4.3** Kommunens faktiske kostnader skal beregnes med utgangspunkt i selvkostprinsippet.
- ★ **4.4** Selvkost skal defineres som den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.
- ★ **4.5** Bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsdrift av vann- og avløpssektoren, skal legges inn i gebyrgrunnlaget.
- ★ **4.6** Vann- og avløpsgebyrene skal ikke brukes til å finansiere andre deler av kommuneforvaltningen.

Når vi nå skal vurdere den praksis Bergen kommune følger, tar vi utgangspunkt i de mer spesifikke kriteriene som ledd i en prosess som til slutt leder oss fram til en vurdering av det overordnede kriteriet. Nøkkelbegrepene her er *kommunens faktiske kostnader, selvkost og merkostnad*.

Som vi har beskrevet i punkt 5.4, framgår gebyrberegningen av driftsbudsjettet for vann- og avløpssektoren for 1999. Vi kan si at gebyrberegningen er identisk med budsjettet for vann- og avløpssektoren. I rådmannens forslag til budsjett for 1999 på side 258 og 261 er det i tillegg gitt en egen spesifisering av hovedelementene i gebyrberegningen.

Kommunens budsjett er satt opp i henhold til forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper. Disse forskriftene har som bærende prinsipp at kommunens budsjett og regnskap skal vise all tilgang og bruk av midler. Tilgang av midler kan defineres som inntekter og innbetalinger, mens bruk av midler tilsvarende er utgifter og utbetalinger. Budsjett og regnskap basert på disse prinsipper betegnes som et finansielt orientert styringssystem. Et finansielt orientert system viser ikke faktisk *forbruk* av ressurser i løpet av en regnskapsperiode, og det er heller ikke systemets målsetting. Dette illustreres best gjennom måten anskaffelser/investeringer og lån håndteres på etter de kommunale forskriftene.

I tråd med de prinsippene som ligger til grunn for forskriftene, belastes kapitalregnskapet i sin helhet med investeringsutgiften/anskaffelseskostnaden for investeringene i anskaffelsesåret. Bare den delen av investeringene som er lånefinansiert, blir indirekte fordelt over flere år gjennom de årlige avdrag som belastes driftsregnskapet. Vanlig avdragstid er 20 år, og etter det kommunale regnskapsprinsippet anses de årlige avdrag som en erstatning for årlige avskrivninger. I det kommunale budsjett- og regnskapssystem er det m.a.o. kun lånefinansierte anskaffelser av varige driftsmidler som "kostnadsfordes" over år. Kommunens budsjett og regnskap viser de årlige utgiftene/utbetalingene i form av betalte renter og avdrag knyttet til kommunens gjeld. Utover dette viser regnskapet i resten av investeringens levetid bare de utgifter som er knyttet til den løpende driften inkl. vedlikehold. Kommunale budsjetter og regnskaper viser altså utgifter i motsetning til kostnader som

selvkostprinsippet legger til grunn.

Kommunene kan dersom de ønsker det, belaste driftsregnskapet med kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatoriske renter for å få fram et mer korrekt kostnadsbilde av driften. Men for at kommunenes driftsresultat ikke skal bli påvirket av de kalkulatoriske postene, blir de utlignet av en tilsvarende kalkulatorisk inntekt som motpost.

Vi begynner med en gjennomgang og vurdering av de ulike hovedelementene som inngår i Bergen kommunes beregningsgrunnlag for kommunale vann- og avløpsgebyrer.

4.4.1.1 Beregningsprinsipper og beregningsmetoder for elementene (kostnadskomponentene) i Bergen kommunes gebyrgrunnlag for 1999

I beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene for 1999 inngår følgende hovedelementer:

- Driftsutgifter inkl. vedlikehold og administrasjon
- Renter og avdrag
- Driftsfinansiering av investeringer

I forhold til det første elementet, driftsutgifter inkl. vedlikehold og administrasjon, vil det stort sett være sammenfall mellom budsjettets utgiftsperspektiv og selvkostbegrepets kostnadsperspektiv. Det som er viktig å vurdere i denne sammenhengen, er om utgiften er henførbar eller ikke. En slik vurdering i forhold til de regnskapsførte tall for 1999 gjøres i kapittel 7. Vi går derfor ikke nærmere inn på den problemstillingen her.

Det er elementene renter og avdrag og driftsfinansiering av investeringer som først og fremst avviker fra selvkostprinsippet kostnadsperspektiv, og som vi derfor gir en nærmere vurdering av her. For dette formålet har vi i punkt 4.2.3.4 utledet følgende generelle revisjonskriterium:

- ★ **4.8** Beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene bør skje uavhengig av finansieringsformen for de investeringene som foretas på vann- og avløpssektoren.

I henhold til selvkostprinsippet bør kostnader ved varige driftsmidler som brukerne av betalingstjenestene drar nytte av over flere år, fordeles over et tilsvarende antall år. Ved beregning av selvkost er det unaturlig at kostnadsfordeling gjøres avhengig av finansieringsform. Kapitalkostnader bør behandles etter de samme prinsipper, uavhengig av hvordan anskaffelsen av varige driftsmidler er finansiert. Etter selvkostprinsippet skulle kapitalkostnadene ha bestått av kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatoriske renter på bundet kapital.

En av de største svakhetene med bruk av finansielle kapitalutgifter i gebyrgrunnlaget, er at avtalt avdragstid og nedbetalingsprofil ofte avviker fra økonomisk levetid og verdiutvikling på investeringen. I et kostnadsperspektiv er betalte avdrag på gjeld irrelevant. Avdrag er kun knyttet til finansieringsformen for driftsmidlet, og er ikke en kostnad, men en utbetaling. Avdrag på gjeld reflekterer ikke investeringens verdifall/ kapitalslit over den økonomiske levetiden, men fordeler kun investeringsutgiften over lånetiden. Dersom avdragstiden er kortere enn investeringens økonomiske levetid, vil innkalkulering av avdrag på gjeld ved beregning av gebyrgrunnlaget medføre for høye gebyrer over lånets nedbetalingstid og tilsvarende for lave over resten av investeringens økonomiske levetid. Dette er en vanlig situasjon på vann- og avløpssektoren der både bygninger og ledningsnett normalt vil ha en økonomisk/teknisk levetid som langt overstiger lånenes normale nedbetalingstid på 20 år.

Et annet forhold er at Bergen kommune ser hele kommunens låneportefølje/lånebehov under ett. Dette innebærer at det ikke tas opp lån til spesifikke prosjekter. Kommunen har derfor ikke oversikt over de konkrete lån som er brukt til finansiering av investeringer på vann- og avløpssektoren.

I og med at Bergen kommune ikke tar opp separate lån til vann- og avløpssektoren, har man valgt å

belaste vann- og avløpsbudsjettet med beregnede renter og avdrag på de samlede årlige budsjetterte låneopptak på sektoren. Dersom det hadde vært sammenfall mellom budsjetteringen og gjennomføringen av investeringene, ville en slik praksis ved gebyrberegningen vært innenfor retningslinjene i Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86. Nå vil det sjelden være slikt sammenfall i tid. Konsekvensene mht. til de belastede kapitalutgiftene blir behandlet i kapittel 6 og 7.

Et vesentlig element i Bergen kommunes beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrer for året 1999 utgjøres av driftsfinansiering av investeringer med 42.905.000 kr. for vann og 7.920.000 kr. for avløp. I begrepet driftsfinansiering ligger at hele eller deler av årets realiserte investeringer finansieres av årets gebyrinntekter. Slik driftsfinansiering er et fremmedelement i en selvkostkalkyle. Selvkostkalkylen er basert på kostnader, og driftsfinansiering er ikke et kostnadselement, men en finansieringsmåte. Kostnadene forbundet med en investering framkommer ved å fordele investeringsbeløpet over investeringens økonomiske levetid gjennom kalkulatoriske renter og avskrivninger, jf. punkt 4.4.1. Bergen kommunes driftsfinansiering av investeringer på vann- og avløpssektoren medfører ingen slik fordeling. De investeringer som driftsfinansieres, blir i realiteten utgiftsført i sin helhet i anskaffelsesåret. Driftsfinansieringen innebærer at en tilsvarende del av investeringene belastes abonnentene fullt ut samme året som investeringen skjer gjennom gebyrene. Denne summen gjenspeiler ikke de årlige kostnadene forbundet med investeringene. Kostnaden tilsvarer, som vi har sett over, årlig avskrivning og kalkulatorisk rente.

Gjennom slik driftsfinansiering oppstår det vi kan kalle generasjonseffekter. Med generasjonseffekter tenker vi på det forhold at de som i dag er tilknyttet vann- og avløpsnettet, blir belastet for kostnader som gjelder framtidige generasjoners bruk av ledningsnettet. Dette kan oppfattes som en urettferdighet ut fra tankegangen om at den som bruker et gode også skal være den som betaler for bruken av godet.

Konklusjon:

I Bergen kommune er det finansieringsformen som bestemmer belastningen av de kapitalutgifter som inngår i beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene. Dette er ikke i samsvar med

selvkostprinsippet som legger kalkulatoriske avskrivninger og kalkulatorisk rente til grunn.

4.4.2 Bergen kommunes prisfastsetting av vann- og avløpsgebyrer

Her vurderer vi måten prisfastsettingen av vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune skjer på.

Under punkt 4.2.4 utledet vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.16** På vann- og avløpssektoren innebærer prisfastsetting etter selvkostprinsippet at vann- og avløpsgebyrene (prisen på vann- og avløpstjenestene) *maksimalt* kan settes slik at produksjonskostnadene (både faste og variable kostnader) forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene blir dekket.

En beskrivelse og vurdering av politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelsen av vann- og avløpsgebyrene for 1999 i Bergen kommune, følger i kapittel 5. Her skal vi begrense oss til å se på hva som teknisk og tallmessig ligger til grunn for prisfastsettelsen av vann- og avløpsgebyrene i 1999.

Det kan virke som om størrelsen på vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune fastsettes uavhengig av kostnadsgrunnlaget for vann- og avløpstjenestene. Metoden som benyttes kan kalles "tilleggsmetoden" (inkrementalisme). Årets gebyrsatser framkommer ved å øke fjorårets gebyrer med et visst prosentvis tillegg, uten at det blir henvist til fjorårets regnskap på vann- og avløpsområdet eller kostnadsutviklingen på området. Denne måten å gjøre det på, er begrunnet med Bergen kommunes implisitte beslutning i forbindelse med budsjettvedtaket for 1994 om å gå over til å finansiere nyinvesteringene på vann- og avløpssektoren hovedsakelig over driften. Dette målet skulle nås gjennom en prosentvis årlig nominell vekst i gebyrene på 5,7% inntil en har oppnådd full driftsfinansiering av investeringene (dvs. ingen nye låneopptak). I 1999 ble det ikke vedtatt noen økning i gebyrinntektene selv om målet om full driftsfinansiering ikke var nådd. Dette hadde sammenheng med økning i eiendomsskatten, og man ønsket ikke en for sterk vekst i den samlede belastningen på eiendommene.

Vi skrev i punkt 4.4.1.1 at driftsfinansiering av investeringer fungerer som en salderingspost som utlikner differansen mellom inntektene og utgiftene det enkelte år. Vi hevdet videre at i forhold til en selvkostkalkyle er driftsfinansiering ikke et kostnadselement og skal da heller ikke inngå i beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene. Det er dermed klart at Bergen kommune ikke legger selvkost til grunn ved prisfastsettingen på vann- og avløpssektoren.

Konklusjon:

Bergen kommunes praksis ved prisfastsetting på vann- og avløpssektoren skjer ikke etter selvkostprinsippet som tilsier at prisen på vann- og avløpstjenestene *maksimalt* kan settes slik at produksjonskostnadene (både faste og variable kostnader) forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene blir dekket.

Denne konklusjonen nyanseres i neste punkt som omhandler Bergen kommunes praktisering av selvkostprinsippet med beregningsperiode og fondsoppbygging.

4.4.3 Bergen kommunes praktisering av selvkostprinsippet - beregningsperiode og fondsoppbygging

Under dette punktet vurderer vi hvordan Bergen kommune praktiserer selvkostprinsippet i forhold til beregningsperiode og hvordan eventuelle over- eller underskudd i vann- og avløpsregnskapet håndteres med avsetning til fond og bruk av fond.

Vann- og avløpsgebyrene fastsettes for ett år om gangen, og kommunens gebyrinntekter skal i utgangspunktet ikke overstige kostnadene i løpet av denne perioden. Beregningsperioden kan imidlertid settes til lengre enn ett år for å jevne ut gebyrenes størrelse i forbindelse med større investeringer. En slik periode skal ikke overstige fem år. Kommunen må da kunne fremlegge konkrete

prosjekter og kostnadsoverslag.^{43 44}

Under punkt 4.2.5 utledet vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.17** Beregningsperioden for vann- og avløpsgebyrene kan settes til lengre enn ett år for å jevne ut gebyrenes størrelse i forbindelse med større investeringer. En slik periode skal ikke overstige 5 år.

Vi presiserer enda en gang at Bergen kommunes beregning av gebyrgrunnlaget for vann og avløp ikke er basert på kostnader, slik selvkostprinsippet forutsetter, men på utgifter. Det er derfor ikke mulig å vurdere kostnadene over en femårsperiode.

Konklusjon:

Da Bergen kommunes vann- og avløpsregnskap viser sektorens utgifter og ikke kostnader, lar det seg ikke gjøre å kontrollere om kommunens kostnader på vann- og avløpssektoren balanserer med gebyrinntektene over en periode på 3-5 år.

For å vurdere Bergen kommunes praksis i forhold til avsetning og bruk av fond har vi i punkt 4.2.5 utledet følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.19** Dersom gebyrinntektene for det enkelte år avviker fra gebyrgrunnlaget for vedkommende

⁴³ Departementets kommentar til §1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer

⁴⁴ s. 31 i Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunal betalingstjenester. H-2095. 1996.

år, skal forskjellen mellom gebyrgrunnlaget/selvkost og gebyrinntektene avsettes til fond (ved overskudd) eller tas til inntekt av fond (ved underskudd).

Dersom avgiftskapitlene i Bergen kommunes driftsregnskap etter utgiftsføring av driftsfinansiering av investeringer ikke har gått ut i balanse mellom inntekter og utgifter, har differansen blitt avsatt til fond. Ifølge regnskapet for 1999 er det på avløpsverk satt av 5.092.361 kr. til bundne fond. I kapitalregnskapet er tidligere avsatte fondsmidler med 24.529.896 kr. tatt til inntekt på vannverk. Vi kan dermed slå fast at Bergen kommune bruker avsetning og bruk av fond som en måte å håndtere regnskapsmessige over- eller underskudd i gebyrregnskapet på. Eventuelle fondsavsetninger eller bruk av fond skjer imidlertid etter at regnskapet er belastet med driftsfinansiering av investeringer. Dette fondet er ikke noe selvkostfond som omtalt i Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer fra 1996⁴⁵ siden Bergen kommune legger årets utgift inklusive driftsfinansiering til grunn for beregningen av over-/underskudd.

Konklusjon:

Bergen kommunes avsetning til fond og bruk av fond baserer seg på en beregning av over-/underskudd i gebyrregnskapet med utgangspunkt i utgifter og etter belastning av driftsfinansiering. Avsetning til fond og bruk av fond relaterer seg ikke til en selvkostberegning, og den praksis Bergen kommune følger er således ikke i samsvar med selvkostprinsippet.

For vurdering av Bergen kommunes praksis i forhold til det å tilføre fond renter på avsatt kapital, utledet vi i punkt 4.2.5 utledet følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.20** Brukerne av vann- og avløpstjenestene bør kompenseres for det rentetap de påføres ved å binde kapital i kommunen i de tilfeller de har innbetalt mer enn hva som tilsvarer kommunens kostnader på sektoren (overskudd), dvs. i de tilfeller gebyrinntektene det enkelte år overstiger gebyrgrunnlaget/selvkost. Tilsvarende prinsipp bør legges til grunn i de tilfeller det er grunnlag for å framføre et underskudd i forbindelse med vann- og

⁴⁵ Op. cit. s. 31.

avløpstjenestene.

Etter kriteriet over skal avsatte fondsmidler tilføres renteinntekter på den avsatte kapitalen inntil de benyttes til finansiering av drift eller investeringer i tjenesten. Det bør benyttes samme kalkulasjonsrente som ved beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget. I Bergen kommune blir fondsmidlene ikke godskrevet renter av den avsatte kapitalen. Det forklares med at Bergen kommune opererer med et konsernkontosystem der de ulike bankkonti ikke skilles ut og renteberegnes separat. Det burde la seg gjøre å beregne de fondsrenter som skal godskrives de enkelte fondskonti på grunnlag av gjennomsnittlig innestående kapital multiplisert med den aktuelle rentefoten.

Konklusjon:

Brukerne av vann- og avløpstjenestene blir ikke kompensert for det rentetapet de påføres ved å binde kapital i kommunen i de tilfeller de har innbetalt mer enn hva som tilsvarer kommunens kostnader på sektoren. Dette er i strid med selvkostprinsippet.

4.4.4 Finansieringsmåten for vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune for året 1999

Under dette punktet vil vi vurdere hvorvidt Bergen kommune får dekket alle sine kostnader på vann- og avløpssektoren gjennom vann- og avløpsgebyrene. I punkt 4.2.6 utledet vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **4.21** Når kommunen har vedtatt full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren, skal alle kommunens kostnader på vann- og avløpssektoren dekkes fullt ut gjennom vann- og avløpsgebyrene.

Da Bergen kommune legger utgifter og ikke kostnader i henhold til selvkostprinsippet til grunn for regnskapet for vann- og avløpssektoren, er det ikke mulig å vurdere om Bergen kommune har realisert målsettingen om "full kostnadsdekning" på vann- og avløpsområdet da kostnadene ikke er kjente. Vår

tallmessige oppstilling over gebyrberegningen for vann og avløp under faktabeskrivelsen punkt 4.3 tabell 4.2-4.5 viser at kommunen har fått dekket alle sine utgifter på vann- og avløpssektoren i 1999. I tillegg har gebyrinntektene finansiert 42.630.312 kr. av investeringer på vannsektoren og 7.920.000 kr. på avløpssektoren. Det er dessuten avsatt 5.092.361 kr. til bundne fond på avløpssektoren. I tillegg følger det av det vi har sagt i punkt 4.4.1.1, at de virkelige kapitalkostnaden trolig ligger lavere enn den belastede kapitalutgiften da investeringenes levetid for en stor del vil overstige lånenes avdragstid på maksimalt 20 år. Etter en samlet vurdering er det derfor nærliggende å konkludere med at gebyrinntektene på vann- og avløpssektoren for 1999 overstiger utgiftene og trolig også kostnadene på vann- og avløpsområdet. Dette blir grundigere vurdert i kapittel 7.

Konklusjon:

Etter vår vurdering er det sannsynlig at Bergen kommune gjennom vann- og avløpsgebyrene har fått dekket mer enn alle sine utgifter og også mer enn sine kostnader på vann og avløpssektoren i 1999.

4.4.5 Sammenfattende konklusjon

Vi har foran vurdert sentrale sider ved Bergen kommunes beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrer opp mot spesifikke revisjonskriterier. Vi er nå kommet så langt at vi kan trekke en sammenfattende konklusjon i forhold til det overordnede revisjonskriteriet:

- ★ **4.1 Vann- og avløpsgebyrer skal ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.**

Det overordnede revisjonskriteriet ble i punkt 4.2.2.2 omformulert slik:

Vann- og avløpsgebyrene skal ikke overstige de merkostnader kommunen påføres ved å produsere vann- og avløpstjenester for innbyggerne. Merkostnadene tilsvarer tjenestenes selvkost. Dette omfatter kostnader som er forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene, men ikke kostnader kommunen ville hatt uavhengig av produksjonen av vedkommende tjenester.

Som vi har sett under faktabeskrivelsen, legger Bergen kommune kommunens utgifter i tråd med gjeldende budsjett- og regnskapsforskrifter til grunn ved gebyrberegningen. For å være i samsvar med selvkostprinsippet som er det prinsippet som skal legges til grunn ved gebyrberegningen, måtte gebyrberegningen ha vært basert på kostnader. Gjennom hele vår vurdering over har vi vist at Bergen kommunes beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrer ikke er i samsvar med selvkostprinsippet og vi trekker følgende

Konklusjon:

Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene for 1999 viser **ikke** kommunens faktiske kostnader på sektoren og bryter derfor med selvkostprinsippet som i henhold til lov, forskrift og retningslinjer skal ligge til grunn for gebyrberegningen.

4.5 ANBEFALINGER/KONKLUSJONER

4.5.1 Innledning

Formålet med dette forvaltningsrevisjonsprosjektet er å vurdere om Bergen kommunes beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrer er i samsvar med de lover, forskrifter, retningslinjer og vedtak som gjelder på området. Vi har i dette kapittelet særlig vurdert om kommunens beregning av vann- og avløpsgebyrer er i samsvar med selvkostprinsippet, som ifølge forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10.01.95 med kommentarer skal legges til grunn for slike beregninger. I avsnitt 4.4.5 konkluderte vi med at Bergen kommunes beregningsgrunnlag for vann- og avløpsgebyrer ikke er i samsvar med selvkostprinsippet.

Med bakgrunn i de konklusjonene vi trakk i avsnitt 4.4, ser vi det som viktig at kommunen endrer sin praksis mht. beregningsmåte for beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene. Med god og kontrollerbar dokumentasjon av hvordan beregningen foregår og hvilke kostnadselementer som inngår i beregningsgrunnlaget, kan man unngå spekulasjoner om hvorvidt kommunen tar for høye gebyrer i forhold til kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren.

Revisjonskriteriene gir uttrykk for hva som kan anses som ønsket praksis på et område, og viser således det målet en bør strekke seg mot. Det er da naturlig at våre anbefalinger følger av de revisjonskriteriene som vi utledet i avsnitt 4.2.

4.5.2 Anbefalinger om beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrer

Med bakgrunn i de kriterier vi utledet i 4.2, gir vi følgende anbefalinger for beregning av vann- og avløpsgebyrer:

- **Anbefaling om gebyrgrunnlaget:**

Gebyrgrunnlaget på vann- og avløpssektoren utgjør det samlede beløp kommunen kan kreve inn i form av vann- og avløpsgebyrer i løpet av en periode. Bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsdrift av vann- og avløpssektoren, bør legges inn i gebyrgrunnlaget. I dette ligger at det bare er henførbare kostnader, direkte og indirekte, som bør inngå i gebyrgrunnlaget.

Kommunens faktiske kostnader bør videre beregnes med utgangspunkt i selvkostprinsippet. Med selvkost menes den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.

Driftsfinansiering som kostnadselement inngår ikke i en selvkostberegning og bør derfor holdes utenfor gebyrgrunnlaget.

- **Anbefaling om kapitalkostnader:**

Beregning av kapitalkostnader i gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene bør skje uavhengig av finansieringsformen for de investeringene som foretas på vann- og avløpssektoren. Prinsippet om å avskrive anskaffelseskostnadene over den økonomiske levetiden til det aktuelle varige driftsmidlet, bør legges til grunn ved beregning av kapitalkostnader.

Avskrivningsgrunnlaget for de kalkulatoriske avskrivningene i gebyrgrunnlaget bør være historisk anskaffelseskostnad. Investeringstilskudd/anleggsbidrag og tomtekostnad bør trekkes fra anskaffelseskostnadene ved fastsettelse av avskrivningsgrunnlaget. Den delen av investeringene som er finansiert direkte gjennom gebyrinntekter (driftsfinansiering), må trekkes fra anskaffelseskostnadene på lik linje med investeringstilskudd/anleggsbidrag. Dette er kapital som abonnentene har stilt til disposisjon for investeringsformål og som kan sidestilles med investeringstilskudd/anleggsbidrag. Det vil da bli galt å belaste abonnentene for den samme delen av investeringene en gang til gjennom kapitalkostnader.

Ved nyinvesteringer bør driftsmidlet tas med i avskrivningsgrunnlaget i gebyrberegningen fra og

med året etter at investeringen er gjennomført eller året etter at bygget/anlegget er tatt i bruk.

Avskrivningsmetoden for de kalkulatoriske avskrivningene i gebyrgrunnlaget bør være en lineær metode. Avskrivningsperioden bestemmes av det aktuelle varige driftsmidlets økonomiske levetid.

Alternativkostnadsprinsippet bør legges til grunn ved beregning av kapitalkostnader. Kalkulatorisk rentekostnad bør regnes av bundet kapital, dvs. avskrivningsgrunnlaget etter at investeringstilskott/anleggsbidrag og driftsfinansiering er trukket fra. Ved beregning av kalkulatoriske rentekostnader, bør kalkylerenten settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med 3 års gjenstående løpetid (gjennomsnitt over året), med et tillegg på 1 prosent.

- **Anbefaling om prisfastsetting, beregningsperiode og fond**

På vann- og avløpssektoren innebærer prisfastsetting etter selvkostprinsippet at vann- og avløpsgebyrene (prisen på vann- og avløpstjenestene) *maksimalt* skal settes slik at produksjonskostnadene (både faste og variable kostnader) forbundet med framstilling av vann- og avløpstjenestene blir dekket.

Beregningsperioden for vann- og avløpsgebyrene kan settes til lengre enn ett år for å jevne ut gebyrenes størrelse i forbindelse med større investeringer. En slik periode skal ikke overstige 5 år. Før kommunen gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drifts og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langstidsbudsjett. Det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

Forskjellen mellom gebyrgrunnlaget/selvkost og gebyrinntektene for det enkelte år bør avsettes til selvkostfond (ved overskudd) eller dekkes ved bruk av selvkostfond (ved underskudd).

Brukerne av vann- og avløpstjenestene bør kompenseres for rentetapet de påføres ved å binde kapital i kommunen i tilfeller der de har innbetalt mer enn hva som tilsvarer kommunens kostnader på sektoren (overskudd), dvs. i de tilfeller gebyrinntektene det enkelte år overstiger gebyrgrunnlaget/selvkost. Tilsvarende prinsipp bør legges til grunn i de tilfeller det er grunnlag

for å framføre et underskudd i forbindelse med vann- og avløpstjenestene.

4.5.3 Anvendelse av anbefalingene innenfor rammen av kommuneregnskapet

Som vi har beskrevet i 4.2.3.4, legger kommuneregnskapet et finansielt perspektiv til grunn ved at det er kommunens utgifter som framgår av regnskapet. Ved gebyrberegningen skal kommunens kostnader legges til grunn. Det er særlig i forhold til kapitalkostnadene at det er forskjell mellom utgifter og kostnader. Vi mener dette problemet kan løses innenfor kommuneregnskapet ved at vann- og avløpsregnskapet belastes med kalkulatoriske avskrivninger og renter beregnet etter anbefalingene over. Alt i dag bruker Bergen kommune en form for kalkulatoriske renter og avdrag, men de er ikke basert på kostnader, men på summen av de enkelte års budsjetterte bruk av lån.

Fra inneværende år er det nye rapporteringssystemet mot staten, KOSTRA, gjort obligatorisk for alle kommuner i landet. KOSTRA har hatt en egen gruppe i arbeid med formål å etablere en oppstilling over beregning av selvkost innenfor KOSTRA-systemet. KOSTRA legger også selvkostprinsippet til grunn på vann- og avløpssektoren etter Kommunal- og arbeidsdepartementets “*Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*” fra 1996. De anbefalinger vi har gitt over har samme utgangspunkt og er således i tråd med kravene i KOSTRA.

Vår konklusjon etter dette er at kommuneregnskapet vil kunne vise gebyrgrunnlaget etter selvkostprinsippet dersom internt belastede renter og avdrag erstattes med avskrivninger og kalkulatoriske renter i samsvar med anbefalingene over. I tillegg bør driftsfinansieringselementet holdes utenfor selvkostberegningen.

Dersom gebyrinntektene overstiger kostnadene det enkelte år, skal overskuddet avsettes til selvkostfond som kan benyttes som finansieringskilde for investeringer på vann- og avløpssektoren. Gebyrinntektene og kostnadene på vann- og avløpssektoren skal imidlertid balansere over en femårsperiode.

5 ER POLITIKERENES BESLUTNINGSGRUNNLAG VED FASTSETTELSE AV VANN- OG AVLØPSGEBYRENE FOR 1999 TILSTREKKELIG ?

5.1 INNLEDNING

I kapittel 4 belyste vi problemstillingen: *Er Bergen kommunes beregning av vann- og avløpsgebyrene i samsvar med lover, forskrifter og retningslinjer på området ?*

Det er kommunens administrasjon, i dette tilfelle vann- og avløpsseksjonen ved kommunalavdeling teknisk utbygging (KTU) i samarbeid med kommunalavdelingens hovedadministrasjon, som utfører gebyrberegningen. Fastsettelse av gebyrsatsene er imidlertid politikernes domène. Dette er slått fast i Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter § 3:

“Kommunestyret fastset i forskrift storleiken på avgiftene i kommunen og gjev nærare reglar om gjennomføring av avgiftsvedtaket og innkreving av avgiftene.”

Bergen kommunes forskrifter for vann- og avløpsgebyrer er vedtatt i medhold av forannevnte bestemmelse samt rammeforskrifter etter lovens § 2. Kommunens forskrift § 1 nr. 4 lyder:

“Gebyrsatser fastsettes av bystyret og trer i kraft fra det tidspunkt bystyret bestemmer.”

Den politiske beslutningen tas imidlertid på grunnlag av administrasjonens beregninger. Det er derfor viktig å se nærmere på det materialet som administrasjonen la fram for politikerne ved fastsetting av vann- og avløpsgebyrene for 1999. Vi foretar en gjennomgang av dette materialet i faktabeskrivelsen, jf. punkt 5.3.

Lover, forskrifter og retningslinjer stiller krav til politikernes beslutningsgrunnlag både med hensyn til hva som faktisk skal inngå i beslutningsgrunnlaget, kommunens saksbehandling for å frambringe et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag og dokumentasjon av grunnlaget for gebyrfastsettelsen. På bakgrunn av gjeldende regelverk på området utleder vi revisjonskriterier for vår vurdering av politikernes beslutningsgrunnlag, dokumentasjonen av beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene og kommunens saksbehandling ved gebyrfastsettelsen.

Når vi vurderer de ovenfornevnte forhold, tar vi utgangspunkt i faktabeskrivelsen og holder denne opp mot revisjonskriteriene vi har utledet.

5.2 REVISJONSKRITERIER

5.2.1 Innledning

For å belyse hovedproblemstilling 2 om politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999 er tilstrekkelig, utleder vi revisjonskriterier med utgangspunkt i følgende regelverk:

- Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995, med endringer av 27. september 1996
- Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) av 25. september 1992
- Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 10. februar 1967
- Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, framlagt av Kommunal- og arbeidsdepartementets kommunalavdeling i desember 1996
- Selvkostkalkyler og kommunaltekniske betalingstjenester (VAR-tjenestene), Nord-Trøndelag Distriktshøgskole v/Steinar Gran, Steinkjer - 1994

5.2.2 Vann- og avløpsforskriftens krav til politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene

Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995, med endringer av 27. september 1996, inneholder krav til det politiske beslutningsgrunnlaget ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene. Forskriftens § 1, 3. ledd, lyder slik:

"Før kommunen gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langtidsbudsjett. Det skal også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe."

Vann- og avløpsforskriften uttrykker her noenlunde klart hvilke krav beslutningsgrunnlaget må tilfredsstille før kommunen kan fastsette satser for vann- og avløpsgebyrene. Med utgangspunkt i denne bestemmelsen kan vi utlede følgende overordnede revisjonskriterium for vurdering av hvorvidt politikernes beslutningsgrunnlag ved gebyrfastsettelsen er tilstrekkelig:

- ★ **5.1** Før bystyret gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag fra administrasjonen over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langtidsbudsjett. Fra administrasjonen skal det også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

Det overordnede revisjonskriteriet representerer et minimumskrav i forhold til beslutningsgrunnlaget. Dessuten reflekteres ansvarsfordelingen mellom bystyret og administrasjonen i gebyrfastsettelsesprosessen. Når vi i punkt 5.2.3 nedenfor utdyper gjeldende krav til kommunal saksbehandling, klarlegges det formelle grunnlaget for denne ansvarsfordelingen.

5.2.3 Krav til kommunens saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene

Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) av 25. september 1992 og lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 10. februar 1967 inneholder krav til kommunal saksbehandling.

Kommunelovens § 23, 2. ledd sier følgende: *"Administrasjonssjefen skal påse at de saker som legges fram for folkevalgte organer, er forsvarlig utredet, og at vedtak blir iverksatt."* Forsvarlig

saksutredning og iverksetting av bystyrets vedtak i forbindelse med gebyrfastsettelsen for 1999 er altså rådmannens ansvar⁴⁶.

Bystyrets fastsettelse av vann- og avløpsgebyrer kommer inn under lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker, også kalt forvaltningsloven. Gebyrfastsettelsen er "et vedtak som gjelder rettigheter eller plikter til et ubestemt antall eller en ubestemt krets av personer", jf. lovens § 2, 1. ledd, pkt. c. Som forvaltningsorgan har da bystyret, jf. forvaltningslovens § 37, 1. ledd, en utredningsplikt som lyder slik: "Forvaltningsorganet skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes." Bystyret har med andre ord en selvstendig plikt til å påse at administrasjonens saksframlegg gir et tilstrekkelig beslutningsgrunnlag.

Av kommune- og forvaltningslovens krav om forsvarlig saksutredning og om så god saksopplysning som mulig, utleder vi følgende revisjonskriterier for kommunens saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999:

- ★ **5.2** Administrasjonssjefen skal påse at sak om fastsettelse av satser for vann- og avløpsgebyrer er forsvarlig utredet før saken legges frem for bystyret.
- ★ **5.3** Bystyret skal påse at sak om fastsettelse av satser for vann- og avløpsgebyrer er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes.

Begrepene "forsvarlig utredet" og "så godt opplyst som mulig" gir ikke entydige holdepunkter for å vurdere beslutningsgrunnlagets tilstrekkelighet. Slik vi ser det må imidlertid en forsvarlig saksutredning/så god saksopplysning som mulig i hvert fall tilfredstille vann- og avløpsforskriftens krav til beslutningsgrunnlaget, jf. utledning av overordnet revisjonskriterium i punkt 5.2.2. I tillegg kommer krav til dokumentasjon av beslutningsgrunnlaget som vi gjennomgår i punktene 5.2.4 og 5.2.5 nedenfor.

5.2.4 Veiledende retningslinjers anbefaling om dokumentasjon

⁴⁶ Fra 27.06.2000 ble det innført byparlamentarisme i Bergen. Vi antar at byrådet fra da har overtatt rådmannens funksjon som øverste leder for administrasjonen.

I veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester⁴⁷, framlagt av Kommunal- og arbeidsdepartementets kommunalavdeling i desember 1996, påpekes det innledningsvis at: "*solid dokumentasjon vil være et effektivt virkemiddel for å vise at prisene ikke settes høyere enn kostnadene ved å produsere tjenestene*". Til tross for anbefalingens generelle karakter, representerer den et viktig utgangspunkt for vår vurdering av hvorvidt kommunens dokumentasjon av grunnlaget for gebyrfastsettelsen for 1999 er egnet til å vise at gebyrsatsene ikke medfører gebyrinntekter som overstiger kommunens nødvendige kostnader på sektoren. Med utgangspunkt i retningslinjenes innledende anbefaling utleder vi derfor følgende revisjonskriterium:

- ★ **5.4** Kommunen bør framlegge solid dokumentasjon for å vise at prisene for vann- og avløpstjenestene ikke settes høyere enn kommunens kostnader ved å produsere tjenestene.

Innholdet i begrepet "*solid dokumentasjon*" kan virke noe uklart. Et nyttig utgangspunkt kan være at minimumskravet til "*solid dokumentasjon*" er at beslutningsgrunnlaget tilfredstiller de krav til dokumentasjon som er gitt i lov og forskrift, jf. overordnet revisjonskriterium punkt 5.2.2.

5.2.5 Kvalitetssikring av dokumentasjon og kontroll

I rapporten "Selvkostkalkyler og kommunaltekniske betalingstjenester (VAR-tjenestene)", er det gitt en anbefaling i forhold til hvilke krav man bør stille til dokumentasjon og kontroll av selvkostkalkyler. Her gjengis et utdrag fra anbefalingen: "*Den fleksibilitet som det legges opp til i oppbygging av kalkylemodell i den enkelte kommune og manglende grunnlag for standardisering og kontroll av kostnadstall, nødvendiggjør at det stilles krav til kvalitetssikring i form av at kalkylemodell og metode dokumenteres i den enkelte kommune.*" Rapporten peker videre på "*hovedelementene i et slikt system, slik det etter min oppfatning er nødvendig å angripe kontroll- og dokumentasjonsoppgaven*". Disse hovedelementene er gjengitt nedenfor.

1. Kommunen må utarbeide en konkret kalkylemodell som viser hvilke funksjoner og aktiviteter som tas med i selvkost for en tjeneste. Selve modellen gis en offisiell status gjennom at den vedtas i kompetent kommunalt organ og gjøres tilgjengelig for abonnentene.

⁴⁷ s. 7 i Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester". H-2095. 1996.

2. *Modellen må bygges opp etter en logisk struktur, med utgangspunkt i produktbeskrivelsen. Den må klargjøre skillet mellom direkte og indirekte kostnader. Det må videre framgå av modellbeskrivelsen hvilke kostnadskomponenter som framkommer ved direkte registreringer og hvordan registreringer skjer. For kostnader som må kalkuleres, må det redegjøres for hvordan kalkylen utføres og hva som er grunnlaget for de tall som innkalkuleres. Det må henvises til aktuelle poster og kapitler i forskriftsregnskapet for tall som har basis der.*
3. *Når det gjelder de tallmessige beregninger for det enkelte år, er det naturlig å presentere disse i et kalkyleskjema med tillegg av noter til poster som trenger forklaring, noe i retning av slik vi kjenner vanlige årsregnskapsrapporter. Fjorårets tall må presenteres sammen med årets, slik at kostnadsutviklingen kan sees. For indirekte kostnader og fordelte kostnader må det framgå hvor stor andel som er belastet den aktuelle tjenesten og hva som er det tallmessige beregningsgrunnlaget. Videre må det opplyses om verdi på den kapital som ligger til grunn for kapitalkostnadene samt nyinvesteringer og avgang av gammelt utstyr/anlegg. Av rapporten må også størrelsen og bevegelser på fond framgå."*

På bakgrunn av ovenforstående anbefaling om krav til dokumentasjon og kontroll utleder vi følgende revisjonskriterium:

- ★ **5.5** Kommunens kalkylemodell og metode ved beregning av grunnlaget for fastsettelse av gebyrsatser for vann- og avløpssektoren bør kvalitetssikres ved at kalkylemodell og metode dokumenteres i den enkelte kommune.

De detaljerte anbefalinger vedr. kalkylemodellens/-skjemaets innhold og presentasjon av tallmessige størrelser for det enkelte år er holdt utenfor revisjonskriteriet. Detaljkravene vil likevel bli lagt til grunn ved vurderingen av Bergen kommunes tiltak for å kvalitetssikre dokumentasjon og kontroll av kommunens kalkylemodell.

Revisjonskriteriene vi har utledet i punktene 5.2.2 - 5.2.5 ovenfor, vil i våre vurderinger utgjøre et sammenligningsgrunnlag i forhold til de faktiske omstendigheter ved Bergen kommunes fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999. De utledede revisjonskriteriene er dessuten et naturlig utgangspunkt for våre anbefalinger.

5.3 FAKTABESKRIVELSE

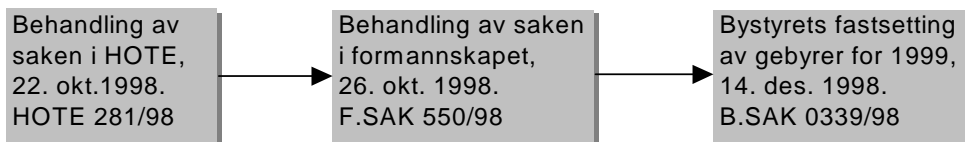
5.3.1 Innledning

Her beskriver vi politikernes beslutningsgrunnlag slik det faktisk forelå ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for året 1999. Beskrivelsen fokuserer med andre ord på den dokumentasjon kommunens administrasjon la fram for politikerne før gebyrsatsene for 1999 ble fastsatt.

5.3.2 Administrasjonens saksframlegg

Av figur 5 nedenfor framgår Bergen kommunes politiske behandling av administrasjonens saksframlegg vedrørende gebyrfastsettelsen på vann- og avløpssektoren for 1999.

Figur 5:



Hovedutvalg for teknisk utbygging (HOTE) vedtok enstemmig administrasjonens forslag til vedtak, og det ble vedtatt at administrasjonens innstilling skulle følge saken til formannskap og bystyre. I formannskapet ble administrasjonens innstilling "tiltrådt med de endringer som fremkommer i de respektive partiers budsjettforslag". (Her bemerkes at vi ikke kan se at det fremkommer noen endringer i de respektive partiers budsjettforslag.) Bystyrets vedtak i saken var identisk med administrasjonens innstilling i saksframlegg for HOTE.

For å belyse det faktiske innholdet i politikernes beslutningsgrunnlag har vi valgt å ta utgangspunkt i vann- og avløpsseksjonens saksframlegg for HOTE, HOTE-sak 281/98⁴⁸, "Vann- og avløpsgebyrer. Regulativ 1999." Saken er datert 3. september 1998 og ble behandlet av HOTE 22. oktober 1998. Nedenfor er gjengitt deler av saksframlegget.

"Hva saken gjelder:

I rådmannens innstilling til årsbudsjett for 1999 forutsettes at kommunens utgifter i vann- og avløpssektoren dekkes fullt ut ved gebyrer. Med utgangspunkt i de foreslåtte drifts- og investeringsbudsjetter, må satsene endres slik med virkning fra 1. januar 1999:

- Årsgebyr vann justeres ikke, dvs. kr 1 638 for en bolig med beregningsareal 120 m². (GAB-areal inntil 161 m²)*
- Årsgebyr avløp justeres ikke, dvs. kr 1 837 for en bolig med beregningsareal 120 m².*
- Sats A (høyeste sats) for engangsgebyr for vann- og avløp reduseres til halvparten, dvs. at høyeste sats for engangsavgiften (tilknytningsavgiften) for den boligstørrelse som er nevnt over reduseres fra kr 5 580 til kr 2 790, hver for vann og avløp.*
- Sats C (laveste sats) for tilsvarende bolig kr 1 650, justeres ikke.*

Forslag til vedtak:

Hovedutvalg for teknisk utbygging tar sak om vann- og avløpsgebyrer for 1999 til foreløpig orientering. Det vises for øvrig til partienes gjennomgang og behandling av budsjettforslag for 1999 frem mot behandling i Formannskap og Bystyret.

Forslag til innstilling:

⁴⁸ Se vedlegg 5

Vann- og avløpsgebyrer for 1999 fastsettes i samsvar med følgende oppstilling: (Prisene for 1998 er vist i parentes dersom disse er endret i 1999)."

For oppstilling over de ulike gebyrsatsene vises til vedlegg⁴⁹.

Innledningsvis i saksframlegget vises det til rådmannens budsjettforslag for 1999, ref. foreslåtte drifts- og investeringsbudsjetter. Dette ble lagt fram i oktober 1998. Budsjettforslaget inneholder bl.a. informasjon om budsjetterte driftsfinansierte investeringer, budsjetterte avdrag på lån til investeringer og om budsjettert rentesats ved beregning av periodens rentekostnader. Det er også gitt et overslag for periodens gebyrinntekter. For øvrig pekes det i budsjettforslagets "gule sider" flere ganger på at budsjettforslaget er basert på og må ses i sammenheng med Bergen kommunes vedtatte økonomiplan for perioden 1999 - 2002, behandlet i bystyremøte 22. juni 1998.⁵⁰

5.4 VÅRE VURDERINGER

5.4.1 Innledning

Med utgangspunkt i beskrivelsen av administrasjonens saksframlegg og de utledede revisjonskriterier, vurderer vi her tilstrekkeligheten i politikernes beslutningsgrunnlag, kommunens dokumentasjon av grunnlaget for gebyrfastsettingen, kommunens kvalitetssikring av benyttet kalkylemodell ved

⁴⁹ Se vedlegg 5, HOTE-sak 281/98

⁵⁰ Jf. bystyresak 170/98

gebyrberegningen og Bergen kommunes saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999.

5.4.2 Er politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene i Bergen kommune for året 1999 tilstrekkelig ?

Vi har i punkt 5.3 ovenfor gitt en beskrivelse av det faktiske innholdet i administrasjonens saksframlegg i tilknytning til sak om nytt regulativ for vann- og avløpsgebyrer for 1999. Det overordnede revisjonskriteriet vi utledet i punkt 5.2.2 sier at:

- ★ **5.1** Før bystyret gjør vedtak om gebyrenes størrelse, skal det foreligge et overslag fra administrasjonen over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Overslaget skal så vidt mulig utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langtidsbudsjett. Fra administrasjonen skal det også foreligge et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe.

I administrasjonens saksframlegg er det innledningsvis gitt en henvisning til foreslåtte drifts- og investeringsbudsjetter for 1999⁵¹. Det er imidlertid ikke gitt noen opplysninger i saken om hvorvidt det foreligger et overslag over kommunens antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene. Et slikt overslag for minimum de nærmeste 3 årene skal ifølge vann- og avløpsforskriftens § 1, 3. ledd, jf. vår utledning av overordnet revisjonskriterium i punkt 5.2.2, foreligge før bystyret fastsetter størrelsen på vann- og avløpsgebyrene.

Som vi gjorde rede for i faktabeskrivelsens punkt 5.3.2 blir det i rådmannens budsjettforslag for 1999 pekt på at budsjettforslaget tar utgangspunkt i Bergen kommunes økonomiplan for perioden 1999 - 2002. Denne planen er kommunens rullerende langtidsbudsjett og for vann- og avløpssektorens vedkommende gir den en oversikt over investeringsprogram (foreslått og vedtatt) og forventede inntekter og utgifter for den kommende fireårsperioden. Økonomiplanen for perioden 1999 - 2002 ble

⁵¹ Gjenngitt i punkt 5.3.2

som tidligere nevnt behandlet i Bergen bystyre 22. juni 1998, jf. bystyresak 170/98, og forelå dermed før kommunen 14. desember 1998 gjorde vedtak om gebyrenes størrelse for året 1999.

Slik vi ser det, forelå det likevel ikke "*et overslag over antatte kostnader knyttet til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år)*" i forkant av bystyrets vedtak om gebyrenes størrelse. Årsaken til dette er at økonomiplanen, i likhet med kommunens budsjett- og regnskapssystem for øvrig, legger til grunn anordningsprinsippet. Dette regnskapsprinsippet innebærer at en periodes utgifter (ikke kostnader) sammenstilles med periodens inntekter.⁵² Et finansielt perspektiv, det vil si at man ønsker å vise bruken av tildelte midler, er bakgrunnen for at anordningsprinsippet legges til grunn i kommunal budsjett- og regnskapssammenheng.

Økonomiplanen er med andre ord ment å skulle reflektere kommunens utgifter og inntekter, ikke kostnader og inntekter. Følgelig vil overslaget som "*så vidt mulig skal utarbeides i sammenheng med kommunens rullerende langtidsbudsjett*" måtte komme i tillegg til/som et supplement til kommunens økonomiplan. Såvidt vi kjenner til har Bergen kommune ikke utarbeidet et slikt tillegg til økonomiplanen for 1999 - 2002. Da bystyret vedtok størrelsen på vann- og avløpsgebyrene for 1999 forelå det altså ikke et overslag over kommunens antatte kostnader på vann- og avløpssektoren for den nærmeste perioden på 3 år. Kravene til beslutningsgrunnlaget etter vann- og avløpsforskriftens § 1, 3. ledd kan derfor ikke sies å være oppfylt.

I punkt 4.2.6.1 redegjorde vi for kommunens innføring av full kostnadsdekning på vann- og avløpssektoren. Full kostnadsdekning innebærer at kommunens gebyrinntekter dekker tjenestens selvkost, definert som kommunens merkostnad forbundet med å produsere vann- og avløpstjenestene. For å unngå svingninger i gebyrsatsene som følge av svingninger i kostnadsnivået er det anledning til å anlegge et femårsperspektiv ved fastsettelsen av gebyrsatsene. Innenfor et femårsperspektiv er det altså ikke anledning til å beregne gebyrinntekter som overstiger antatt selvkost på sektoren, jf. punkt 4.2.2.5. I og med at politikernes beslutningsgrunnlag ikke inneholder "*et overslag over antatte kostnader knyttet til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år)*", kan ikke politikerne vite om inntektene av de foreslåtte gebyrsatsene vil overstige de

⁵² Ref. redegjørelse for forskjellen på utgifts- og kostnadsbegrepet i punkt 4.2.2.1

antatte kostnadene ved å produsere tjenestene. Dette gjelder både for det enkelte år og i et femårsperspektiv. Vår oppfatning er dermed at politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for året 1999 ikke kan sies å ha vært tilstrekkelig.

Konklusjon:

Bystyrets beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999 var ikke tilstrekkelig.

5.4.3 Er politikernes beslutningsgrunnlag dokumentert på en måte som er egnet til å vise at prisene for vann- og avløpstjenestene ikke er satt høyere enn kommunens kostnader ved å produsere tjenestene ?

For dokumentasjon av politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene utledet vi i punkt 5.2.4 revisjonskriteriet:

- ★ **5.4** Kommunen bør framlegge solid dokumentasjon for å vise at prisene for vann- og avløpstjenestene ikke settes høyere enn kommunens kostnader ved å produsere tjenestene.

I forhold til revisjonskriteriets anbefaling om "*solid dokumentasjon*" er vi, som nevnt ved utledning av revisjonskriteriet, av den oppfatning at vann- og avløpsforskriftens § 1. 3 ledd, jf. det overordnede revisjonskriteriet, representerer et minimum. "*Solid dokumentasjon*" forutsetter m.a.o. etter vårt syn at det i hvert fall legges fram et overslag over kommunens antatte kostnader og inntekter på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år). Vi har ovenfor bemerket at Bergen kommune ikke har utarbeidet "*et overslag over antatte kostnader knyttet til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år)*" i sammenheng med kommunens økonomiplan. Dermed forelå det ikke ved gebyrfastsettelsen for 1999 dokumentasjon som var egnet til å vise at prisene for vann- og avløpstjenestene ikke settes høyere enn kommunens kostnader ved å produsere tjenestene.

Konklusjon:

I forbindelse med Bergen kommunes fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999 ble det ikke lagt fram dokumentasjon som var egnet til å vise at beregnede gebyrinntekter ikke oversteg kommunens kostnader ved å produsere tjenestene.

5.4.4 Er Bergen kommunes framgangsmåte ved gebyrberegningen på vann- og avløpssektoren tilfredsstillende kvalitetssikret ?

For kommunens kvalitetssikring i form av dokumentasjon av kalkylemodell og metode utledet vi i punkt 5.2.5 revisjonskriteriet:

- ★ **5.5** Kommunens kalkylemodell og metode ved beregning av grunnlaget for fastsettelse av gebyrsatser for vann- og avløpssektoren bør kvalitetssikres ved at kalkylemodell og metode dokumenteres i den enkelte kommune.

I sammenheng med budsjettarbeidet for 1997 ble det av rådmannen i Bergen kommune utarbeidet et notat for å belyse den metodikk som kommunen benytter ved beregning av gebyrer innenfor vann- og avløpssektoren. Sammen med øvrig budsjettmateriale for 1997 ble notatet oversendt fylkesmannen med ønske om en vurdering opp mot gjeldende regelverk. Fylkesmannen svarte ikke direkte på denne henvendelsen, men fylkesmannens lovlighetskontroll som ikke avstedkom merknader til Bergen kommunes budsjettvedtak det året, blir av administrasjonen ansett som en indirekte godkjenning av den framgangsmåten som Bergen kommune følger.

Rådmannens ovenfornevnte redegjørelse for kommunens framgangsmåte ved gebyrberegningen og oversendelse av denne til fylkesmannen, viser at man i kommunens administrasjon har vært opptatt av å få en vurdering av benyttet framgangsmåte ved gebyrberegningen i forhold til gjeldende regelverk. Utarbeidelsen av dette notatet og fylkesmannens generelle lovlighetskontroll av kommunens budsjett for 1997 innebærer imidlertid ikke en tilfredsstillende kvalitetssikring av kommunens kalkylemodell. Slik vi vurderer det, bør kommunens kalkylemodell og metode kvalitetssikres eksplisitt og deretter gis offisiell status gjennom at den *"vedtas i kompetent kommunalt organ og gjøres kjent for abonnentene"*⁵³.

⁵³ Jf. sitat fra rapporten "Selvkostkalkyler og kommunaltekniske betalingstjenester (VAR-tjenestene) under punkt 5.2.5 foran.

Konklusjon:

Den kalkylemodell og metode som Bergen kommune brukte ved beregningen av vann- og avløpsgebyrene for 1999 var ikke tilfredsstillende dokumentert og kvalitetssikret.

5.4.5 Var Bergen kommunes saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for året 1999 tilfredsstillende ?

Våre vurderinger så langt tilsier at grunnlaget for fastsettelse av de nye gebyrsatsene ikke var i tråd med gjeldende forskrift, i det grunnlaget ikke tok utgangspunkt i vann- og avløpssektorens kostnader. Dessuten dokumenterte ikke administrasjonens saksframlegg i forbindelse med fastsettelse av gebyrsatser for vann- og avløpstjenestene for året 1999 godt nok hvilket grunnlag gebyrberegningen bygget på.

Av punkt 5.3 framgår det at bystyrets vedtak om gebyrsatser for året 1999 var uendret i forhold til administrasjonens opprinnelige innstilling i saksframlegg for HOTE.

For vurdering av Bergen kommunes saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene utledet vi i punkt 5.2.3, med utgangspunkt i kommune- og forvaltningsloven, nedenforstående revisjonskriterier.

- ★ **5.2** Administrasjonssjefen skal påse at sak om fastsettelse av satser for vann- og avløpsgebyrer er forsvarlig utredet før saken legges frem for bystyret.
- ★ **5.3** Bystyret skal påse at sak om fastsettelse av satser for vann- og avløpsgebyrer er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes.

Når vi vurderer realitetene i Bergen kommunes saksbehandling ved fastsettelse av gebyrsatser for vann- og avløpstjenestene for året 1999 i forhold til ovenforstående revisjonskriterier, er det nærliggende å konkludere med at administrasjonen og politikerne (det politiske flertall) ikke har oppfylt kommune- og forvaltningslovens krav om å påse henholdsvis forsvarlig saksutredning før saken legges fram for bystyret og at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes. Dette ville imidlertid være en forenklet framstilling. For politikerne spesielt men også for administrasjonen utgjør gebyrberegningen og regelverket for denne et relativt vanskelig tilgjengelig materiale. Dette skyldes nok i første rekke at

det kommunale forskriftsregnskapet i begerenset grad registrerer forbruk av kostnader slik at disse må beregnes i tillegg. Kostnadsbegrepet er fremdeles lite brukt innenfor kommunesektoren. Vår konklusjon blir derfor at Bergen kommunes saksbehandling har et forbedringspotensiale i forbindelse med gebyrfastsettelsesprosessen på vann- og avløpssektoren.

Konklusjon:

Bergen kommunes saksbehandling ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999 har et forbedringspotensiale med hensyn til å påse forsvarlig saksutredning og så god saksopplysning som mulig.

5.5 OPPSUMMERING AV KONKLUSJONER

Våre vurderinger i punktene 5.4.2 - 5.4.4 ovenfor konkluderer med at politikernes beslutningsgrunnlag ved fastsettelse av vann- og avløpsgebyrene for 1999 ikke var tilstrekkelig, og at beslutningsgrunnlag og kalkylemodell kunne vært henholdsvis bedre dokumentert og kvalitetssikret. På bakgrunn av de foregående konklusjoner konkluderte vi med at Bergen kommune har et forbedringspotensiale med hensyn til å påse en forsvarlig saksutredning og at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak om fastsettelse av gebyrene blir gjort.

5.6 ANBEFALINGER

Med utgangspunkt i våre vurderinger og etablerte revisjonskriterier gir vi her noen konkrete anbefalinger med hensyn til hvordan Bergen kommune bør opptre ved fastsettelse av gebyrer på vann- og avløpssektoren.

Vann- og avløpsforskriftens krav om at det før fastsettelse av gebyrenes størrelse skal foreligge et overslag over antatte kostnader til investeringer, drift og vedlikehold på vann- og avløpssektoren for de nærmeste årene (minimum 3 år), såvel som et overslag over hvilke beløp gebyrene antas å innbringe, er ufravikelig. Dette overslaget bør, jf. henholdsvis forskriftens anbefaling og våre vurderinger, utarbeides i sammenheng med og i tillegg til Bergen kommunes økonomiplan.

For å tydeliggjøre at gebyrene på sektoren fastsettes slik at inntektene av gebyrene i et femårsperspektiv ikke overstiger kommunens kostnader ved å produsere tjenestene på sektoren, bør kommunen forbedre

sin dokumentasjon av gebyrgrunnlaget/politikernes beslutningsgrunnlag ved gebyrfastsettelsen. Først og fremst bør Bergen kommunes valg av kalkylemodell og metode gis offisiell status gjennom vedtak i "kompetent kommunalt organ"⁵⁴. Videre bør dokumentasjon av kalkylemodell og metode⁵⁵ alltid medtas som vedlegg til saksframlegg om nye gebyrsatser. Saksframlegg vedrørende fastsettelse av vann- og avløpsgebyrer bør dessuten inneholde henvisning til kommunens overslag over antatte kostnader og gebyrinntekter på sektoren (for minimum de 3 nærmeste årene).

En forsvarlig og god kommunal saksbehandling ved gebyrfastsetting på vann- og avløpssektoren sikres gjennom at kommunens politiske organer får seg forelagt et beslutningsgrunnlag som tilfredsstillende ovenforstående krav og anbefalinger.

6 ER BERGEN KOMMUNES ETTERKALKULASJON FOR 1999 - BYSTYRESAK 192/00 - EGNET TIL Å GI TILSTREKKELIG OG RELEVANT INFORMASJON ?

6.1 INNLEDNING

⁵⁴ Jf. anbefaling i rapporten "Selvkostkalkyler og kommunaltekniske betalingstjenester (VAR-tjenestene)", se punkt 5.2.5 foran.

⁵⁵ Jf. punkt 5.2.5

I dette kapitlet gjennomgår og vurderer vi nærmere den etterkalkulasjonen av vann- og avløpsgebyrene for 1999 som administrasjonen har gjennomført og lagt fram for bystyret i bystyresak 192/00, som en oppfølging av vedtak i bystyresak 26/99.

6.2 REVISJONSKRITERIER

I bystyresak 26/99 ble administrasjonen pålagt av bystyret å legge fram "*spesifisert etterkalkulasjon av årets samlede utgifter knyttet til vann og kloakk parallelt med årlig regnskap*"⁵⁶. Når vi skal utlede revisjonskriterier til problemstillingen i dette kapitlet, er det nødvendig først å si hva som ligger i begrepet "etterkalkulasjon" og deretter prøve å gi bystyrets ønske om spesifisert etterkalkulasjon av årets samlede utgifter knyttet til vann og kloakk et konkret innhold.

Vi klargjør først hva som ligger i begrepet etterkalkulasjon. Når prisen på en vare skal fastsettes, vil det normalt måtte skje med utgangspunkt i en forkalkyle, der forkalkylens formål er å vise hvilke kostnader som kan knyttes til varen og på den måten komme fram til hvilken pris man må sette på varen for å få dekket sine kostnader. Når så regnskapsperioden er omme, vil en normalt ønske å sammenligne regnskapets tall, dvs. de virkelige størrelsene, med de antakelsene man hadde i forkant, nemlig forkalkylen og analysere hvorfor det eventuelt er avvik, for så å foreta korreksjoner hvis avvikene er vesentlige. Denne prosessen kalles *etterkalkulasjon*. Etterkalkylens formål er å vise hva produktet/tjenesten virkelig har kostet.

⁵⁶ Vedtak i bystyresak 26/99 punkt 2.

Overført på vann- og avløpssektoren framstår budsjettet for sektoren som en forkalkyle da det er budsjettet som danner grunnlaget som vann- og avløpsgebyrene beregnes på i Bergen kommune. Som ledd i en etterkalkulasjon skal forkalkylen, dvs. budsjettet for vann- og avløpssektoren, i ettertid kontrolleres ved hjelp av tall fra regnskapet. Det som er spesielt på vann- og avløpssektoren, er at lovverket setter grenser for hva som kan inngå i beregningsgrunnlaget, dvs. forkalkylen som i vårt tilfelle er budsjettet, og i etterkalkylen som tar utgangspunkt i regnskapet. Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer fastslår at gebyrene ikke skal "*overstige kommunens nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren*"⁵⁷, som i kommentaren til forskriften er satt lik selvkost for tjenesten. Siden de kommunale budsjetter og regnskaper er basert på utgifter og ikke kostnader, vil den budsjettbaserte forkalkylen og den regnskapsbaserte etterkalkylen for vann- og avløpsgebyrene ikke være i samsvar med selvkostprinsippet. Dette er utførlig omtalt i kapittel 4.

Når vi skal vurdere administrasjonens etterkalkulasjon, er det et spørsmål om vi skal vurdere den opp mot forkalkylen, dvs. budsjettet, eller opp mot Miljøverndepartementets retningslinjer fra 1986⁵⁸ som kommunen hevder å legge til grunn, eller opp mot selvkostprinsippet slik det er beskrevet i Kommunal- og arbeidsdepartementets retningslinjer fra 1996⁵⁹. Vi velger her å vurdere etterkalkulasjonen opp mot det rammeverket kommunen hevder å følge, nemlig retningslinjene fra 1986, men vi vil også gi en kort vurdering i forhold til selvkostprinsippet.

Når det i vedtaket er brukt uttrykket "spesifisert etterkalkulasjon av årets samlede utgift", antar vi at bystyret ønsker at det legges fram en detaljert etterkalkulasjon, dvs. etterkalkulasjon spesifisert på de enkelte poster som inngår i kalkylen, dvs. budsjettet, vurdert i forhold til lover, forskrifter og retningslinjer på området.

Vi kan da formulere følgende revisjonskriterium:

- ★ **6.1** Administrasjonen skal legge fram en etterkalkulasjon av de samlede utgifter knyttet til vann og kloakk i 1999, spesifisert på de enkelte poster som inngår i forkalkylen, vurdert i forhold

⁵⁷ Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer § 1, 1. ledd.

⁵⁸ Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86 "Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter"

⁵⁹ Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester." H-2095. 1996.

lover, forskrifter og retningslinjer på området.

6.3 FAKTABESKRIVELSE

Administrasjonen sin etterkalkulasjon for 1999 som oppfølging av bystyrevedtak 26/99 ble lagt fram for bystyret som sak 192/00. Denne er lagt ved som vedlegg 6.

I sin saksutredning til bystyresak 192/00 redegjør administrasjonen for følgende tre elementer⁶⁰:

5. Totalgjelden knyttet til vann- og avløpsinvesteringene 1999
6. Reelle kapitalkostnader og avdrag i 1999
7. Korrigering av avgiftsregnskapet 1999

Formålet med etterkalkulasjonen har administrasjonen formulert slik: "*Hensikten... er bl.a. å få fram de faktiske kapitalkostnadene og iverksette korrigerende tiltak hvor fakta avviker fra budsjettet*"⁶¹.

Det går videre fram av saksutredningen at driftsutgifter og driftsinntekter med unntak av gjeldsrenter og avdrag ikke blir kommentert. Administrasjonen begrunner dette med at det ikke er avvik mellom bokførte tall og etterkalkulerte tall. Saken omhandler først og fremst lånebehovet for 1999 og tilknyttede renter og avdrag. Administrasjonen hevder at i etterkalkulasjonen er renter og avdrag beregnet etter "standardmetoden" slik den er beskrevet i Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86^{62, 63}. For en nærmere redegjørelse for rundskrivets innhold viser vi til pkt. 4.2.3.2.

Da gjeldspostene knyttet til investeringene på vann- og avløpssektoren ikke blir skilt ut, men inngår i kommunens totale lånegjeld til lånefondet, må totalgjelden på vann- og avløpssektoren beregnes. Av saksframstillingen går det fram at administrasjonen har etterkalkulert totalgjelden ved at man med utgangspunkt i årets investeringsutgifter og inngående balanseposter for akkumulert

⁶⁰ Saksutredning til bystyresak 192/00 s. 2

⁶¹ Op.cit. s. 3

⁶² Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86: "*Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkgifter.*"

⁶³ Saksutredning til bystyresak 192/00 s. 3.

investeringsetterslep og driftsfond, har beregnet lånebehovet for 1999, og latt dette behovet danne utgangspunkt for etterberegnete gjeldsrenter, avdrag og balanseposter for den delen av gjelden som skriver seg fra lånefinansiering av investeringene i 1999. Det står i saksutredningen at rente- og avdragseffekter av balansepostene er innarbeidet i beregningene⁶⁴. Vi siterer videre fra saksutredningen:

“Avviket mellom den budsjetterte og den reelle gjeldsutviklingen utgjør etterslepet på investeringene i perioden. Dette påvirker Bykassens likviditet og de reelle kapitalkostnadene i 1999. Reduserte kapitalkostnader kan omdisponeres til driftsfinansiering og påvirker derigjennom Bykassens behov for låneopptak i neste periode”⁶⁵.

På bakgrunn av ovenstående forutsetninger presenterer administrasjonen følgende etterkalkulasjon av gjeldsutvikling for 1999⁶⁶:

| | |
|-------------------------------------------------|--------------|
| UB ⁶⁷ 1998 = IB ⁶⁸ 1999 : | 1.367,7 mill |
| Justert budsjett bruttogjeld | 1.399,7 mill |
| Etterkalkulert bruttogjeld (UB 1999): | 1.359,3 mill |
| Ubrukt låneramme 1999: | 40,4 mill |

Reelle kapitalkostnader og avdrag for 1999 er beregnet ved å korrigere for utviklingen i gjeldens størrelse samtidig som det er korrigert for periodens reelle renteutvikling. Administrasjonens etterkalkulerte gjeld viser en total nedgang i perioden, og dette gir lavere kapitalkostnader enn forventet for perioden. Periodens forkalkulerte rentesats på 8,67 % er ved etterkalkulasjonen korrigert

⁶⁴ op.cit. s. 3

⁶⁵ op.cit. s.3

⁶⁶ op.cit. s.3

⁶⁷ UB = utgående balanse

⁶⁸ IB = inngående balanse

til 7,87 %⁶⁹ som er et veid gjennomsnitt av Kommunalbankens rente på langsiktige lån i 1999. Denne nedgangen i rentesatsen på 0,8 prosentpoeng bidrar også til lavere kapitalkostnader enn forventet. Etterkalkulasjonen viser m.a.o. at både rente og avdrag blir lavere enn budsjettet. Dette går fram av tabellen under som er hentet fra saksframstillingen⁷⁰:

| | Gjeldsutvikling 1999 (mill kr) | | | Avdrag og renter 1999 (mill kr) | | |
|--------------------------------|--------------------------------|---------|------------|---------------------------------|----------------------|--------------|
| | UB98=IB99 | UB 99 | Snittgjeld | Avdrag ⁷¹ | Renter ⁷² | Totalt |
| Etterkalkulert 1999 | 1.367,7 | 1.359,3 | 1.363,5 | 68,2 | 107,3 | 175,5 |
| Budsjettet 1999 | 1.399,8 ⁷³ | | | 70,0 | 121,4 | 191,3 |
| Korr. avgiftsregnskapet | -40,4 | | | -1,8 | -14,1 | -15,9 |

Tabell 6.1: Administrasjonens etterkalkulering av renter og avdrag 1999

Etterkalkulerte avdrag framkommer ved at snittgjelden i 1999 på 1.363,5 mill. kr. beregnes avdratt som et serielån på 20 år. 1/20 av 1.363,5 mill. kr. blir 68,2 mill. kr. Etterkalkulerte renter framkommer ved at det regnes 7,87 % rente av snittgjelden som gir 107,3 mill. kr. De etterkalkulerte beløpene sammenholdes så med et oppgitt budsjettet beløp for renter og avdrag på 191,3 mill. kr., noe som gir en differanse på 15,9 mill. kr. Det vil da si at administrasjonens etterkalkulasjon viser at vann- og avløpsregnskapet er belastet med 15,9 mill. kr. for mye renter og avdrag i 1999.

I saksutredningen sies det først at avviket "godskrives driftsfinansierte investeringer for år 2000". Og videre at "økningen i driftsfinansieringen medfører tilsvarende redusert behov for lånefinansiering". Deretter står det å lese i saksutredningen at rådmannen foreslår å dekke inn beløpet "over fem år med

⁶⁹ Notat fra Finansavdelingen (Bksak 200000913/12) i vedlegg til bystyresak 192/00

⁷⁰ Bystyresak 192/00 s. 4

⁷¹ Serielån med 20 års løpetid

⁷² Rentesats 7,87 % p.a.

⁷³ Justert budsjettet bruttogjeld 1999

hjemmel i forskriftene, og der første år er 2001"⁷⁴. Korreksjonene skal skje over budsjettene for år 2001 - 2005 og fordeles slik på underkapitlene vann- og avløp:

Reduksjon renter og avdrag på lån til investeringer - budsjett 2001 - 2005

| | Årlig endring (mill.) | Totalt (mill.) |
|------------------------------------------------------|-----------------------|----------------|
| 1.620.396 Renter og avdrag på lån til invest., Vann | 1,88 | 9,4 |
| 1.630.396 Renter og avdrag på lån til invest., Avløp | 1,3 | 6,5 |
| SUM | 3,18 | 15,9 |

Tabell 6.2: Administrasjonens forslag til inndekking av for mye belastet renter og avdrag 1999.

Økt driftsfinansiering - budsjett 2001 - 2005

| | Årlig endring (mill.) | Totalt (mill.) |
|---------------------------------------|-----------------------|----------------|
| 1.620.395 Driftsfinansieringen, Vann | 1,88 | 9,4 |
| 1.630.395 Driftsfinansieringen, Avløp | 1,3 | 6,5 |
| Sum | 3,18 | 15,9 |

Tabell 6.3: Administrasjonens forslag til disponering av inndekket beløp.

6.4 VÅRE VURDERINGER

6.4.1 Innledning

Administrasjonen sin sak om etterkalkulasjon for 1999 er etter vår mening ikke lett tilgjengelig. Saken opererer med en mengde premisser som ikke er nærmere forklart eller begrunnet. Det opereres med flere tall utan at det er nærmere angitt hvor tallene er hentet fra eller hvordan de er beregnet. Vi vil anse det som svært vanskelig for en utenforstående å trenge inn i saken.

⁷⁴

Bystyresak 192/00 s. 5

Under gir vi vår vurdering av en del sentrale tall som er brukt i administrasjonens etterkalkulasjon.

6.4.2 Ulike tall for vann- og avløpssektorens bruttogjeld

I ulike kilder kan vi finne ulike varianter for lånegjeld pr. 31.12.98 og 31.12.99 på vann- og avløpsområdet. Disse tallene går fram av tabell 6.4 under. Som omtalt i kapittel 4 i pkt. 4.3, blir vann og avløp belastet med renter og avdrag beregnet av summen av de enkelte års budsjetterte lån og ikke av renter og avdrag av det som virkelig er brukt av lån til å finansiere de gjennomførte investeringene. Det er da nærliggende å anta at den beregnede lånegjelden pr. 01.01.99 skulle tilsvare summen av saldi på de budsjetterte lånene. En slik oversikt er satt opp av vann- og avløpsseksjonen⁷⁵, men deres tall for lånegjeld pr. 01.01.99 stemmer ikke med de tall som er oppgitt i saksframstillingen. I ulike kilder kan vi finne fire varianter for lånegjeld pr. 31.12.98 og 31.12.99 på vann- og avløpsområdet. Disse framgår av tabell 6.4 under:

Alle tall i mill. kr.

| | Budsjett- forslag 1999 | Regnskap 1999 note 4 (eks.ren) | Budsjett- forslag 2000 | Regnskap 2000 note 4 (eks.ren) | Bystyresak 192/00 s. 330 | VA- seksjonens regneark |
|----------|---------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------------|
| 31.12.98 | 1.347 | 1.352,7 | 1.352 | | 1.367,7 | 1.352,8 |
| 31.12.99 | 1.324 | 1.399,8 | 1.392 | 1.375,1 | 1.399,7 | 1.359,3 |

Tabell 6.4: Tall for vann- og avløpssektorens lånegjeld i ulike kilder.

En viss differanse ville en forvente mellom budsjetteringsstadiet og regnskapsstadiet, men deretter ville man forvente å finne stabile tall. Som det framgår av tabellen, er ikke det tilfelle her. Det virker uheldig at man opererer med så mange ulike tall for den samme underliggende størrelsen, nemlig restgjelden på vann- og avløpssektoren. Vann- og avløpsseksjonens egne tall framgår av kolonnen lengst til høyre. Seksjonen opplyser at det er de budsjetterte låneopptak som ligger til grunn for deres beregning av renter og avdrag. I forbindelse med etterkalkulasjonen er derimot etterkalkulerte renter og

⁷⁵ Vedlegg 7

avdrag for 1999 beregnet på en spesiell måte. De har beregnet et nytt etterkalkulert låneopptak isolert for 1999 hvor man har redusert lånebehovet i 1999 med det som i saksutredningen benevnes som "ubrukt låneramme 1999 (Investeringssetterslep)"⁷⁶, og beregnet renter og avdrag på nytt basert på det endrete låneopptaket. Man har da kommet fram til en beregnet reduksjon i restgjeld pr. 31.12.99 på 40,4 mill. kr. Dessuten er rentesatsen redusert til et veid gjennomsnitt av Kommunalbankens rente på langsiktige lån med tillegg på 1 %. Ut fra dette har man så beregnet at vann- og avløpsregnskapet er belastet med 15,9 mill. kr. for mye i renter og avdrag i 1999.

Etter å ha sette nærmere på de ulike tallene i tabellen over, kan det se ut som om oppgitt gjeld pr. 31.12.98 i sak 192/00 er inklusive gjeld som gjelder renovasjon på 15 mill. kr. Trekker vi denne fra 1.367,7 mill. kr., får vi 1.352,7 mill. kr. pr. 31.12.98 som stemmer med tallet oppgitt i rådmannens budsjettforslag for 2000 og vann- og avløpsseksjonens eget tall. Dette blir bekreftet av administrasjonen i deres tilbakemelding til utkast til rapport der det dessuten blir opplyst at tallene for vann- og avløpssektorens bruttogjeld er hentet fra note 4 til Bergen kommunes regnskap for 1999. I deres tilsvarende er det gjort en ny beregning av renter og avdrag for 1999 der renovasjonens andel av gjelden er trukket ut. Den nye beregningen kommer ut med 16,9 mill. kr. for mye beregnet i kapitalutgifter for 1999.

| | Gjeldsutvikling (mill. kr.) | | Snittgjeld | Kapitalkostnader 1999 (mill. kr.) | | |
|-------------------------|-----------------------------|---------|------------|-----------------------------------|--------|--------|
| | IB 1999 | UB 1999 | | Avdrag | Renter | Totalt |
| Etterkalkulert 1999 | 1.353,0 | 1.359,3 | 1.356,2 | 67,8 | 106,7 | 174,5 |
| Budsjettert 1999 | | 1.399,7 | | 70,0 | 121,4 | 191,3 |
| | | | | | | |
| Korr. Avgiftsregnskapet | | 40,4 | | 2,2 | 14,7 | 16,9 |

Tabell 6.5: Korrigert etterkalkulasjon fra administrasjonen

Konklusjon:

Vi kan etter dette konstatere at kommunen opererer med ulike beregnede tall for vann- og avløpssektorens lånegjeld i ulike sammenhenger.

⁷⁶ Bystyresak 192/00 s. 4

6.4.3 Investeringssetterslepet

I administrasjonens saksutredning inngår begrepet investeringssetterslep. En gjennomgang av budsjett og regnskap for de siste 20 årene viser at det sjelden er samsvar mellom budsjetterte tall for investeringer og de gjennomførte investeringene det enkelte år. Dette er et forhold som gjør seg gjeldende i de fleste kommuner og har sammenheng med at investeringer må planlegges før de kan gjennomføres. På budsjetteringsstadiet overvurderes gjerne gjennomføringstakten og -evnen samtidig som investeringslysten er stor. Avviket mellom budsjetterte investeringer og realiserte investeringer vil akkumulere seg over år og benevnes som et investeringssetterslep.

I sin saksutredning skriver administrasjonen at inngående balanse for 1999 bygger på bokført bruttogjeld, tidligere års investeringssetterslep og driftsfond.⁷⁷ Tall for investeringssetterslepet framgår ikke av kommunens trykte regnskap eller budsjett. Derimot kan man finne tall for denne størrelsen i økonomisystemets prosjektsregnskapsmodul - BRI. Vann- og avløpsseksjonen har også laget en beregning for investeringssetterslepet i en egen oppstilling. I tabellen under har vi sammenstilt tall for investeringssetterslepet fra BRI, lagt fram av kommunalavdeling teknisk utbygging pr. 31.12.99 (vedlegg 8), og vann- og avløpsseksjonens tilsvarende tall (vedlegg 9):

| Pr. 31.12.99 | Ifølge BRI | Iflg. VA-seksjonen | Differanse |
|--------------|------------|--------------------|-------------|
| Vann | 9.049.000 | 44.692.351 | -35.643.351 |
| Avløp | 12.307.600 | 12.431.415 | -123.815 |
| Sum | 21.356.600 | 57.123.766 | -35.767.166 |

Tabell 6.6: Tallfestet investeringssetterslep i ulike kilder pr. 31.12.99

Vi kan legge til at i vann- og avløpsseksjonens regneark over gebyrberegningen er tallet for investeringssetterslep satt til 60.798.000 kr. , altså 3,7 mill. kr. høyere enn i tabellen over. Det er dette tallet som er lagt til grunn ved beregningen av redusert lånebehov i etterkalkulasjonen.

I administrasjonens tilsvarende utkast til rapport blir det opplyst at BRI-systemet (prosjektmodulen) ikke inkluderer kjøp av tomt og grunn og heller ikke føringer uten prosjektnummer. Regnskapet viser at kjøp av grunn utgjør en svært liten del av investeringene. Vi må da slutte at en meget stor del av investeringene på vann- og avløpssektoren ikke har noe prosjektnummer, men blir ført direkte i

⁷⁷ op.cit. 192/00 s. 2.

kapitalregnskapet uten prosjektnummer.

Kommunerevisjonen har prøvd å beregne akkumulert investeringsetterslep for perioden 1979-1999 ved å sammenstille bevilgningene det enkelte år med det som er bokført medgått til gjennomførte investeringer i regnskapet for det enkelte år, og deretter summert differansene. Våre beregninger ligger ved som vedlegg 10. Vi får følgende tall:

| | Akk. Etterslep 1979-1999 |
|-------|--------------------------|
| Vann | 8.979.843 |
| Avløp | 21.295.412 |
| Sum | 30.275.255 |

Tabell 6.7: Beregnet akkumulert investeringsetterslep 1979-1999 basert på budsjett- og regnskapstall.

Vi ser at våre tall ikke stemmer med BRI-tallene eller VA-seksjonens tall i tabell 6.5. En logisk forklaring på dette kan være at vi ikke har tall for inngående etterslep pr. 01.01.79.

Konklusjon:

Etter denne gjennomgangen kan vi konstatere at tallet for investeringsetterslep er ulikt i ulike kilder. En betydelig del av investeringene på vann- og avløpssektoren blir ikke ført som eget prosjektrekskap.

6.4.4 Ubrukt låneramme

Det er nærliggende å anta at det i uttrykket "ubrukt låneramme 1999" skulle ligge akkumulert sum for ubenyttet låneramme over en lang periode. I vedlegg 10 har vi beregnet akkumulert ubrukt låneramme i perioden 1979-1999 ved å regne ut differansen mellom budsjettet bruk av lån minus bokført bruk av lån det enkelte år. Ved å summere differansene de enkelte år får man akkumulert ubrukt låneramme for 20-årsperioden. Våre beregninger viser sum akkumulert ubrukt låneramme i perioden 1979-1999 på 98.489.543 kr.

I sin etterkalkulasjon legger administrasjonen til grunn at 40,4 mill. kr. er brukt av ubrukt låneramme for 1999. Beregningen som ligger til grunn, er gjengitt under⁷⁸:

⁷⁸ op.cit. s.3

| | |
|-------------------------------|-------------------|
| Justert budsjett bruttogjeld: | 1.399,7 mill. kr. |
| -Etterkalkulert bruttogjeld: | 1.359,3 mill. kr. |
| | ----- |
| = "Ubrukt låneramme 1999": | 40,4 mill. kr. |
| | ----- |

Vi forklarte under punkt 6.4.2 hvordan etterkalkulert brutto gjeld framstod som en beregnet størrelse. Den summen som er beregnet som ubrukt låneramme i administrasjonens saksframstilling, baserer seg altså ikke på en sammenstilling av tallene for budsjetterte lån og de regnskapsførte tallene for virkelig medgåtte lån.

Bak uttrykket "ubrukt låneramme 1999" har man i administrasjonens saksframstilling satt i parentes begrepet investeringsetterslep⁷⁹. Men dette er ikke identiske størrelser. I vedlegg 10 har vi satt opp en oversikt over budsjettert lånefinansiering og bokført lånefinansiering i perioden 1979-1999. Oversikten viser at akkumulert ubrukt låneramme i perioden 1979-1999 utgjør til sammen 98,5 mill. kr. Som det framgår av tabell 6.6 over, er investeringsetterslepet pr. 31.12.99 oppgitt av vann- og avløpsseksjonen til 57,1 mill. kr. mens BRI-systemet opererer med et etterslep på 21,4 mill. kr. Vi ser at det er betydelig forskjell på akkumulert ubrukt låneramme og investeringsetterslep. Dette kommer av at hele investeringen det enkelte år ikke er finansiert med lån. Dette gjelder særlig fra driftsfinansiering ble innført som betydelig finansieringskilde. Vår oppstilling viser at det for vann særlig er siden 1992 at ubrukt låneramme har bygget seg opp. For avløp har det vært ubrukt låneramme i hele perioden. Ubrukt låneramme ble kraftig redusert for vann i 1999 og for avløp i 1998 da store investeringer ble gjennomført.

Konklusjon:

Etter dette kan vi konstatere at tallet for ubrukt låneramme i administrasjonens etterkalkulasjon er et beregnet tall som ikke er basert på de tall for ubrukt låneramme som framkommer ved en sammenlikning mellom budsjetterte og regnskapsførte lån over flere år.

⁷⁹ op.cit.s. 4

6.4.5 Sammenfatning av vår vurdering av administrasjonens etterkalkulasjon

Ovenfor har vi påvist inkonsistens i de tall som administrasjonen har brukt som utgangspunkt for sine beregninger. Men det er for så vidt ikke vår mest vesentlige innvending. Det som står sentralt i vår vurdering, er at alle tall er basert på ulike beregninger. Administrasjonen har ikke forholdt seg til de budsjett- og regnskapstall som man faktisk finner på de aktuelle formålene 1.602, 1.620 og 1.630. Det er de regnskapsførte tallene vi finner der, som viser hva avgiftskapitlene virkelig er belastet med.

I tabellen under framgår tall fra ulike kilder for renter og avdrag for vann- og avløpssektoren for 1999:

| | Ifølge | Ifølge | Ifølge | iflg. B-sak 192/00 | iflg. B-sak 192/00 |
|---------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 1999 | budsjett 1999 | regnskap 1999 | va-seksjonen | budsjettet | etterkalkulert |
| V 1.620.392 | 97.665.000 | 97.665.000 | 91.888.000 | | |
| A 1.630.392 | 139.438.000 | 139.438.000 | 136.325.000 | | |
| Sum VA | 237.103.000 | 237.103.000 | 228.213.000 | 191.300.000 | 175.500.000 |

Tabell 6.8: Renter og avdrag på vann- og avløpssektoren i ulike kilder

Vi får da følgende regnestykker:

| | Beløp |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Renter og avdrag iflg. regnskap 1999 | 237.103.000 kr. |
| Renter og avdrag 1999 iflg. vann- og avløpsseksjonen | 228.213.000 kr. |
| Differanse mellom renter og avdrag iflg. regnskap 1999 og ifølge vann- og avløpsseksjonens regneark ⁸⁰ | 8.890.000 kr. |

| | Beløp |
|--|-------|
| | |

⁸⁰ Vedlegg 7.

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Renter og avdrag iflg. regnskap 1999 | 237.103.000 kr. |
| Renter og avdrag 1999 iflg. sak om etterkalkulasjon | 175.500.000 kr. |
| Differanse mellom renter og avdrag iflg. regnskap 1999 og ifølge bystyresak 192/00 om etterkalkulasjon ⁸¹ | 61.603.000 kr. |

Som vi ser, er det stor forskjell mellom de to differansene. Og som vi skal se nedenfor, vil vi hevde at ingen av dem er korrekte.

Vi har prøvd å beregne renter og avdrag med utgangspunkt i Miljøverndepartementets retningslinjer fra 1986⁸² som Bergen kommune hevder å følge. De skriver i sak 14/97 til plan-, miljø- og økonomiutvalget at de legger "metode basert på avdrag og forrenting av banklån"⁸³ til grunn⁸⁴. Men ifølge bystyresak 192/00 skriver de at de legger "standardmetoden"⁸⁵ til grunn⁸⁶. Av vann- og avløpsseksjonens regneark framgår det at de bruker en spesiell variant av "metode basert på avdrag og forrenting av banklån" der renter og avdrag blir beregnet av budsjettert bruk av lån til en rentesats beregnet etter "standardmetoden". Våre beregninger, som framgår av vedlegg 13, baserer seg på bokført bruk av lån til de virkelig gjennomførte investeringene ifølge regnskapene for de siste 20 årene. Vi har beregnet årlig avdragsbelastning med 1/20. Restgjelden er renteberegnet etter den rentesatsen som framgår av vann- og avløpsseksjonens regneark⁸⁷. Differanse mellom renter og avdrag ifølge regnskapet for 1999 og anslag for renter og avdrag etter virkelig bruk av lån beregnet av oss, framgår av tabellen under:

⁸¹ Vedlegg 6.

⁸² Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86 "Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter."

⁸³ se oversikt 1 i punkt 4.2.3.2

⁸⁴ Plan-, miljø- og økonomiutvalget sak 14/97 s. 2.

⁸⁵ se oversikt 1 i punkt 4.2.3.2

⁸⁶ Bystyresak 192/00 s. 3.

⁸⁷ Vedlegg 7.

| | Renter og avdrag | | |
|------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 1999 | Regnskap 99 | Våre beregninger | Avvik 1999 |
| Vann | 97.665.000 | 89.804.533 | -7.860.467 |
| Avløp | 139.438.000 | 117.667.728 | -21.770.272 |
| Sum | 237.103.000 | 207.472.261 | -29.630.739 |

Tabell 6.9: Sammenlikning mellom regnskapsførte renter og avdrag og beregnede renter og avdrag etter virkelig medgatte lån.

Som vi ser, kan det etter våre beregninger se ut som vann- og avløpsregnskapet for 1999 er belastet med 29.630.739 kr. for mye i renter og avdrag. Et forhold vi ikke har tatt hensyn til i våre beregninger, er at den benyttede rentesats for enkelte år ser ut til å kunne være satt for høyt i forhold til Kommunalbankens langsiktige lånerente. Dette er omtalt i neste kapittel under punkt 7.4.2.2.1.

Vi vil presisere at den metoden vi har lagt til grunn, nemlig metode basert på avdrag og forrenting av banklån i henhold til Miljøverndepartementets retningslinjer fra 1986, ikke er i tråd med selvkostprinsippet. For å være i samsvar med selvkostprinsippet måtte vi ha beregnet avskrivninger og kalkulatoriske renter som beskrevet under punkt 4.2.3.4.2 og 4.2.3.4.3. Dette har vi ikke hatt tilstrekkelig grunnlagsmateriale til å gjøre. En beregning av avskrivninger og kalkulatoriske renter ville trolig ha gitt enda større differanse da levetiden for store deler av investeringene ville ha blitt satt til 40 år⁸⁸ og ikke til 20 år som i den metoden vi har beregnet etter. Dette ville ha medført at årlige kapitalkostnader ble lavere enn våre beregninger basert på avdrag og forrenting av banklån dvs. kapitalutgifter. Byrådsavdelingen opplyser for øvrig at flere av deres anlegg på vann- og avløpssektoren har en levetid på over hundre år. Kommunerevisjonen antar at det ikke vil være aktuelt å legge til grunn en så lang avskrivningstid.

Av bystyresak 192/00 framgår det videre hvordan administrasjonen foreslår å dekke inn for mye belastede renter og avdrag. De vil redusere årlige renter og avdrag med 1/5 hvert av de fem neste årene. Den reduserte belastningen brukes så til å øke driftsfinansieringen tilsvarende. Slik Bergen

⁸⁸ s. 27 i *Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*. Kommunal- og arbeidsdepartementet. H-2095. 1996.

kommune kalkulerer avgiftsgrunnlaget, inngår driftsfinansieringen i sum utgifter, og på den måten blir virkningen at beregnet for mye belastet i renter og avdrag i 1999 inngår i utgiftene på nytt, og blir dermed på nytt dekket inn av gebyrinntektene. Virkningen av dette totalt blir, slik vi ser det, lik 0. Her har ikke skjedd noen tilbakeføring til avgiftsregnskapet. For at det skulle ha skjedd, måtte avgiftsregnskapet blitt tilført en sum tilsvarende for mye belastet renter og avdrag fra kommunens øvrige midler utenfor avgiftsregnskapet. Man måtte ha ført tilbake deler av inntektsførte renter og avdrag postert på konto 1.899.792 "Kapitalutgifter avgiftskapitlene".

Bystyret ba i sak 26/99 om en spesifisert etterkalkulasjon av årets samlede utgifter knyttet til vann og kloakk. I det ligger en forventning om en etterkalkulasjon som innbefatter samtlige elementer i regnskapet for vann- og avløpssektoren. Administrasjonen har i sin etterkalkulasjon bare lagt fram tall for lånegjeld, ubrukt låneramme, investeringsetterslep og på den bakgrunn beregnet renter og avdrag på nytt. Saken kan derfor ikke sies å ha etterkommet bystyrets ønske fullt ut.

6.5 SAMMENFATTENDE KONKLUSJON OG ANBEFALING

Revisjonskriteriet som vi utledet for problemstillingen i dette kapittelet under pkt. 6.2 foran, lød slik:

- ★ **6.1** Administrasjonen skal legge fram en etterkalkulasjon av de samlede utgifter knyttet til vann og kloakk i 1999, spesifisert på de enkelte poster som inngår i forkalkylen, vurdert i forhold regelverket.

Etter denne gjennomgangen og vurderingen av bystyresak 192/00 går det klart fram at kommunerevisjonen har flere innvendinger mot den måten administrasjonen har gjennomført etterkalkulasjon av gebyrgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrer på. For det første mener vi at saken ikke er lagt fram på en måte som gjør det mulig for de fokevalgte å ta stilling til realitetene i saken.

Dessuten konkluderer vi med at administrasjonen ikke har gjennomført en egentlig etterkalkulasjon slik vi mener en etterkalkulasjon bør utføres. Administrasjonen har i saksframstillingen ikke gitt en avklaring av sin etterkalkulasjon i forhold til regelverket. De har valgt bare å se på kapitalutgiftene, og her er det ikke trukket inn de faktiske tallene fra budsjett og regnskap. I stedet har administrasjonen lagt forskjellige beregnede tall til grunn. Disse er ikke tilstrekkelig forankret i budsjett og regnskap, og det er til dels uklart hvor de kommer fra. Det er satt likhetstegn mellom ubrukt låneramme og

investeringsetterslep, men våre beregninger viser at dette ikke er identiske størrelser.

Vår vesentligste innvending mot administrasjonens etterkalkulasjon er imidlertid at den ikke har tatt hensyn til virkningen av at renter og avdrag blir beregnet av budsjettert bruk av lån og ikke de bokførte bruk av lån med bakgrunn i de realiserte investeringene. På den måten er vann- og avløpsregnskapet gjennom en årrekke blitt urettmessig belastet med renter og avdrag for akkumulert ubrukt låneramme.

6.5.1 Anbefaling

Etter kommunerevisjonens mening har administrasjonen med sak 192/00 ikke etterkommet bystyrets vedtak i sak 26/00 om å legge fram en spesifisert etterkalkulasjon av årets samlede utgifter knyttet til vann og kloakk. Kommunerevisjonen anbefaler bystyret å be administrasjonen om å legge fram ny sak der alle sider ved beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene blir vurdert.

7 ER DET KOSTNADSELEMENTER I BERGEN KOMMUNES REGNSKAP FOR VANN- OG AVLØPSSEKTOREN FOR 1999 SOM IKKE ER I SAMSVAR MED SELVKOSTPRINSIPPET ?

7.1 INNLEDNING

I dette kapittelet gjennomgår og vurderer vi de enkelte regnskapselementer som inngår i Bergen kommunes regnskap for vann- og avløpssektoren for 1999. Gebyrberegningen skjer på grunnlag av det enkelte års budsjett for vann- og avløpssektoren. Dette budsjettet baserer seg igjen på sist avlagte regnskap, og på den måten blir regnskapet en sentral faktor i gebyrberegningen.

I kapittel 6 vurderte vi den etterkalkulasjon som administrasjonen har gjennomført og lagt fram for bystyret i sak 192/00. Der viste vi at i en etterkalkulasjon skal forkalkylen sammenholdes med regnskapstallene. Vi konkluderte i kapittel 6 med at administrasjonen ikke har gjennomført en fullstendig etterkalkulasjon. De har i sin saksframstilling ikke gitt en avklaring i forhold til regelverket på vann- og avløpsområdet og har valgt bare å se på kapitalutgiftene, og her har de ikke trukket inn de faktiske tallene fra budsjett og regnskap. Under vil vi bl.a. trekke inn de regnskapselementene som ikke ble behandlet i bystyresak 192/00.

7.2 REVISJONSKRITERIER

For å belyse problemstillingen i dette kapittelet vurderer vi den regnskapspraksis som Bergen kommune følger på vann- og avløpsområdet, opp mot de lover, forskrifter og retningslinjer som gjelder på dette området. Revisjonskriteriene vedrørende regnskapsføringen for vann- og avløpsregnskapet utleder vi fra følgende fem sentrale kilder:

- Lov om kommunale vass- og kloakkavgifter av 31. mai 1974 nr. 17
- Forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer av 10. januar 1995, med endringer av 27. september 1996
- Rundskriv T-9/86 fra Miljøvernderpartementet: Retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter (foreløpig veiledende)

- H-2095 Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, utgitt av Kommunal- og arbeidsdepartementet i desember 1996.
- Forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper av 27.10.93

Som omtalt i kapittel 4, setter §1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer *kommunens nødvendige kostnader på vann- avløpssektoren* som den øvre grense for hvor mye kommunen til sammen kan kreve inn i vann- og avløpsgebyrer. Dette blir i Miljøverndepartementets kommentar til forskriften satt lik selvkost. Altså skal selvkostprinsippet legges til grunn ved beregningen av gebyrgrunnlaget. Selvkostbegrepet er omtalt under punkt 4.2.2.2. Der ble selvkost definert slik:

Selvkost er den merkostnad kommunen påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.

Når vi nå skal gjennomgå og vurdere de elementene som inngår i regnskapet for vann- og avløpssektoren, må dette følgelig gjøres i forhold til selvkostprinsippet.

Under punkt 4.2.3.1 så vi at utgangspunktet for en selvkostkalkyle er en produkt- og tjenestebeskrivelse hvor den enkelte betalingstjenesten deles i kjerneprodukt, tilleggsytelser og støttefunksjoner. Denne inndelingen danner en mal for oppbyggingen av en kalkylemodell med utgangspunkt i en kategorisering av kostnadene. De mest relevante dimensjoner å kategorisere de ulike kostnadesartene etter er disse:

- Henførbare og ikke-henførbare kostnader
- Direkte og indirekte kostnader
- Kapitalkostnader og drifts-/vedlikeholdskostnader

For vårt formål som er å gjennomgå og vurdere de elementer som inngår i Bergen kommunes regnskap for vann- og avløpssektoren for 1999 i forhold til selvkostprinsippet, er dimensjonene henførbare og ikke-henførbare kostnader samt direkte og indirekte kostnader mest relevante.

Hvordan de to kostnadsbegrepene forholder seg til hverandre, kan skjematisk framstilles i følgende tabell:

| | Henførbare kostnader | Ikke-henførbare kostnader |
|----------------------------|-----------------------------|----------------------------------|
| Direkte kostnader | | |
| Indirekte kostnader | | |

Tabell 7.1 : Sammenhengen mellom ulike kostnadsbegrep

De elementene som er belastet vann- og avløpsregnskapet, både de direkte og de indirekte, må vurderes i forhold til om de er henførbare eller ikke-henførbare til vann- og avløpsregnskapet. Bare elementer som kan plasseres i kolonnen under de henførbare kostnadene, skal inngå i vann- og avløpsregnskapet. Dette behandles nærmere i neste punkt.

7.2.1 Henførbare og ikke-henførbare kostnader

I forhold til selvkostprinsippet vil det være vesentlig å skille mellom de kostnader som kan henføres til kjerneproduktet og de kostnader som ikke kan henføres til kjerneproduktet. Ut fra denne tankegangen er det bare de henførbare kostnadene som skal inngå i selvkostkalkylen.

Alle direkte kostnader er pr. definisjon henførbare. Direkte henførbare kostnader er kapitalkostnader som følge av investeringer i tjenestespesifikk kapasitet og kostnader til vedlikehold og drift av kjerneproduktet og direkte henførbare tilleggsytelser. Det er naturlig å dele disse innsatsfaktorene i hovedgrupper. Den ene er anskaffelser og aktiviteter som knytter seg til investeringer i infrastruktur, prosess teknologi o.l. som skal aktiveres og kostnadsføres over flere år. Disse finner vi bokført som investeringer i kapitalregnskapet. Den andre hovedgruppen er anskaffelser og aktiviteter som knytter seg til løpende drift og vedlikehold. Her inngår personalkostnader, forbruksmateriell, innkjøp av tjenester og mindre anskaffelser av maskiner og utstyr for å utføre drift og vedlikehold i egen regi på en effektiv og sikker måte. Direkte kostnader må ha sin basis i registreringer som direkte kan kobles til kalkyleobjektene vann og avløp. En forutsetning for å henføre alle kostnader på et budsjett-/regnskapskapittel direkte til kalkyleobjektet, er at alle ressursene utelukkende disponeres for den aktuelle tjenesten. Jo større del av kostnadene som kan dokumenteres og henføres som direkte, jo mer pålitelig blir kostnadskalkylen. Alle direkte kostnader må kunne henføres til funksjoner innen kjerneproduktet eller tilleggsytelsene, hvis ikke er kostnadene indirekte.

Det er særlig de indirekte kostnadene som må vurderes nærmere for å avgjøre om de er henførbare eller ikke. Grunnlaget for disse finnes dels i tilleggssytelsene og dels i støttefunksjonene. Alle kostnader knyttet til støttefunksjoner er indirekte kostnader. De vanligste og mest typiske innsatsfaktorer som normalt defineres og må behandles som indirekte kostnader er⁸⁹:

- regnskap- og innfordringsfunksjon
- personalfunksjon
- juridiske tjenester
- revisjonsfunksjon
- informasjonsteknologi (drift og opplæring)
- trykkeritjenester
- sentralbord, post- og teletjenester

o.l.

⁸⁹ Kommunal- og arbeidsdepartementet “*Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost på kommunale betalingstjenester*”. H-2095. 1996. s.14 ff.

Ikke-henførbare kostnader, dvs. kostnader som ikke kan anses som nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren, er de kostnadskomponenter som er forbundet med opprettholdelse av kommunens sentrale administrasjon og myndighetsutøvelse, og omfatter aktiviteter knyttet til det å representere, utvikle og lage mål for kommunen. Disse aktivitetene kan sies å falle inn under begrepet strategisk ledelse av kommunen⁹⁰.

I vurderingen av i hvilket omfang interntjenester kan regnes som henførbare, må hovedprinsippet i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer §1 om at det kun er de nødvendige kostnader på vann- og avløpssektoren som kan tas med, legges til grunn. I det ligger at bare kostnader som har en direkte, normal sammenheng med en forsvarlig forretningsmessig drift av vann- og avløpssektoren, kan legges inn i gebyrgrunnlaget, dvs. regnes med i selvkost. Vi viser til redegjørelsen omkring dette i punkt 4.2.3.3.

Departementet har ansett det som umulig å foreta en velbegrunnet avgrensning av hvilke kostnader som skal inngå i enhver kostnadskalkyle. Avgrensningene må gjøres konkret i hver kommune og for hver tjeneste som skal kalkuleres med utgangspunkt i kommunens egen organisering.

På bakgrunn av denne gjennomgangen kan vi formulere følgende revisjonskriterium som legges til grunn ved vurderingen av de elementer som inngår i regnskapet for vann- og avløpssektoren i Bergen kommune for 1999:

- ★ **7.2** Bare regnskapselementer som er i samsvar med selvkostprinsippet, dvs. bare henførbare direkte og indirekte kostnader, skal belastes Bergen kommunes regnskap på vann- og avløpssektoren.

7.2.2 Skille mellom driftsutgifter og anskaffelse av varige driftsmidler

I det kommunale regnskapet skiller man mellom driftsregnskap og kapitalregnskap, og siden de to regnskapene vil ha ulik effekt på nivået på driftsutgiftene, må vi i tillegg utlede et revisjonskriterium

⁹⁰ op. cit. s. 11

som omhandler dette skillet.

Driftsregnskapet inneholder alminnelig løpende driftsutgifter mens kapitalregnskapet inneholder investeringer. Ifølge forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper menes med alminnelig løpende utgifter utgifter som pådras årlig og som ikke gjelder anskaffelser av varige driftsmidler med økonomisk levetid utover to år og med anskaffessum over 15.000 kr. Sistnevnte anskaffelser skal føres i kapitalregnskapet og aktiveres i kommunens balanse og danne grunnlag for årlige avskrivninger. Det er gitt anledning for kommunene å fastsette en høyere beløpsgrense lokalt begrenset oppad til 50.000 kr. I Bergen kommune har man fastsatt en slik grense på 50.000 kr.

I kommunalt regnskap er det vanligvis slik at det bare er lånefinansierte investeringer i kapitalregnskapet, som "kostnadsfordeles" over flere år ved at betalte avdrag knyttet til investeringen føres som utgift i driftsregnskapet. Avskrivninger som kostnadselement har ikke vært obligatorisk i kommunalt regnskap. Det har vært en vanlig betraktningmåte å anse utgiftsføringen av de årlige betalte avdrag som en erstatning for årlige avskrivninger. Kommunene har likevel hatt anledning til å belaste driftsregnskapet med kalkulatoriske avskrivninger. Dersom en kommune velger å utgiftsføre kalkulatoriske avskrivninger i driftsregnskapet, skal en tilsvarende sum føres til inntekt som en motpost for å nøytralisere resultateffekten i driftsregnskapet. På denne måten vil avskrivningen kunne bli et kostnadselement på ulike formål uten å påvirke kommunens driftsresultat.

I forhold til selvkostprinsippet vil det få betydning for sum driftsutgifter i driftsregnskapet og dermed indirekte for beregningsgrunnlaget for de kommunale vann- og avløpsgebyrene, hvorvidt anskaffelser føres i driftsregnskapet eller i kapitalregnskapet. Anskaffelser ført i driftsregnskapet vil belaste avgiftsregnskapet direkte det året de er anskaffet, mens anskaffelser ført i kapitalregnskapet, vil kunne belaste avgiftsregnskapet indirekte fordelt over anskaffelsens levetid gjennom årlige avdrag eller kalkulatoriske avskrivninger. Etter selvkostprinsippet vil det korrekte være å beregne kalkulatoriske avskrivninger. Betalte avdrag vil bare være sammenfallende med avskrivningen der hele investeringen er lånefinansiert og investeringens levetid er sammenfallende med lånets løpetid.

Kommunaldepartementets retningslinjer fra 1996 slutter seg til den kommunale regnskapsforskriftens sontring mellom drift og investering og anser den for å være i overensstemmelse med selvkostprinsippet⁹¹. På denne bakgrunn blir det vesentlig for avgiftsberegningen om en anskaffelse blir ført i driftsregnskapet eller kapitalregnskapet. Vi formulerer derfor følgende revisjonskriterium:

⁹¹ Op. cit. s.18 ff.

- ★ **7.3** Anskaffelse av varige driftsmidler med levetid ut over to år og med anskaffelsessum over 50.000 kr. skal føres i kapitalregnskapet.

Etter å ha utledet to revisjonskriterier for regnskapsføringen på vann- og avløpsområdet, gir vi i neste avsnitt en nærmere beskrivelse av hvordan Bergen kommune har innrettet sin regnskapsføring på vann- og avløpsområdet.

7.3 FAKTABESKRIVELSE

7.3.1 Innledning

Bergen kommunes organisering av vann- og avløpstjenesten har betydning for hvordan regnskapsføringen på vann- og avløpsområdet skjer. Vann- og avløpsseksjonen er skilt ut som en egen avdeling, og avdelingens direkte kostnader med unntak av kapitalutgifter registreres direkte på de underkapitlene som hører inn under avdelingen. I tillegg belastes avdelingen for indirekte utgifter og beregnede kapitalutgifter gjennom interne overføringer. Selve regnskapet føres ved tidligere kommunalavdeling teknisk utbygging, nå byrådsavdeling for tekniske tjenester.

7.3.2 Regnskapsføringen på vann- og avløpsområdet i Bergen kommune

Driftsutgiftene på vann- og avløpsområdet blir ført på følgende underkapitler i driftsregnskapet:

- 1.602 Administrasjon vann- og avløp
- 1.620 Vannverk
- 1.630 Avløpsverk
- 1.641 Slamtjenesten

Vi gjengir regnskaps- og budsjettallene for 1999 på postnivå og går etter hvert nærmere inn på enkelte poster for å se hva som ligger til grunn for de bokførte beløp.

| | Regnsk. 1999 | % | Budsjett 99 | % |
|--|---------------------|----------|--------------------|----------|
| | | | | |

| 1.602 Administrasjon vann og avløp: | Kroner | | Kroner | |
|--------------------------------------------|---------------------|------------|--------------------|------------|
| Lønn og sosiale utgifter | 29.604.777 | 61 | 29.218.000 | 64 |
| Inventar og utstyr | 882.396 | 2 | 387.000 | 1 |
| Vedlikehold | | 0 | | 0 |
| Andre driftsutgifter | 4.432.586 | 9 | 2.973.000 | 7 |
| Interne overføringer | 13.868.630 | 28 | 12.840.500 | 28 |
| Avsetning til fond | | 0 | | 0 |
| Sum | 48.788.389 | 100 | 45.418.500 | 100 |
| | Regnsk. 1999 | % | Budsjett 99 | % |
| 1.620 Vannverk: | | | | |
| Lønn og sosiale utgifter | 230.506 | 0 | 71.000 | 0 |
| Inventar og utstyr | 1.720.399 | 1 | 828.000 | 0 |
| Vedlikehold | 37.480.107 | 19 | 34.510.000 | 18 |
| Andre driftsutgifter | 13.717.260 | 7 | 12.156.000 | 6 |
| Overføring til andre | 638.778 | 0 | 1.575.000 | 1 |
| Interne overføringer | 140.555.313 | 72 | 141.720.000 | 74 |
| Avsetning til fond | 0 | 0 | 1.225.000 | 1 |
| Sum | 194.342.363 | 100 | 192.085.000 | 100 |
| 1.630: Avløpsverk: | | | | |
| Lønn og sosiale utgifter | 94.778 | 0 | 45.000 | 0 |
| Inventar og utstyr | 1.470.987 | 1 | 823.000 | 0 |
| Vedlikehold | 32.319.922 | 16 | 40.602.000 | 20 |
| Andre driftsutgifter | 10.579.023 | 5 | 12.890.000 | 6 |
| Overføring til andre | 538.225 | 0 | 1.365.000 | 1 |
| Interne overføringer | 153.665.530 | 75 | 147.358.000 | 72 |

| | Regnsk. 1999 | % | Budsjett 99 | % |
|---------------------------------|----------------------|------------|----------------------|------------|
| Avsetning til fond | 5.092.361 | 2 | 225.000 | 0 |
| Sum | 203.760.826 | 100 | 203.308.000 | 100 |
| | | | | |
| 1.641: Slamtjenesten | Regnskap 1999 | % | Budsjett 1999 | % |
| | | | | |
| Lønn og sosiale utgifter | 347.936 | 3 | 1.363.000 | 12 |
| Inventar og utstyr | 69.751 | 1 | 85.000 | 1 |
| Vedlikehold | 2.600.665 | 23 | 318.000 | 3 |
| Andre driftsutgifter | 8.069.485 | 73 | 9.279.000 | 84 |
| Overføring til andre | 1.310 | 0 | | 0 |
| Interne overføringer | | 0 | | 0 |
| Avsetning til fond | | 0 | | 0 |
| Sum | 11.089.147 | 100 | 11.045.000 | 100 |

Tabell 7.2: Regnskapstall for 1999 på postnivå.

Summert på tvers av formålene får vi disse totaltallene på de ulike postene:

| | Regnsk. 1999 | % | Budsjett 1999 | % |
|--------------------------|--------------|----|---------------|------|
| Lønn og sosiale utgifter | 30.277.997 | 7 | 30.697.000 | 6,7 |
| Inventar og utstyr | 4.143.533 | 1 | 2.123.000 | 0,5 |
| Vedlikehold | 72.400.694 | 16 | 75.430.000 | 16,5 |
| Andre driftsutgifter | 36.798.354 | 8 | 37.298.000 | 8,1 |
| Overføring til andre | 1.178.313 | 0 | 2.940.000 | 0,6 |
| Interne overføringer | 308.089.473 | 67 | 301.918.500 | 65,9 |
| Avsetning til fond | 5.092.361 | 1 | 1.450.000 | 0,3 |

| | | | | |
|------------------------------------|-------------|------|-------------|------|
| Sum | 457.980.725 | 100 | 451.856.500 | 99 |
| - Interne overføringer og avs.fond | 313.181.834 | | 303.368.500 | |
| Øvrige kostnader | 144.798.891 | 31,6 | 148.488.000 | 32,9 |

Tabell 7.3: Elementer på postnivå som inngår i regnskapet på vann- og avløpsområdet i 1999.

Under postene lønn og sosiale utgifter, inventar og utstyr, vedlikehold, andre driftsutgifter og overføringer til andre finner vi de utgiftene som er belastet direkte på vann- og avløpsregnskapet, og som må antas å være direkte relatert til vann og avløp, dvs. kjerneproduktet. De beløper seg til knapt 145 mill. kr. i 1999 mot budsjettet knapt 149 mill. kr., altså et mindreforbruk på knapt 4 mill. kr.

De indirekte utgiftene som er belastet vann- og avløpsområdet, finner vi under de interne overføringene. Som det framgår av tallene under, utgjør dette vesentlige beløp.

| | Regnsk. 99 | Budsjett 99 |
|-------------------------------------------|-------------|-------------|
| 1.602 Administrasjon vann og avløp | | |
| Post 39 Interne overføringer | 13.868.630 | 12.840.500 |
| 1.620 Vannverk | | |
| Post 39 Interne overføringer | 140.555.313 | 141.720.000 |
| 1.630 Avløpsverk | | |
| Post 39 Interne overføringer | 153.665.530 | 147.358.000 |
| 1.641 Slamtjenesten | | |
| Post 39 Interne overføringer | 0 | 0 |
| Sum interne overføringer | 308.089.473 | 301.918.500 |

Tabell 7.4: Interne overføringer i regnskapet for vann- og avløpsområdet i 1999.

En nærmere spesifisering av hva som ligger i beløpene, finner vi i rådmannens forslag til budsjett for bykassen for 1999 under formål 5.4 Vann og avløp.

7.3.2.1 Administrasjon vann og avløp (1.602) - post 39 interne overføringer

Oppstillingen under viser hva som er regnskapsført og budsjettet på de ulike postene:

| Tekst | Bilag | Regnskap 1999 | Budsjett 1999 |
|----------------------------------------------|-------|---------------------|---------------------|
| Andel administrasjonsutgifter lånefondet | 30539 | 300.000,- | 217.000,- |
| Oveført til sentraladministrasjonen | 30651 | 4.361.000,- | 4.361.000,- |
| Overført til 1.600.790 Adm.teknisk utbygging | 31002 | 5.791.000,- | 5.791.000,- |
| Overført til Bygg- og eiendomsseksjonen | 31029 | 385.000,- | 385.000,- |
| Intern husleie diverse bilag | | 2.002.500,- | 2.050.000,- |
| Avtalefestet pensjon - beregnet andel for VA | 75419 | 1.029.130,- | 0,- |
| Sum | | 13.868.630,- | 12.804.000,- |

Tabell 7.5: Sammensetning av interne overføringer på underkapittel 1.602 Administrasjon vann og avløp.

- Finansseksjonen har lagt fram dokumentasjon som viser at andel administrasjonsutgifter for lånefondet er regnet ut på grunnlag av belastede renter året før.
- Ifølge rådmannens budsjettforslag for 1999 består "Overført til sentraladministrasjonen" av følgende elementer:

| | |
|----------------------------------------|-----------------|
| Kemner, innkreving: | kr. 3.816.000,- |
| Kommuneadvokaten, juridiske tjenester: | kr. 100.000,- |
| Informasjonsavdelingen: | kr. 84.000,- |
| Gruppelivsforsikring: | kr. 69.000,- |
| Dataseksjonen: | kr. 157.000,- |
| Bedriftshelsetjenesten: | kr. 135.000,- |

Sum

kr. 4.361.000,-

På vår forespørsel har finansseksjonen lagt fram dokumentasjon som viser hvilke beregninger som ligger til grunn for belastningene.

- Overført til administrasjon teknisk utbygging på kr. 5.791.000,- er i rådmannens budsjettforslag omtalt som "andel fellesutgifter Teknisk utbygging". Noen nærmere redegjørelse om på hvilket grunnlag beløpet er framkommet og hva som ligger til grunn for beløpet, er ikke opplyst i budsjettforslaget.
- Overføring til Bygg- og eiendomsseksjonen gjelder renhold og strøm som ikke er inkludert i internhusleien på kr. 2.002.500,-.
- Beregnet andel av avtalefestet pensjon gjelder ansatte ved Seksjon for tekniske tjenester (STT) som opplyses å bare ha utført arbeid for vann- og avløpsseksjonen.

Vi går så over til overføringene på 1.620 Vannverk og 1.630 Avløpsverk. Disse beskrives under ett da de prinsipielt sett er like.

7.3.2.2 1.620 Vannverk - post 39 Interne overføringer

Post 39 Interne overføringer for vannverk består av følgende elementer:

| Tekst | Bilag | Regnskap 99 | Budsjett 99 |
|---------------------|-------|--------------|--------------|
| Andel lager STT | | | 750.000,- |
| Andel adm. utg. STT | | 260.000,- | 400.000,- |
| Renter og avdrag | 30162 | 97.665.000,- | 97.665.000,- |
| Driftsfinansiering | 30162 | 42.905.000,- | 42.905.000,- |

| | | | |
|-----|--|---------------|---------------|
| Sum | | 140.830.000,- | 141.720.000,- |
|-----|--|---------------|---------------|

Tabell 7.6: Sammensetningen av interne overføringer på underkapittel 1.620 Vannverk.

1.630 Avløpsverk - post 39 Interne overføringer

Post 39 Interne overføringer for avløpsverk består av følgende elementer:

| Tekst | Bilag | Regnskap 99 | Just. budsjett 99 |
|----------------------------|-------|---------------|-------------------|
| Renter og avdrag | 30162 | 139.438.000,- | 139.438.000,- |
| Driftsfinansiering | 30162 | 7.920.000,- | 7.920.000,- |
| Fordelte adm.utg. STT | | 163.000,- | |
| Overført til slamtjenesten | 31115 | 6.145.530,- | |
| Sum | | 153.666.530,- | 147.358.000,- |

Tabell 7.7: Sammensetningen av interne overføringer på underkapittel 1.630 Avløpsverk

Vi ser at vannverk og avløpsverk er belastet med renter og avdrag bokført som en intern overføring. Dette er en beregnet/kalkulatorisk post med motpost på konto 1.899.792 "Kapitalutgifter avgiftskapittelet" som ligger utenfor avgiftsregnskapet. Når kommunen tar opp lån i lånefondet, låner den en uspesifisert lånesum som går til kommunens samlede investeringer inklusive investeringer på vann- og avløpssektoren. Lån til investeringer på avgiftssektoren blir således ikke skilt ut, og de reelle betalte renter og avdrag på de lån som finansierer investeringer på vann- og avløpssektoren, blir betalt og bokført som del av kommunens totale renter og avdrag til lånefondet under kapittel 1.9 i bykassens regnskap. Det er ikke lagt til rette slik at det lar seg gjøre å spesifisere hvor stor andel av betalte renter og avdrag som gjelder vann- og avløpssektoren. Det beløp som er belastet vannverk og avløpsverk gjennom interne overføringer, er renter og avdrag beregnet på bakgrunn av de budsjetterte låneopptak til de budsjetterte investeringene på sektoren til en beregnet rente. Beløpet er følgelig ikke beregnet ut fra det som virkelig er lånt i forhold til de realiserte investeringene, og heller ikke den virkelige rente som er betalt til lånefondet.

Videre er både vannverk og avløpsverk belastet med en andel av administrasjonsutgiftene i Seksjon for tekniske tjenester (STT), henholdsvis 260.000 kr. og 163.000 kr. Det framgår av rådmannens budsjettforslag for 1999 at STTs administrasjonsutgifter inkluderer lønn og andre driftsutgifter vedrørende hovedadministrasjonen for STT, utgifter med STTs administrasjonsbygg samt lønn til omstillingsgruppen. Det er ikke spesifisert mer eksakt hva som ligger til grunn for beløpene som belastes vann og avløp

Den siste vesentlige posten er driftsfinansiering. Denne posten viser hvor stor del av gebyrinntektene som det enkelte år brukes til å finansiere investeringene i året. Dette skjer ved at underkapitlene 1.620 og 1.630 belastes med en overføringsutgift kalt driftsfinansiering som inntektsføres på konto 1.899.795 "Driftsfinansiering avgiftskapittelet" og overføres til kapitalregnskapet på konto 1.980.395 "Bundne overføringer til kapitalregnskapet" sammen med kommunens øvrige overføring til kapitalregnskapet.

Vi har nå beskrevet hvordan regnskapet på VA-området faktisk blir ført med en presentasjon av de ulike elementene som inngår i regnskapet.

7.4 VÅRE VURDERINGER

7.4.1 Innledning

Nedenfor presenterer vi våre vurderinger etter å ha gjennomgått den regnskapspraksis som Bergen kommune har fulgt i 1999 på vann- og avløpsområdet. Den beskrevne praksis vil bli holdt opp mot revisjonskriteriene vi formulerte under punkt 7.2. I det ligger at vi går inn og vurderer om de enkelte elementer rettmessig inngår i en selvkostkalkyle slik denne er beskrevet under punkt 7.2 og i kapittel 4. Det avgjørende vurderingskriteriet for om de ulike elementene hører hjemme i avgiftsregnskapet, er om de kan regnes som henførbare eller ikke. Grensedragningen mellom løpende utgifter og investeringer blir også vurdert.

Vi har tatt utgangspunkt i driftsregnskapet for formålene:

- 1.602 Administrasjon vann- og avløp
- 1.620 Vannverk
- 1.630 Avløpsverk
- 1.641 Slamtjenesten

og vurdert de regnskapselementene som inngår der. I dette ligger at vi har gjennomført substanskontroller⁹² av regnskapet gjennom analytiske kontrollhandlinger og detaljtesting av et utvalg av transaksjoner.

7.4.2 Resultat av substanskontroll av driftsregnskapet på vann- og avløpsområdet.

Med bakgrunn i de kontroller vi har gjennomført, er det særlig to forhold vi vil gå nærmere inn på. Det ene tar utgangspunkt i den modellen over kostnadeselementene som vi presenterte i pkt. 7.2 med en inndeling i henførbare og ikke-henførbare kostnader. Det er særlig de indirekte kostnadene det er aktuelt å vurdere i forhold til om de er henførbare eller ikke-henførbare til kjerneproduktet vann og avløp. Under pkt. 7.3.2 hevdet vi at de indirekte kostnadene i henhold til vår modell ligger i postene for interne overføringer. Her finner vi den belastningen som vann- og avløpsregnskapet blir påført fra kommunens øvrige avdelinger der sammenhengen med kjerneproduktet vann og avløp vil være mer eller mindre indirekte. Vi vil derfor vurdere det som konkret ligger i de interne overføringene og holde dette opp mot revisjonskriteriene.

Det andre forholdet som blir vurdert, er grensedragningen mellom driftsregnskapet og kapitalregnskapet.

7.4.2.1 Administrasjon vann og avløp (1.602) - post 39 interne overføringer

Sammensetningen av de interne overføringene ble vist i tabell 7.5 under punkt 7.3.2.1. Som vist under pkt. 4.2.3.3 ligger det klart innenfor selvkostprinsippet å belaste vann- og avløpsregnskapet for ulike interntjenester.

I Bergen kommune er flere av de interntjenestene som er nevnt under pkt. 4.2.3.3 skilt ut i den forstand at de fakturerer internt for sine tjenester etter medgåtte timer o.l.. På det grunnlag belastes regnskapet

⁹² Ifølge ordliste til "God revisjonsskikk" blir substanskontroller definert slik: *Substanskontroller er tester som utføres for å innhente revisjonsbevis for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Det er to typer substanskontroller: a) detaljtesting av transaksjoner og saldoer og b) analytiske kontrollhandlinger.*

med den aktuelle kostnadsart og ikke som en intern overføring. Noen av tjenestene er alt integrert i vann- og avløpsseksjonen og inngår i de direkte kostnadene. Aktuelle interntjenester som kan gjenstå for intern overføring i Bergen kommune, er etter det vi kan se:

- Regnskaps- og innfordringsfunksjon
- Revisjonsfunksjon
- Personalfunksjon
- Personalpolitiske funksjoner og velferdstiltak overfor ansatte
- Sentral opplæring
- Informasjonsteknologi (drift og opplæring)
- Juridisk bistand (kommuneadvokatens kontor)

Vi vil under gå inn på en nærmere vurdering av belastede interntjenester i forhold til spørsmålet om de er henførbare eller ikke, og grunnlaget de er beregnet ut fra.

7.4.2.1.1 Administrasjonsutgifter lånefondet

Dokumentasjon viser at andel administrasjonsutgifter for lånefondet i 1999 på 300.000 kr. er regnet ut på grunnlag av finansseksjonens utgifter fordelt etter belastede renter året før.

Finansseksjonen hevder at administrasjon av lånefondet er en felles interntjeneste som det er naturlig å belaste brukerne for. Kostnadene legges ikke inn i rentesatsen.

Konklusjon:

Andel administrasjonsutgifter for lånefondet kan anses som en henførbare indirekte kostnad som kan belastes vann- og avløpsregnskapet.

7.4.2.1.2 Overført til sentraladministrasjonen

Tabell 7.5 viste at vann- og avløpsregnskapet var belastet med 4.361.000 kr. i overføringer til sentraladministrasjonen. Hele summen er ført på grunnlag av bilag 30651 som kun har utskrift av mellomregningskonto 2.13.97.10 som underbilag. Det går således ikke fram av bilaget hva som ligger

til grunn for belastningen og hvordan de ulike beløpene er beregnet. I rådmannens forslag til budsjett for 1999 er det vist hvilke elementer som inngår i budsjettposten. Disse er:

| | |
|----------------------------------------|-----------------|
| Kemner, innkreving: | kr. 3.816.000,- |
| Kommuneadvokaten, juridiske tjenester: | kr. 100.000,- |
| Informasjonsavdelingen: | kr. 84.000,- |
| Gruppelivsforsikring: | kr. 69.000,- |
| Dataseksjonen: | kr. 157.000,- |
| Bedriftshelsetjenesten: | kr. 135.000,- |
| | ----- |
| Sum | kr. 4.361.000,- |
| | ----- |

Oppstillingen viser at det vesentligste elementet gjelder utsending og innkreving av den delen av kommunale krav som gjelder vann og avløp hos kemneren. Dette er klart en henførbare, indirekte kostnad i vann- og avløpsregnskapet. Vi har fått framlagt tilfredsstillende dokumentasjon som viser hvordan belastningen er beregnet.

Fram til 1998 inneholdt overføring til sentraladministrasjonen kun belastningen fra kemnerens innkrevingsavdeling. I bystyresak 302/98 ble det besluttet å justere avgiftskapitlenes kalkulatoriske (indirekte) utgifter etter en gjennomgang av basis for beregning av kalkulatoriske utgifter i administrasjonen. I forbindelse med utarbeiding av budsjett for 1999 ble interntjenester fra følgende sentrale avdelinger lagt inn som et fast element i avgiftsregnskapet: kommuneadvokaten, informasjonsavdelingen, dataseksjonen og bedriftshelsetjenesten. Dessuten er det lagt inn en sum for gruppelivsforsikring. Vi har etterlyst dokumentasjon over beregningene som ligger til grunn for belastningene. Byrådsavdeling for tekniske tjenester har ikke kunnet legge fram slik dokumentasjon, men det viser seg at dokumentasjon finnes i byrådsavdeling for finans. Den ble utarbeidet i forbindelse med bystyresak 302/98. Vi har vurdert beregningsgrunnlaget og finner det tilfredsstillende dokumentert for alle poster unntatt det som gjelder kommuneadvokaten. Det er ikke oppgitt hvordan denne belastningen er beregnet.

Vi anser alle disse interntjenestene for henførbare indirekte kostnader. Den beløpsmessige størrelsen bør vurderes på nytt hvert år ved hver budsjettbehandling.

7.4.2.1.3 Overført til administrasjon teknisk utbygging

Som det framgår av tabell 7.5 i punkt 7.3.2.1, er vann- og avløpsregnskapet belastet med en overføring til administrasjon teknisk utbygging på kr. 5.791.000,-. Dette elementet er bokført etter et bilag som mangler underbilag som sier noe om hva som ligger i belastningen og hvordan den er beregnet.

I finansavdelingens dokumentasjon ligger et notat fra økonomisjefen ved KTU som viser at gjennom denne overføringen blir vann og avløp belastet med ca. 55% av utgiftene i hovedadministrasjonen i det som var kommunalavdeling teknisk utbygging. Dette er utgifter knyttet til kommunalavdelingens ledelse, økonomifunksjon med regnskap og personalfunksjon som vi finner bokført på underkapittel 1.600 i kommunens regnskap. Vann- og avløpsseksjonens andel av bruttoutgiften på underkapittel 1.600 er beregnet på grunnlag av seksjonens andel av brutto budsjett. Dette er en skjønsmessig fordeling som har eksistert i en årrekke.

Det ligger klart innenfor selvkostprinsippet å belaste vann og avløp for kostnader forbundet med føring av regnskap og personalfunksjon. Kostnader forbundet med kommunalavdelingens strategiske ledelse samt kontorstøtte som understøtter den strategiske ledelsen, skal ikke medtas. Om dette sier Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer fra 1996 følgende⁹³:

“Under “strategisk ledelse“ slik det brukes i denne veilederen, hører:

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

⁹³ Kommunal- og arbeidsdepartementet "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester." H-2095. 1996 s. 11 ff.

Dette innebærer at

- *kostnader forbundet med utarbeidelse av beslutningsgrunnlag for strategisk ledelse - oppgaver som ivaretas av strategisk støttegruppe - regnes i denne veileder også som ikke-henførbare....*
- *kostnader til mellomledere anses som ikke-henførbare når disse leder tjenestelede (ledere for betalingstjenester...."*

Det følger av dette sitatet at kostnader knyttet til regnskaps- og personalfunksjonen inngår som en indirekte henførbare kostnad. Kostnader knyttet til kommunaldirektøren og hans strategiske ledelse av byrådsavdelingen/kommunalavdelingen med utarbeidelse av saksframlegg for politisk behandling, strategiske planer som kommuneplan, økonomiplan, budsjett, sektorplan osv. blir å anse som en ikke-henførbare indirekte kostnad. Det plan- og budsjettarbeid som gjelder vann- og avløpsseksjonen direkte, antar vi blir utført av seksjonen selv og går derved inn som en direkte henførbare kostnad.

Departementets veileder⁹⁴ anbefaler at bilagsmengden brukes som fordelingsnøkkel for regnskapskostnaden og tilknyttede funksjoner, og at antall ansatte kan brukes som fordelingsnøkkel for kostnader knyttet til personalfunksjonen. Det er netto kostnader som skal fordeles, og mulige inntekter må derfor trekkes fra før fordeling.

Kommunerevisjonen har i vedlegg 11 prøvd å beregne kostnadene knyttet til regnskapsfunksjonen og personalfunksjonen totalt med utgangspunkt i antall personer som arbeider med disse arbeidsoppgavene. Deretter har vi beregnet vann- og avløpsseksjonens andel etter antall transaksjonslinjer i regnskapet og etter antall ansatte for personalfunksjonen. Denne beregningen gir rundt regnet en kostnad på knapt 1 mill. kr. på regnskap og knapt 700.000 kr. på personalfunksjonen. Med et tillegg av andel for fellestjenester på knapt 500.000 kr. blir dette til sammen vel 2 mill. kr. Det kan da se ut som vann og avløp er belastet med rundt 3,7 mill. kr. for mye for regnskap og personalfunksjon i 1999 i forhold til våre beregninger slik de er vist i vedlegg 11.

Dersom vi fordeler etter brutto regnskap, blir vann- og avløpssektorens andel ca 3,5 mill. kr. Etter denne beregningsmåten kan det da se ut som om belastningen er ca 2,3 mill. kr. for høy.

⁹⁴ Kommunal- og arbeidsdepartementets publikasjon H-2095 "Veiledende retningslinjer....." s.15 ff.

Konklusjon:

Vann- og avløpsregnskapet ser ut til å være for mye belastet i 1999 for indirekte kostnader knyttet til administrasjon teknisk utbygging. Ved fordeling etter antall transaksjonslinjer blir belastningen ca 3,7 mill. for høy, og ved fordeling etter brutto regnskap ca 2,3 mill. kr. for høy.

7.4.2.1.4 Overført til Bygg- og eiendomsseksjonen og intern husleie

Overføring til Bygg- og eiendomsseksjonen gjelder renhold og strøm som ikke er inkludert i internhusleien på kr. 2.002.500,-. Intern husleie er beregnet på grunnlag av areal med leiesatser som er differensierte etter bygningens art. Vi anser overføringen som tilfredsstillende dokumentert.

7.4.2.1.5 Avtalefestet pensjon -beregnet andel for vann og avløp

Kommunens utgift for ansatte på avtalefestet pensjon blir bokført som en sentral regnskapspost på konto 1.188.380 "Avtalefestet pensjon 62-64 år". Beregnet andel av avtalefestet pensjon gjelder ansatte ved vann- og avløpsseksjonen og STT som har utført arbeid for vann- og avløpsseksjonen, og som har gått ut i avtalefestet pensjon. Seksjonen blir løpende belastet for alt arbeid som ansatte ved STT utfører for vann- og avløpsseksjonen etter medgått tid med en timesats som opplyses å være tilnærmet markedspris. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det er riktig å belaste vann og avløp ytterligere. Kostnaden for avtalefestet pensjon er en intern kostnad for STT som de må beregne inn i sine timesatser. Vi anser den delen av belastningen som gjelder ansatte som ikke er ansatt i vann- og avløpsseksjonen, som en ikke-henførbar indirekte kostnad som faller utenfor selvkostberegningen av vann- og avløpsgebyrene.

Konklusjon:

Belastningen av avtalefestet pensjon for ansatte ved STT som er belastet vann- og avløpsregnskapet, anses som en ikke-henførbar indirekte kostnad. Belastningen er således ikke i samsvar med selvkostprinsippet og skal følgelig ikke inngå i vann- og avløpsregnskapet.

I forhold til listen i punkt 7.4.2.1 over interntjenester som det kan være aktuelt å belaste vann- og avløpsregnskapet med, ser vi at det ikke er belastet for revisjonsfunksjon og sentral opplæring. Nå har

ikke Bergen kommune noen sentral opplæringsavdeling, slik at det som gjenstår er revisjonsfunksjonen. Kommunaldepartementets veiledende retningslinjer fra 1996 anbefaler at denne indirekte kostnaden fordeles i forhold til bilagsmengde eller subsidiært etter bruttoprodukt.

Konklusjon:

Vann- og avløpsregnskapet er ikke belastet for indirekte henførbare kostnader vedrørende revisjonsfunksjonen.

Vi går så over til å vurdere de interne overføringene på underkapitlene 1.620 Vannverk og 1.630 Avløpsverk. Disse behandles under ett da de prinsipielt sett er like.

7.4.2.2 Underkapitlene 1.620 Vannverk og 1.630 Avløpsverk - post 39 Interne overføringer

Sammensetningen av de interne overføringene ble vist i tabell 7.6 og 7.7 under punkt 7.3.2.2. Under følger en vurdering av om de ulike regnskapselementene er henførbare eller ikke, og om de er beregnet i samsvar med selvkostprinsippet.

Som det framgår av tabell 7.6 og 7.7 er både vannverk og avløpsverk belastet med en andel av administrasjonsutgiftene i STT, henholdsvis 260.000 kr. og 163.000 kr. Det framgår av rådmannens budsjettforslag for 1999 at STTs administrasjonsutgifter inkluderer lønn og andre driftsutgifter vedrørende hovedadministrasjonen for STT, utgifter med STTs administrasjonsbygg samt lønn til omstillingsgruppen. Det er ikke spesifisert eksakt hva som ligger til grunn for beløpene som belastes vann og avløp. Alt arbeid som ansatte ved STT utfører for vann- og avløpsetaten, blir fakturert til en timepris som fagdirektøren for vann og avløpsseksjonen opplyser er tilnærmet markedspris. Det antas at STT gjennom sin timepris har innkalkulert dekning av sine egne indirekte kostnader. Det er nærliggende å anta at dette er en ikke-henførbare indirekte kostnad i beregningsgrunnlaget for vann- og avløpsgebyrene, og at dette elementet derfor ikke er i samsvar med selvkostprinsippet.

Konklusjon:

Andel administrasjonsutgifter STT som er belastet vann- og avløpsregnskapet anses som en ikke-henførbare indirekte kostnad. Belastningen er således ikke i samsvar med selvkostprinsippet og skal

følgelig ikke inngå i vann- og avløpsregnskapet.

7.4.2.2.1 Renter og avdrag

Det framgår videre av tabell 7.6 og 7.7 at vannverk og avløpsverk er belastet med renter og avdrag bokført som en intern overføring med motpost 1.899.792 "Kapitalutgifter avgiftskapittelet". Kommunens reelle betalte renter og avdrag til lånefondet blir bokført samlet for hele kommunens låneportefølje under kapittel 1.9 i bykassens regnskap. Den delen som gjelder investeringer på vann- og avløpssektoren lar seg ikke spesifisere.

Et viktig spørsmål mht. beregning av kapitalkostnader er hvilken metode som er korrekt i forhold til regelverket og selvkostprinsippet. Dette spørsmålet er utførlig behandlet under punkt 4.2.3.4, 4.2.3.4.2 og 4.2.3.4.3.

Som nevnt tidligere har vi to veiledende regelverk som begge omhandler kapitalkostnader på vann- og avløpsområdet:

- Miljøverndepartementets retningslinjer for beregning av avgiftsgrunnlaget for kommunale vann- og kloakkavgifter av 1986 angir to ulike måter for beregning av kapitalkostnader:
 - a) "Standardmetoden"
dvs. at avskrivning og renter på investeringene blir beregnet som en annuitet over 20 år med rente lik Kommunalbankens langsiktige lånerente med et tillegg på en prosent.
 - b) "Metode basert på avdrag og forrenting av banklån"
dvs. at belastningen settes lik summen av betalte renter og avdrag.
- Kommunal- og arbeidsdepartementets veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester av 1996 som sier at kapitalkostnadene består av kapitalslit og alternativkostnad (rente av investert kapital).

Bergen kommunes praksis for beregning av kapitalkostnader beskrives i sak 14/97 i plan-, miljø- og økonomiutvalget. Der hevdes det at kommunen i hovedsak følger "metode basert på avdrag og forrenting av banklån". Etter denne metoden skal avdragene belastes vann- og avløpsregnskapet med virkelig betalte avdrag, og rente skal belastes med den rente som virkelig betales til banken.

De beløp som er belastet vannverk og avløpsverk gjennom interne overføringer, er renter og avdrag beregnet på bakgrunn av de budsjetterte låneopptak til investeringer på sektoren og er følgelig ikke beregnet ut fra det som virkelig er lånt i forhold til de realiserte investeringene. Vi vet at det sjelden er samsvar mellom budsjetterte tall for investeringer og de gjennomførte investeringene det enkelte år. Det vil her være snakk om et investeringsetterslep. Ved at vann- og avløpsregnskapet på den måten blir belastet med renter og avdrag som ikke er brukt til å finansiere investeringer på sektoren, kan vi også snakke om en ubrukt låneramme. Ved forhåndsopptak av lån før en investering er gjennomført, vil den som låner, i tillegg til å måtte betale renter og avdrag på lånet, også nyte godt av økt likviditet og mulighet for å la kapitalen stå til forrenting. Dette ligger ikke innbakt i den ordningen som Bergen kommune praktiserer. Overskuddslikviditeten inngår i konsernkontosystemet, og vann- og avløpsregnskapet blir ikke godskrevet for renteavkastningen. Det er heller ikke videre gunstig å ta opp lån før det er aktuelt å bruke det til låneformålet. Vi vil med bakgrunn i dette hevde at vann- og avløpsregnskapet i realiteten blir forskuddsbelastet med renter og avdrag på framtidige investeringer. Virkningen av dette er at kapitalutgiftene som inngår i gebyrgrunnlaget, blir satt for høyt.

Renten som Bergen kommune belaster vann- og avløpsregnskapet med, er en kalkulatorisk rente som de hevder tilsvarer Kommunalbankens langsiktige rente med et tillegg på en prosent. Vi har hentet inn opplysninger om Kommunalbankens rente fra 1993 (vedlegg 12) og sammenlignet den med rente ifølge vann- og avløpsseksjonens regneark som er lagt til grunn for gebyrberegningen. Dette gir følgende tabell:

| | Kommunalbanken | | Gjennomsnitt | Med 1% påslag | Bergen kommune | Differanse |
|------|----------------|--------------|--------------|---------------|----------------|------------|
| | Rente 01.01. | Rente 31.12. | | | | |
| 1993 | 10,50 | 6,00 | 8,25 | 9,25 | 11,50 | 2,25 |
| 1994 | 5,50 | 6,00 | 5,75 | 6,75 | 9,25 | 2,50 |
| 1995 | 6,40 | 6,00 | 6,20 | 7,20 | 7,25 | 0,05 |
| 1996 | 6,00 | 5,10 | 5,55 | 6,55 | 7,25 | 0,70 |
| 1997 | 5,10 | 4,10 | 4,60 | 5,60 | 6,75 | 1,15 |
| 1998 | 4,10 | 7,00 | 5,55 | 6,55 | 6,70 | 0,15 |
| 1999 | 7,00 | 6,25 | 6,63 | 7,63 | 7,87 | 0,25 |

Tabell 7.8: Sammenlikning av Kommunalbankens langsiktige rente og rente benyttet i gebyrberegningen 1993-1999

Tabellen over viser at det ved gebyrberegningen er lagt til grunn en rente som i varierende grad overstiger rente i henhold til standardmetoden slik den er beskrevet i Miljøverndepartementets rundskriv T-9/86. Hvordan den anvendte kalkulatoriske rentesatsen forholder seg til den rentesatsen som ligger til grunn for Bergen kommunes virkelige lån, har vi ikke opplysninger om.

Vi vil hevde at kommunens praksis avviker vesentlig fra "metode basert på avdrag og forrenting av banklån" slik den er beskrevet i rundskrivet fra 1986 ved at rente og avdrag beregnes på grunnlag av de budsjetterte låneopptak og ikke låneopptak etter de realiserte investeringene. I tillegg beregnes rente etter en kalkulatorisk rentesats som trolig ikke er identisk med den virkelige rente på kommunens lån. Den kalkulatoriske rentesatsen ligger dessuten i varierende grad over Kommunalbankens langsiktige rente med tillegg på en prosent.

Konklusjon:

Vann- og avløpsregnskapet blir belastet med renter og avdrag beregnet ut fra summen av de enkelte års budsjetterte forbruk av lån. Dette innebærer at vann- og avløpsregnskapet blir forskuddsbelastet med renter og avdrag knyttet til ubrukt låneramme knyttet til investeringsetterslepet. Dette kan betegnes som en forskuddsbelastning av renter og avdrag på framtidige investeringer. Det er også grunn til å tro at renten er beregnet etter for høy rentesats. Bergen kommunes måte å belaste renter og avdrag på er ikke i samsvar med Miljøverndepartementets retningslinjer fra 1986 og heller ikke selvkostprinsippet.

7.4.2.2.2 Beregning av virkningen av forskuddsbelastningen av renter og avdrag

Det akkumulerte "låneforskuddet" får betydning for belastede renter og avdrag. Vi så i punkt 7.4.2.2.2 at en av de godkjente metodene, er å belaste avgiftsregnskapet med de betalte rentene og avdragene. I Bergen kommune belastes regnskapet med beregnede renter og avdrag, noe som pga. investeringsetterslepet innebærer en form for forskuddsbelastning av renter og avdrag. Størrelsen på denne forskuddsbelastningen blir bestemt av akkumulert avvik mellom budsjettert låneopptak og virkelig låneopptak samt den rentesats som legges til grunn.

For å danne oss et bilde av det tallmessige resultatet av forskuddsbelastningen for året 1999 har vi beregnet et anslag over hva rente- og avdragsbelastningen ville ha blitt dette året om man la

rundskriv T-9/86 etter "metode basert på avdrag og forrenting av banklån" til grunn. Vi har prøvd å tallfeste denne forskuddsbelastningen i det vi har lagt til grunn at beregnede avdrag er trukket fra med 1/20 over lånenes løpetid som alle settes til 20 år. Vi har valgt å benytte samme rentesats som er brukt av kommunen selv om vi antar at denne er satt noe for høyt. Våre beregninger framgår av vedlegg 13. Resultatet for 1999 framgår av tabellen under.

| | Kapitalutgifter vann | | | Kapitalutgifter avløp | | | Samlet |
|-------------|----------------------|------------|------------------|-----------------------|-------------|-------------------|-------------------|
| | Belastet | Beregnet | Avvik | Belastet | Beregnet | Avvik | avvik |
| 1999 | 97.665.000 | 89.804.533 | 7.860.467 | 139.438.000 | 117.667.728 | 21.770.272 | 29.630.739 |

Tabell 7.9: Belastede kapitalutgifter sammenholdt med beregnede kapitalutgifter for 1999

Etter våre beregninger kan det se ut som vann- og avløpsregnskapet er belastet med nesten 30 mill. kr. for mye i kapitalutgifter i 1999. Dette er et resultat av den metoden Bergen kommune legger til grunn, der belastningen av renter og avdrag skjer etter summen av det enkelte års budsjetterte bruk av lån og ikke virkelig bokført bruk av lån til de realiserte investeringene på vann- og avløpssektoren.

Vi presiserer at vår beregning ikke gir kapitalkostnader etter selvkostprinsippet slik det er beskrevet i de veiledende retningslinjene fra 1996. Beregning av kapitalkostnader etter selvkostprinsippet er behandlet i kapittel 4.

Vi skal så gå over til neste tema som gjelder grensedragning mellom drift og investering

7.4.2.3 Grensedragning mellom drift og investering

Når det gjelder grensedragningen mellom de anskaffelsene som kan belastes driften direkte og de som skal aktiveres og avskrives, anbefaler retningslinjene at man følger de regler som følger av de kommunale og fylkeskommunale budsjett- og regnskapsforskriftene. For Bergen kommune betyr det at anskaffelser med forventet levetid på minst tre år og anskaffelsesutgift på minst 50.000 kr. aktiveres til anskaffelsesutgift og legges til grunn for beregning av årlige kapitalkostnader, dvs. avskrivninger og kalkulatoriske renter. Vi viser for øvrig til det som er anført om kapitalkostnader i kapittel 4.

Vi har vurdert alle anskaffelser under postgruppe 10-14 inventar og utstyr på mer enn 50.000 kr. og alt vedlikehold utenom lønnsutgifter som overstiger 50.000 kr. Dette er gjort for å kontrollere om driftsregnskapet er belastet med utgifter som etter de kommunale budsjett- og regnskapsforskriftene skulle ha vært ført i kapitalregnskapet. Som vi har vist under punkt 7.2.2, har disse posteringene virkning for beregning av selvkost.

Etter vår gjennomgang ser vi en tendens til å belaste driftsregnskapet i størst mulig grad. Anskaffelser og utskifting av produksjonsutstyr som etter de kommunale regnskapsforskriftene skulle ha vært ført i kapitalregnskapet og inngått i grunnlaget for beregning av kapitalkostnader, er ført direkte til utgift i driftsregnskapet. På den måten blir driftsutgiftene høyere ved at anskaffelser blir "avskrevet" det året de er anskaffet og ikke fordelt over driftsmiddelets levetid. Dette strider mot selvkostprinsippet.

Konklusjon:

For oss kan det se ut som om driftsregnskapet er belastet med anskaffelser som skulle ha vært ført i kapitalregnskapet. Dette medfører at driftsutgiftene blir for høye i forhold til selvkostprinsippet.

7.4.2.4 Driftsfinansiering

I vann- og avløpsregnskapet inngår elementet driftsfinansiering som en utgift med 42.905.000 kr. på vannverk og 7.920.000 kr. på avløpsverk. Dette tilsvarer det som var budsjettet på disse postene. Beløpene viser hvor mye av investeringene i 1999 som er finansiert av gebyrinntekter samme året dvs. over driften. Derfor betegnelsen driftsfinansiering.

I kapittel 4 hevdet vi at driftsfinansiering er en finansieringsmåte og ingen kostnad. Driftsfinansiering er slik sett et fremmedelement i forhold til selvkostprinsippet. Utgiften oppstår som en følge av at det kommunale regnskapet føres etter det finansielle prinsipp og har som formål å vise all anskaffelse og bruk av midler, dvs. kontantstrømmene. Det følger av retningslinjene⁹⁵ og vanlig økonomisk teori at det ved beregning av selvkost er unaturlig at kostnadsfordelingen gjøres avhengig av finansieringsform. I driftsfinansieringen ligger at en del av gebyrinntektene det enkelte år brukes til å finansiere investeringer fullt ut i det året investeringen gjennomføres.

⁹⁵ Kommunal- og arbeidsdepartementets publikasjon H-2095 fra 1996 "Veiledende retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester".

Som vi har sagt over, skal anskaffelsene ifølge selvkostprinsippet kostnadmessig fordeles over anskaffelsenens levetid gjennom beregning av årlig avskrivning, dvs. kapitalslit. Det vil si at dersom vann- og avløpsregnskapet belastes med kapitalkostnader og ikke kapitalutgifter, vil posten driftsfinansiering være uaktuell som kostnadselement. Kapitalkostnadene som består av kalkulatoriske renter og avskrivninger, vil komme inn som en ikke betalbar belastning på vann og avløp, og som en inntekt på konto 1.899.792 "Kapitalutgifter(-kostnader) avgiftskapitlene", da disse kalkulatoriske kostnadene ikke skal ha noen resultateffekt på kommuneregnskapet totalt. Inntektsføringen på 1.899.792 kan da sies å bidra til å "finansiere" de betalbare rentene og avdragene som gjelder vann og avløp.

Dersom avgiftsregnskapet kommer ut med et overskudd etter de kalkulatoriske kostnadene, skal dette etter regelverket avsettes til fond som kan brukes til å finansiere investeringene på sektoren de påfølgende år. Som omtalt i pkt. 4.2.5, skal et slikt overskudd ses i forhold til kostnadsnivået over maksimalt 5 år.

Som vi påpekte under punkt 4.2.3.4.2 og 4.5.2 må den delen av investeringene som tidligere har vært finansiert direkte med gebyrinntekter, holdes utenfor ved beregningen av kapitalkostnadene da disse alt har vært dekket inn via gebyrinntektene. Hvis ikke vil abonnentene ha betalt for investeringene to ganger, og det vil klart være i strid med selvkostprinsippet.

Konklusjon:

Driftsfinansiering er et fremmedelement i forhold til selvkostprinsippet og skal ikke inngå i gebyrgrunnlaget. Dersom avgiftsregnskapet kommer ut med et overskudd etter de kalkulatoriske kostnadene, skal dette etter regelverket avsettes til fond som kan brukes til å finansiere investeringene på sektoren de påfølgende år. Et slikt overskudd ses i forhold til kostnadsnivået over 3-5 år.

7.4.2.5 Interne overføringsinntekter

Vann- og avgiftsregnskapet har også elementer som innebærer en godskriving av interne inntekter.

Tabellen under viser hva som er budsjettert og regnskapsført av interne overføringsinntekter (79-

poster):

| | Regnskap -99 | Budsjett -99 |
|------------------------------------------|--------------|--------------|
| | | |
| 1.602 | | |
| Dekning felles kontorhold m/Vegseksjonen | 564.000 | 564.000 |
| | | |
| 1.620 | | |
| Andel vaktsentralen Vegseksjonen | 500.000 | 500.000 |
| Andel Seksjon for tekniske tjenester | | 400.000 |
| Andel Bygg- og eiendomsseksjonen | | 110.000 |
| Inntekter overdekning gjeld 1997 | 68.000 | 67.000 |
| | | |
| 1.630 | | |
| Inntekter overdekning gjeld 1997 | 67.000 | 68.000 |
| | | |
| 1.641 | | |
| Overført med motpost 1.630.397 | 6.145.530 | 0 |

Tabell 7.10: Oversikt over budsjetterte og regnskapsførte interne overføringsinntekter for 1999.

Vi ser at budsjettert inntekt fra STT med kr. 400.000,- og fra Bygg- og eiendomsseksjonen (nå BBE) med kr. 110.000,- for deres andel av døgnvaktsentralen på Grønneviksøren, ikke er bokført. Dette betyr at vann- og avløpsregnskapet ikke er blitt godskrevet en inntekt. Effekten av dette er at netto driftsutgifter i vann- og avløpsregnskapet blir tilsvarende for høye.

Overføring av vel 6 mill. kr. fra underkapittel 1.630 Avløpsverk til underkapittel 1.641

Slamtjenesten er overføring av inntekter som gjelder tømning av septiktanker som er fakturert sammen med avløp. Dette er en rent regnskapsteknisk korreksjon som ikke får betydning for gebyrgrunnlaget.

Konklusjon:

Vann- og avløpsregnskapet er i 1999 ikke godskrevet for STTs og bygg- og eiendomsseksjonens andel av felles vaktsentral med til sammen 510.000 kr. Dette medfører at netto driftsutgifter på vann- og avløpssektoren blir tilsvarende for høye.

7.5 SAMMENFATTENDE KONKLUSJON OG ANBEFALINGER

For vår vurdering av regnskapselementene som inngår i regnskapet for vann- og avløpssektoren, utledet vi under pkt. 7.2 følgende to revisjonskriterier:

- ★ **7.1** Bare regnskapselementer som er i samsvar med selvkostprinsippet, dvs. bare henførbare direkte og indirekte kostnader, skal belastes Bergen kommunes regnskap på vann- og avløpssektoren da dette regnskapet ligger til grunn for gebyrberegningen.
- ★ **7.2** Anskaffelse av varige driftsmidler med levetid ut over to år og med anskaffelsessum over 50.000 kr. skal føres i kapitalregnskapet.

Som det framgår over, er regnskapet på vann- og avløpssektoren etter vår vurdering belastet med flere elementer som ikke er i samsvar med selvkostprinsippet. Dette gjelder beregnet andel av avtalefestet pensjon for ansatte ved STT og beregnet andel av administrasjonsutgifter STT. Dessuten har vi sett at intern belastning av indirekte kostnader vedrørende kommuneadvokaten mangler dokumentasjon for beregningsgrunnlaget for belastningen. Vi har også hevdet at belastningen for indirekte kostnader for administrasjon teknisk utbygging, etter våre beregninger er for høy. Vår viktigste innvending gjelder imidlertid beregning og regnskapsføring av renter og avdrag samt driftsfinansiering av investeringer.

Den måten Bergen kommune beregner renter og avdrag på, medfører at vann- og avløpsregnskapet blir belastet med renter og avdrag på budsjetterte investeringer og ikke de virkelig realiserte investeringene. Da det alltid går med tid til planlegging og gjennomføring av investeringer, oppstår

det vi kaller et investeringsetterslep med tilhørende "låneforskudd"/ubrukt låneramme. Dette innebærer i realiteten at vann- og avløpsregnskapet blir forskuddsbelastet med renter og avdrag for framtidige investeringer. Våre beregninger viser at den ubrukte lånerammen er større enn investeringsetterslepet, og at den over år akkumulerer seg til store beløp. Vi hevdet videre at Bergen kommunes måte å belaste vann- og avløpsregnskapet med renter og avdrag på, ikke er i samsvar med selvkostprinsippet. Etter selvkostprinsippet skal kapitalkostnaden bestå av avskrivninger og kalkulatorisk rente.

Når det gjelder driftsfinansieringen, som dreier som om vesentlige beløp, hevdet vi at dette kun har med finansieringsmåten å gjøre, og at driftsfinansiering er et fremmedelement i forhold til selvkostprinsippet. Ifølge Miljøverndepartementets kommentar til § 1 i forskrift om kommunale vann- og avløpsgebyrer skal kommunens gebyrinntekter ikke overstige kostnadene over en femårsperiode. Eventuelt over- eller underskudd det enkelte år føres mot et selvkostfond som skal godskrives renter.

Konklusjon:

Bergen kommunes regnskap for 1999 på vann- og avløpssektoren inneholder elementer som ikke er henførbare indirekte kostnader. Noen av de henførbare indirekte kostnadene er trolig for høyt beregnet. Renter og avdrag er ikke korrekt belastet verken etter Miljøverndepartementets retningslinjer fra 1986 eller etter selvkostprinsippet. Bergen kommunes regnskap på vann- og avløpssektoren ikke er i samsvar med selvkostprinsippet. I forhold til selvkostprinsippet er elementet driftsfinansiering som kostnad et fremmedelement. Kommunens gebyrinntekter skal ikke overstige kostnadene sett over maksimalt fem år. Eventuelt over- eller underskudd det enkelte år føres mot et selvkostfond som skal godskrives renter.

Vår gjennomgang har dessuten vist at driftsregnskapet blir belastet med anskaffelser som vi antar hører hjemme i kapitalregnskapet.

Konklusjon:

Driftsregnskapet er belastet med varige driftsmidler med levetid ut over to år og med anskaffessum over 50.000 kr. Dette er i strid med forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper og i strid med selvkostprinsippet.

Våre anbefalinger følger naturlig av de revisjonskriteriene vi utledet i punkt 7.2:

Anbefaling:

Bare regnskapselementer som er i samsvar med selvkostprinsippet, dvs. bare henførbare direkte og indirekte kostnader, bør belastes Bergen kommunes regnskap på vann- og avløpssektoren.

Anskaffelse av varige driftsmidler med levetid ut over to år og med anskaffessum over 50.000 kr. bør føres i kapitalregnskapet.