

Stian Belsvik Hansen og Maria Foldal Vatne

Vesentlighetsvurderinger i kommunale selvkosttjenester

En studie i tre kommuner av ulik størrelsesorden

Trondheim, mai 2015



HANDELSHØYSKOLEN
I TRONDHEIM

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Handelshøgskolen i Trondheim

Stian Belsvik Hansen og Maria Foldal Vatne

Vesentlighetsvurderinger i kommunale selvkosttjenester

En studie i tre kommuner av ulik størrelsesorden

Materiality considerations in municipal full cost services

A study of three municipalities with different magnitude

Masteroppgave, Økonomi og administrasjon
Trondheim, mai 2015

Spesialiseringsretning: Økonomistyring
Veileder: Levi Gårseth-Nesbakk

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Handelshøgskolen i Trondheim

Høgskolen har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven.
Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar.

Forord

Denne masteravhandlingen er skrevet som en avslutning av et toårig masterstudium ved Høgskolen i Sør-Trøndelag, avdeling Handelshøgskolen i Trondheim.

Vi har valgt å studere utfordringer i forbindelse med vesentlighetsvurderinger i forhold til selvkostkalkuleringsprosessen av kommunale betalingstjenester. I faget *Regnskap i teori og praksis* vi studerte våren 2014, ble vi introdusert for en rekke ulike regnskapsteorier og hvordan de fungerer i praksis. Vesentlighetsvurderinger fanget vår interesse, og det ble et naturlig valg i forhold til tema for masteroppgaven. Siden vesentlighetsvurderinger er mindre studert i offentlig sektor sammenlignet med privat, ønsket vi å foreta våre studier innenfor kommunal sektor. På bakgrunn av dette skal vi studere utfordringer knyttet til vesentlighetsvurderinger i forbindelse med kommunale betalingstjenester, da de fleste er lovpålagt for innbyggerne og i flere tilfeller skal finansieres til selvkost. I denne oppgaven har vi fått muligheten til å ta i bruk spennende teorier og annen forskning, og samtidig fått en bedre forståelse for hvordan prosessen fungerer i praksis i ulike kommuner.

Arbeidet med masteroppgaven har vært utfordrende, men en spennende og lærerik prosess. Vi har oppdaget både ting vi forventet og ikke forventet, samt opparbeidet oss ny kunnskap. Vi ønsker i denne forbindelse å rette en spesiell takk til vår veileder Levi Gårseth-Nesbakk. Han har gitt oss konstruktive, gode og raske tilbakemeldinger underveis, samt vært en støtte gjennom hele prosessen og kommet med ideer når vi har stått fast. Videre ønsker vi å takke våre informanter som har tatt oss i mot med åpne armer og svart på spørsmålene vi har kommet med i forbindelse med oppgaven.

Trondheim, 19. mai 2015

Stian Belsvik Hansen

Maria Foldal Vatne

”Innholdet i denne oppgaven står for forfatternes regning”

Sammendrag

Denne studien ser nærmere på utfordringer knyttet til vesentlighetsvurderinger i forbindelse med kommunale selvkosttjenester. Noe av bakgrunnen for dette er at vesentlighetsprinsippet ikke i stor grad er studert i offentlig sektor, og det kan være stor variasjon i hvordan vesentlighetsvurderinger gjøres i praksis. På bakgrunn av dette har vi utviklet følgende overordnede problemstilling:

”Hvilke utfordringer er forbundet med vesentlighetsvurderinger i forhold til kommunale betalingstjenester?”

Problemstillingen har vi forsøkt å besvare i lys av relevant teori og innsamlet empiri. Vi har benyttet to overordnede teoretiske perspektiver, henholdsvis responderingsplikt og regnskapet som en institusjon. Disse inkluderer også teori om regnskapets funksjoner.

Vi har benyttet en kvalitativ datainnsamling, der studiens empiri hovedsakelig er funn fra dokumentstudier og dybdeintervjuer. Våre informanter er hovedsakelig enten direkte eller indirekte involvert i selvkostkalkuleringsprosessen, herunder med både teknisk og økonomisk bakgrunn. Videre presenterer vi to empirikapittel, herunder bakgrunnsinformasjon vedrørende kommunene og resultatene fra intervjuene. Empirien er analysert med utgangspunkt i det teoretiske rammeverket for å besvare problemstillingen.

Resultatene fra funnene viser at det er en del utfordringer i forbindelse med vesentlighetsvurderinger, som kan begrunnes blant annet ut i fra skjønnsutøvelse, tidspress, utdanningsbakgrunn, erfaring innenfor feltet, overprøvbarhet, kommunens strukturelle forhold og responderingsplikt til forskjellige hold. I tillegg står våre funn i motsetning til tidligere forskning som kan konstatere en nærmest systematisk underbudsjettering i beregningen av selvkost, som følge av ”forsiktighet” i beregningene.

Nøkkelord: selvkostkalkyle, kommunale avgifter, vesentlighetsprinsippet, responderingsplikt.

Abstract

This study examines the challenges related to materiality considerations within municipal full cost services. The main motivation for this study is that the materiality principle is not particularly studied within the public sector, and there can be a considerable variation in how materiality considerations is approached in practice. Based on this we have developed the following main research question:

”Which challenges are associated with materiality considerations in relation to municipal services?”

The main research question has been answered by using relevant theories and empirical data. We have primarily applied two main theoretical perspectives to discuss the data, respectively the accountability theory and accounting as an institution perspective.

The data collection is based on a qualitative approach, where the empirical findings are generated from reviewing documents and conducting interviews. The informants are either directly or indirectly involved in the process of calculating the municipal fees and their backgrounds are both economical or technical. Furthermore, we are presenting the empirical findings in two different chapters. One contains background information regarding the municipalities and their general conditions, and the other includes the results from the interviews. The findings are then analyzed based on the theoretical framework in order to answer the main research question.

The results indicate that there are several challenges related to materiality considerations. These originates from the use of judgments based on discretions, time constraints, educational background, experience within the field, verifiability, the structural conditions within the municipalities and accountability towards different parties. Our findings are also contrary to previous research, which states an almost systematic under budgeting in the process of calculating the municipal fees, as a result of a “caution” with the calculations.

Keywords: full cost calculation, municipal fees, the materiality principle, accountability.

Innholdsfortegnelse

1. Innledning og presentasjon av problemstilling	7
1.1 Bakgrunn for valg av tema	7
1.2 Problemstilling og begrepsavklaring.....	8
1.3 Oppgavens struktur.....	10
2. Teori	11
2.1 Tidligere relevante studier	11
2.2 Vesentlighetsvurderinger	12
2.3 Responderingsplikt.....	14
2.3.1 Politisk responderingsplikt.....	15
2.3.2 Offentlig responderingsplikt	16
2.3.3 Ledelsesorientert responderingsplikt	17
2.3.4 Profesjonsorientert responderingsplikt	18
2.3.5 Personlig responderingsplikt.....	20
2.3.6 Oppsummering.....	20
2.4 Regnskapet som en institusjon.....	21
2.4.1 Normsystemet	22
2.4.2 Regnskapspraksis	26
2.4.3 Miljø og kontekst	27
2.5 Oppsummering av teori	30
3. Metode	32
3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted	32
3.2 Forskningsdesign, strategi, fremgangsmåte	34
3.3 Dokumentstudier	35
3.4 Dybdeintervjuer	36
3.5 Informantutvalg.....	37
3.5.1 Informantoversikt.....	37
3.5.2 Koding av informanter	38
3.6 Diskusjon av metodekvalitet.....	39
3.6.1 Reliabilitet	39
3.6.2 Validitet	40
3.6.3 Generalisering.....	41
4. Bakgrunnsinformasjon	42
4.1 Kommunens forhold	42

4.1.1 Trondheim Kommune	42
4.1.2 Melhus Kommune	44
4.1.3 "Liten kommune"	45
4.2 KOSTRA	47
4.2.1 Nøkkeltall fra KOSTRA	48
4.3 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester	50
4.3.1 Direkte kostnader	51
4.3.2 Henførbare indirekte kostnader	51
4.3.3 Kapitalkostnader	52
4.3.4 Over-/underskudd og selvkostfond	53
4.3.5 Generasjonsprinsippet.....	54
4.3.6 Tidligere års feil i regnskapet og kalkyler	55
5. Empiri	56
5.1 Kalkylenes utforming	56
5.1.1 Trondheim.....	56
5.1.2 Melhus	60
5.1.3 "Liten kommune"	64
5.1.4 Oppsummering.....	66
5.2 utfordringer i forbindelse med målinger og vesentlighetsvurderinger	67
5.2.1 Klassifisering av direkte kostnader	67
5.2.2 Grunnlag for valgte fordelingsnøkler	69
5.2.3 Usikkerhet i forbindelse med renteforutsetninger	70
5.2.4 Sammenligning av utfordringer i IKS	72
5.2.5 Generelle utfordringer i forbindelse med målinger	73
5.3 Oppsummering av empiri	77
6. Analyse	79
6.1 Responderingsplikt	79
6.1.1 Politisk responderingsplikt.....	79
6.1.2 Offentlig responderingsplikt	81
6.1.3 Ledelsesorientert responderingsplikt	83
6.1.4 Profesjonsorientert responderingsplikt	84
6.1.5 Personlig responderingsplikt.....	86
6.1.6 Oppsummering.....	87
6.2 Regnskapet som en institusjon	87
6.2.1 Normsystemet	88

6.2.2 Regnskapspraksis	88
6.2.3 Miljø og kontekst	95
7. Oppsummering og konklusjon.....	98
7.1 Studiens sårbarhet.....	100
7.2 Forslag til videre forskning	101
8. Referanseliste	102
8. Vedlegg.....	106
8.1 Informantbrev.....	106
8.2 Intervjuguide	107

Figuroversikt

Figur 1: Vesentlighetsvurderinger	14
Figur 2: Regnskapet som en institusjon	22
Figur 3: Regnskapets kvalitative egenskaper.....	24
Figur 4: Forenklet organisasjonskart Trondheim kommune.....	43
Figur 5: Forenklet organisasjonskart Melhus kommune	44
Figur 6: Forenklet organisasjonskart Envina	45
Figur 7: Forenklet organisasjonskart ”liten kommune”	46
Figur 8: Forenklet organisasjonskart Hamos	46
Figur 9: Gebyrsatser 2014.....	49
Figur 10: Andel tilknyttet offentlig vann- og avløpsnett	49

Tabelloversikt

Tabell 1: Koding av informanter.....	38
Tabell 2: Gebyrutvikling 2010-2014	48
Tabell 3: Kalkyleoppsett Trondheim	56
Tabell 4: Kalkyleoppsett Melhus	60
Tabell 5: Kalkyleoppsett Envina.....	62
Tabell 6: Kalkyleoppsett Hamos.....	65

1. Innledning og presentasjon av problemstilling

Vi begynner med å presentere bakgrunn for valg av tema, før vi introduserer studiens problemstilling, etterfulgt av en begrepsavklaring. Avslutningsvis i kapittelet følger en oversikt over oppgavens struktur.

1.1 Bakgrunn for valg av tema

Ved utarbeidelse av regnskapsinformasjon vil det til tross for et økende antall regler og reguleringer, være rom for en del skjønsmessige vurderinger (Kinserdal, 2014). Libby et al. (2002) påpeker også at selv profesjonelle praktikere kan anvende og tolke økonomiske begrep ulikt, noe som kan være med på å påvirke regnskapsrapporteringen. I forhold til vesentlighetsprinsippet ligger det anbefalinger og normer for hva som regnes som god praksis. Hvordan dette utøves i praksis kan dog variere, og litteraturen peker på at det tidvis kan være stor variasjon i hvordan vesentlighetsvurderinger håndteres. Dette kan få betydningsfulle effekter på den rapporterte finansielle prestasjonen (Gårseth-Nesbakk og Mellempvik, 2011; Kinserdal 2014). I tillegg påpeker Gårseth-Nesbakk og Mellempvik (2011) at vesentlighetsprinsippet ikke er studert mye i offentlig sektor, noe som gjør at er hensiktsmessig å vinkle undersøkelsene til dette feltet. Offentlig sektor har også andre operasjonelle mål enn hva som eksempelvis er typisk i privat næringsliv (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk og Mauland, 2012). På bakgrunn av dette ønsker vi å bidra til og utvikle ny kunnskap, samt forståelse for temaet.

Når det kommer til kommunale betalingstjenester er dette noe de fleste berøres av i ulik grad. De mest vanlige tjenestene man som innbygger betaler for er vann, avløp og renovasjon. Dette betegnes som VAR-området innenfor kommunene, og dekkes inn via brukerbetaling. Beregningene og målingene som gjøres i denne forbindelse skal baseres på selvkost og er underlagt et eget regelverk, i tillegg til retningslinjer fra kommunal- og moderniseringsdepartementet. Selv på bakgrunn av normene vil ulike valgmuligheter, utøvelse av skjønn og ikke minst vesentlighetsavveininger prege kalkuleringsprosessen. Når regnskapsinformasjon utgjør mye av grunnlaget i slike kalkyler, kan derfor vesentlighetsvurderinger potensielt ha direkte innvirkning på gebyrenes størrelse.

Innledning

I dag varierer størrelsen på de kommunale avgiftene relativt mye fra kommune til kommune. Gjennom Statistisk sentralbyrås KOSTRA-database (Kommune-Stat-Rapportering) publiseres det i midten av juni hvert år, såkalte normalgebyrer for tjenestene i landets kommuner. Dette gir rom for et sammenligningsgrunnlag, og det tar ikke lang tid før media plukker opp informasjonen og skaper provoserende overskrifter. Saker og debattinnlegg om hvor store forskjeller det er i utgiftene i de ulike kommunene er å finne i de fleste aviser. Overskrifter som *”Dette er Norges dyreste kommune”* og *”Her er det billigst og dyrest å bo”* florerer. Skal man tro kommentarfeltene på diverse nettaviser, er dette en agendasetter for flere enkeltindivid (Sinclair, 1995). Kommunene utsettes også jevnlig for forvaltningsrevisjoner, hvor kommunerevisjonen gjør en fullstendig gjennomgang av materialet og tallgrunnlaget som ligger til grunn i beregningene. Rapportene påpeker ofte forbedringsområder i lys av retningslinjene, og dette er forhold vi ønsker å studere nærmere i vår oppgave. Selve årsakene til gebyrforskjellene er nok sammensatte. Strukturelle forskjeller som areal, innbyggertall og grad av sentralisering i bebyggelsen vil gi kommunene ulike forutsetninger, noe som påpekes av blant annet revisjonsrapportene fra Revisjon Midt-Norge IKS. Likevel er det muligheter for at en del av forskjellene skyldes en lite hensiktsmessig utøvelse av skjønn, noe vi også har inntrykk av fra forvaltningsrapportene for Trondheim Kommune. Retningslinjene for kommunal selvkost er heller ikke bindende, men har som hensikt å gi en standard å forholde seg til i, slik at det blir lettere å praktisere selvkost i tråd med reglene og særlovgivningen (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Dette er noe av bakgrunnen for at vi ønsker å gå nærmere inn på hvordan vesentlighetsvurderinger kan påvirke selve størrelsen på selvkostkalkuleringen, og til syvende og sist, brukerne som betaler for tjenestene.

1.2 Problemstilling og begrepsavklaring

Basert på oppgavens bakgrunn har vi formulert følgende problemstilling:

”Hvilke utfordringer er forbundet med vesentlighetsvurderinger i forhold til kommunale betalingstjenester?”

Vi skal besvare denne problemstillingen i lys av følgende forskningsspørsmål:

1. Hvordan er kalkylen utformet?
2. Hva ligger til grunn for de valgte målingene i kalkylene?

Vesentlighetsvurderinger er et komplekst begrep, og det er knyttet til det regnskapsmessige vesentlighetsprinsippet. Prinsippet mangler en operasjonell definisjon, men likevel kaster de fleste definisjoner lys over regnskapsførerens rolle i tolkningen av hva som regnes og ikke regnes som vesentlig. Dette er det nødvendig å gå nærmere inn på, derfor vil vi gjøre en dypere begrepsavklaring i teorikapittelet vårt, henholdsvis kapittel 2.2.

Utfordringer i forbindelse med selvkostkalkuleringsprosessen kan gjøre seg gjeldende på flere områder. Trolig vil også det også være steder hvor det foreligger enighet, men også uenighet i hvorvidt noe oppleves som utfordrende eller ikke. Flere områder i selvkostkalkuleringsprosessen er preget av usikkerhet, spesielt i forbindelse med beregninger hvor det råder valgmuligheter, og der det både gis rom for og kreves skjønnsutøvelse. Vesentlighetsvurderinger vil raskt bli en sentral del av dette. Eksempelvis kan også tvilsom bruk av skjønn vurderes ulikt i forhold til om det anses som vesentlig nok til å endre på eller ikke, avhengig av hvem som gjør vurderingene. Hvordan en person eller gruppe forholder seg til usikkerhet i estimater og prognoser er et annet eksempel. Begrepet *utfordringer* vil derfor i denne sammenheng dreie seg blant annet om de tilfellene der det råder valgmuligheter, og ikke nødvendigvis er gitt hva som er mest hensiktsmessig å gjøre, samt situasjoner preget av ulike former for usikkerhet.

Ved å studere nærmere hvordan kalkylen er utformet, vil det gi oss bedre forståelse for de vurderingene som er tatt i prosessen med å sette opp kalkylen og hva som ble ansett som spesielt utfordrende. Å få en forståelse for grunnlaget til de ulike målingene i kalkylen vil gi et bedre innblikk i hvordan eksempelvis verdier beregnes på områder preget av usikkerhet, og hvordan informantene forholder seg til valgmuligheter. Vi ønsker å se nærmere på hva som ligger bak kommunenes praksis innenfor disse områdene. Dette vil vi forsøke å få frem ved å studere hva informantene presenterer som argumenter for de valgte målingene, og om målingene kan bære preg av forhold som eksempelvis tidspress eller mangel på kompetanse, interesse eller rutiner. Dette er forhold som kan trolig være knyttet opp mot flere av utfordringene i forbindelse med beregning av selvkost for de kommunale tjenestene, og blir dermed et naturlig grunnlag for videre analyse.

1.3 Oppgavens struktur

Kapittel 2 presenterer det teoretiske rammeverket som er utgangspunktet for oppgaven. Her presenterer vi teori som vi mener er relevant for å studere utfordringer i forbindelse med vesentlighetsvurderinger, og vi har tatt utgangspunkt i to overordnede teoretiske perspektiver; responderingsplikt og en modell som presenterer regnskapet som en institusjon. Først starter vi med å gjøre en begrepsavklaring i forhold vesentlighetsvurderinger. Videre ser vi nærmere på responderingsplikt, og dens flertydige former. Til slutt presenterer vi regnskapet som en institusjon, hvor vi går nærmere inn på normsystemet, regnskapspraksis og dets miljø og kontekst. Kapittel 3 omhandler de metodiske valgene som ligger til grunn for valg av datagenerering og analyse av empiri. Her beskriver vi valg av forskningsdesign og strategi, samt den praktiske gjennomføringen av datagenereringen. Videre gir vi en oversikt over våre informanter, og diskuterer kvaliteten på vår metode i lys av reliabilitet, validitet og naturalistisk generalisering. Kapittel 4 presenterer resultatet fra dokumentstudiet vårt, og gir en innsikt i bakgrunnsinformasjon som er relevant for vår oppgave. Dette er informasjon om kommunens strukturelle forhold, forvaltningsrevisjoner, ulike tabeller og oversikter fra KOSTRA, samt retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester utarbeidet av kommunal- og moderniseringsdepartementet. Kapittel 5 legger frem det empiriske grunnlaget for studien vår, og presenterer funnene fra våre dybdeintervjuene. I kapittel 6 kobler vi vårt teoretiske rammeverk med empirien, og analyserer funnene i lys av rammeverket. Til slutt kommer vi i kapittel 7 med en oppsummering og konklusjon, hvor vi svarer på problemstillingen og våre forskningsspørsmål. Videre kommer vi med en refleksjon rundt oppgavens sårbarhet og forslag til videre forskning.

2. Teori

Dette kapittelet presenterer det teoretiske grunnlaget oppgaven baseres på. Formålet er å gi leseren en god innsikt i litteraturen som danner referanserammen for å besvare vår problemstilling. Denne teorien vil ligge til grunn for drøftingen av den innsamlede empirien i analysekapittelet.

Kapittelet starter med en rask introduksjon av sentrale funn fra tidligere relevante studier. Siden vesentlighetsvurderinger er en sentral del av vår problemstilling, skal vi også avklare dette begrepet nærmere, før vi går dypere inn i teorien. Videre legger vi to overordnede teoretiske perspektiver til grunn når våre funn skal analyseres. Det første perspektivet tar utgangspunkt i regnskapsarbeid med formål om å redusere usikkerhet i forbindelse med responderingsplikt, og dens flertydige former. Videre presenterer vi et perspektiv som fokuserer på regnskapsnormer, regnskapspraksis og deres kontekst, som kan oppsummeres i en modell med oversettelsen regnskapet som en institusjon. De utvalgte perspektivene er lagt til grunn for å skape en bedre forståelse for potensielle utfordringer forbundet med vesentlighetsvurderinger.

2.1 Tidligere relevante studier

Gerhardsen og Gulbransen (2009) har i sin bacheloroppgave undersøkt selvkost i Bodø kommune, og sett nærmere på utfordringer i forhold til oppsettet av selvkostkalkylen, med spesielt fokus på de indirekte kostnadene. De har blant annet funnet forskjeller i hvordan kalkylen er utarbeidet innenfor teknisk etat og i kommuneregnskapet, noe som kan begrunnes i blant annet forskjellige meninger om dokumentasjonsbehovet på tvers av etater.

Kittilsen (2014) har studert ulike tekniske aspekter ved beregninger av selvkost for kommunale betalingstjenester i sin masteroppgave. Han undersøker blant annet hvordan fire ulike kommuner i samme område praktiserer begrepet ”selvkost”, henholdsvis innenfor VAR-området. Han har funnet ut at det foreligger en manglende klarhet i hvordan begrepene i retningslinjene fra kommunal- og moderniseringsdepartementet tolkes og praktiseres, og dette har ført til en ”forsiktighet” i selvkostberegningene. Han poengterer at en klargjøring av prinsipper og nøkkelbegreper trolig vil skape en større forståelse av selvkostberegningens natur og forutsetninger, noe som vil bety betydelige økonomiske forandringer for kommunen.

I forhold til videre forskningsoppgaver viser Kittilsen til at flere kommuner bør undersøkes, da det kan foreligge ulike oppfatninger av hva retningslinjene egentlig innebærer.

Telemarksforskning (2011) har gjennomført en kartlegging av selvkostpraktiseringen i ulike kommuner, med fokus på hvordan kommunene etterlever og forstår selvkostregelverket. De har blant annet oppdaget at dokumentasjonen av selvkost har varierende kvalitet, og på bakgrunn av dette kan det være vanskelig å bedømme om kommunene kalkulerer riktig eller ikke. Videre konstaterer de en nærmest systematisk underbudsjettering av selvkost på VAR-området, noe som blant annet kan begrunnes i feilberegninger av kapitalkostnader. De påpeker likevel som et hovedfunn at ting er på riktig veg, da det gjerne tar lang tid for kommunene å innarbeide praksisen retningslinjene legger opp til.

2.2 Vesentlighetsvurderinger

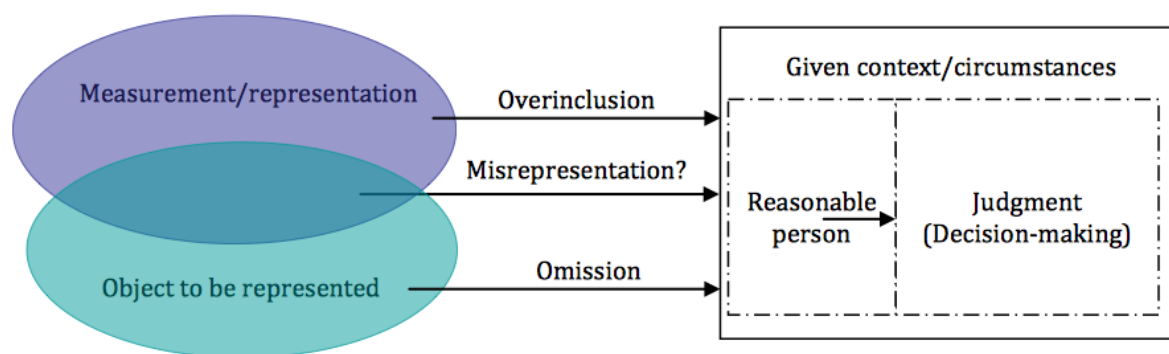
Før vi går nærmere inn på de overordnede teoretiske perspektivene som danner grunnlaget for analysen, er det hensiktsmessig å redegjøre for vår forståelse og bruk av begrepet vesentlighetsvurderinger. For å kunne forstå hva som ligger i dette, er det hensiktsmessig å se nærmere på vesentlighetsprinsippet. I følge Riahi-Belkaoui (2004) er prinsippet regnet som et unntaks- eller modifiseringsprinsipp, og det eksisterer en rekke ulike tolkninger og definisjoner av prinsippet. Vesentlighet fungerer som en implisitt veileder for regnskapsføring, med sikte på hva som skal inkluderes i finansielle rapporter (Riahi-Belkaoui, 2004). Prinsippet mangler en klar operasjonell definisjon, men de fleste definisjoner kaster lys over regnskapsførerens rolle i tolkningen av hva som regnes og ikke regnes som vesentlig (Riahi-Belkaoui, 2004). Vesentlighetsprinsippet implisitte funksjon gir produsentene av informasjonen rom til å avgjøre hva som skal regnes som uvesentlig, eller hva som ikke har betydning med utgangspunkt i journalførte kostnader, nøyaktighet i finansielle presentasjoner og deres relevans i forhold til brukeren. Kvifte og Johnsen (2008, s. 80) viser til en følgende definisjon av vesentlighet:

”Utelatelse eller feilaktige opplysninger om poster anses som vesentlige dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller feilens størrelse og art vurdert ut fra de rådende omstendigheter. Postens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være den avgjørende faktor”

Jamfør dette er et av spørsmålene som må stilles i forbindelse med denne type vurderinger om en fornuftig person i en beslutningstakers rolle kan antas å fatte en annen beslutning en denne personen ellers ville gjort, dersom regnskapet var i orden (Levi Gårseth-Nesbakk, 15.01.2014, Regnskap i teori og praksis forelesning 2). Er det grunnlag til å påstå at feilen påvirker fattet beslutning, representerer feilen en vesentlig feil i regnskapet. Om dette er tilfellet bør feilen i utgangspunktet unngås eller rettes opp. Ulike sektorer opererer videre med ulike vesentlighetsgrenser. Vesentlighetsgrensene sier noe om en organisasjon eksempelvis befinner seg i en situasjon der terskelen for hva som utgjør en vesentlig feil enten ligger høyere eller lavere enn hva som anses som normalt. En stor organisasjon har eksempelvis flere interessenter å forholde seg til enn en liten organisasjon, noe som taler for en lav vesentlighetsgrense. Dette er noe som bør tas hensyn til i vesentlighetsvurderingene. Kommunal sektor opererer med en vesentlighetsgrense på 100 000 kroner (KRS 1, 2015).

Vesentlighetsvurderinger er dog ikke bare en ren kvantitativ øvelse. Et beløp er ikke vesentlig bare på bakgrunn av sin størrelse, det er også andre faktorer som spiller en rolle i forhold til beslutningstakere (Riahi-Belkaoui, 2004). En posts art er avgjørende, og kan gjøre et lite beløp vesentlig (Kvifte og Johnsen, 2008). Eksempler på slike faktorer finnes blant annet i elementets natur, med tanke på om det anses som enten uvanlig, ekstraordinært eller betinget av en hendelse eller tilstand (Riahi-Belkaoui, 2004).

Kvifte og Johnsen (2008) påpeker videre at en inkludering av uvesentlig informasjon kan svekke tilgangen på annen vesentlig informasjon. Dette skaper unødvendig støy, og gjør regnskapet mindre forståelig når det skal brukes til vurderinger og beslutninger, noe som er i tråd med modellen til Gårseth-Nesbakk og Mellemvik (2011), og elementet om overinkludering. Videre viser modellen at en eventuell utelatelse av relevant informasjon også kan få konsekvenser for vurderinger og beslutninger. Om dette er tilfellet vil en eventuell beslutningstaker ikke bli presentert for hele beslutningsgrunnlaget, noe som kan føre til at den tar en beslutning som den ellers ikke ville tatt dersom all relevant informasjon var til stede. Kontekst vil også være et viktig element for avgjørelse av hva som anses som vesentlig, men dette vil vi komme tilbake til i kapittel 2.4.3.



Figur 1: Vesentlighetsvurderinger

(Gårseth-Nesbakk og Mellempvik, 2011, s. 197)

I vårt tilfelle kan vi dra paralleller fra modellen i forhold til regnskapsinformasjon, og over til fastsettelsen av gebyrstørrelsen for de kommunale betalingstjenestene. Fastsettelsen baseres på regnskapsinformasjon, kalkyler og prognoser, hvor det følgelig vil være betydningsfullt hva som anses som vesentlig og ikke.

2.3 Responderingsplikt

Når man ser på regnskapsarbeid gjennom et accountability-perspektiv, oversettes dette som responderingsplikt av Gårseth-Nesbakk og Kjærland (2015). I regnskapsteorien identifiseres det to grunnleggende målsetninger for regnskapsutarbeidelse, med formål om å redusere usikkerhet i forhold til responderingsplikt og beslutningstaking (Mellempvik et al, 1988). Siden vi skal besvare vår problemstilling ved å se nærmere på utforming av kalkylene og grunnlaget for de ulike valgte målingene, har vi besluttet å kun fokusere på målsetningen om responderingsplikt.

I forhold til responderingsplikt henvises det av Gårseth-Nesbakk og Kjærland (2015) til at begrepet tradisjonelt sett reflekterer det å måtte rapportere for sine handlinger. For å få en best mulig forståelse for begrepet, har vi valgt å ta utgangspunkt i rammeverket til Sinclair (1995). I sin studie presenterer hun fem ulike former for responderingsplikt: politisk, offentlig, ledelsesorientert, profesjonsorientert og personlig. Pilcher and Van der Zahn (2010) kan vise til at offentlig sektor utsettes for et voksende press fra ulike interessentgrupper, eksempelvis velgerne, media, det offentlige og ellers spesielle interessentgrupper. Dette presset omfatter at det offentlige på en tilfredsstillende måte, må redegjøre for sin ressursbruk

og hvordan de ulike eiendelene forvaltes. Dette understøtter Sinclairs forskning, hvor det fremkommer at en er responderingspliktig til flere hold. De ulike pliktene kan både overlappes hverandre, inneholde visse koblinger, samtidig som de kan ha et spenningsforhold. Videre kan formene belyses ut i fra en strukturell eller personlig diskurs, som beskriver hvordan individuelt administrativt personell kan ha motstridende følelser vedrørende responderingsplikten, mens de samtidig konstruerer seg en oppfatning om seg selv som responderingspliktig (Sinclair, 1995).

Tidligere forskning viser at responderingsplikt gis ekstra dimensjoner av mening ut i fra sin kontekst (Sinclair, 1995). For å få en bedre forståelse for responderingsplikt er det hensiktsmessig å se nærmere på hvordan den er konstruert, hva den er ekstrahert fra og hvem som faktisk holdes responderingspliktig. Sammenlignet med fenomenet makt, kan responderingsplikt best forstås som noe en person føler, har fått innvilget eller noe en person bytter mot autoritet (Sinclair, 1995). Responderingsplikten blir med andre ord hele tiden formet av sosiale normer.

2.3.1 Politisk responderingsplikt

Politisk responderingsplikt innebærer at offentlige virksomheter og ansatte er pliktige til å rapportere til et høyere nivå i den hierarkiske inndelingen av offentlig sektor, og videre respondere når de blir forespurt (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). En direkte kjede kan brukes som et bilde på forholdet, hvor den kommunale ansatte er responderingspliktig overfor rådmannen, som igjen er responderingspliktig til statsrådene, Stortinget og til slutt velgerne (Sinclair, 1995). Likevel forstås ikke politisk responderingsplikt best som en kjede, men heller som en form for legitimeringsvern, som skiller tydelig mellom politikk og administrasjon i forhold til virksomhetsaktiviteten. Dette kan eksempelvis omfatte situasjoner der administrasjonen blir beskyttet mot innblanding av politikerne, eller motsatt vei, som et hinder mot at administrasjonen blander seg inn i politiske saker (Sinclair, 1995). Til tross for dette har de likevel et gjensidig forhold, hvor de må respondere om hverandre, og stå til rette for alle avgjørelser som tas. Et eksempel på dette er dersom politikerne forsøker å blande seg inn i administrative aktiviteter. Da kan rådmannen eller ansatte i administrasjonen påberope seg politisk responderingsplikt som et sikkerhetsnett. Til slutt er det likevel politikerne som må stå til rette for det som blir gjort. Politikerne håndterer politikken, mens administrasjonen styrer den løpende aktiviteten.

I lys av den strukturelle diskursen er politisk responderingsplikt en klar fordeling av arbeidskraft, og et ikke-kvantifiserbart administrativt prinsipp som skal opprettholdes for enhver pris. Dette kan belyses gjennom legitimeringsvernet vi tidligere nevnte, hvor det skilles klart mellom arbeidsoppgavene til de forskjellige partene. Ser man det ut i fra en personlig diskurs erfares det annerledes. Dersom sjefen for administrasjonen eksempelvis er tildelt en politisk beslutning og skal handle deretter, kan den personen likevel risikere å få skylden selv om den bare gjorde det politikerne beordret dem til å gjøre.

2.3.2 Offentlig responderingsplikt

Denne formen for responderingsplikt kan forstås mer som en uformell, men likevel direkte plikt ovenfor det offentlige, med fokus på både individer og grupper i samfunnet (Sinclair, 1995). Den kan likevel tolkes som et krav eller et ønske om å forklare seg ovenfor ulike interessenter i omgivelsene (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015), og involverer blant annet det å respondere til det offentlige, gjennom eksempelvis avisartikler eller offentlige uttalelser på tv. Media har en form for makt overfor politikerne og kommunen, og fungerer som et indirekte talerør til velgerne. I forhold til kommunale betalingstjenester er eksempelvis KOSTRA og ulike avisartikler sentrale når det kommer til kommunikasjonen med velgerne. Dersom avisene produserer oppslag der kommunen settes i dårlig lys eksempelvis som følge av en skandale eller negativ forvaltningsrevisjon, er dette uheldig for kommunen. Mange kommunale tjenester er lovpålagt, og det kreves inn penger av innbyggerne gjennom gebyrer. Da er det viktig for kommunen å kommunisere ovenfor velgerne at inntektene benyttes på en god og hensiktsmessig måte.

Ser man den offentlige responderingsplikten ut i fra en strukturell diskurs kan både politisk og offentlig responderingsplikt håndteres komplementert, og behandles som deler av samme prosess (Sinclair, 1995). Det er viktig å støtte opp under dagens regjering, men samtidig fokusere på ansvaret man har ovenfor samfunnet. Hvor langt er det mulig å strekke midlene før media griper inn? Den offentlige responderingsplikten regnes som en prosess med en rasjonelt kalkulert pris (Sinclair, 1995). Dette er et argument for at politikerne ikke skal drive det administrative, da de gjerne kan ha incentiver til å gjennomføre en hel rekke prosjekter, uten å tenke på hvilke konsekvenser dette vil ha for innbyggerne. I flere tilfeller gis det

utrykk for at de som driver økonomien må ha både erfaring og tilstrekkelig kontroll for å håndtere ressursallokeringen bevilget av regjeringen (Sinclair, 1995).

Den personlige diskursen løfter en helt annen side ved denne offentlige responderingsplikten, som belyser hvordan den eksempelvis kan påvirke rådmannen direkte. Siden dette er øverste hold innenfor kommunen, blir de ofte holdt ansvarlige for forseelser utført av et ansatt enkeltindivid. Ofte er det slik de må stå til rette for et hver menneske som ønsker å klage, og må forklare seg deretter (Sinclair, 1995).

2.3.3 Ledelsesorientert responderingsplikt

Ledelsesorientert responderingsplikt fokuserer hovedsakelig på en sammenligning av ressursbruk og resultater (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Plikten oppstår som følge av en persons plassering i et hierarki, hvor en overordnet holdes ansvarlig for utførelsen av delegerte oppgaver til sine underordnede (Sinclair, 1995). Siden den overordnede holdes ansvarlig, ønsker den å gjerne vite hvilke resultater som er skapt og hvilke ressurser som er gått med, og ber sin underordnede å rapportere om dette (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Denne formen for responderingsplikt trekker Gårseth-Nesbakk og Kjærland (2015) en parallell til relasjonen mellom en prinsipal og en agent, jamfør prinsipal agentteori (Eisenhardt, 1989) hvor agenten må respondere til sin prinsipal.

Det skilles mellom administrativ og ledelsesorientert responderingsplikt, og de siste årene har reformer innenfor det offentlige har tildelt forskjellige verdier til hva som ligger i de ulike pliktene. Ledelsesorientert responderingsplikt omhandler et mer sentrert fokus på overvåking av ressursbruk og resultater, mens administrativ responderingsplikt mer er opptatt av prosessen hvor ressursbruk blir transformert til verdier (Sinclair, 1995). Regler og prosedyrer blir viktig her, og hva man holdes ansvarlig for vil variere innenfor disse to formene for responderingsplikt (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015).

Innenfor den strukturelle diskursen oppleves ledelsesorientert responderingsplikt som en formell erklæring. Rådmannen i kommunen fungerer som en delegator, og påberoper seg aspekter av responderingsplikt både overfor midler og overholdelse av rettferdighet. Språket som følge av den strukturelle diskursen er konsistent blant flere rådmenn, med både felles ord

og uttrykk. Denne formen for responderingsplikt omhandler et kaldt og hardt fokus på kvantifiserbare resultater, som eksempelvis overholdelse av budsjett.

Den personlige diskursen portretterer en mer åpen responderingsplikt, som er begrenset av skjulte strenger (Sinclair, 1995). Dette kan blant annet belyses ved at de ansatte i det offentlige skaper hindringer ved å kreve responderingsplikt fra sine ledere. Rådmannen på sin side forsøker å holde presset oppe med å speile de ansattes responderingsplikt ovenfor deres ansvarsområde. Hensikten i den strukturelle diskursen er hovedsakelig å fjerne all risiko. Den personlige diskursen på andre siden opplever risikoelementet som mer vanskelig å håndtere (Sinclair, 1995).

2.3.4 Profesjonsorientert responderingsplikt

Profesjonsorientert responderingsplikt påkaller den formen for plikt man har som medlem av en ekspertgruppe, og har sitt opphav i tilhørigheten person føler til en konkret profesjon som eksempelvis deler samme syn og verdier på en rekke faglige saker (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Å være medlem av denne gruppen anses som et privilegium, og en kunnskapsrik plassering i samfunnet (Sinclair, 1995). Selv om denne formen for responderingsplikt verdsetter ekspertise og profesjonell integritet, er spekteret av hva som ligger i begrepet profesjonalitet uttrykt forskjellig blant fagfolk. Denne divergensen av betydninger gjør det noe utfordrende å kartlegge, men kan best belyses gjennom eksempler. En form for profesjonell responderingsplikt innebærer eksempelvis å være den overordnet i et byrå dominert av en enkelt profesjonell yrkesgruppe, og det ansvaret som følger deretter. Den kan også belyses gjennom det å være en profesjonsorientert leder eller eksempelvis det å representere en profesjons verdier ovenfor myndighetene eller samfunnet generelt (Sinclair, 1995). Plikten kan også innebære eksempelvis hvordan rådmannen ser sine prestasjoner på nåværende arbeidsplass. Prestasjonene ses først og fremst i lys av tilslutningen til sitt opprinnelige yrke og de etiske retningslinjene som følger deretter (Sinclair, 1995).

Som en kontrast oppleves det ofte som vanskeligere å opprettholde den profesjonsorienterte responderingsplikten når en overordnet er påkrevd å forsvare statusen til profesjonens medlemmer. Mens denne rolle er akseptert som en del av jobben, beskriver språket en mer ambivalent holdning båret av det å forsvare en profesjonell gruppe, som er uforsonlig eller egoistisk (Sinclair, 1995). Det forventes ofte at den overordnede som ansiktet utad skal

forsvare profesjonen i det offentlige. I slike tilfeller kan det oppstå en fare for at den profesjonelle solidariteten fungerer som et skjold for hva som karakteriserer som dårlig oppførsel, og forsvars derav.

Innenfor den strukturelle diskursen oppleves profesjonalisme som en dyd og er betryggende enkelt å påstå. I den personlige diskursen derimot, florerer det utfordringer i forhold til de andre profesjonelle innenfor samme gruppe, som kan nekte å inngå kompromiss. Denne formen for responderingsplikt kan oppfattes som ensomt, da de overordnede skal overholde standarder både overfor myndighetene og profesjonsgruppen (Sinclair, 1995).

I forhold til den profesjonsorienterte responderingsplikten kan det oppstå utfordringer i forhold til det klassiske prinsipal-agentforholdet. Jensen og Meckling (1976, s. 5) definerer prinsipal-agent forholdet som:

”en kontrakt hvor en eller flere personer (prinsipalen) engasjerer en annen person (agenten) til å yte tjenester på deres vegne, noe som involverer noe delegering av beslutningsautoritet til agenten.”

Dersom begge partene i et slikt forhold anses som nyttemaksimerende, er det grunnlag til å tro at agenten ikke alltid vil handle i prinsipalens beste interesser. I regnskapsteorien er forholdet basert på en situasjon hvor agenten rapporterer informasjon rundt håndteringen av allokerte ressurser og resultatene av utførte handlinger i perioden, til prinsipalen (Mellemvik et.al, 1988). Fra prinsipalens side er det antatt at denne informasjonen er rettferdig og sann. Agenten i dette tilfellet kan eksemplifiseres som rådmannen, eller de kommunale ansatte. Prinsipalen på andre siden er det offentlige eller innbyggerne. I prinsipal-agentteorien er prinsipalen den eneste agenten kan anses å ha profesjonsorientert responderingsplikt ovenfor. Likevel belyser Sinclair (1995) at det er andre agenten må forholde seg til, eksempelvis sine kollegaer og profesjoner som vi tidligere har nevnt. Dette kan være med på å begrense forfølgelse av egeninteresse, da man også må stå til ansvar for og respondere ovenfor sin profesjon. I forhold til responderingsplikten til det offentlige er også mulighetene for maksimering av egeninteresse begrenset, da det offentlige ikke har som formål å være nyttemaksimerende, men heller tjene samfunnet på best mulig vis.

2.3.5 Personlig responderingsplikt

I følge Harmon og Mayer innebærer personlig responderingsplikt en troskap til personlig samvittighet i forhold til grunnleggende verdier som eksempelvis respekt for menneskeverdet, og det å opptre på en ansvarlig måte ovenfor andres liv (Sinclair, 1995). Sagt på en annen måte dreier denne plikten om å forholde seg til krav til egen overbevisning og samvittighet, i forhold til hva som oppleves riktig og galt å gjøre i ulike situasjoner (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Dette hviler igjen på en tro der en ultimat responderingsplikt er drevet av en etterlevelse til å internalisere moralske og etiske verdier. Fordi denne type responderingsplikt er drevet frem av det psykologiske, og ikke av det eksterne eller kontroller, er den regnet som spesielt mektig og bindende (Sinclair, 1995). Den kan forsterkes eksempelvis av en organisasjonskultur, dersom delte verdier og oppfatninger blir integrert.

I lys av den strukturelle diskursen regnes den personlige responderingsplikten som en trofasthet til en høyere sak, og verdier som ærlighet og de offentliges interesser påberopes. Denne responderingsplikten er hinsides både personlighet eller debatt, og den strukturelle diskursen tar avstand til hensynet rundt de følelsesmessige konsekvensene av å være personlig responderingspliktig.

Den personlige diskursen derimot, er mer idiosynkratisk, da responderingsplikten kan regnes som produktet av en personlig oppdagelsesreise (Sinclair, 1995). Personlig responderingsplikt inkluderer blant annet at sunn fornuft settes på prøve, og kaster lys over utfordringene i forbindelse med å leve og arbeide etter visse standarder. I denne diskursen er den personlige responderingsplikten en uunngåelig prosess, der risikoen er høy og bare delvis innenfor den enkeltes kontroll (Sinclair, 1995).

2.3.6 Oppsummering

Alle formene for responderingsplikt er med på å belyse at dette er et svært fragmentert begrep. Det å være responderingspliktig i en situasjon krever ofte at man må ofre andre former for responderingsplikt (Sinclair, 1995). En overordnet som eksempelvis rådmannen vil være responderingspliktig overfor mange forskjellige interessenter. Dette kan være blant annet i forhold til implementering av regjeringens programmer, tolking av politikken, overholdelse av budsjetttrammene som er gitt, for at alle interessegrupper er tatt hensyn til, til

å forsvare kollegaer og ikke minst være tro til seg selv. Det kan være både krevende og utfordrende å respondere ovenfor flere hold samtidig.

2.4 Regnskapet som en institusjon

I og med at selvkostkalkylen tar utgangspunkt i regnskapsdata og er en del av grunnlaget for årsregnskapet, er det hensiktsmessig å først gå inn på en typisk definisjon av selve regnskapsbegrepet. Det finnes flere ulike definisjoner på hva et regnskap er, men Riahi-Belkaoui (2004, s. 38) presenterer en vi anser som relevant i denne sammenhengen:

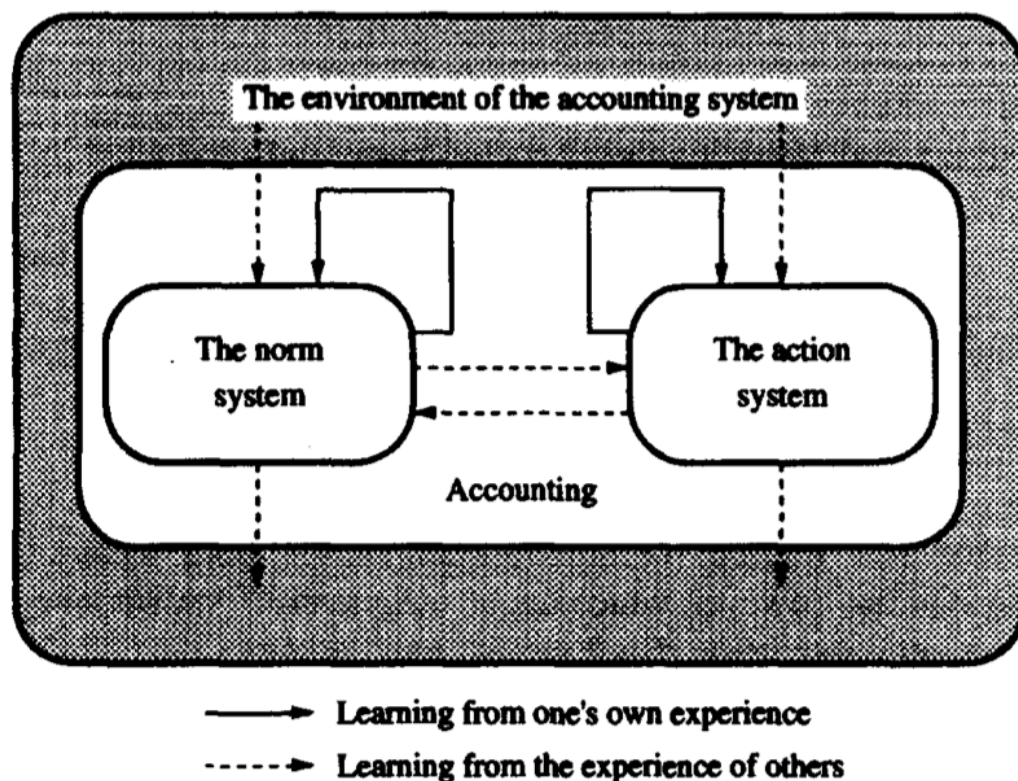
”Regnskapsføring er kunsten å samle inn, klassifisere og oppsummere på en betydningsfull måte og i form av penger, transaksjoner eller hendelser som i det minste er delvis av finansiell karakter, slik at resultatene derav kan tolkes.”

Regnskapsbehovet oppstår som følge av informasjonsasymmetri mellom organisasjonens interessenter. I vårt tilfelle er dette eksempelvis ulike enheter i kommuneadministrasjonen, bystyret, politikere og innbyggere. Regnskapets primære mål er å gi finansiell informasjon om et selskaps økonomiske forhold til interesserte parter for beslutningsformål (Mellemvik, Monsen og Olson, 1988, s. 103). Regnskapet er imidlertid mer enn bare en talloppstilling, det er også et system for behandling av økonomisk informasjon (Kristoffersen, 2014). I regnskapslitteratur vil det derfor eksistere delte syn på hva regnskapets formål er, men Huneide, Pedersen, Schwencke og Haugen (2014, s. 3) er enige om følgende formål:

”å gi selskapets ulike interessentgrupper relevant og pålitelig informasjon om selskapets økonomiske resultat, finansielle stilling og utvikling”.

Ut i fra dette kan det tolkes at regnskapet skal gi et oversiktlig bilde av selskapets økonomiske situasjon og fungere som et grunnlag for å gjøre gode fremtidsestimater. Den økonomiske informasjonen i årsregnskapet skal portrettere et bilde av organisasjonens ulike aktiviteter, slik at det er mulig å vurdere selskapets historiske utvikling, dagens situasjon og framtidsutsikter. I følge Olson og Mellemvik (1996) blir regnskap derimot ofte definert som et system med hensikt å registrere, måle, vurdere og rapportere forretningstilfeller. Dette er dog en snever definisjon av regnskapets praksis, og sier lite om hvordan regnskap tolkes og faktisk utøves. I flere situasjoner er det hensiktsmessig å si noe om regnskapets normdanning

og praktisk anvendelse, samt deres miljø og kontekst. Referanserammen til Bergevärn, Mellempvik og Olson (1995) inneholder et utvidet regnskapsbegrep bestående av tre deler; regnskapets normsystem, regnskapspraksis og deres miljø. Modellen som illustrerer dette har vi valgt å oversette til regnskapet som en institusjon, og omhandler hvordan normer, regnskapspraksis og deres miljø og kontekst fungerer om hverandre, samt og bidrar til læring.



Figur 2: Regnskapet som en institusjon
(Bergevärn et al., 1995, s. 29)

2.4.1 Normsystemet

"Normsystemet består av det institusjonelle miljøet som er et resultat av regnskapspraksis, og er karakterisert gjennom utarbeidelsen av regler og krav som individuelle organisasjoner må overholde dersom de skal motta støtte og legitimitet fra miljøet" (Bergevärn et al., 1995, s. 27).

På tvers av lands- og sektorgrensene foregår normdanningen på ulike måter, og de kan også være av ulike typer. I Norge er regnskapsloven og kommuneloven ulike normformer for to ulike sektorer. I kommunal sektor er det også utarbeidet forskrifter, og disse fungerer

imidlertid som en lov ettersom kommunene har påbud om å følge dem (Olson og Mellempvik, 1996). I forhold til kommunale betalingstjenester er retningslinjene fra kommunal- og moderniseringsdepartementet også en form for norm, som kommunene må tilrettelegge for.

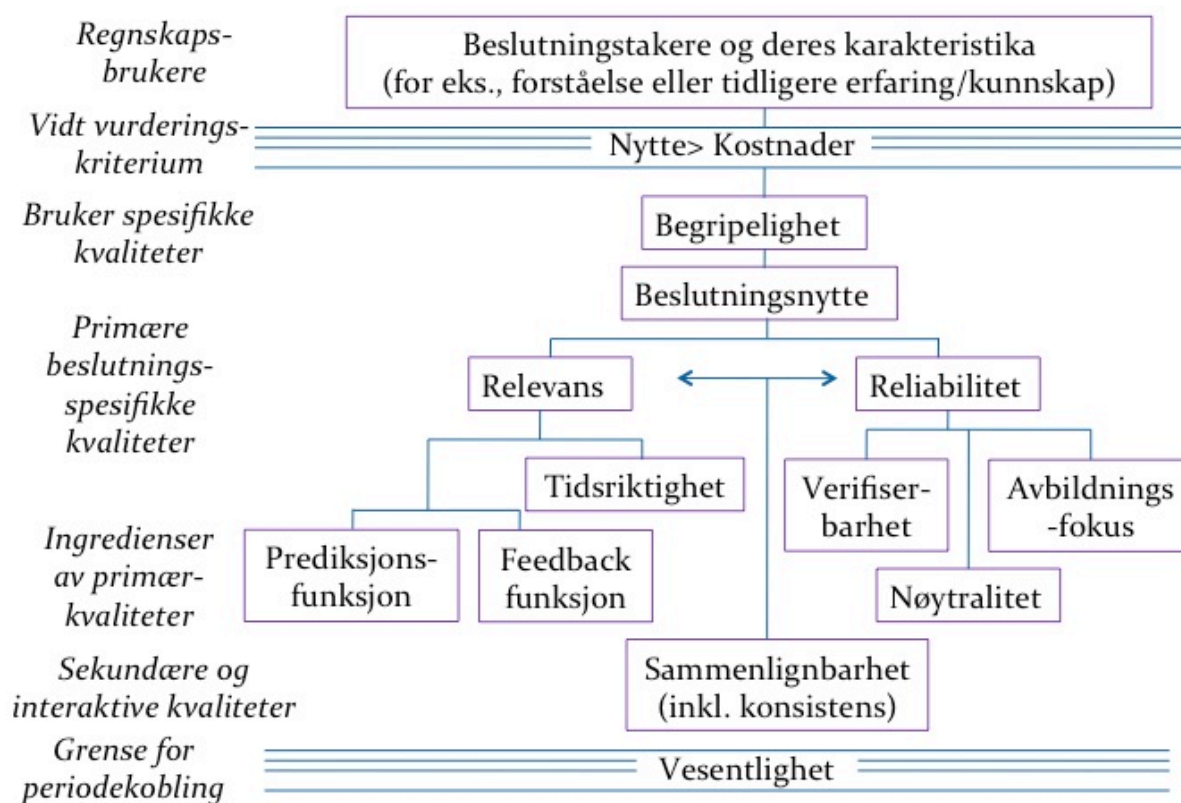
I tillegg til lovene består også normsystemet av dem som skal kontrollere at normene blir fulgt, nemlig revisorene. Innenfor kommunen finner vi hovedsakelig kommunale revisorer (Olson og Mellempvik, 1996). Normsystemet inneholder også en løpende diskusjon vedrørende både gjeldende og fremtidige normer. Diskusjonene kommer til uttrykk gjennom ulike fagtidsskrifter, publisering av lærebøker og vitenskapelige artikler. Denne forskningen bidrar blant annet til å skape ideer om hvilke grunnleggende antakelser regnskapet skal hvile på, og hvordan prinsipper og metode kan utledes fra disse antakelsene (Olson og Mellempvik, 1996). Det finnes ikke noen fullt ut akseptert regnskapsteori, men det som utnevnes som regnskapsteori utgjør en viktig referanseramme, for å kunne diskutere og forstå regnskap i både teori og praksis.

Regnskapets normdanning er viktig for å skape et ensartet regnskap innenfor et spesifikt område, eksempelvis et land eller en sektor. Videre er det relevant for å opprettholde en viss kvalitet på det gjeldende regnskapet. Dersom normdanningen uteblir, kan de utarbeidede regnskapsrapportene blir heterogene, noe som kan medføre at enkelte brukere tvinges til å gjøre detaljerte studier av den aktuelle organisasjonenes regnskaper for å få frem ønsket data (Olson og Mellempvik, 1996). Dette blir i lengden svært lite økonomisk.

Regnskapsspråket spiller en viktig rolle i forhold til redusering av usikkerhet i forbindelse med beslutningstaking og responderingsplikt. Språket er i tillegg viktig for normsystemet i prosessen med å regulere, generere og legitimere normer (Bergevärn et al., 1995). Normene inngår også i mange aktiviteter, både i forbindelse med regnskapsprosessen og resultatet. Dersom de studeres i lys av en enkelt organisasjon, eksisterer det to typer normsystem, henholdsvis et eksternt og et internt. Det eksterne normsystemet har som hensikt å koordinere regnskapshandlinger innenfor sitt område, mens det interne normsystemet har sitt hovedfokus på den lokale konteksten (Bergevärn et al., 1995).

Under norm kan regnskapets kvalitative egenskaper plasseres. Målsetningen med egenskapene er hovedsakelig rapporteringen og dens betydning for hvilke egenskaper som bør vektlegges mer enn andre. Riahi-Belkaoui (2004) illustrerer hvordan egenskapene

eksempelvis begrenses av ulike faktorer, og hvordan de fungerer som indikatorer på hvilken type informasjon som er bedre egnet i lys av hva en person anser som viktige kriterier. Dette er fremstilt i følgende modell, hvor egenskapene er stilt opp hierarkisk. Den hierarkiske rangeringen gir rom for valg mellom alternative regnskaps- og rapporteringsmetoder, som tilfredsstillende ulike krav til offentliggjøring.



Figur 3: Regnskapets kvalitative egenskaper

(Riahi-Belkaoui 2004, s 186, Oversatt av Levi Gårseth-Nesbakk, forelesning HHiT 18.03.2014)

Den viktigste faktoren å ta hensyn til ved utformingen av et regnskap er plassert øverst i hierarkiet, og omhandler de som skal benytte seg av relevant informasjon og fatte beslutninger derav. I vårt tilfelle relateres dette om til de som eksempelvis skal bruke informasjonen til fastsettelse av gebyrstørrelse. Det forutsettes imidlertid vanligvis at relevante beslutningstakere innehar en rimelig forståelse for næringsvirksomhet og økonomisk aktivitet, i tillegg til at de er villig til å sette av tilstrekkelig tid for å studere informasjonen inngående (Kvifte og Johnsen, 2008). Med dette som grunnlag må regnskapet inneholde kvalitetene begripelighet og beslutningsnyttighet. Informasjonen som presenteres må være forståelig, og de kontekstrelaterte betingelsene bør fremkomme tydelig.

Selve beslutningsnyttigheten vil avhenge av de primære beslutningsspesifikke kvalitetene, henholdsvis relevans og reliabilitet. Her kan det oppstå avveininger av ulik grad i forbindelse med de to ulike kvalitetene. Relevans refererer til informasjonens evne til å påvirke beslutningstakers avgjørelser, ved å endre eller bekrefte deres forventninger om resultatene eller konsekvensene av handlinger eller hendelser (Riahi-Belkaoui, 2004). Kvaliteten er satt sammen av tre komponenter, henholdsvis prediksjons- og feedbackfunksjonen, samt tidsriktighet. Prediksjonsfunksjon sier noe om hvorvidt informasjonen kan brukes til å forutsi fremtidig utvikling, slik at eksempelvis investorer, kreditorer og andre interessenter gis muligheten til evaluere fortiden og nåtiden, med det formål å danne seg et bilde av fremtidige forventninger (Kvifte og Johnsen, 2008). Dette er nært knyttet mot feedbackfunksjonen, som muliggjør informasjonen kan benyttes til å bekrefte eller korrigere tidligere forventninger. Siste kvalitetsindikator under relevans er tidsriktighet, som innebærer at informasjonen må være tilgjengelig før den mister sin evne til å påvirke beslutninger (Riahi-Belkaoui, 2004). Ved en eventuell utilgjengelighet mister informasjonen sin relevant.

Reliabilitet omhandler kvaliteten på informasjonen, og om hvorvidt den tillater brukerne å stole på at den representerer det den er ment å gjøre (Riahi-Belkaoui, 2004). Det forutsettes altså at fremstilt informasjon må være troverdig, noe som medfører et behov for tre følgende karakteristikker modellen bruker som forutsetninger, henholdsvis avbildningsfokus, verifiserbarhet og nøytralitet. Et godt avbildningsfokus innebærer at de underliggende målingene som fremstilles i regnskapsdataene, gir et riktig bilde på hva er ment å presentere, og være fri for skjevheter og støy (Riahi-Belkaoui, 2004). Samtidig bør informasjonen være nøytral, ved at den ikke er utformet med skjevhet for å oppnå ønskede resultater eller fremkalle spesielle former for atferd. I tillegg er verifiserbarhet den siste komponenten under reliabilitet. Dette innebærer at det skal være mulig for andre kvalifiserte personer å beregne seg frem til omtrentlig samme tall eller resultater dersom de samme grunnlagsdata og metoder benyttes (Riahi-Belkaoui, 2004). Det kan imidlertid som Watts (2003) påpeker, raskt oppstå avveininger mellom reliabilitet og relevans, typisk i forbindelse med tidsriktighet og verifiserbarhet. Noen typer informasjon kan inneha høy grad av tidsriktighet, men samtidig være utfordrende å verifisere.

Avslutningsvis er de sekundære kvalitetene sammenlignbarhet og konsistens plassert. For at rapporteringen for ulike perioder skal være mest mulig sammenlignbar, bør foretaket være konsistent i bruken sin, og benytte samme metoder og prinsipper over tid. Imidlertid

understreker Riahi-Belkaoui (2004) at konsistensprinsippet ikke nødvendigvis tilsier at det er feil å forandre eller tilpasse regnskapsmetoder og prinsipper. Endrede omstendigheter eller rammebetingelser kan åpne for at dette kan være hensiktsmessig.

Utover dette er de ulike egenskapene begrenset av vurderinger mellom nytte og kostnader, samt vesentlighet. Nytte-kostnadsanalyser bør være med på å avgjøre hvilken informasjon som skal utarbeides og publiseres, og regnskapsinformasjon som bør fremstilles dersom nytten av den overstiger kostnadene ved fremstillingen (Riahi-Belkaoui, 2004). Kostnadene ved å utarbeide god og troverdig informasjon kan eksempelvis gi fordeler som lavere kapitalkostnader, som følge av mindre usikkerhet hos investorer (Kvaal, 2008). På bakgrunn av dette er det viktig at rasjonelle avveininger gjøres hos de enkelte foretak. Dette gjelder også for vesentlighetsvurderinger, noe vi har gått dypere inn på i kapittel 2.2. Det må kontinuerlig vurderes hva som skal inkluderes i regnskapet, hvem som er relevante regnskapsbrukere og om informasjon kan sies å ha en signifikant betydning på beslutninger.

2.4.2 Regnskapspraksis

Regnskapspraksisen er de handlingene som utføres i en organisasjon (Olson og Mellempvik, 1996). Økonomiske transaksjoner registreres, måles, vurderes og rapporteres i det operative regnskapet, som oftest ved hjelp av moderne teknologi. Forskjellige rutiner virker videre sammen med det formål å nå fram til et ønsket regnskap. Løpende transaksjoner skal eksempelvis sammenstilles i hovedboken, og vil til slutt danne grunnlaget for årsoppgjøret. Kommunenes selvkostkalkyler er en del av dette beregningsgrunnlaget. I prosessen med å utforme de vil det ofte oppstå kompliserte valgsituasjoner, noe som bringer med seg spørsmål om vesentlighet. Normene setter en del grenser, men de kan også som tidligere nevnt tolkes på ulike måter (Olson og Mellempvik, 1996; Libby et al., 2002). Normer dekker ikke alle situasjoner som kan oppstå, og regnskap kan i flere tilfeller være mer eller mindre kreativt.

Selv om normsystemet inneholder grunnleggende regler og retningslinjer, eksisterer det fremdeles en del valgmuligheter og estimater som er preget av usikkerhet og ulike forutsetninger (Kinserdal, 2014). Det gjør at eksempelvis to kommuner som begge følger retningslinjene til punkt og prikke, ikke nødvendigvis trenger å rapportere samsvarende resultater selv om forholdene er like. Dette kan være eksempelvis på grunn av utøvelse av skjønn og ulike regnskapsmessige valg. Selv om et økende antall regler og retningslinjer

gjørne har som intensjon å gjøre normene for god praksis mer klarere, hevder McMillan (2004) at dette potensielt kan føre til en deprofesjonalisering innenfor profesjonen. På bakgrunn av dette kan det oppleves som enklere å ta snarveier via smutthull i regelverket, som vil rettferdiggjøres i lys av regelverket. McMillan (2004) mener at praktikerne må ta de sosiale og moralske forutsetningene som kreves til yrket på alvor, og det er viktig å skape denne type verdier både gjennom utdanningen og opplæringen i yrket. På den andre siden er det en viktig forutsetning å skape tillitt til praktikerne og beholde troen på at de kan tolke regnskapsprinsipper på en fungerende måte (McMillan, 2004). Chabrak og Daidj (2007) påpeker at en gjennomgang og kontrollering av de skjønsmessige vurderinger som er tatt, samt forholdene som ligger bak tallene, er viktig å se nærmere på. Dersom man kun fokuserer på det overordnede finansielle aspektet, kan dette føre til en nærsynthet som går på bekostning av tallenes etterprøvningsbarhet. Kommunerevisjonens rolle i dette tilfellet er viktig, da de har som oppgave å kontrollere og etterprøve vurderinger og beslutninger i den grad dette er mulig.

Libby et al. (2002) studerer om hvorvidt plassering i regnskapet har en betydning for hvor relevant det blir ansett for ulike regnskapsbrukere. Selv profesjonelle praktikere kan tolke begreper ulike, og legge forskjellige verdier til grunn som skal fortolkes på en bestemt måte. Det er vanskelig å vite helt sikkert om praktikerne tolker regelverket og regnskapet slik den generelt aksepterte normen er (Libby et al., 2002). Som det fremkommer av deres studie har det vist seg at praktikerne kan ta plutselig beslutninger, for å i etterkant etterrasjonalisere de. Store norske leksikon (2012) kan vise til at rasjonalisering er en form for forsvarsmekanisme som innebærer at en person gir en akseptabel eller tilsynelatende fornuftig forklaring på en handling for å dekke over det virkelige, uakseptable og ofte ubevisste motiv. Etterrasjonalisering vil i dette tilfellet si forsvare sine handlinger i etterkant, eksempelvis i forhold til en skjønsmessig vurdering personen fant hensiktsmessig per da.

2.4.3 Miljø og kontekst

I teorien er hovedhensikten med normsystemet å kontrollere regnskapspraksis. Selv om det er en link mellom normer og praksis, kan sistnevnte generere mer organisatoriske og samfunnsmessige kvaliteter enn det som inngår i språket. Hovedårsaken til dette er at en implementert regnskapsprosedyre må konfrontere den konteksten den er en del av (Bergevörn et al., 1995). Studier av regnskapspraksis viser videre at regnskap ikke har samme funksjon

Teori

for alle individer. Mellempvik et al. (1988) påstår at forskjellige individer vil tildele regnskapet egne funksjoner som følge av både egne tolkninger og kontekst. Dette kan karakteriseres som regnskapets virkelige funksjoner. Vårt fokus vil ligge på funksjonene legitimering, myter og makt (Mellempvik et al., 1988).

For å få tak i ressurser fra sine omgivelser er det svært viktig for en organisasjon å legitimere seg (Mellempvik et al., 1988). I denne prosessen spiller regnskapet en viktig rolle, og valg av blant annet regnskapsprinsipp blir hensiktsmessig å vurdere. Bruk av ulike regnskapsprinsipper legger eksempelvis til grunn hvordan ulike aktører ønsker at deres organisasjon skal fremstilles finansielt overfor omverdenen. Jamfør dette kan regnskapet ses på som en form for legitimering (Riahi-Belkaoui, 2004). Rutinen i forbindelse med legitimering brukes blant annet benyttes til å feste mening til handlinger, som deretter forsyner organisasjonen en rettferdiggjørelse for deres fremtidig hendelser. I forhold til kommunen brukes eksempelvis budsjettprosessen blant annet til å skape et inntrykk av at politikerne virkelig utøver styring (Olson og Mellempvik, 1996). På denne måten legitimerer politikerne de planlagte aktiviteter i bykommunen ved hjelp av regnskapsstrukturen, og sørger blant annet for fremtidige eventuelle velgere og tillit. I forhold til kommunale betalingstjenester og selvkostkalkulering er dette svært viktig, da innbyggerne gjerne er opptatt av hva det koster å bo i deres kommune. Selvkostkalkylen fungerer dermed som en form for legitimering, ved å kontrollere om det er krevd inn for mye eller for lite for de kommunale betalingstjenester. Gjennom blant annet forvaltningsrevisjoner blir kommunen vurdert om de forholder seg til selvkost, og gode tilbakemeldinger i en slik rapport øker kommunens legitimitet og omdømme utad. Mellempvik et al. (1988) konstaterer at mange kommuner ikke bruker eksempelvis budsjettene som en form for kontroll, men heller for å gi et uttrykk overfor både ansatte og velgere av at de utøver en slik kontroll.

Regnskap kan også forstås som symbolske ritualer (Riahi-Belkaoui, 2004). Dette kan karakteriseres som myter, og skapes gjennom at man danner seg et bilde av fremtiden på bakgrunn av regnskapsinformasjonen (Mellempvik et al., 1988). Dette kan også ses i sammenheng med legitimering, hvor det å skape myter om hvor rasjonell organisasjonen er med på å skape et godt bilde utad. I den verden vi lever i er både fortiden, nåtiden og fremtiden preget av usikkerhet. Regnskapet fungerer som et godt hjelpemiddel i forhold til denne usikkerheten ved å hjelpe aktørene til og rasjonalisere tidligere handlinger (Olson og Mellempvik, 1996). Gjennom denne rasjonaliseringsprosessen sørger regnskapet for å

rettferdiggjøre at organisasjonen må foreta lignende handlinger i fremtiden. I forhold til kommunen er dette også relevant med tanke på kommunens rykte og legitimitet utad. Dersom en kommune eksempelvis har relativt billige gebyrer på sine kommunale betalingstjenester, er det grunnlag til å tro at disse ikke vil forandre seg mye i fremtiden. Det samme gjelder også eksempelvis gode tilbakemeldinger i forvaltningsrevisjonen. Dette setter kommunen i et godt lys, og kan føre til at flere ønsker å flytte dit i fremtiden dersom dette er noe kommunen ønsker å fokusere på. Trondheim kommune reklamerer blant annet med at deres renovasjonsgebyr er blant de billigste i landet (TRV, 2015), og dette er blant annet grep som kan gjøres for å sørge for økt tilflytting. Regnskap bidrar på denne måten til å skape, samt opprettholde myter om organisasjoners rasjonalitet (Mellempvik et al., 1988).

Regnskap er også relatert til makt på flere måter. I regnskapsprosessen blir det samlet inn informasjon, som blant annet benyttes til å endre individuelle prestasjoner og resultatet av organisatoriske prosesser (Mellempvik et al., 1988). Siden regnskapet kan påvirke maktstrukturen i en organisasjon, er valget av regnskapssystem svært viktig. Den gruppen som antas å ha mest makt i en organisasjon, kan motsette seg introduksjonen av et system som vil redusere den samme gruppen sin makt. Ved å påvirke informasjonen til sin fordel, kan det føre til at gruppen får større makt (Olson og Mellempvik, 1996). Makt kan også utledes fra evnen til å påvirke holdninger, tiltro til legitimiteten og rasjonaliteten av de beslutningene som tas, samt handlinger som iverksettes. I forhold til selvkostkalkulering er det svært få som gjerne foretar vurderinger om hvordan man skal fordele kostnader, og på bakgrunn av dette har den eller de personene stor makt. I tillegg er det ofte ingen eller få som overprøver deres maktutøvelse internt i kommunen, da de enten ikke har relevant kompetanse eller erfaring. Imidlertid har kommunerevisjonen en form for kontroll her, i form av både dialog og forvaltningsrevisjoner.

I lys av dette står regnskapets tenkte funksjoner i kontrast til regnskapets virkelige funksjoner, eller praksis. På bakgrunn av dette har regnskapet en rekke funksjoner i organisasjoner og samfunnet enn hva den tilsiktede funksjonen tilsier (Mellempvik et al., 1988). Dette er et godt bilde på at regnskapets funksjoner er kontekstavhengig, samtidig som konteksten er avhengig av regnskapet, og beskriver deres gjensidige avhengighetsforhold. Ettersom det kan være utfordrende å tilpasse et regnskapssystem til hurtige endringer i konteksten, kan det forventes et kontinuerlig misforhold mellom de to (Mellempvik et al., 1988). Samtidig kan det forventes at regnskap gradvis vil tilpasse seg de store behovene til

konteksten, og at aktørene deretter vil gradvis lære å tildele deres egne funksjoner til regnskap. I forhold til kommunen, som er preget av en sterk kontekst, vil hovedfunksjonen til regnskapet være å støtte oppunder organisasjonens legitimeringsprosess (Mellemvik et al., 1988). Som vi har vært inne på tidligere er det velgerne og innbyggerne som betaler for de ulike tjenestene som kommunen tilbyr, og de skal ikke betale noe utover hva det koster. Da er det svært viktig for kommunen å møte forventningene fra konteksten, og sørge for å opprettholde et godt forhold her med tanke på blant annet fremtidige velgere.

2.5 Oppsummering av teori

Vesentlighetsprinsippet er et unntaks- eller modifiseringsprinsipp, og mangler en klar operasjonell definisjon. Likevel kaster de fleste definisjoner lys over regnskapsførerens rolle i tolkningen av hva som anses som vesentlig eller ikke. Ulike sektorer opererer med ulike vesentlighetsgrenser, som sier noe om terskelen til en organisasjon ligger enten høyere eller lavere enn hva som anses som normalt. I forhold til vurderinger og beslutninger er både overinkludering av uvesentlig informasjon, og utelatelse av vesentlig informasjon en utfordring som kan få direkte konsekvenser for en eventuell beslutning befattet av en rasjonell person.

I regnskapsteorien identifiseres to grunnleggende målsetninger for regnskapsutarbeidelse med formål om å redusere usikkerhet i forhold til responderingsplikt og beslutningstaking, hvorav språket skal bidra til å redusere denne usikkerheten. Vårt fokus ligger hovedsakelig på responderingsplikt, som tradisjonelt sett omhandler det å måtte rapportere for sine handlinger. Vi har presentert fem ulike former for responderingsplikt, henholdsvis politisk, offentlig, ledelsesorientert, profesjonsorientert og personlig. De ulike formene kan belyses ut i fra en strukturell eller personlig diskurs, som beskriver hvordan individuelt administrativt personell kan ha motstridende følelser vedrørende responderingsplikten, samtidig som de konstruerer seg en oppfatning om seg selv som responderingspliktig.

Regnskapets primære mål er å gi finansiell informasjon om selskapets økonomiske forhold til interesserte parter for beslutningsformål. Imidlertid er regnskapet mer enn bare en talloppstilling, det er et system for behandling av økonomisk informasjon. Det skal gi et oversiktlig bilde av selskapets økonomiske situasjon og fungere som et grunnlag for å gjøre gode fremtidsestimater. Regnskap blir ofte definert som et system med hensikt å registrere,

måle, vurdere og rapportere forretningstilfeller. Dette er dog en snever definisjon, og det er hensiktsmessig i flere tilfeller å si noe om regnskapsnormer og deres praktiske anvendelse, samt deres miljø og kontekst. Dette oppsummeres i en modell vi har oversatt til regnskapet som en institusjon. Normsystemet består av et institusjonelt miljø som er et resultat av regnskapspraksis, og er utformet gjennom utarbeidelsen av regler og krav som individuelle organisasjoner må overholde dersom de skal motta støtte og legitimitet fra sitt miljø. Her er språket viktig, med tanke på prosessen med å regulere, generere og legitimere normer. Videre er regnskapets kvalitative egenskaper sentralt, med sin målsetning vedrørende rapporteringen og dens betydning for hvilke egenskaper som bør vektlegges mer enn andre. Disse er viktig å ta hensyn til ved utformingen av eksempelvis selvkostkalkylen og regnskapsrapporten. Videre er regnskapspraksis sentralt, der forskjellige rutiner virker sammen med det formål å nå frem til et ønsket regnskap. I denne prosessen vil det gjerne oppstå kompliserte valgsituasjoner som krever utøvelse av skjønn og vesentlighetsavveininger. Normene vil sette grenser, men de kan også tolkes på ulik måte av praktikerne. Hovedhensikten med normsystemet er å kontrollere regnskapspraksis, men sistnevnte kan generere flere samfunnsmessige kvaliteter enn det som inngår i det generelle språket. Dette anses som regnskapets virkelige funksjoner, blant annet legitimering, myter og makt.

3. Metode

I dette kapittelet går vi nærmere inn på de metodiske valgene vi har foretatt oss i denne studien, og begrunner hvorfor vi har fattet valgene vi mener er hensiktsmessige for oppgavens art og omfang. Innledningsvis presenterer vi studiens vitenskapelige ståsted. Det vil videre bli redegjort for hvilket forskningsdesign og strategi, samt forskningsmetoden datainnsamlingen er basert på. Videre går vi dypere inn på de ulike metodene dokumentstudier og dybdeintervjuer, før vi avslutningsvis diskuterer metodekvaliteten i lys av reliabilitet, validitet og generalisering.

3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted

”Vitenskapelig kunnskapsutvikling handler om å unngå rene spekulasjoner og overtro ved å gå til kilden, noe som innebærer – slik vi nå forstår det – å studere virkeligheten slik den fremstår i erfaringen.” (Nyeng, 2004, s. 32)

Vitenskapsteorien handler med andre ord om forskning og sier noe om hva forskning er, samt egenskapene ved forskning. Virkeligheten man ønsker å studere er de erfaringene som i minst mulig grad er påvirket av egne fordommer, vaner og forhåpninger. Dette kalles gjerne *den empiriske grunnholdning* (Nyeng, 2004).

Som forsker er det nødvendig å vurdere sin forskning både fra et ontologisk, epistemologisk og metodisk ståsted. Dette innebærer hvordan verden ser ut, hvilken kunnskap vi kan fremskaffe av denne verden og hvilken fremgangsmåte man skal benytte for å skaffe denne kunnskapen.

Ontologi er teorier om hvordan verden ser ut, og forteller blant annet noe om hva som eksisterer i et samfunn (Johannessen, Christoffersen og Tufte, 2011; Tjora, 2012). Ordet kommer fra gresk og betyr læren om det værende, noe som vil si hva som eksisterer og er aktuelt å forske på. Epistemologi dreier hvordan man kan fremskaffe kunnskap om denne verdenen, og kommer fra det greske ordet *episteme* som betyr kunnskap (Nyeng, 2004; Tjora, 2012). Epistemologi er med andre ord læren om kunnskap, og hvordan det er mulig å fremskaffe kunnskap om virkeligheten (Jacobsen, 2005).

Ontologien setter premissene for epistemologien. Etter å ha kartlagt hvordan verden ser ut, er det videre aktuelt å diskutere hvilken type og mengde kunnskap det er mulig å samle inn om denne verdenen. En relevant diskusjon i denne forbindelse er hvorvidt en objektiv verden finnes utenfor oss selv, og om denne kan studeres objektivt. Spørsmålet er om virkeligheten bare kan forstås ved at man som forsker deltar i virkeligheten, og setter seg inn i hvordan ulike mennesker tolker og tillegger mening til fenomener (Jacobsen, 2005).

Denne oppgaven fokuserer på utfordringer i forbindelse med vesentlighetsvurderinger i forhold til selvkostkalkulering. Vi ønsker med andre ord å studere hva våre objekter opplever som utfordrende, og hva som ligger til grunn for blant annet de ulike valgene og skjønnsmessige vurderingene de gjør. På bakgrunn av dette er kvalitativ metode mest hensiktsmessig. Dette støttes også av Tjora (2012) som sier at kvalitativ metode gjerne søker forståelse, mens kvantitativ heller søker forklaring.

I kvalitativ metode er hermeneutikken det vitenskapelige utgangspunktet. Hermeneutikk stammer fra det greske ordet *hermeneuein* som betyr å fortolke, og regnes som en fortolkningskunst eller forståelseslære (Johannessen et al, 2011; Nyeng, 2004).

Hermeneutikken søker etter helheter i menneskenes livsverden, og ønsker basert på dette å forstå deres unike situasjon. Det eksisterer dermed ingen objektiv virkelighet, men ulike forståelser på hva som anses som virkelig (Johannessen et al, 2011). Vi ønsker å få et innblikk i informantenes forståelse for selvkostkalkuleringsprosessen, og hvordan den oppleves for de ulike informantene.

Det ontologiske synet innenfor hermeneutikken ser på virkeligheten som sosialt konstruert, og kartlegges ved at forskeren undersøker hvordan mennesker fortolker og tillegger spesielle fenomener mening. Deres verden vil konstrueres gjennom individers handlinger, og sosiale fenomener vil dermed varieres etter konteksten de opptrer i (Ringdal, 2013). Forskeren deltar direkte i det som studeres, og vil med dette bringe sine egne meninger og verdier inn i prosessen (Nyeng, 2004). For å få en god forståelse, er det viktig å kjenne folks fortolkning. Her kommer prinsippet om dobbel hermeneutikk inn, hvor mennesket tolker egne opplevelser og handlinger, og forskeren fortolker deretter (Nyeng, 2004). Våre fortolkninger av vesentlighetsvurderinger og selvkostkalkuleringsprosessen gjennom dybdeintervju med representanter fra tre ulike kommuner, vil være med på å belyse eventuelle utfordringer. Det

Metode

er likevel viktig å være oppmerksom på effekten av dobbelt hermeneutikk, og at vi som forskere tolker noe som allerede er fortolket.

3.2 Forskningsdesign, strategi, fremgangsmåte

Valg av undersøkelsesopplegg må samsvare med problemstillingen og være hensiktsmessig for de forskningsspørsmål som skal besvares.

”Et design eller et forskningsopplegg er forskerens plan eller skisse for en undersøkelse.” (Ringdal, 2013, s. 105)

I denne forbindelse er det hensiktsmessig å gjøre en avveining om man ønsker et intensivt eller ekstensivt opplegg, henholdsvis om vi ønsker å gå i dybden med få variabler eller i bredden med et stort utvalg (Jacobsen, 2005). En studie av vesentlighetsvurderinger i forbindelse med selvkostkalkulering kan best studeres ved at man undersøker hvordan våre respondenter tilnærmer seg, forstår og beskriver fenomenet som studeres. Dette er også noe av bakgrunnen for at vi har valgt et intensivt opplegg, og Tjora (2012) påpeker at et slikt opplegg best kan besvares kvalitativt, som støtter opp under det hermeneutiske ståstedet. Vi kommer derfor her til å gå dybden på et fåtall enheter, og forsøke å få en helhetlig forståelse av forholdet mellom undersøkelsesobjektene og den konteksten de inngår i (Jacobsen, 2005). Vi ønsker å se på hvordan selvkostkalkuleringsprosessen fungerer i de ulike kommunene, blant annet i lys av de reguleringer og rammebetingelser kommunene må forholde seg til.

Videre tar oppgaven vår for seg en studie av tre kommuner av ulik størrelsesorden, og dermed er det naturlig at et komparativt design benyttes. Komparativt design bygger på et lite antall analyseenheter, og formålet er å foreta en sammenligning mellom flere case (Ringdal, 2013). Hovedideen i denne type opplegg er å finne en teoretisk interessant sammenlikning mellom to eller flere case, i vårt tilfelle sammenligne utfordringer i de tre ulike kommunene.

I vår studie foreligger det ulike typer data for å besvare problemstillingen, både primær- og sekundærdata. Sekundærdata er samlet inn av andre enn forskeren selv, ofte med et annet formål enn det forskeren har (Jacobsen, 2005). Studiens sekundærdata er informasjon om kommunene via deres hjemmesider, avisartikler, forvaltningsrevisjoner, kommunenes

selvkostkalkyler, informasjon og tabeller fra KOSTRA og retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester av kommunal- og moderniseringsdepartementet. Siden denne dataen er omfattende og relevant for å belyse problemstillingen, har vi valgt å presentere resultatet i et eget empirikapittel. Primærdata er data samlet inn av forskeren selv, med den hensikt å belyse en spesiell problemstilling (Jacobsen, 2005). Kilden til primærdata er studiens informanter, og denne presenterer vi i det andre empirikapittelet.

Innenfor kvalitativ datagenerering finner vi tre hovedgrupper, henholdsvis observasjon, intervju og dokumentstudier (Tjora, 2012). I vår studie har vi valgt å benytte oss av intervju og dokumentstudier, og vi vil videre presentere og begrunne våre valg nærmere.

3.3 Dokumentstudier

Dokumentstudier er studier av dokumenter som eksempelvis tekster, statistikker, som er produsert for andre formål enn forskning (Tjora, 2012; Jacobsen, 2005). Ved å benytte seg av denne type datainnsamling er det mulig å skaffe til veie informasjon om ulike saksforhold nedtegnet på konkrete tidspunkt, og som gjerne har ulike formål. Denne typen datainnsamling blir oftest benyttet som bakgrunnsdata som brukes i tillegg til eksempelvis intervju (Tjora, 2012).

I dokumentstudiet vårt har vi sett nærmere på hvordan kommunene er delt inn i ulike administrative enheter, samt hvilke ulike etater de opererer med og hvilke interkommunale selskap som er hensiktsmessig i forhold til renovasjon. Videre har vi studert nærmere hvordan de ulike selvkostkalkylene er utformet og satt opp, fra de kommunene og interkommunale selskap som har sendt oss dette. Dette vil bidra til en bedre forståelse for selvkostkalkylens helhet, og gi et bedre grunnlag for å forstå de ulike valgene og vurderingene som fremkommer av refleksjonene i dybdeintervjuet. Vi har også studert ulike forvaltningsrevisjoner, både for kommuner generelt og de aktuelle kommunene der det eksisterte. Dette har vi gjort for å få en bedre forståelse for hvilke områder innenfor kalkylen som kan være mer problematiske å håndtere enn andre, noe som vil gi et sammenligningsgrunnlag til den empirien vi samler inn. Vi har også studert relevant statistikk fra KOSTRA, blant annet gebyrutvikling de siste årene, selvkostgrad og hvor stor andel som er tilknyttet offentlig vann- og avløpsnett. Dette vil gi oss et bedre bilde over hvordan eksempelvis vi kan forvente at selvkostfondene har blitt disponert de siste årene, om noen

Metode

tjenester blir subsidiert, samt et anslag over hvor mange hoder gebyrene må deles på. Vi har også sett på ulike avisoppslag, noe som vil gi oss en bedre innsikt i den formen for makt media har ovenfor det offentlige. I tillegg har vi studert nærmere retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester utarbeidet av kommunal- og moderniseringsdepartementet. Dette har bidratt til en bedre innsikt i kommunens reguleringer og regelverk. Oppsummert har dokumentstudiet gitt oss et godt grunnlag for en god og rettlede intervjuguide, samt en bedre forståelse både under intervjuet og i etterkant.

I de fleste studier vil denne type aktuelle dokumenter tas i bruk for å skaffe relevant informasjon utover det man gjør av egen datagenerering (Tjora, 2012), og for vår del har dokumentstudiet bidratt positivt og gitt oss et mer helhetlig perspektiv.

3.4 Dybdeintervjuer

Intervju er den mest utbredte datagenereringsmetoden innenfor kvalitativ forskning (Johannesen, Christoffersen og Tuft, 2011; Tjora, 2012). Målet med dybdeintervjuer er å skape rom for en relativt fri samtale som kretser rundt noen temaer forskeren har bestemt på forhånd, og benyttes der man vil studere meninger, holdninger og erfaringer (Tjora, 2012). Dette er en relativt fleksibel metode, og det fungerer som en samtale mellom en eller flere mennesker. Dataen vises til slutt igjen i form av tekst.

For å lykkes med dybdeintervjuer er det en forutsetning at man greier å skape en avslappet stemning, der informanten føler seg trygg og avslappet, og det føles komfortabelt å snakke åpent om personlige erfaringer (Tjora, 2012). Dette har vi forsøkt å oppnå i våre intervjuer, da vi blant annet reiste til deres arbeidsplass for å gjennomføre intervjuene, og følte at det var en åpen og god atmosfære.

I metodelitteraturen oppfordres det til bruk av både intervjuguide og lydopptaker (Tjora, 2012), og dette har vi benyttet under våre samtaler. Bruk av lydopptaker gir studiens empiri en høyere grad av tillit, og sørger for at viktige detaljer ikke ekskluderes (Tjora, 2012). Dette gir en trygghet i intervjusituasjonen om at vi får med oss det som blir sagt, samtidig bidrar det til at vi kan konsentrere oss mer om samtalen. Vi har forhørt oss med alle våre informanter om tillatelse, og alle aksepterte dette. For at informantene bare skulle behøve å forholde seg til en person, tok den andre notater under intervjuet.

Etter at alle intervjuene var utført startet fasen med transkribering av lydopptakene. Dette er en meget krevende, men viktig prosess (Tjora, 2012). Siden vi hadde notater fra før, ble transkriberingen noe mindre omfattende. Likevel hjalp lydopptakene oss å registrere flere detaljer vi ikke la merke til under selve intervjuprosessen. Vi har vært svært nøye i transkriberingsprosessen, og hovedsakelig transkribert på bokmål.

Intervjuguide er et nyttig og hensiktsmessig verktøy for å strukturere intervjuene (Tjora, 2012). Denne har bidratt til at vi var bedre forberedt til intervjuene, og holdt oss innenfor relevant tema. Vi tilbydde alle våre informanter å sende ut intervjuguiden på forhånd, men det var bare noen som ønsket dette. I selve intervjusituasjonen fungerte intervjuguiden som en rettleider, men den ble aldri fulgt slavisk. Flere av intervjuene tok ulik form, og vi opplevde at intervjuguiden ikke passet like bra til alle situasjoner. Selve intervjuguiden er bygd opp med 16 overordnede spørsmål, der spørsmålene omhandler blant annet retningslinjene for selvkostkalkulering og hvordan de er tolket, vesentlighet og kalkylenes funksjoner.

3.5 Informantutvalg

Det er vanskelig å avgjøre hvor mange intervjuer som er hensiktsmessig å gjennomføre i en kvalitativ studie. Denne type studie er en tidkrevende prosess, og leter etter det unike og spesielle i motsetning til det generelle og typiske. Det settes ofte en øvre ramme på 20 informanter (Jacobsen, 2005). Ved utarbeidelsen av en masteroppgave vil typisk tid og ressurser være en begrensende faktor. På grunnlag av dette har vi valgt å intervjuer ni personer, henholdsvis tre i hver kommune. Litteraturen viser at rekruttering av informanter bør være tilfeldig, for å unngå skjevfordelinger (Ringdal, 2013). Dette var noe utfordrende i studien, da det var svært få som arbeidet innenfor feltet vi ønsket å undersøke. Dermed ble våre informanter valgt ut på bakgrunn av deres involvering i selvkostprosessen.

3.5.1 Informantoversikt

Problemstillingen i denne studien åpner for at det er hensiktsmessig å snakke med personer både innenfor økonomi og øverste administrasjonsnivå, samt på enhetsnivå. Henholdsvis personer med økonomisk og teknisk bakgrunn. I våre intervjuer har vi snakket med fem

Metode

personer innenfor økonomi og administrasjon, to personer med både økonomisk og teknisk bakgrunn, og to personer på enhetsnivå. Alle våre informanter er enten direkte eller indirekte involvert i selvkostkalkuleringsprosessen.

3.5.2 Koding av informanter

Vi har valgt å presentere koder i metodekapitlet, for å gjøre empirikapitlene mer lettlest. Kodingen blir presentert via hakeparentes i empirikapitlene for å vise hvem og hvor mange som står bak de forskjellige utsagnene. Bokstaven T står for Trondheim kommune, M for Melhus kommune og L for "Liten kommune". Rangene av denne kommunen skyldes anonymisering. Videre forteller bokstaven Ø at informanten jobber innenfor økonomi og administrasjon, mens E indikerer at informanten jobber på enhetsnivå. Noen av våre informanter har bakgrunn fra begge områdene. Vi har valgt å gi de koden ØE.

Eks: Selvkostkalkylens hovedfokus er ... [TØ1, TE2, TØ3].

Dette betyr at informant 1,2 og 3 uttrykker det samme.

Videre viser tabellen hvilken kommune de ulike informantene tilhører, når intervjuet fant sted, tidsaspektet og hvilket kommunikasjonsmiddel som ble benyttet under samtalen.

Informant	Kommune	Kode	Lengde	Dato	Kommunikasjon
Informant 1	Trondheim	TØ1	Ca. 1t. 15 min.	04.03.15	Personlig
Informant 2	Trondheim	TE2	Ca. 1t.	05.03.15	Personlig
Informant 3	Trondheim	TØ3	Ca. 1t.	12.03.15	Personlig
Informant 4	Melhus	MØE1	Ca. 1t. 20 min.	10.03.15	Personlig
Informant 5	Melhus	MØE2	Ca. 1t. 20 min.	11.03.15	Personlig
Informant 6	Melhus	MØ3	Ca. 1t. 20 min.	11.03.15	Personlig
Informant 7	Liten kommune	LØ1	Ca. 50 min	24.03.15	Personlig
Informant 8	Liten kommune	LØ2	Ca. 1t 10 min.	24.03.15	Personlig
Informant 9	Liten kommune	LE3	Ca. 20 min.	24.03.15	Personlig

Tabell 1: Koding av informanter

3.6 Diskusjon av metodekvalitet

Når man gjennomfører forskningsprosjekt, er det viktig å være bevisst på at de metodiske valgene som tas vil kunne få stor innvirkning på resultatene. I kjølvannet av dette er det hensiktsmessig å reflektere vedrørende kvaliteten i undersøkelsen og troverdigheten til resultatene som presenteres. Enhver form for undersøkelse bør tilfredsstillende noen grunnleggende krav til reliabilitet og validitet (Jacobsen 2005). I tillegg er generaliserbarhet et tredje tradisjonelt begrep å ta hensyn til (Tjora, 2012). Videre skal vi drøfte de ulike begrepene i forbindelse med vårt opplegg, slik at man best mulig kan vurdere kvaliteten i prosjektet og hvorvidt funnene er til å stole på.

3.6.1 Reliabilitet

Begrepet refererer til undersøkelsens pålitelighet, og om hvorvidt resultatene kan sies å være troverdige. Dette medfører et spørsmål om det er overensstemmelse mellom den innsamlede empirien, analysen og resultatene som fremkommer i undersøkelsen (Tjora, 2012).

Kvalitative undersøkelser vil alltid være preget av forskernes subjektive fortolkninger, slik at det ikke lar seg gjøre å definere troverdighet på bakgrunn av noen faste kriterier (Ringdal, 2013). Potensiell feiltolkning av informasjonsgrunnlaget er det derfor viktig å ta forbehold om også som leser. Samtidig vil det eksistere en risiko for at man som forsker overser og utelater viktig informasjon, i og med at man selv vektlegger relevansen i de ulike delene av informasjonsgrunnlaget (Postholm, 2010). På bakgrunn av dette er det viktig at vi som forskere arbeider kontinuerlig med å dempe de eventuelle negative effektene. Å være to som arbeider sammen på prosjektet bidrar til å øke reliabiliteten (Ringdal, 2013). Vi får da muligheten til å gå gjennom informasjonen med ulike synspunkt, og har samtidig muligheten til å diskutere våre oppfatninger og forståelse. Under selve intervjuene har vi forsøkt å stille mest mulig åpne spørsmål, med den hensikt at svarene til informantene i minst mulig grad blir ledet eller formet av oss som intervjuere. I tillegg har vi lagt vekt på å oppfatte våre informanter så nøyaktig som mulig, og benyttet lydopptaker i alle intervjuer for at transkriberingen skulle bli mest mulig korrekt. Når en person også noterte underveis, bidrog dette til at vi hadde mulighet til å få med eventuelle non-verbale uttrykk.

Fra selve gjennomføringen av intervjuene er det viktig å reflektere over hvordan vi kan ha påvirket informantens uttalelser, eller om det er spesielle konteksteffekter som kan ha forårsaket en slik påvirkning. Vår fremtoning og måten vi fører samtalen på kan ha

Metode

betydning, i tillegg til selve stedet for gjennomføringen (Jacobsen, 2005). I lys av dette forsøkte vi til størst mulig grad å møte informantene på deres premisser, og vi valgte å reise deres respektive arbeidsplasser. Det bidrar gjerne til at det skapes en trygg atmosfære for informantene, i tillegg til at den generelle konteksten er kjent. Samtidig er det også viktig å vurdere om noen av informantene var ute etter å fremheve spesielle interesser eller skape en mest mulig positiv selvrepresentasjon (Ringdal, 2013). Vi presiserte imidlertid innledningsvis at oppgaven handler om å søke en økt forståelse for temaet, og at vi ikke er ute etter å kaste negativt lys over noen. Det gjorde at vi følte informantene svarte rimelig oppriktig, at vi fikk et bilde av situasjonen som den faktisk er. Dette bidrar til å styrke oppgavens reliabilitet.

Hensikten med å utføre dokumentstudier i forkant av intervjuene, var å skaffe en økt forståelse for temaet og problemstillingen før de videre undersøkelsene. Imidlertid er det som Jacobsen (2005) understreker, viktig å vurdere dokumentene med et kritisk blikk. Man må ta stilling til om kildene kan anses som troverdig, om de inneholder potensielle feilkilder eller med hvilken hensikt de er utformet for. Noen kan til og med være utformet for å fremme ulike grupper eller interesser, slik at de blir for lite objektive eller misvisende (Tjora, 2012). For å sikre best mulig kvalitet i våre kilder, har vi derfor konsekvent prøvd å benyttet dokumenter fra kjente forfattere, forlag og utgivere. På den måten skal ikke vårt kildegrunnlag være svekkende for oppgavens reliabilitet.

3.6.2 Validitet

Validitet, eller gyldighet, knyttes til vurderinger om hvorvidt de svarene vi kommer frem til i forskningen, faktisk er svar på spørsmålene vi forsøker å stille (Tjora, 2012). Sagt på en annen måte, hvor godt måles det vi forsøker å måle? Jacobsen (2005) beskriver validitet som en indikator på hvorvidt resultatene gir mening, og om det er samsvar mellom funn og besvarelse av problemstilling. For å forsøke og sikre til god validitet i vår undersøkelse, begynte vi innledningsvis med å gjennomgå relevant teori og tidligere forskning, for å skape en god forståelse for temaet. Dette gav en pekepinn på hvem som var mest relevant å intervju. Ved siden av resultatene fra dokumentstudiet presentert i kapittel 4, dannet dette også et godt grunnlag til å utforme en hensiktsmessig intervjuguide knyttet opp mot problemstillingen. I tillegg peker Tjora (2012) på at man bør sammenligne egne funn opp mot det andre har kommet frem til, innenfor samme tema og problemstilling. Derfor har vi sett på de mest nærliggende studiene vi har funnet og hva de har kommet frem til der, i tillegg til å

drøfte empiri inngående i lys av relevant teori. Totalt sett mener vi dette har bidratt til at dataenes relevans i forhold til problemstillingen er ivaretatt.

Dybdeintervjuene vi gjennomførte var semistrukturerte, noe som gir informantene mulighet til å snakke fritt omkring temaene, isteden for å være bundet av en fast struktur. Dette gjør at muligheten for at de kunne komme med relevant informasjon for oppgaven var til stede, selv om det ikke var konkret formulert i et spørsmål. Dette anser vi også som en fordel, da det kan være vanskelig å dekke alle aspekter i en på forhånd formulert intervjuguide. Når man opererer med et begrenset utvalg av informanter, kan det være en faktor som begrenser validiteten. Imidlertid hadde vi kriterier på hvem vi ønsket å snakke med, i forhold til at informantene måtte være i hensiktsmessige posisjoner i forhold til å svare på spørsmålene. Vi sendte også over intervjuguide på forhånd til de som ønsket det, slik at de hadde anledning til å forberede seg. Vi opplevde informantene som kompetente og riktige til å besvare de spørsmål vi hadde, samtidig som at de var villige til å fortelle om sine erfaringer. På bakgrunn av dette opplevde vi ikke utvalget som svekkende for oppgavens validitet.

3.6.3 Generalisering

Innenfor kvalitativ forskning er det typisk ikke et vanlig mål å generalisere trekk ved utvalget til å gjelde en hel populasjon, slik som tilfellet ofte er med kvantitative undersøkelser. Dette er omdiskutert blant fagfolk, men Tjora (2012) tar utgangspunkt i at man gjerne kan legge til rette for en eller annen form for generalisering innenfor mesteparten av samfunnsforskningen. Naturalistisk generalisering dreier seg om selve nytteverdien av forskningens funn, ved at leseren selv kan vurdere hvorvidt resultatene er overførbar til lignende situasjoner eller case (Postholm, 2010). Derfor prøver vi gjennom vår avhandling å redegjøre godt nok for detaljene i det vi har studert, til at leseren selv kan vurdere funnenes gyldighet i forhold til eksempelvis egne case eller forskning (Tjora, 2012). En utfyllende bakgrunnsbeskrivelse av casene våre som vi presenterer i kapittel 4 skal gi leseren en forståelse for de ulike forutsetningene kommunene har å forholde seg til og opererer under, samt en viktig innføring i kommunal selvkost. Dette gjør det enklere å sette seg inn i dataene fra dybdeintervjuene, og til større grad forstå eller kjenne seg igjen i beskrivelsene. Samtidig har vi prøvd å ha en åpen refleksjon omkring de metodiske valgene vi har tatt. Da får leseren som understreket av Jacobsen (2005), god innsikt i hva som er gjort slik at man selv kan vurdere til hvor stor grad man stoler på metodene benyttet for å svare på problemstillingen.

4. Bakgrunnsinformasjon

I dette kapittelet ønsker vi å presentere de ulike kommunene vi har foretatt våre undersøkelser i, samt introdusere relevante KOSTRA-tall for å gi et bilde over de ulike gebyrstørrelsene. Videre gir vi et innblikk i retningslinjene som gir en pekepinn til hvordan kommunene skal praktisere selvkost.

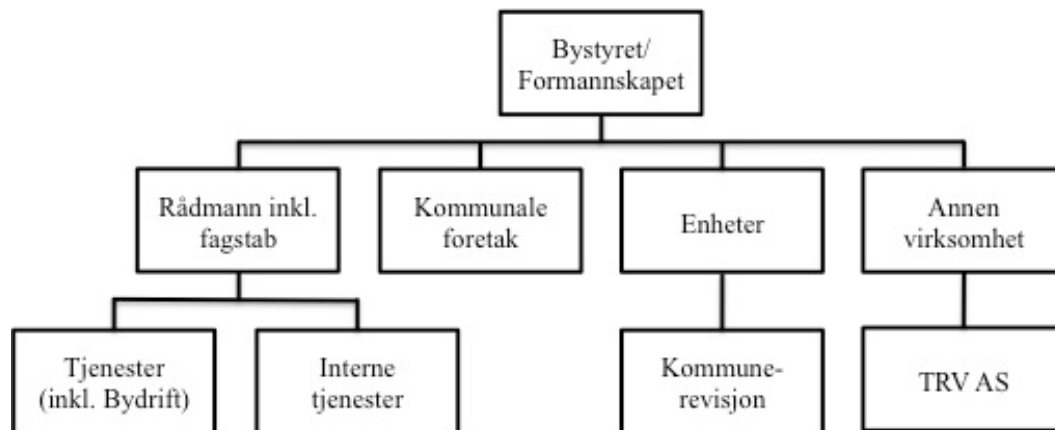
4.1 Kommunens forhold

Kommunens strukturelle forhold kan inneholde en del informasjon som kan vær med på å påvirke gebyrets størrelse. Dette kan være eksempelvis kommunens størrelse i areal. Hvorvidt kommunen har stort areal eller ikke vil avgjøre blant annet hvor langt avløpsnett og vannledningene strekker seg, og hvor langt renovasjonsbilene må kjøre for å hente husholdningsavfall. I denne forbindelse er det også sentralt å se på hvor mange som er påkoblet offentlig vann- og avløpsnett, noe vi vil komme tilbake til i kapittel 4.2.1. Det er også relevant å se på er de geografiske forholdene, eksempelvis i forbindelse med utbygging og vedlikehold. Videre kan kommunens befolkning spille en rolle, og sier noe om hvor mange som behøver ulike tjenestene, og ikke minst hvor mange som deler gebyret mellom seg. En stor kommune vil også eksempelvis ha muligheter for å oppnå stordriftsfordeler, som vil være med på å presse kostnadene ned, og gir lavere gebyr per hode.

4.1.1 Trondheim Kommune

Trondheim er den tredje største byen i Norge, og har i følge SSB (2015) en befolkning på 184 604 per 4. kvartal 2014, og et areal på 341 km². Statistisk sentralbyrå (2015) kan fortelle at 91,9 % av befolkningen er tilknyttet den lokale vannforsyningen i 2014. Videre viser vi til at 97 % av befolkningen er til knyttet kommunal avløpstjenester i 2013, da tallene for 2014 manglet i KOSTRA-rapporteringen. Både denne informasjonen, befolknings- og arealstørrelse indikerer at det er grunnlag for å tro at kostnaden for kommunale tjenester per innbygger ikke er veldig høy.

Videre vil vi presentere Trondheims organisasjonskart. Dette kartet er noe forenklet, og vi har lagt hovedfokus på enheter og etater som er relevante for vår oppgave. Dette gjelder videre alle organisasjonskartene vi presenterer.



Figur 4: Forenklet organisasjonskart Trondheim kommune

Trondheim er en stor kommune, og internt er behov for flere inndelinger. Under rådmannen sitter kommunaldirektører for ulike hovedområder, samt rådmannens fagstab. Innenfor kommunen er det også en del ulike tjenesteområder, blant annet to kommunale foretak, tre aksjeselskap og to interkommunale selskaper (Trondheim Kommune, 2015). Vann- og avløpstjenesten blir levert og vedlikeholdt av Trondheim Bydrift, som er en av tjenestene kommunene leverer, på lik linje med eksempelvis barnehager og skoler.

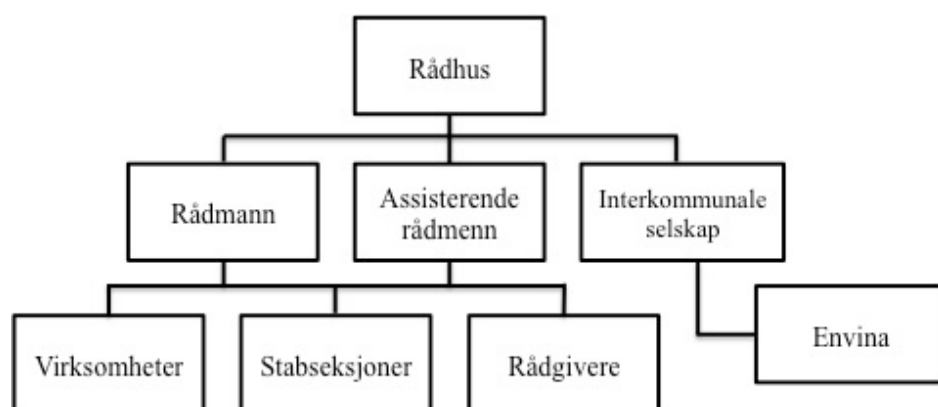
Renovasjonstjenesten blir levert av Trondheim Renholdsverk AS, heretter betegnet som TRV.

I Trondheim kommune har vi også funnet to forvaltningsrevisjoner, henholdsvis fra 2006 og 2011. Rapporten fra 2006 er en forvaltningsrevisjon som ser nærmere på om Trondheim kommune følger de nye retningslinjene for beregning av selvkost (Trondheim Kommunerevisjon, 2006). Fra rapporten fremkommer det at kommunen på dette tidspunktet la opp til å følge retningslinjene fra veilederen, men de ble oppdaget flere avvik. Avvikene førte til omtrent 11-13 % for høye gebyrer for abonnementer i 2003 og 2004. Problemene var i hovedsak knyttet til hvordan kapitalkostnadene og de indirekte kostnadene er beregnet i selvkostkalkylen. Den andre rapporten fra 2011 er en forvaltningsrevisjon som omfatter en selskapskontroll av TRV (Trondheim Kommunerevisjon, 2011). Stort sett er vedtakene som ble fattet i rapporten fra 2006 i forhold til TRV fulgt opp av styret, men i forbindelse med

selvkostkalkuleringsprosessen ble det oppdaget en del mangler som måtte korrigeres. Revisjonen ba blant annet om at korreksjonene måtte justeres tilbake i tid, og at innbetalingene som overskred selvkost måtte tilføres til selvkostfondet. Faktorene som gav størst utslag på gebyrene var manglete oppfølging av interne transaksjoner og feilberegninger av kapitalkostnader. Til sammen utgjorde feilene som måtte korrigeres et beløp på minst 14,9 millioner.

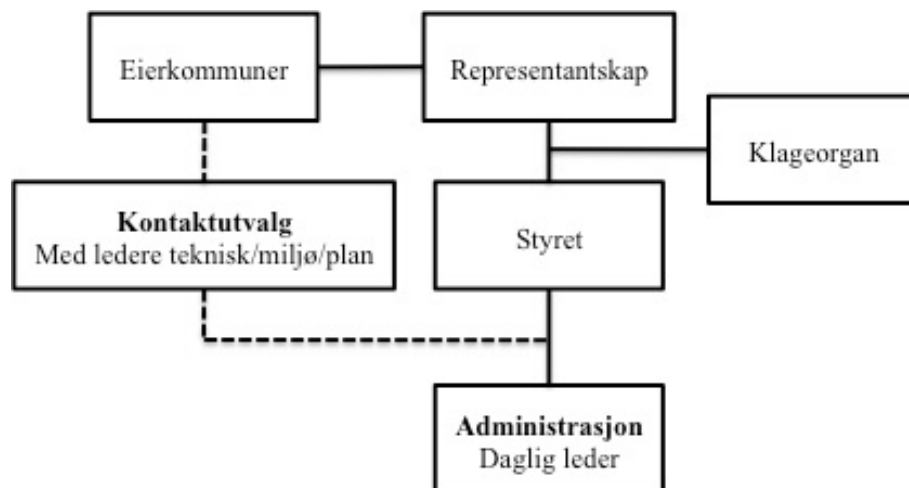
4.1.2 Melhus Kommune

Melhus har i følge SSB (2015) en befolkning på 15880 per 4. kvartal 2014, og et areal på 694 km². Dette er med andre ord en stor kommune i areal i forhold til eksempelvis Trondheim, noe som direkte vil påvirke tjenestene som leveres. I forhold til vannforsyning er 56,6% av befolkningen tilknyttet kommunal vannforsyning, og 68,1 % av befolkningen tilknyttet kommunal avløpstjenester (Statistisk sentralbyrå, 2015). Dette indikerer at det er mindre hoder å fordele gebyrene på, noe som medfører et vesentlig større gebyr her en eksempelvis en kommune som Trondheim.



Figur 5: Forenklet organisasjonskart Melhus kommune

Melhus kommune er en mellomstor kommune, og her finner vi også forskjellige inndelinger. Øverst sitter rådmannen, og to assisterende rådmenn. Under de finner vi ulike virksomheter med fullt resultatansvar, eksempelvis teknisk drift som har ansvar for blant annet veg, vann, avløp og slam. Videre finner vi ulike stabsseksjoner, samt tre rådgivere. Melhus er også med i tre interkommunale selskaper, blant annet Envina som leverer renovasjonstjenesten til Melhus (Melhus Kommune, 2015).



Figur 6: Forenklet organisasjonskart Envina

Envina leverer også renovasjon til Klæbu og Midtre Gauldal kommune, og er lokalisert i Melhus. Selskapet har egen drift og administrasjon separat fra kommunene, men har blant annet et kontaktutvalg og representantskap som det fremkommer av organisasjonskartet. Tjenestene Envina leverer er både i forbindelse med husholdnings- og næringsavfall, og i forhold til selvkost er det viktig å holde de ulike typene avfall adskilt i regnskapet.

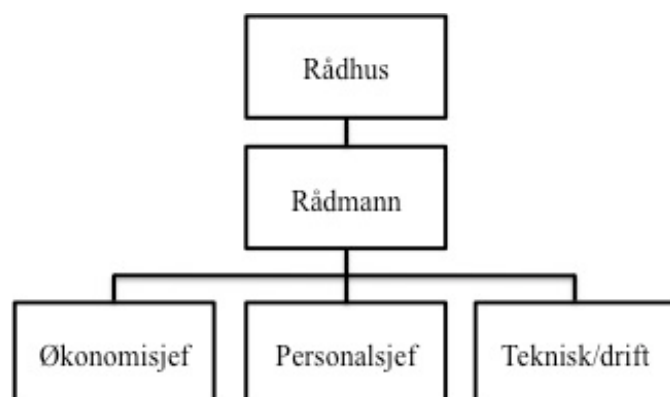
I Melhus kommune har vi funnet en forvaltningsrevisjon som vurderer kostnadseffektiviteten innenfor sektor vann, avløp og renovasjon (Revisjon Midt-Norge IKS, 2010). Denne viser blant annet til at kommunens gebyrøkning for vann er høyere enn prisindeksen og den kommunale deflatoren, mens gebyrøkningen for avløp igjen er lavere enn tilsvarende måleenheter. Økningen i gebyrene kan likevel begrunnes i investeringsnivået, lønns- og prisveksten, samt rentenivået. Hos renovasjonstjenesten levert av Envina har revisjonen funnet en vesentlig lavere økning av gebyret enn både prisindeks og den kommunale deflatoren. Likevel har Envina i løpet av 2005 – 2009 gjennomført årlige avsetninger til selvkostfondet, noe som kan tyde på at gebyret er stipulert for høyt i forhold til de reelle kostnadene for husholdning.

4.1.3 ”Liten kommune”

Den tredje kommunen vi har foretatt undersøkelser i, er en liten kommune med rundt 500 – 2500 innbyggere per 4. kvartal 2014 (SSB, 2015). Den har et stort areal, på rundt 400 – 700 km². I forhold til avløpsnett er 22,5 % påkoblet det kommunale anlegget i 2014, mens 21,2 % er tilknyttet kommunal vannforsyning i 2013. Dette vil som i likhet med Melhus indikere

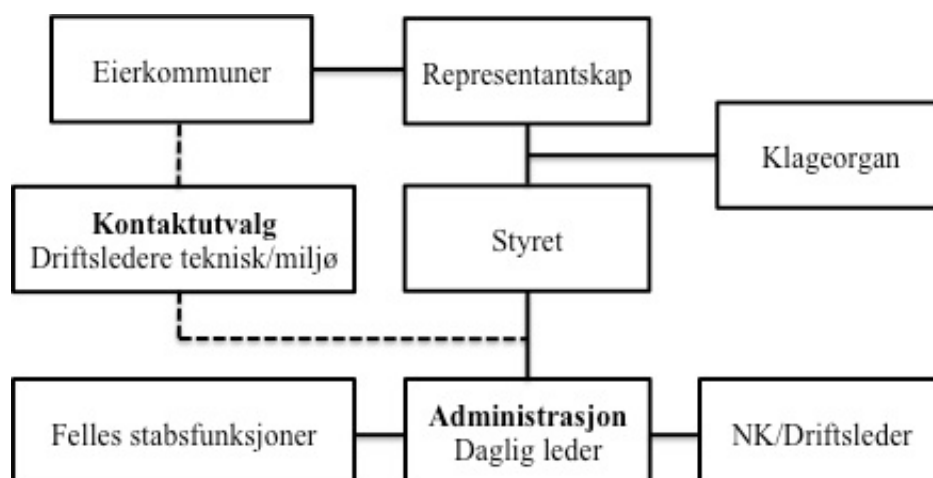
Bakgrunnsinformasjon

betydelig mindre hoder å fordele kostnadene på. Kommunen har i tillegg spredt bebyggelse, og dette medfører utfordringer i forbindelse med plassering av eksempelvis pumpestasjoner og renseanlegg.



Figur 7: Forenklet organisasjonskart "liten kommune"

Siden kommunen er liten, er det få personer som jobber administrativt. Øverst sitter rådmannen, og har sjefer for ulike områder under seg. Vann og avløp drifter kommunen internt, mens de i forhold til renovasjon er tilknyttet det interkommunale selskapet Hamos.



Figur 8: Forenklet organisasjonskart Hamos

Hamos har lik oppbygning sammenlignet med Envina, og opererer med en egen administrasjon separat fra kommunene. I tillegg til "liten kommune", leverer selskapet tjenester til ti andre kommuner. I likhet med Envina leverer også Hamos tjenester i forbindelse med nærings- og husholdningsavfall, i tillegg til tømning av slam.

For denne kommunen har vi funnet en forvaltningsrevisjon fra 2008. Denne ser også på kostnadseffektiviteten innenfor VAR-området¹. Rapporten kan vise til at kommunens gebyrutvikling for vannområdet er vesentlig høyere enn prisutvikling i samfunnet for øvrig, men kan begrunnes i en del store investeringer som er gjennomført siste årene. Innenfor avløpsområdet har gebyret økt gjennomsnittlig litt i overkant av prisindeksen siste årene. Likevel anses dette gebyret å ligge på riktig nivå, etter at avskrivningene blir tatt hensyn til. For begge områdene påpeker revisjonen at en mer helhetlig beregning av gebyrene vil være mer hensiktsmessig, da det i forhold til prisindeks er variasjoner i den prosentvise økningen. I forhold til Hamos, og renovasjonstjenesten viser rapporten til at gebyrene har steget i takt med konsumprisindeksen i perioden 2002 – 2006, men at det som i likhet med Envina er gjort jevnlig avsetninger til fond. Dette kan tyde på at gebyret er stipulert noe for høyt.

For Hamos har vi også funnet en rapport fra 2001, som vurderer organisasjonen i lys av blant annet gebyrøkninger (Revisjon Midt-Norge IKS, 2001). Denne kunne konstatere at Hamos sin tolkning av hva som er tjenester i monopolmarkedet, og hva som tilhører det åpne markedet ikke samsvarer med forurensingsloven. På bakgrunn av dette er det ikke grunnlag til å fastslå om den tvungne renovasjonstjenesten er gebyrlagt til selvkost. Det kan tyde på at inntektene er høyere enn kostnadene, men i forhold til sammenlignbare renovasjonsselskaper har Hamos verken en høyere eller lavere pris på avfallsgebyret. Dette er forhold som ikke ble påpekt i revisjonsrapporten fra 2008, noe som kan tyde på at de har fått orden på dette.

4.2 KOSTRA

I følge Statistisk sentralbyrå (2015) står KOSTRA for Kommune-Stat-Rapportering, og er ansett som et nasjonalt informasjonssystem som gir relevant styringsinformasjon vedrørende kommunal virksomhet. Informasjonen om ulike kommunale tjenester og ressursbruk på ulike områder registres, og sammenstilles deretter for å gi relevant informasjon til beslutningstakere, både på lokalt- og nasjonalt nivå (Statistisk sentralbyrå, 2015). KOSTRA er i dag et godt innarbeidet begrep i kommunal rapporteringssammenheng (Mellempvik et al, 2012), og informasjonen skal også fungere som et grunnlag for analyser, planlegging og styring. Videre skal utvekslet informasjon mellom staten og kommunesektoren gi et grunnlag for en vurdering av sammenhengen mellom ressursbruk, kommunenes tjenesteyting og behovene i kommunenes befolkning (Mellempvik, et al., 2012).

¹ Vi inkluderer ikke kilde på denne, da "liten kommune" ønsker å forbli anonyme.

Den 15.juni hvert år publiserer SSB korrigerede tall fra kommunene (Statistisk sentralbyrå, 2015). Eksempler på relevante brukere av denne informasjonen er blant annet befolkningen, media, kommunene selv og statlige styringsorganer. Media ønsker å belyse forskjeller mellom kommuner på inntekts- eller utgifts-/kostnadssiden (Mellempvik et al., 2012), og deres publikasjoner kan fort fungere som en agendasetter for diskusjon (Sinclair, 1995).

Videre skal vi presentere noen oversikter over diverse nøkkeltall som vi mener er relevant for vår oppgave. Formålet med dette er å gi leseren en bedre og grafisk oversikt over de mest sentrale forskjellene i kommunene.

4.2.1 Nøkkeltall fra KOSTRA

En oversikt over gebyrutviklingen de siste 5 årene følger. Satsene som rapporteres her er definert som normalgebyr, hvilket kan betraktes som gjennomsnittlige satser.

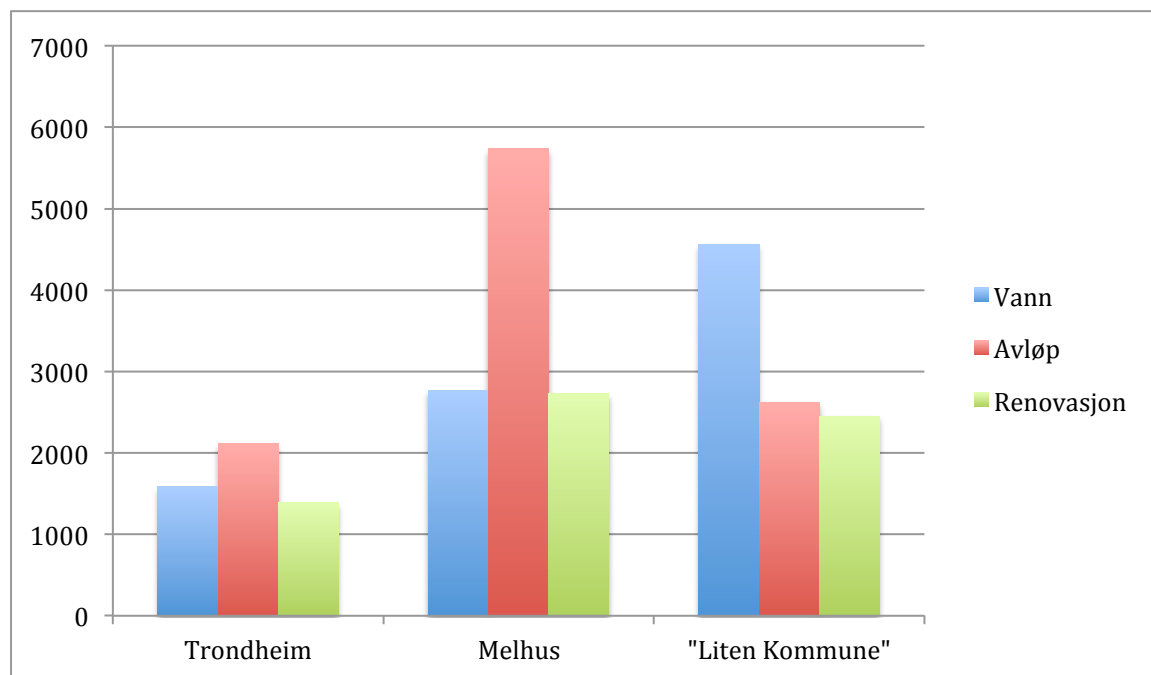
Gebyrstørrelsene som fastsettes det respektive året baseres på budsjett, og betales av innbyggerne det påfølgende året. Satsene som betales i 2015 er derfor fastsatt og rapportert inn under året 2014.

Kommune	Årsgebyr	2010	2011	2012	2013	2014
Trondheim	Vann	1099	1396	1465	1539	1584
	Avløp	2148	2222	2224	2113	2112
	Renovasjon	1664	1498	1348	1348	1388
Melhus	Vann	2426	2664	2664	2664	2768
	Avløp	4448	5250	5250	5512	5734
	Renovasjon	1865	1865	2360	2478	2726
"Liten kommune"	Vann	3942	4139	4217	4344	4560
	Avløp	2693	2376	2420	2492	2616
	Renovasjon	2400	2420	2432	2570	2450

Tabell 2: Gebyrutvikling 2010-2014

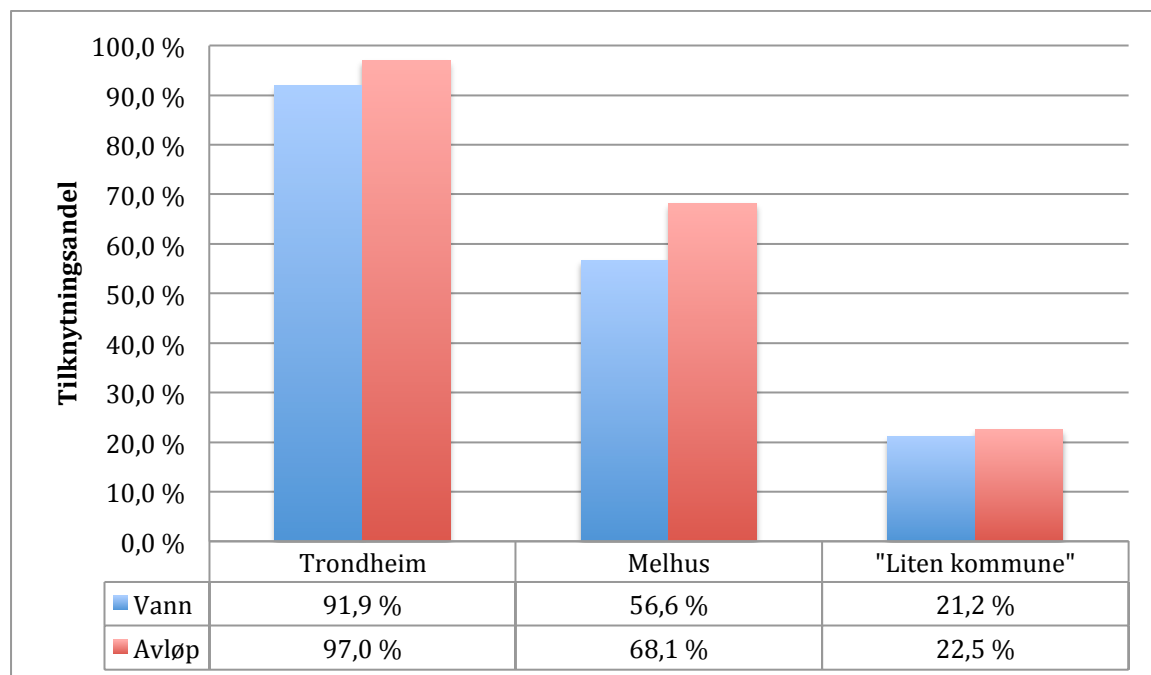
(Statistisk sentralbyrå, 2015)

Tallene for 2014 kan også fremstilles i diagram, slik at det er lettere å danne seg et oversiktsbilde av forskjellene mellom kommunene vi har undersøkt.



Figur 9: Gebyrtsatser 2014

I tillegg er det som vi også tidligere har vært inne på, store forskjeller vedrørende hvor stor andel av innbyggerne som er tilknyttet det offentlige vann- og avløpsnett. Derfor har vi valgt å illustrere denne tilknytningsgraden det siste året innenfor de ulike kommunene.



Figur 10: Andel tilknyttet offentlig vann- og avløpsnett

(Statistisk sentralbyrå, 2015)

4.3 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester

”En selvkostkalkyle er en oppstilling over samtlige kostnader for et produkt eller en ordre inntil den er lever til kunden.” (Boye, Heskestad og Holm, 2011, s. 253)

Formålet med kalkyler generelt er forskjellig, og de kan blant annet brukes til lønnsomhetsvurderinger, prising av ordrer eller tjenester, produktrelaterte beslutninger eller kostnadskontroll. Når salgsprisen skal settes for et produkt eller en tjeneste, kan dette gjøres med utgangspunkt i blant annet selvkost (Boye et al, 2011). Innenfor en del kommunale tjenester er selvkost satt som den rettslige rammen for brukerbetaling, og omfatter regler om blant annet avgifter, gebyrer og egenbetaling. Her utarbeides det en selvkostkalkyle på kostnadene, både før og etter periodeslutt for de aktuelle tjenesteområdene (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Kalkylene fungerer som en form for kontroll, og skal sikre at gebyrinntekter ikke skal overstige kommunens selvkost. Innenfor tjenester som renovasjon og tømning av septiktanker er kommunen pålagt full kostnadsdekning, noe som innebærer at gebyrene ikke skal overstige selvkost. For tjenester som eksempelvis vannforsyning, avløpshåndtering og feiertjenester, er kommunen imidlertid ikke pålagt full kostnadsdekning.

Kommunal – og moderniseringsdepartementet (2014, s. 9) tar utgangspunkt i følgende definisjon av selvkostbegrepet:

”Selvkost er den totale kostnadsøkningen en kommune eller et selskap påføres ved å produsere en bestemt vare eller tjeneste.”

Jamfør denne definisjonen tolkes det at kostnader som kun er direkte eller indirekte knyttet til den samlede produksjonen av aktuelt produkt skal inngå i selvkostkalkylens beregningsgrunnlag. Formålet med retningslinjene er å gi kommunen konkret veiledning vedrørende hvilke kostnader som skal henføres til en bestemt betalingstjeneste, og som dermed inngår i selvkostkalkylen (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Å avvike fra retningslinjene i veilederen er ikke ensbetydende med å bryte en lov eller forskrift, men det anbefales at veilederen benyttes, og at eventuelle avvik bør begrunnes.

Brukerbetaling generelt basert på full kostnadsdekning gir heller ingen garanti for at kommunen drives effektivt. Dersom kommunen drives ineffektivt vil dette bli en del av gebyrgrunnlaget, i tillegg til det minimale kostnadsnivået ved senere års selvkostkalkyler. For å unngå at kommunen drives ineffektivt vil sammenligninger av pris og kostnader med tilsvarende virksomheter i andre kommuner eller private tilbydere være hensiktsmessig. Et slik sammenligningsgrunnlag vil forsyne kommunene viktig tilleggsinformasjon for å sikre en mer kostnadseffektiv kommunedrift.

4.3.1 Direkte kostnader

”Direkte kostnader kan alltid henføres til den aktuelle selvkosttjenesten. Direkte kostnader er arbeid, varer og tjenester som anvendes for å yte tjenesten”

(Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014, s. 12).

Jamfør dette er direkte kostnader de kostnader som umiddelbart kan tilordnes den aktuelle kommunale betalingstjenesten, og omfatter både faste og direkte variable kostnader. Alle direkte kostnader forbundet med tjenesteytingen skal inngå i selvkostkalkylen (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Eksempler på dette er blant annet lønn til ansatte eller generelt kjøp av varer og tjenester som inngår i tjenesteproduksjonen. Kostnadene kan være fullt ut henførbare, men i noen tilfeller vil de bare være en andel henførbare. Eksempler på dette er når ansatte utfører oppgaver i lys av flere tjenester. Da blir utøvelse av skjønn hensiktsmessig, og denne skjønnsutøvelsen er beskrevet i veileder til regnskapsrapportering i KOSTRA (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). For kostnader som det i retningslinjene ikke finnes noen klar anbefaling på, er det opp til kommune å avgjøre hva som er mest hensiktsmessig å gjøre. Det er likevel en forutsetning at bruken må være konsistent over tid.

4.3.2 Henførbare indirekte kostnader

”Indirekte kostnader er henførbare når interntjenesten bidrar til å skape en helhetlig tjeneste for brukerne. Indirekte kostnader er deler av kostnader som i KOSTRA er henført til administrasjonsfunksjonen eller funksjonen for kontroll og revisjon”

(Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014, s. 13).

Jamfør denne definisjonen er indirekte kostnader aktiviteter som mer indirekte er koblet til kjerneproduktet innbyggerne betaler for. Et annet navn for denne type kostnader er interntjenester, og innebærer tjenester som understøtter eller er komplementære med de direkte brukerrelaterte tjenestene (Kommunal- og tjenestedepartementet, 2014). Noen typer interntjenester er lik for alle kommune, som eksempelvis administrasjon og ledelse av tjenesten. Angående andre typer interntjenester vil mengdebruken variere mellom kommunene. Årsaken til dette er blant annet at kommunene kan velge å outsource interntjenestene fra private leverandører, istedenfor å stå for dem selv. Eksempler på denne type tjenester er blant annet juridiske tjenester, kopierings- og trykkeritjenester og bygningsvedlikehold (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014).

I forhold til selvkostkalkylen må både kostnadene og inntektene fordeles til betalingstjenesten, og her settes kommunens skjønnsutøvelse på prøve.

”Fordelingsmetode for indirekte kostnader i selvkostkalkylen bør primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten. Alternativt brukes selvkosttjenestens andel av kommunens brutto driftsutgifter som fordelingsnøkkel” (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014, s. 13).

Andelen av kommunens brutto driftsutgifter, kalles også netto driftsutgifter. Denne type utgift kommer til uttrykk gjennom kommunens brutto driftsinntekter fratrukket driftsinntekter knyttet til interntjenesten. Generelt sett er målet at metoden som brukes i størst mulig grad skal reflektere faktisk bruk av interntjenesten. Dette er en utfordrende post i selvkostkalkylen, og valg av riktig fordelingsnøkkel er viktig. For at fordelingsnøkkelen skal reflektere bruken best mulig, er det viktig at kommunen dokumenterer interntjenester løpende, med bruk av relevante fordelingsnøkler for beregninger av de ulike tjenestenes bruk av interntjenester (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014).

4.3.3 Kapitalkostnader

Kapitalkostnader i selvkostkalkylen skal fange opp de kostnadene som oppstår når kapital bindes opp i langsiktige investeringer, eksempelvis i forhold til maskinelt utstyr, kjøretøy eller bygninger. Kapitalkostnadene består både av avskrivninger og en kalkulatorisk

rentekostnad, og skal reflektere alternativkostnaden ved at midler bindes opp i investeringer. Renten som benyttes er en 5-årig swaprente, med et tillegg på $\frac{1}{2}$ prosentpoeng. Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2014) viser til at denne rentekostnaden skal tilsvare den alternative avkastningen kommunen kunne oppnådd ved å plassere det netto investeringsbeløpet (altså beløpet fratrukket avskrivninger) i markedet.

Ved å belaste selvkostkalkylen med kapitalkostnader, fordeles utgiften ved en investering over perioden eiendelen er i bruk. På denne måten ivaretas generasjonsprinsippet (som vi skal utdype nærmere i kapittel 4.3.5) ved at kostnadene blir belastet brukerbetalingen kontinuerlig. Årsaken til at man skal beregne kalkulatoriske rentekostnader, er at selvkostkalkylen skal være uavhengig av finansieringsform. Dersom man lånefinansierer en investering påløper det rentekostnader, men det gjør det ikke uten videre når man benytter egenkapital. Derfor vil en beregning av kalkulatoriske renter reflektere at det også har en tilsvarende kostnad å benytte egne midler.

4.3.4 Over-/underskudd og selvkostfond

”Kommunen kan framføre et overskudd fra selvkosttjenesten til et senere år (innenfor en viss periode). I praksis skjer dette gjennom et bundet selvkostfond. Selvkostfondets funksjon er å håndtere svingninger i inntekt og kostnader mv. slik at gebyrene kan holdes mer stabile” (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014, s. 25).

Jamfør dette vil selvkostregnskapet avsluttes med et overskudd eller underskudd. I forhold til reguleringer av selvkostfondet og kommuneregnskapet skal det være en sammenheng mellom over- og underskudd. Unntaket er for håndtering av situasjoner med fremførbart underskudd. Dersom man sitter igjen med et positivt resultat skal dette avsettes til et bundet driftsfond, altså selvkostfondet. Videre skal et negativt resultat motregnes i selvkostfondet, i den utstrekning det er midler på fondet (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Hvis dette ikke er tilfellet, kan underskudd i selvkostregnskapet unntaksvis fremføres mot fremtidige overskudd dersom gebyrområdet gjennom lov eller kommunestyrevedtak er pålagt full kostnadsdekning. Et slikt underskudd i selvkostkalkylen skal ikke medføre negative selvkostfond i kommunens årsregnskap, kun i etterkalkylen.

I forhold til de ulike selvkostområdene skal gebyrinntektene fra de ulike områdene finansiere de respektive formålene. Hvert område skal ha ett eget selvkostfond, slik at gebyrene for den enkelte brukertjeneste kan kontrolleres (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Kommunen har ikke anledning til å slå sammen fond for ulike områder og tjenester. I tillegg skal det også beregnes kalkulatoriske rentekostnader på midlene i selvkostfondene, da dette reflekterer alternativkostnaden ved at pengene er bundet opp i fondet. Beregningsgrunnlaget er basert på gjennomsnittlig beholdning det aktuelle år. Ved et underskudd i selvkostregnskapet kan tilsvarende prinsipp legges til grunn, dersom kommunen er pålagt det gjennom lov eller forskrift, eller dersom kommunestyret har bestemt at tjenesten fullt ut skal betales av brukerne (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014).

4.3.5 Generasjonsprinsippet

I forhold til selvkostkalkyler er generasjonsprinsippet svært sentralt, og innebærer at kommunen ikke skal bygge opp et fond over lengre tid. Kommunen skal ha en planlagt prosess både for opp- og nedbygging av fondet (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Selvkostfondet etableres som tidligere nevnt gjennom et overskudd på etterkalkylen, og fondet skal deretter brukes til å finansiere fremtidige gebyrgrunnlag. Selvkostfondet skal bare brukes til sitt formål, og eksempelvis ikke til finansiering av investeringer. Investeringer på selvkostområdet skal finansieres av andre midler enn selvkostfondet.

Generasjonsprinsippet kaster lys over viktigheten av tidsriktighet. Brukerne av kommunale betalingstjenester skal kun betale for de tjenester de drar nytte av, og dagens brukere skal ikke subsidiere bruken til senere generasjoner gjennom et fond bygget opp av gebyrinntekter (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Vanlig praksis anbefales at et over- eller underskudd i ett år henholdsvis tilbakeføres eller dekkes inn fra brukerne innen fem år, etter at over- eller underskuddet i selvkostkalkylen oppstod. Femårsperioden som retningslinjene anbefaler, er basert på en avveining mellom ulike hensyn. Det er hensiktsmessig at selvkostprinsippet kan praktiseres med rom for en viss fleksibilitet og stabile gebyrer når det er behov for dette. Videre gjelder hensynet om at dagens brukere verken skal subsidiere eller bli subsidiert av fremtidige brukere, og at kommunens samlede gebyrinntekter i det gitte år skal reflektere kommunens årskostnad ved å levere tjenestene. I noen tilfeller kan det være hensiktsmessig å benytte en lengre periode for utligning av over-

og underskudd enn fem år. Dette kan være eksempelvis med tanke på investeringer og utbygging av nytt avløpsnett.

4.3.6 Tidligere års feil i regnskapet og kalkyler

Avdekkes det feil i tidligere års selvkostkalkyle, skal dette i utgangspunktet rettes i senere års kalkyle. Eksempler på slike feil kan være feil anvendelse av fordelingsnøkler, kalkylerente, levetid anleggsmidler og henføring av indirekte og direkte kostnader.

”I vurderingen av retting av feil, bør det tas hensyn til hva som anses som et vesentlig beløp for abonnementene.” (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014, s. 29).

Feil i regnskap og kalkyler kan være både til fordel og ulempe for brukerne. Innebærer avdekket feil at kommunen i foregående år har krevd inn for høye gebyrer, må det i det enkelte tilfellet vurderes om feilen er så vesentlig at kalkylen må korrigeres slik at beløpet tilbakeføres brukerne, enten direkte eller gjennom lavere gebyrer i fremtiden.

5. Empiri

I dette kapittelet presenterer vi resultatene fra intervjuene våre. Først ser nærmere på hvordan kalkylene er utformet, og forsøker å få en forståelse over hva som ble lagt til grunn i utformingen. Videre belyser vi ulike områder ansett som spesielt utfordrende, med fokus på grunnlaget for de valgte målingene og vesentlighetsvurderinger i forbindelse med løpende rapportering og prognoser for fremtiden. Til slutt oppsummerer vi de mest sentrale funnene av undersøkelsen.

5.1 Kalkylenes utforming

Formålet med dette underkapitlet er å gi et bilde på hvordan kalkylene er utformet i lys av hva som opplevdes utfordrende, i tråd med forskningsspørsmål 1. Hvordan de ulike kommunene velger å utforme sin kalkyle er valgfritt, men retningslinjene av kommunal- og moderniseringsdepartementet (2014) kommer med anbefalinger. Dette vil gi et bilde på hvordan kommunene har tolket retningslinjene, og deretter utformet sin kalkyle.

5.1.1 Trondheim

Selvkostoppstillingen til Trondheim kommune, tall oppgitt i 1000.

Etterkalkyle 2014	Vann	%	Avløp	%	Renovasjon	%
Gebyrinntekter	141 833	93,8	173 415	89,5	109 769	83,1
Øvrige driftsinntekter	9 395	6,2	20 352	10,5	22 371	16,9
Driftsinntekter	151 227	100	193 767	100	132 139	100
Direkte driftsutgifter	89 377	57,0	99 139	55,1	146 611	97,2
Avskrivningskostnad	34 185	21,4	44 554	24,8	2 016	1,3
Kalkulatorisk rente	26 060	16,6	26 662	14,8	1 404	1,0
Indirekte netto driftsutgifter	7 136	4,5	9 292	5,2	737	0
Indirekte avskrivningskostnad	107	0	123	0	9	0
Indirekte kalkulatorisk rente	12	0	14	0	1	0
Driftskostnader	156 877	100	179 783	100	150 777	100
Resultat	-5 650		13 984		-18 638	
Kostnadsdekning %	96,4%		107,8%		87,6%	
Selvkostfond 01.01	43 357		90 828		45 350	
+ Avsetning til selvkostfond	0		13 984		0	
- Bruk av selvkostfond	-5 650		0		-18 638	
+ Kalkulert renteinntekt selvkostfond	1 090		2 631		969	
Selvkostfond 31.12 (inkl. rente fond)	38 798		107 443		27 682	

Tabell 3: Kalkyleoppsett Trondheim

De kommunale betalingstjenestene er som tidligere nevnt driftet internt i kommunen, og leverer bare tjenester til forbrukerne i Trondheim. Selvkostkalkuleringen av tjenestene foregår hos økonomifunksjonen i rådmannens fagstab, med støtte fra virksomhetslederne for de ulike selvkostområdene og rådgivere på kommunal teknikk [TØ3]. Kommunen benytter en kalkyle utformet av det eksterne firmaet Momentum, og betaler en årlig avgift for denne anvendelsen. Firmaet leverer selvkostmodeller til om lag 100 kommuner, og har spisskompetanse innenfor feltet. Momentum holder grunnmodellen teknisk oppdatert hvert år, med oppdaterte selvkostregelverk og retningslinjene fra kommunal- og moderniseringsdepartementet. I denne overordnede modellen er det like, men separate kalkyler for hvert selvkostområde, hvor det kan legges inn tilpasninger til hvert område. Eksempelvis er det egne krav til kalkylen for renovasjon, etter retningslinjer fra miljødirektoratet [TØ1]. Selve modellen fra Momentum har de benyttet i drøyt ti år, som en direkte årsak av en tidligere revisjonsrapport som avdekket flere større feil i kalkylen på vann og avløpssiden.

”Det er direkte forårsaket av en annen revisjonsrapport som var ganske blodig på vann og avløp. Der var det masse avvik, hovedsakelig på kapitalsiden. Når modellen ble utarbeidet var den satt opp feil, og det gjorde at bykassen tjente 50 mill. Det er penger for de også. Dette fant vi ut sammen med revisjonen, og det ble behørig omtalt i media. Derfor valgte man Momentum. Mer effektivt enn å gjøre alt dette selv, så mye tall som det er” [TØ1].

I kommunen generelt er det imidlertid ingen tjenester som blir subsidiert. Det er ikke aktuelt, sett fra bykassens side [TØ1]. Målet er at tjenestene skal betale seg selv [TØ3]. Derfor brukes også utdrag fra kalkylen til å dokumentere tallene i etterkalkylen og notene i årsrapporten.

”Kalkylen er utformet med det formål å fange opp all ressursbruk forbundet med tjenesteproduksjonen, slik at vi kan få inn pengene med minst mulig støy. Vi har ingen interesse av at revisjonen skal ha grunnlag til å påpeke feil her og der. Rådmannen ønsker heller ikke ekle revisjonskommentarer” [TØ1].

Kalkylen er også utformet for å inkludere kostnader forbundet med administrativ ledelse og nødvendige støttefunksjoner for tjenesteproduksjonen. På flere av områdene benyttes timeregistrering, med fokus på hvor arbeid er utført og korrekt henføring av kostnader [TØ3]. Det er imidlertid en del utfordringer forbundet med valg som tas på enhetsnivå når det

kommer til de direkte kostnadene og hvor mye som skal henføres selvkost. Dette diskuteres hyppig med kommunerevisjonen, og i rådmannens fagstab utøves en ren alternativbetragtning [TØ1, TE2]. Dette begrunnes i at dersom man ikke hadde hatt vann og avløp, hva hadde funksjonene gjort da? Så lenge det ytes mot vann og avløp, skal kostnadene henføres dit. Kostnadene forbundet med utarbeidelse av hovedplanen for vann og avløp (som inngår i kommunens langsiktige byutviklingsplan), er et eksempel på en kostnadshenføring som har vært gjenstand for diskusjon med kommunerevisjonen:

”Vi hadde en ganske hissig diskusjon om hovedplanen til vann og avløp var henførbart mot områdenes selvkost. Planen sier hva som skal gjøres innenfor vann og avløp fremover, strategier og hvor mye det koster. Lang og tung plan. Revisjonen argumenterte for at kommunen måtte lage dette uansett, og at det derfor ikke var henførbart mot selvkostfeltet. Vi argumenterte for vår alternativbetragtning, og etter en god del diskusjon har de egentlig gitt seg på det” [TØ1].

Kalkylene er også utformet med den hensikt at det inkluderes anleggskostnader i form av kalkulatoriske renter og avskrivninger, avhengig av hvor lang tid man bruker på utbyggingen. Dette går typisk på ledningsnett, renseanlegg og avfallssystemer. Tar utbygging kortere tid, inkluderes kostnadene som regel fra den er ferdigstilt. Når utbyggingstiden derimot er lengre, kan kostnadene inkluderes fra dag en av utbyggingen [TE2]. Her benyttes årlig investert beløp som beregningsgrunnlag [TØ3]. Ved å benytte en slik praksis unngås det for store hopp i verdiene på tilførte anleggsmidler.

Avslutningsvis i kalkyleoppsettet salderes selvkostfondene, slik at de går i null. Hvert selvkostområde opererer med eget fond. Siden aktiviteten i kommunen er såpass omfattende, vil det imidlertid alltid bli store avvik mellom de forventede kostnadene, og de man faktisk har ved årsslutt [TØ1, TE2]. Derfor er det hensiktsmessig å opprettholde en viss positiv saldo for å sørge for en mest mulig jevn gebyrutvikling, og kommunen ønsker å operere med et stabilt nivå på 10-15 millioner hver på vann og avløp [TØ3]. Utviklingen på fondene vil i lys av dette være med på å styre gebyrutviklingen, og skal ut i fra generasjonsprinsippet strekke seg til et femårsperspektiv. Når fondene er for store, er bruk av fond en grunnleggende forutsetning i kalkylen for neste års gebyrfastsettelse. Overføring fra fond blir da en del av inntektsgrunnlaget i kalkylen, og ikke bare en avsluttende dekning av avviket mellom inntekter og kostnader. Det er også viktig å understreke at overskudd på fondene

renteberegnes og henføres kalkylen i form av kapitalkostnader. Dette skal gjenspeile alternativkostnaden ved å ha penger bundet opp i fondene [TØ1].

Renovasjonsgebyrene kalkuleres i samme modell som de andre selvkostområdene hos rådmannens fagstab, men tallgrunnlaget vil også avhenge av vurderinger som er gjort i det kommunale aksjeselskapet TRV. Etter at kommunen besluttet å benytte Momentum sine kalkyler, har også TRV skaffet seg en egen kalkyleavtale basert på oppsettet i den overordnede modellen. Dette gir økt kontroll med tanke på regelverket og retningslinjene som ligger til grunn, samt at tallene som føres videre til hovedmodellen blir mest mulig riktig [TE2].

”Jeg synes det er viktig å fange opp all ressursbruk forbundet med tjenesteytelsen. Det er vi pålagt å gjøre. Loven sier at forurenser skal betale, slik at husholdningsavfallet må faktureres til hundre prosent selvkost. Det skal verken være under- eller overestimert. Så vi prøver å være nokså nøye” [TE2].

Når avfallet skal innhentes, brukes ofte de samme bilene til å utføre oppgaver samtidig. Kostnadene for nærings- og husholdningsavfall skal etter regelverket skilles, og belastes de ulike brukergruppene. I de tilfellene der det anses som nødvendig fordeles kostnadene etter nøkler, basert på liter mengden på kundenes dunker. Nøklene gjennomgås og oppdateres i en 3-4 års syklus [TE2]. Kundene betaler også differensierte gebyrer avhengig av hvilken størrelse og løsning de har på avfallshåndteringen sin, slik at det foreligger data på hvilket volum som forventes å samle inn.

Det er også viktig å understreke at det særlig på renovasjonssiden er et stort positivt selvkostfond det arbeides kontinuerlig med å ta ned. Fondet har vært oppe i rundt 60 millioner, og da er det viktig å ha en plan for å bygge det ned, slik at man unngår for store hopp i gebyrene [TE2]. På renovasjonssiden har en såpass stor bruk av fondet blitt inkludert i kalkylen, noe som medførte en reduksjon av gebyret i et par år. Først som en nominell reduksjon i 2011, før gebyret videre ble holdt flatt. Da blir det reelt sett redusert, siden prisstigning ikke ble tatt hensyn til [TE2]. Dette er i tråd med de tidligere presenterte KOSTRA-tallene. Kommunen prøver til størst mulig grad å la gebyret ligge flatt isteden for å senke det, men her har altså fondet vært for stort til at det har vært hensiktsmessig. I de tilfellene utformes kalkylen med forutsetning om en slik betydelig fondsreduksjon.

5.1.2 Melhus

Melhus kommune drifter vann og avløp internt i kommunen, mens renovasjonstjenesten blir som tidligere nevnt levert av det interkommunale selskapet Envina. Det er dermed snakk om to ulike enheter, og det blir hensiktsmessig å skille mellom hvordan kalkylen er utformet innenfor kommunen og det interkommunale selskapet.

Vann og avløp

Kalkyleoppsettet for vann og avløp, tall oppgitt i 1000.

Etterkalkyle 2014	Vannforsyning	Avløp
Direkte driftsutgifter	10 219	14 745
Kalkulatoriske avskrivinger vann	3 680	5 467
Kalkulatoriske renter vann	2 304	3 189
Andel fellesutgifter vann	1 022	1 475
Inntekter	15 846	23 829
Interne renteinntekter	223	311
Overføring til kap.reg.		
Netto	-1 157	-735
Bruk av bundet dr.fond, vann	1 157	735
Avs. til bundet dr.fond, vann	0	0
Kalkulatoriske avskrivinger	3 680	5 467
Kalkulatoriske renter	2 304	3 189
Andel fellesutgifter vann	1 022	1 475
Interne renteutgifter vann	223	311

Tabell 4: Kalkyleoppsett Melhus

Melhus opererer med en selvutviklet kalkyle, som gjelder for både vann og avløp. I utformingen har kommunen lagt mest vekt på å få frem selvkosten, altså at den skal være mest mulig nøyaktig og korrekt [MØ3]. Kalkylen er formet som et regneark i Excel, og ble først utarbeidet i Trondheim kommune en gang på tidlig 90-tallet. Personen som satt med denne kalkylen fikk etter hvert jobb i Melhus kommune, og tok med seg kalkylen. Dette er interessant, da det fremkommer av funn fra Trondheim kommune at de har tatt i bruk kalkyle fra Momentum grunnet en del mangler i den eksisterende kalkylen. Melhus påpeker likevel at regnearket blitt justert og tilpasset siden da [MØE2]. Det er svært få som jobber med selvkostprosessen, og arbeidet foregår på en lukket del av intranettet der kun aktuelle

personer har tilgang [MØE2, MØ3]. Når det kommer til kalkylens oppbygning, har den fokus på blant annet investeringer og oppdateringer med reelle kostnader fra årsregnskapet. Melhus kommune starter med å legge inn alle investeringer på vann og avløp.

”Det går på at man legger inn alle investeringskostnader, og har en beregningsmodell der du må ta stilling til om avskrivningstiden er 10,20 eller 40 år” [MØ3].

Videre har de et eget ark for avdrag og et eget for renter, og en rekke kontrollfunksjoner som skal gå i null [MØ3]. Modellen oppdateres jevnlig, særlig i forbindelse med utarbeidelsen av nye budsjett. Kommunen selv mener beregningsmodellen fungerer svært godt, og er blant annet godt fulgt opp og kontrollert av kommunerevisjonen.

”Modellen er kontrollert opp i mente og fungerer gang etter gang” [MØ3].

De direkte driftskostnadene blir ført direkte i regnearket, og oppdateres senere i forhold til driftsregnskapet. Når det kommer til de indirekte kostnadene, skal fordelingsmetoden primært være en som best gir uttrykk for bruken av interntjenesten (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Melhus kommune opererer med en fast prosentsats på ti prosent av de direkte utgiftene, som er akseptert av kommunerevisjonen [MØ3]. Denne fordelingsnøkkelen oppdateres jevnlig, og det fokuseres på viktigheten ved at kommunen hele tiden dokumenterer sine handlinger. Gerhardsen og Gulbrandsen (2009) påpekte imidlertid i sin forskning at ansatte i økonomiavdelingen og på teknisk etat hadde forskjellige meninger angående dokumentasjonsbehovet. Dette virker ikke å være tilfellet her, da personen i som jobber med selvkost både har en fot innen økonomiavdelingen og på drift, og påpeker viktigheten vedrørende dokumentasjon av handlinger.

I forhold til alternativkostnaden eller kalkulatorisk rentekostnad forbundet med både anskaffelser av varige driftsmidler og selvkostfond, benyttes en femårig SWAP-rente [MØE2]. I utregningen av renten for 2015 har kommunen tatt summen av de fem siste årene frem til 2014. Denne korrigeres i etterkant, og da er inntektsrenten den samme som utgiftsrenten [MØ3].

De siste årene har denne kommunen operert med positive selvkostfond, noe som skyldes et ekstremt lavt rentenivå [MØ3]. Policyen til kommunen er da på lik linje med Trondheim å

kjøre med bevisste underskudd på selvkostfondene, ved å enten justere ned gebyret, eller holde det flatt. Melhus har valgt å holde gebyret flatt, og dermed ikke korrigere for vanlig prisstigning.

”Fondet vil da gå i minus, noe som er hensikten med det, slik at gebyret kan holdes mest mulig jevnt” [MØ3].

Renovasjon

Kalkyleoppsettet Envina bruker, tall oppgitt i 1000.

Etterkalkyle 2013	Renovasjon	%
Driftsinntekter:		
Salgsinntekter	27 736	100
Annen salgsinntekt	- 0,1	0
Sum driftsinntekter	27 736	100
Driftskostnader:		
Varekostnad	7 644	27,3
Lønn inkl. sosiale utgifter	10 719	38,2
Avskrivning på varige driftsmidler	1 856	7,0
Andre driftskostnader	7 827	28,0
Sum driftskostnader	28 046	100
Driftsresultat	- 311	
Finansinntekter:		
Annen renteinntekt	216	100
Annen finansinntekt	0	0
Sum finansinntekter	216	100
Finanskostnader:		
Annen rentekostnad	205	100
Sum finanskostnader	205	100
Netto finansposter	11	
Ordinært resultat	- 299	

Tabell 5: Kalkyleoppsett Envina

Envina er et interkommunalt selskap, og forholder seg til lov om interkommunale selskaper. Denne type selskap skal likevel forholde seg til retningslinjene utarbeidet av kommunal- og moderniseringsdepartementet, på lik linje med kommunen når det kommer til selvkost. En av de største forskjellene er at stort sett alle kostnader og inntekter tilhører selskapet, og utfordringen ligger i hvordan kostnadene skal fordeles i forhold til næringsavfall,

husholdningsavfall og kommunale bygg og anlegg, som er de tre størrelsene Envina opererer med.

Envina benytter en kalkyle de har utarbeidet selv, og mener den er ganske logisk oppbygd [MØE1]. I utviklingen av selvkostkalkylen har Envina lagt vekt på at kalkylen skal være en kombinasjon av mest mulig praktisk, nøyaktig og anvendbar. Den skal være lett å forstå og etterprøvable [MØE1]. Forkalkylen utarbeides i forbindelse med budsjettprosessen, og da forespeiles de forventede kostnadene på selvkost. Gebyret blir satt deretter. Når året er omme skal etterkalkylen utarbeides, og da vil de reelle kostnadene sammenstilles med forkalkylen.

I fordelingen av kostnadene benytter Envina en fordelingsnøkkel de har utarbeidet selv. Denne er en matematisk formel, som tar hensyn til blant annet mengde avfall, antall kunder, dunker og tømminger. I forhold til eksempelvis dieselkostnadene viser nøkkelen at 85% skal fordeles på husholdningsavfall, 5% på kommunale bygg og anlegg og 10 % på næringsavfall [MØE1]. Fordelingen av de indirekte kostnadene oppleves ikke som særlig utfordrende.

”Alle kostnader blir fordelt som direkte kostnader, siden alt er innad i selskapet. Derfor har vi ikke noen egen spesifisering av hva som er indirekte eller ikke” [MØE1].

Når det kommer til alternativkostnaden eller kalkulatorisk rentekostnad som skal beregnes på anskaffelser av varige driftsmidler og selvkostfond, utarbeider ikke selskapet et fullstendig selvkostregnskap for husholdningsvirksomheten. Kommunerevisjonen påpekte mangler her, og per i dag jobber Envina med å ordne dette. I forhold til rente benytter selskapet seg av en vanlig bankrente, og ikke femårig swaprente som anbefales.

”Selskapet utarbeider ikke et fullstendig selvkostregnskap for husholdningsvirksomheten. Da manglet vi det du spør om her. Her har vi en liten, holdt på å si, unntaket som bekrefter regelen om at vi er perfekte” [MØE1].

I dag er selskapet preget av et stort positivt selvkostfond fra 2008, noe som kan relateres til forvaltningsrevisjonen fra 2010, som påpekte at Envina i løpet av perioden 2006 – 2009 hadde gjort årlige avsetninger til selvkostfond (Revisjon Midt-Norge IKS, 2010). Dette jobbes den dag i dag med å få ned, og medfører at selskapet må budsjettere med underskudd i et generelt vekstår.

”Etter at jeg begynte her har strategien vært å peise på med å få underskuddet opp, og fondet ned. I fjor gikk vi med underskudd, og da er det dette 2008 fondet vi spiser av. Vi både skal gå med underskudd, samtidig som vi skal bygge nytt anlegg og tjene penger. Det er en litt spesiell situasjon” [MØE1].

Selskapet ønsker på lik linje med både Melhus og Trondheim kommune å kjøre en policy hvor selvkostfondene er noe positive over tid, slik at gebyrutviklingen kan holdes mest mulig jevnt [MØE1].

5.1.3 ”Liten kommune”

På lik linje med Melhus drifter denne kommunen vann og avløp internt, mens renovasjonstjenesten blir som tidligere nevnt levert av det interkommunale selskapet Hamos. Det blir dermed også her hensiktsmessig å skille mellom hvordan kalkylene er oppbygd.

Vann og avløp

I denne kommunen brukes det hovedsakelig samme type etterkalkyle på de to ulike områdene, men praksisen er noe mindre detaljert og enklere sammenlignet med de andre kommunene. I forhold til gebyrfastsettelse hevder kommunen at de kun styrer kostnaden.

”Det vi egentlig gjør er å styre kostnaden. Vi styrer ut i fra at vi ser hvordan selvkosten blir seende ut på slutten av året, så vurderer vi i utgangspunktet hva vi skal gjøre på gebyrsiden ut i fra det” [LØ2].

Med selvkost menes trolig inntekter inn og kostnader ut. Denne kommunen har valgt å ikke sette opp en fullstendig førkalkyle i forkant av gebyrfastsettelsen, men angir størrelsen på bakgrunn av hva som skal gjøres til neste år og eventuelle investeringer.

”Vi ser litt fremover, men vi har ikke satt opp en fullstendig kalkyle ut i fra det som forventes å komme” [LØ2].

Bakgrunnen for denne måten å operere på begrunnes i at dette er mest praktisk, da det er få personer involvert i hele prosessen. På slutten av året ser kommunen hvilke kostnader som

har påløpt, og regulerer selvkostfondene deretter. På vann opererer kommunen med et lite overskudd, mens avløpstjenesten blir subsidiert. Selvkostandelen er 71%, og dermed har de ikke noe fond på avløp [LØ2].

Kommunen fører ikke noe nøyaktig timeregnskap på arbeiderne og hvor mange timer de legger inn på de aktuelle områdene. Når det kommer til fordelingen av indirekte kostnader benytter kommunen fordelingsnøkler basert på blant annet erfaring og et anslag av hvor mye tid som er brukt for å utføre enkelte tjenester.

”Fordelingsnøklerne kunne sikkert vært gjennomgått å sett litt på, for å granske om de stemmer helt overens. Det er jo i utgangspunktet nøkler som er arvet og brukt. Jeg har jo egentlig bare arvet disse nøklene, og ikke tatt en grundig gjennomgang hvor jeg vurderte hvor riktig eller feil de er. Det er sikkert noe som burde vært gjort, men jeg har bare kort og godt ikke rukket det” [LØ2].

I forhold til alternativkostnaden eller kalkulatorisk rentekostnad er dette noe kommunen ut i fra en vesentlighetsvurdering i ikke har valgt å beregne.

Renovasjon:

Etterkalkyle 2014	Husholdning	%
Gebyrinntekter	48 966	90,6
Salgsinntekter	4 788	8,8
Andre inntekter	306	0,6
Sum inntekter	54 060	100
Kjernekostnader	40 237	89
Avskrivning kjerne	3 679	8,2
Finansposter kjerne	1 187	2,6
Sum kjerne	45 103	100
Støttekostnader	7 834	96
Avskrivning støtte	237	2,3
Finansposter støtte	127	1,6
Sum støtte	8 198	100
Sum kostnader	53 301	100
Resultat før rente	759	
Rente selvkostfond	299	
Sum	299	
Årets resultat	1058	

Tabell 6: Kalkyleoppsett Hamos

Empiri

Hamos benytter en og samme kalkyle for alle kommunene som er tilknyttet selskapet. Dette er en kalkyle de har utviklet selv, i form av et regneark [LØ1]. Deres inntekter og kostnader henføres hovedsakelig til nærings- og husholdningsavfall, samt slamtjenesten. I utformingen ble det lagt vekt på at den skulle være mest mulig forenklet, og at tallene fra regnskapet var lett å sammenstille med kalkylen.

”Det er vanskelig å få det 100% nøyaktig. Vi har jo en del fordelingsnøkler, og det vil aldri bli 100% for å si det sånn” [LØ1].

Når det kommer til gebyrstørrelsen på renovasjon, står det i selskapsavtalen til Hamos at gebyrstørrelsen skal være lik i alle kommunene. Det er likevel noen av kommunene som opererer med et ekstra påslag på gebyret, på grunn av gamle deponi det er forbundet ekstra kostnader med [LØ1].

I forhold til fordelingsnøkler opererer selskapet hovedsakelig med én fordelingsnøkkel. Det vil likevel variere hva som ligger til grunn for nøkkelen, og de tar hensyn til forskjellige forhold i beregningen av aktuell fordeling. Dette kan være med bakgrunn i blant annet antall tonn, kubikk, fakturaer eller størrelser generelt. Når det kommer til kalkulatorisk rentekostnad eller alternativkostnaden benytter Hamos en SWAP-rente, og den reelle lånerenten de opererer med er ikke med i selskostkalkylen. Prosessen med selvkostfondene finner denne kommunen noe utfordrende, og de har de siste årene ligget litt høyt i forhold til hva de finner ønskelig. De siste tre årene er gebyret holdt flatt, noe som begrunnes i at fondene har vært høyere enn hva de burde [LØ1]. Forvaltningsrevisjonen fra 2008 påpekte også at gebyret var noe for høyt, da det ble gjort årlige avsetninger til fond. Dette er med på å belyse at prosessen med fordelingen av kostnadene er utfordrende, og det kan være vanskelig å konstatere på forhånd om man har for høye inntekter i forhold til kostnadene.

5.1.4 Oppsummering

Fra intervjuene og studien av hvordan de ulike kalkylene er utformet, ser vi at praksisen er svært varierende innenfor de forskjellige kommunene. Trondheim, Melhus og Envina har i valget og utformingen av kalkylen lagt vekt på at den skal være mest mulig nøyaktig, og fange opp hele selvkostgrunnlaget. I ”liten kommune” og Hamos derimot er fokuset mer på at kalkylen skal være praktisk, noe som kan gå på bekostning av nøyaktighet. I både

Trondheim, Melhus og de to interkommunale selskapene fremkommer det at de innenfor noen felt opererer med litt for store selvkostfond ut i fra hva som anses som mest hensiktsmessig og nødvendig. Dette gjør at man i år med store overskudd må legge bruk av fond til grunn i gebyrfastsettelsen.

5.2 utfordringer i forbindelse med målinger og vesentlighetsvurderinger

Videre presenterer vi forskjellige utfordringer i forbindelse med både målinger og vesentlighetsvurderinger som er fremkommet av intervjuene. Vi vil også forsøke å forstå hva som ligger til grunn for valgte målinger, i tråd med forskningsspørsmål 2. Formålet med dette avsnittet er å belyse viktige momenter til videre analyse og diskusjon. Vi kommer også til å se på eventuelle forskjeller og likheter mellom kommunene, hvor dette anses som relevant.

5.2.1 Klassifisering av direkte kostnader

Den største kostnadsposten i kalkylene er de direkte, og i forbindelse med klassifisering og riktig henføring kan det oppstå en del utfordringer. I store kommuner som Trondheim hvor kostnadene er av stort omfang, kan det oppstå betydelige utfordringer i forbindelse med henføring. Når utgifter posteres på enhetsnivå, må de klassifiseres riktig og henføres til korrekte ansvar for at det skal bli riktig i regnskapet og kalkylene [TØ1]. Dersom man arbeider på noen av de kommunale enhetene, er det muligheter til å postere utgifter på de aktuelle selvkostområdene, selv om de ikke nødvendigvis hører hjemme der. Da inngår utgiftene i kostnadsgrunnlaget til selvkostsystemet, og blir følgelig dekket inn via de kommunale avgiftene. Med fokus på hva som er henførbart til selvkost eller ikke, og kostnader som befinner seg i denne gråsonen, vil det oppstå utfordringer. I både Melhus og Trondheim arbeider kommunerevisjonen som tidligere nevnt tett på selvkostkalkuleringsprosessen [TØ1, TE2, TØ3, MØE2, MØ3]. Denne type fordeling krever bruk av skjønn, og innad i de to kommunene diskuteres skjønnsutøvelsen hyppig.

”Det må være henførbart, og denne henførbarheten er veldig viktig. Men den er ganske vanskelig og. Dersom det foreligger usikkerhet diskuterer vi. Å visst vi ikke kommer til enighet involverer vi revisjonen” [TØ3].

Empiri

Denne utfordringen illustreres godt med et eksempel fra Trondheim Bydrift. Innenfor denne tjenesten ligger driften til selvkostområdene vann og avløp, i tillegg til flere andre aktiviteter som dekkes av kommunekassen. Dersom denne etaten mottar en regning som delvis går over flere områder, vet man at dersom den føres på selvkostfeltene og blir per definisjon dekt gjennom gebyrinntektene. På andre områder enn selvkost må kommunen forholde seg til rammene fra politikerne, og det er et kjent fenomen denne rammen som regel er for liten. Da kan det raskt oppstå insentiver som fører til at deler av denne type utgifter havner på selvkostområdene [TØ1]. Innenfor dette området slipper man noen stor krangel om fordeling av midler. Det har derfor vært en tendens til at lederne innenfor selvkostområdene har vært for villig til å ta i mot slike regninger. Da kan de fort havne under det direkte kostnadsgrunnlaget, og forsvinner i mengden. Kommer det inn noen ekstra hundretusener når kommunen har aktivitet på 80 millioner og et stort antall brukerbetalinger å fordele det på, blir det tilnærmet ikke merkbart for hver enkelt.

”Hvem skal gå igjennom, kontrollere alle bilag og sjekke henførbareheten? Som regel er det i gråsonen, ikke enten sant eller usant. (...) Vesentlighetsfordelinger har en tendens til å falle til selvkost. Det er et problem og vil nok alltid være det. Men det har blitt bedre med tettere revisjon, det var nok sprekere før” [TØ1].

Dette er med på å illustrere forskjellen mellom områdene finansiert av selvkost og kommunekassen. På eksempelvis vei og vedlikehold mottar kommunen tildelinger fra bykassen, hvor man strupes og må styre etter rammene. På selvkostfeltene er det derimot en fagside som styrer, hvor det foreligger større muligheter til å jekke opp rammene mer om nødvendig. Det kan fort bli vanskelig for en rådmann å konstatere hva som er riktig aktivitetsnivå på vann [TØ1]. Det er imidlertid viktig å understreke at det ser ut til at dette er mer gjeldende i større kommuner, med mange innbyggere å fordele kostnadene på. I ”liten kommune” slår eksempelvis kostnadsøkninger innenfor selvkostfeltene betydelig mye mer ut i gebyrene. Med en lav andel innbyggere påkoblet offentlig vann og avløp, er det som tidligere nevnt færre å fordele kostnadene på. Det subsidieres derfor fra kommunekassen når dette anses som nødvendig, slik at ikke gebyrene skal bli alt for høye [LØ2]. Da er det også viktig å være forsiktig eller restriktiv med å øke aktiviteten, eller gjøre flere investeringer på en gang [LE3].

Innenfor renovasjonssiden er det også utfordringer i forbindelse med fordeling av kostnadene fra avfallsinnhenting. Næringsavfall skal holdes separat fra selvkostfeltets husholdningsavfall, men fraksjonene hentes ofte inn av de samme bilene. Dette har skapt en del utfordringer i forbindelse med en nøyaktig fordeling av kostnader. I Trondheim har revisjonen tidligere konkludert med at kommunen må være tett på når deres renovasjonsselskap skal bedrive dette. Når kommunen eier de overordnede selvkostkalkylene, er de også ansvarlig for at det som kommer inn er riktig [TØ1].

5.2.2 Grunnlag for valgte fordelingsnøkler

Inntrykket fra de forskjellige kommunene er at fordelingsnøkklene i forhold til hvor mye de blir benyttet og i hvilken detaljgrad de er utarbeidet, er svært varierende. De indirekte kostnadene er eksempelvis en svært liten utgiftspost i forhold til de direkte, og de fleste kommunene fordeler med bakgrunn i de direkte kostnadene. Avhengig av størrelse vil de direkte kostnadene som tidligere nevnt variere veldig fra kommune til kommune. I Trondheim er de i mye større omfang enn i forhold til de andre kommunene vi har undersøkt i, og graden av hvor mye som skal til for at fordelingen av de indirekte kostnadene blir mindre korrekte er vesentlig større i de mindre kommunene. I de ulike kommunene benyttes forskjellige fordelingsnøkler, noen mer kompliserte enn andre. I Trondheim kommune brukes blant annet andel ansatte som fordelingsnøkkel. Denne er noe forenklet, likevel anses denne som hensiktsmessig.

”Vesentligheten blir så liten i forhold til dette, og tro at man greier å lage nøkler og modeller som treffer helt med så store tall.. Man bommer på noen og treffer på noen, og i snitt blir sluttresultatet ok” [TØ1].

I forhold til renovasjon er det også en utfordring som tidligere nevnt i forhold til fordelingen av hva som regnes som husholdnings- og næringsavfall. Her opereres det med egne nøkler på fordelingen av hva som fordeles til husholdning og kommunal næring, som nevnt tidligere basert på en gruppetilnærming og liter pris [TE2]. Denne type fordeling krever utøvelse av skjønn, og kommunen har fått anledning til å fordele på denne måten av kommunerevisjonen. Det har vært diskutert om det er hensiktsmessig å innføre fordelinger basert på vekt, men dette ble ansett som for komplisert. Dette er forskjellig fra hvordan de to interkommunale selskapene opererer, som har sine fordelingsnøkler basert på blant annet veid avfall. Dette vil

vi komme tilbake til i kapitlet om utfordringer i forbindelse med interkommunale selskaper, henholdsvis kapittel 5.2.4.

I Melhus kommune brukes en fordelingsnøkkel på 10 % av de direkte kostnadene, og dette er en nøkkel kommunen har fått aksept for fra kommunerevisjonen [MØ3]. ”Liten kommune” har også fordelingsnøkler, som tidligere nevnt er arvet og ikke blitt nøyaktig gjennomgått. En gjennomgang er ønskelig, men i forhold til andel ansatte og begrenset tid er dette en utfordring [LØ2]. Kommunerevisjonen er ikke like aktiv innenfor denne kommunen i forhold til vann og avløp, men kontrollkomiteen har en form for overordnet kontroll. I denne kommunen er det tatt en nytte-kost betraktning i forhold til hvor hensiktsmessig det vil være å bruke mye tid på å undersøke og eventuelt lage nye fordelingsnøkler, kontra det å bruke de som allerede eksisterer.

5.2.3 Usikkerhet i forbindelse med renteforutsetninger

Med tanke på at det beregnes kalkulatoriske rentekostnader på oppbundet kapital fra investeringer, utstyr og på selvkostfondenes saldo, vil det oppstå utfordringer i forbindelse med renteforutsetningene som legges til grunn. Kalkylen fastsetter gebyrgrunnlaget for påfølgende år, og den kalkulatoriske rentekostnaden som henføres kalkylen vil være sterkt påvirket av om man legger et lav- eller høyrenteregime til grunn [TØ1]. Dette vil også få større effekt for store kommuner med høye verdier i balansen, samt store fond. Tas det høyde for en forventning om lav rente og påfølgende kostnader på bundet kapital, bidrar det til å senke det totale kostnadsgrunnlaget i kalkylen. Det fører til at det behøves mindre inntekter for å dekke inn kostnadene, og gebyret kan settes lavere. På samme måte blir det motsatt om det tas høyde for en høy rente. Det kan bidra til å øke det totale kostnadsgrunnlaget, og gebyrene må justeres opp for å dekket dette. Dette er en av årsakene til at flere av fondene i Trondheim og Melhus har vokst seg store [TØ1, TØ3]. I dette tilfellet har de tidligere fulgt rentebaner fra Norges Bank, og forventninger om en vesentlig høyere rente enn det har blitt. Dette har ført til at gebyrgrunnlaget har blitt langt høyere enn nødvendig.

”Rentenivået ble satt absurd høyt i forhold til hva det egentlig ble, noe som førte til at gebyrene ble satt alt for høyt flere år på rad. Rentestrategien som legges til grunn slår rett inn. Mange har bommet der i flere år, og nå har vi også kastet kortene og tror på et mer langvarig lavrenteregime” [TØ1].

Når fondene øker, akselererer også effekten av forutsetning om høy rente når saldoen i beregningsgrunnlaget øker. Imidlertid er den siste selvkostveilederen noe mer konkret og strammet inn på kapitalkostnadssiden, noe som trolig gjør at praksisen blir mer lik mellom kommunene [TØ1].

I Trondheim og Melhus kommune benyttes en 5-årig SWAP-rente + 0,5 prosentpoeng. I Trondheim er dette er noe som reguleres av kalkylen i Momentum. Tallene blir lagt inn i kalkylen, og de har eget finansmiljø i tillegg til Norges Bank som regner på dette. I forhold til alternativkostnad som følge av oppbundet kapital til de indirekte tjenestene, beregnes det hovedsakelig kun kalkulatorisk rente på IT-utstyr [TØ1].

”IT-utgiftene er vesentlig, det andre blir mer perifert da. Skulle vi begynt å virkelig grave må vi se på alt mye mer nøyaktig. IT-utgiftene relaterer seg til utrolig mange ting, og skulle man beregnet kapitalkostnader på alt går det utover en nytte-kost betraktning. Vi tenker litt stort” [TØ1].

Generelt forsøker kommunen å få tak i hovedtallene, og et overblikk på de store forholdene, og ikke på detaljer. Utøvelsen kontrolleres av kommunerevisjonen, men de har fått tillatelse til å være litt rund i kantene, uten at dette blir sett på som noen spesiell form for nytte-kostnadsbetraktning [TE2]. I Melhus blir renteberegningen på investeringer innenfor vann og avløp regnet ut på eget excel-ark, som igjen blir videreført til selve kalkylen. Tallene for beregning legges inn hvert år, og blir deretter beregnet, for å så korrigeres i ettertid [MØE2, MØ3]. I forhold til kapitalkostnader på indirekte tjenester blir disse kostnadene trukket ut av driftsregnskapet i forbindelse med det som gjøres opp i regnskapet hvert år, og deretter renteberegnet ut i fra 10%-satsen [MØ3]. Ut i fra en vesentlighetsbetraktning har ikke ”liten kommune” valgt å beregne kalkulatoriske rentekostnader på oppbundet kapital på varige driftsmidler eller selvkostfondene.

”Kalkulatorisk rente er en kunstig sak, som du selvfølgelig kan ta med, en inntekt og utgift her. Men det totale bilde for kommunen vil jo være akkurat det samme. Med en brukerbetaling på 1,4 mill .. hvor mye vil de kalkulatoriske rentene utgjøre. Det står også såpass lite på fondet, og med den rentesatsen som er i dag, så hadde det vært snakk om en 1000-2000 kr. Så dette har jeg ikke ansett som vesentlig ” [LØ2].

5.2.4 Sammenligning av utfordringer i IKS

Siden interkommunale selskaper fungerer tilnærmet som et aksjeselskap er de fleste kostnadene som tidligere nevnt kun knyttet til driften deres.

”Poenget er jo at vi er et eget selskap. Så det er ikke tvil om hvilke kostnader som er våre”
[MØE1].

Utfordringene oppstår i forbindelse med en fordeling over hva som skal henføres til de forskjellige tjenestene husholdning og næring [MØE1, LØ1]. Innenfor de to ulike selskapene er det likevel noe forskjeller i hvor utfordrende de finner prosessen. I Envina har de som tidligere nevnt utarbeidet en noe avansert og teknisk fordelingsnøkkel som benyttes, med mindre det er snakk om noe konkret i den ene eller andre retningen, henholdsvis i forhold til næring og husholdning.

”Jeg vil ikke si det er så store utfordringer. Jeg har funnet denne nøkkelen og er tro mot den. Vi mener at denne kalkylen er såpass god at vi faktisk kan bruke den” [MØE1].

I Hamos oppleves denne fordelingen noe mer utfordrende. Renovasjonstjenesten både med tanke på administrasjon og generelt drift i forhold til næring og husholdning foregår på samme bygg og anlegg, og da kreves det bruk av fordelingsnøkler for å splitte kostnadene best mulig. De har god oversikt over datagrunnlaget, både med tanke på blant annet mengde og antall tømminger. Utfordringene oppstår i forbindelse med disponering av datagrunnlaget.

”Det kan være litt utfordrende. Man må kjenne driften godt, for å vite hvor man skal plassere kostnader” [LØ1].

I forhold til denne usikkerheten oppleves det som mest hensiktsmessig å finne en god middelvei. Dette er sett ut i fra en nytte-kost betraktning, da å få til en 100% nøyaktig fordeling vil kreve veldig mye ressurser. Dette er noe som det ikke tjenes mye på i lengden [LØ1].

Begge selskapene opplever utfordringer med noe for store fond i forhold hva som anses som selvkost, noe som påpekes av begge revisjonsrapportene i kapittel 4.1.2 og 4.1.3. Resultatet av fondet fra årene før er med på å bestemme hvordan gebyret blir seende ut for de

kommende årene. Envina opererer med et fireårs perspektiv på gebyrene [MØE1]. I løpet av det neste året har Envina beregnet å gå med et underskudd, på bakgrunn av fondet fra 2008.

”Man gikk med overskudd på fondet i 2008, da de trodde man kunne bruke overskuddet som EK i nytt anlegg. Det er ikke sånn dette fondet funker” [MØE1].

Gebyret har ligget flatt frem til 2012, men begynt å stige gradvis etter dette. Hamos har de siste årene hatt forholdsvis høye fond, og har operert uten gebyrøkninger i denne perioden [LØ1]. Hamos er et selskap som i flere år har foretatt en del investeringer, og har i forbindelse med dette opplevd noen utfordringer i forbindelse med likviditeten. Begge selskapene ønsker i utgangspunktet i likhet med kommunene generelt en mest mulig jevn utvikling i gebyrene, og etterstreber som de andre et lite overskudd på sine selvkostfond [MØE1, LØ1].

”Håpet er at vi etter hvert på sikt skal gå med et beskjedent overskudd” [MØE1].

I forhold til generasjonsprinsippet er begge selskapene enig i at dersom det er nødvendige årsaker, som eksempelvis for store fond eller mye investeringer, kan det være både hensiktsmessig og nødvendig å strekke femårsperioden.

5.2.5 Generelle utfordringer i forbindelse med målinger

Vi har identifisert flere faktorer som kan være utfordrende og med på å påvirke vesentligheten til forskjellig grad i forhold til valgte målinger, og videre vil vi presentere noen av de viktigste funnene. Vesentlighetsgrenser er relevant for vår oppgave, og kommunal sektor opererer med en vesentlighetsgrense på 100 000 kroner (KRS 1, 2015). De forskjellige informantene har en noe ulik oppfatning av denne grensen, men de påpeker at en vesentlig feil må rettes opp dersom det er snakk om beløp på 50 – 100 000 kroner [TØ1, TØ3, LØ1, LØ2]. Vi har inntrykk av at en kostnad på 1000 – 2000 kroner som utgjør en feil ikke anses som vesentlig nok til å rettes opp [TØ3, LØ2].

Kommunene står videre ovenfor mange tidsfrister, både i forhold til når de forskjellige kalkylene og regnskapene skal være ferdig, og frister i forhold til KOSTRA-rapporteringene.

Empiri

Førsteutkastet til årsregnskapet skal være ferdig til 15. februar, og i denne forbindelse kan det være noe travelt med å få tallene ferdig [TØ1, TE2, LØ1].

”Det kan tenkes at vi ikke rekker å få kontrollert og ryddet opp i alt, frem til den datoen. Det tror jeg ikke skjer så veldig mye av, men det kan skje” [TE2].

Envina på sin side mener ikke tidspresset med å få ferdig tallene er alt for stort [MØE1].

”Liten kommune” mener tiden ikke strekker til for å få gjort alt som er ønskelig [LØ2], mens Melhus kommune opplever tidspresset mest i forbindelse med fremgangen på utbygginger og driften [MØE2, MØ3].

”Melhus er en vekst kommune. Utbyggerne styrer fremdriften vår, ikke vi. Dermed havner vi alltid i etterkant. Vi er ikke i forkant, og det kan påvirke hvilke valg vi gjør underveis, etter at tallene er satt opp. Hva vi prioriterer, hva som må ordnes” [MØE2].

På bakgrunn av dette kan tidspress anses som en utfordring for de fleste, men imidlertid av ulik grad. Tidspresset kan være med på å påvirke grunnlaget for valg av målinger og verdifastsettelse av elementer i kalkylen [TE2, TØ3, MØE2, MØ3, LØ1, LØ2].

I forhold til gebyrfastsettelsen og politikernes rolle har de en tendens til å reagere dersom gebyrendringen blir for stor, og spesielt i forbindelse med valgår [TE2, TØ3, MØE1, MØE2, MØ3, LØ1, LØ2]. Likevel går en eventuell gebyrøkning som regel gjennom, da tjenestene som blir levert både er pålagt og nødvendig for samfunnet. På den andre siden kan politikere også ha insentiver for å ville gjennomføre ulike prosjekter [TØ3], som eksempelvis utbygginger av avløpsnett og anlegg i nye byggefelt [MØE2, MØ3]. I forhold til dette blir spørsmålet om hvorvidt kostnadene skal henføres til selvkost eller ikke. Dette er en utfordring som administrasjonen står ovenfor i forhold til fremtidig planlegging, og må ta hensyn til i forhold til eksempelvis gebyrstørrelsens utvikling og periodisering av kostnader.

”Hvem skal ta kostnadene med det anlegget der? Er det boligtomten der, eller felleskapet? Hvor skal grensen gå? Det er en evig diskusjon, hva som skal legges i de offentlige gebyrene” [MØE2].

Når det kommer til utdanningsbakgrunn og praksiserfaring i forbindelse med selvkostkalkuleringsprosessen er dette varierende blant våre informanter. Vi har tidligere nevnt at de enten har økonomisk eller teknisk bakgrunn, eller en fot innenfor begge områder. I Trondheim kommune har vi inntrykk av at både utdanningsbakgrunn og praksiserfaring er svært viktig når det kommer til både driften og selvkostkalkulering på vann- og avløpssiden, samt renovasjonstjenesten [TØ1, TE2, TØ3]. De mener det er viktig å ha både kjennskap og forståelse for regelverket, samt eventuelle problemstillinger som kan dukke opp underveis. Dersom de ikke har denne kompetansen, er det muligheter for at dette kan gå utover både hvordan selskapet driftes og rapporteringen av kostnader.

”Primært er det viktig å ha kompetanse om driften. Også er det viktig å ha kompetanse rundt regelverket og forståelse, samt interesse for å jobbe med det. Når vi er få personer som jobber i forskjellige retninger, så kan jo det som ikke er fullt så interessant bli skadelidende. Det kan jeg være den første til å innrømme. At vi kunne gjort ting mer riktig og bedre når det gjelder oppfølging av selvkost” [TE2].

Dette understøttes av Melhus kommune, som mener at bakgrunn fra faget og en god forståelse, både for økonomi og drift er viktig [MØ3]. ”Liten kommune” mener at utdanningsbakgrunn og praksiserfaring ikke er så viktig, da de i utgangspunktet ikke gjør ting veldig komplisert i sin selvkostkalkuleringsprosess [LØ2]. Innenfor de interkommunale selskapene oppleves ikke den formelle utdanningsbakgrunn som det viktigste [MØE1, LØ1]. I forhold til erfaring har ikke de som sitter med selvkostkalkuleringsprosessen mer erfaring enn det de har opparbeidet seg gjennom deres stilling innenfor selskapet, og vi har inntrykk av at de mener dette er tilstrekkelig nok.

Forskjeller i de geografiske forholdene i kommunene vil også være med på å skape både muligheter og begrensinger. Dersom kommunen eksempelvis har tett og sentralisert bebyggelse, vil dette eksempelvis gjøre arbeidet med innhenting av søppel fra de private husstandene enklere og billigere [TE2]. De interkommunale selskapene har større utfordringer her, da de leverer renovasjonstjenester til flere kommuner. Kjørestrøkningene er ofte lengre, noe som typisk kan føre til at kostnaden per innbygger blir større [MØE1, LØ1].

I forhold til vann og avløp uttrykker de forskjellige informantene at kommunens bosetningsstruktur, naturkatastrofer, menneskelige forhold og terreng vil være med på å

Empiri

påvirke både kostnadsgrunnlaget og utfordringer i forbindelse med utbygging og vedlikehold [TE2, TØ3, MØ3, LØ2, LE3]. Når det eksempelvis kommer til vannrør, vil kommunens terreng og jordsmonn være med på å avgjøre hvor mye slitasje som påføres rørene. Dette vil igjen få direkte konsekvenser for hvor ofte de må vedlikeholdes og oppgraderes.

”Stort sett er regnskapet her løpende og stabilt, men det kan være usikkerhet på investeringssiden. Her kan det dukke opp mye forskjellig, eksempelvis konflikter med grunneiere. Plutselig kan man også vedlikeholde noen ledninger, som det viser seg har mye mer skade enn opprinnelig antatt. Vi har kanskje tenkt å skifte 100 m, men plutselig må man legge 500 m” [TØ3].

Dette er utfordringer alle kommunene står ovenfor, og som er vanskelig å forespeile på forhånd. I forhold til prognoser angående fremtidige investering, som igjen vil påvirke gebyrstørrelsen som fastsettes for det kommende året, er dette en kompleks prosess som kan være utfordrende å ta stilling til. Dette kan påvirke kommunens grunnlag for valg av målinger. En ineffektiv drift av kommunen i forbindelse med selvkost er det heller ingen av kommunene som gir uttrykk for at de ønsker. Retningslinjene hevder at sammenligninger av pris og kostnadsgrunnlag med tilsvarende virksomheter i andre kommuner vil være hensiktsmessig (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Dette anses likevel som noe utfordrende, da alle kommuner er ulike både med tanke på blant annet størrelse, befolkning og geografiske forhold. I tillegg kan som tidligere nevnt de ulike kommunene bedrive ulik praksis og tolke normer forskjellig. I forhold til KOSTRA oppleves sammenligningen av de ulike gebyrstørrelsen som noe urettferdig, da databasen ikke sier noe om hva som ligger bak avgiftene som betales inn [TE2, LØ1].

”I forhold til KOSTRA blir man målt og sammenlignet. Da er det gjerne epler og pærer ute å går som det holder, men ja, likevel blir vi sammenlignet” [TE2].

Som det fremkommer av forvaltningsrevisjonene vi presenterte for Melhus kommune, Envina og Hamos sammenligner de også gebyret mot relevante makronøkkeltall, eksempelvis generell prisstigning og den kommunale deflatoren. Dette kan gi en grei indikasjon på hvilken prisnivå kommunene ligger på an i forhold til hva som anses som hensiktsmessig. Likevel er det flere ting som kan spille inn i bilde på justeringen av gebyret, som eksempelvis fondsdiskontering og fremtidige investeringer.

5.3 Oppsummering av empiri

Fra dokumentstudiet og intervjuene fremkommer det en varierende praksis i forbindelse med kalkylens utforming innenfor de ulike kommunene og interkommunale selskapene.

Trondheim benytter seg av en kalkyle utformet av ekstern leverandør, som til enhver tid er oppdatert i forhold til regelverk og retningslinjer. Denne har som formål å fange opp all ressursbruk i den grad dette er mulig. De andre kommunene og de to interkommunale selskapene benytter en kalkyle de har utformet selv, men hva som var fokus i utformingsprosessen varierer. Melhus kommune har fokusert på at kalkylen skal være mest mulig nøyaktig og korrekt, mens Envina ønsker at kalkylen både skal være praktisk og nøyaktig. "Liten kommune" har ingen forkalkyle, men kun en enkel oppstilling i forbindelse med regnskapets ferdigstilling, basert på at prosessen skal være mest mulig praktisk ut i fra deres rammebetingelser. Hamos ønsker en mest mulig forenklet kalkyle, med fokus på at den skal være praktisk å anvende. De fleste informantene mener å ha en god dialog med kommunerevisjonen på denne fronten, og det har ikke nylig blitt påpekt noen betydelige forbedringspotensialer av kommunerevisjonen. Envina har dog noen mangler i forhold til visse poster i selvkostregnskapet.

Store kommuner har gjerne et stort kostnadsomfang, noe som kan føre til betydelige utfordringer i forbindelse med klassifisering av de direkte kostnadene. Dette krever tidvis bruk av skjønn, med fokus på at kostnader skal være henførbare. Tidligere har det i Trondheim vært tilfeller hvor kostnader hos driftsenhetene, som befinner seg i en gråsoner mellom selvkostområdene og andre områder, har blitt henført til selvkostområdet. Siden kommunen opererer med et stort antall brukere, blir ikke dette nødvendigvis merkbart for hver enkelt. Dette er likevel ikke ønskelig praksis, og kommunerevisjonen har strammet inn dette. Dersom noe oppleves som vanskelig å henføre, diskuteres det først internt, og hvis det ikke blir enighet, involveres kommunerevisjonen. Dette anses derimot ikke som et betydelig problem i mindre kommuner, hvor kostnadsomfanget er mindre.

I forhold til fordelingsnøkler har vi inntrykk av at praksisen innenfor de forskjellige kommunene er varierende, både med tanke på i hvor stor grad de benyttes og i hvilken detaljgrad de er utarbeidet. Vi har inntrykk av at nøklene hos de fleste informantene ikke gjennomgås på årlig basis, begrunnet ut i fra en nytte-kostvurdering. De fleste nøklene er forenklet, noe som begrunnes ut i fra en vesentlighetsbetraktning.

Empiri

Når det kommer til forutsetninger om rentebane, er dette området preget av usikkerhet i forbindelse med prognosene. I store kommuner kan dette anses å ha vesentlige utslag på beregningen av kapitalkostnader og selvkostfond i forbindelse med kalkulatoriske rentekostnader. I ”liten kommune” har de ut i fra en vesentlighetsbetragtning valgt å ikke beregne kalkulatoriske rentekostnader, da denne kostnaden vil utgjøre svært lite i deres sammenheng.

I forhold til hva som ligger til grunn for eventuelle valg ved målinger, fremkommer det av våre funn at det er flere forhold som kan være med på å påvirke dette. Tidspress er en av dem, og innenfor kommune opplever de tidspress på ulike måter. Trondheim kommune og Håmo opplever tidsfrister i forbindelse med ferdigstillelse av regnskap. Melhus på sin side opplever tidspress i forbindelse med planlegging og stor utbygging, samt ferdigstillelse av prosjekter. I ”Liten kommune” er tidspresset mest gjeldende i forbindelse med for lite ansatte.

Det fremkommer også av våre funn at politikerne ønsker å påvirke gebyrfastsettelsen til en viss grad, eksempelvis i forbindelse med valgår. Likevel går en eventuell gebyrøkning som regel igjennom, da de ansatte i administrasjonen viser til gode beregninger og tallgrunnlag før en eventuell økning. Politikerne kan på sin side ha et ønske om å gjennomføre en hel del prosjekter for å svare til sine velgerne. Denne utfordringen var mest gjeldende i Melhus som er en vekstkommune. Da må det diskuteres med politikerne hva de ulike prosjektene kommer til å koste, og hvordan det vil påvirke gebyrstørrelsen.

Utdanningsbakgrunn og erfaring innenfor både økonomi og drift har vi fått inntrykk av fra flere informanter at er viktig. På den andre siden mener andre informanter at den formelle utdanningsbakgrunnen ikke har så mye å si, men det er viktig med en god forståelse for prosessen. Forskjeller i de geografiske forholdene i kommunen vil også være med på å skape både muligheter og begrensinger, eksempelvis med tanke på strukturen i bebyggelsen og kommunens terreng. Dette gjør at et sammenligningsgrunnlag mellom de forskjellige gebyrstørrelsene blir utfordrende, og flere av våre informanter opplever sammenligningen på gebyrstørrelse gjennom KOSTRA som noe urettferdig, da den ikke sier noe om hva som ligger bak tallene.

6. Analyse

Formålet med dette kapitlet er å drøfte de empiriske funnene i forhold til relevant teori, slik at vi danner grunnlag til å svare på studiens problemstilling. Analysen er strukturert etter det teoretiske rammeverket vi presenterte i kapittel 2.

6.1 Responderingsplikt

Regnskapets tiltenkte funksjon er å redusere usikkerhet, blant annet i forbindelse med responderingsplikt, hvorav språket skal bidra til å redusere denne usikkerheten (Mellempvik et al, 1988). Regnskapsinformasjonen brukes som grunnlag i kommunenes selvkostkalkyler, og man kan derfor relatere de ulike sidene i prosessene til fastsettelsen av gebyrstørrelsene. Responderingsplikten har som tidligere nevnt flere sider, og blir hele tiden formet av sosiale normer (Sinclair, 1995). Hovedsakelig er reduisering av usikkerhet i forbindelsen med responderingsplikt et grunnleggende mål for regnskapsutarbeidelse, og innebærer blant annet at organisasjonen skal gi informasjon om ressursforvaltningen (Mellempvik et al, 1988). Innenfor rapporteringen av denne type informasjon, fremkommer det av forskningen til Sinclair (1995) at det er flere man føler seg responderingspliktig ovenfor i prosessen enn bare organisasjonen. Pilcher og Van der Zahn (2010) konstaterer også at det er flere hold offentlig sektor opplever å føle et voksende press ovenfor, noe som også fremkommer av vår studie. I analysen har vi også forsøkt å studere hvordan responderingsplikt kan spille inn på eventuelle valg og vesentlighetsvurderinger som blir fattet i forbindelse med selvkostkalkyleringen, for eksempel ved rapporteringen av kostnadsgrunnlaget. Videre vil vi gå inn på de ulike formene for responderingsplikt som fremkommer av artikkelen til Sinclair (1995), og analysere de i lys av våre empiriske funn.

6.1.1 Politisk responderingsplikt

Denne formen for responderingsplikt har et fokus på systemer, og bruker en direkte kjede som et bilde på forholdet (Sinclair, 1995). Øverst i kjeden finnes Stortinget og de forskjellige departementene. I vårt tilfelle er særlig Kommunal- og moderniseringsdepartementet gjeldende, som tidligere nevnt har utarbeidet retningslinjene kommunen må forholde seg til, og stiller med dette en del krav overfor kommunene. Videre har vi kommunalt nivå, der en finner både ansatte på operasjonelt og administrativt nivå. I tillegg til dette har vi

Analyse

kommunerevisjonen, som blir svært sentral innenfor politisk responderingsplikt. I forhold til departementene skal disse fungere som et kontrollorgan, for å sikre at kommunene og de lavere politiske nivåene ivaretar kravene departementet stiller. Forholdet til de ulike partene kan også beskrives som et hierarki, hvor de må respondere om hverandre. De ansatte på operasjonelt og administrativt nivå, må svare til kommunerevisjonen og rådmannen. Disse må igjen respondere til Stortinget og departementene. Det er dog ikke bare en vei responderingsplikten utarter seg, og den fungerer som et gjensidig avhengighetsforhold. På grunnlag av dette forstås ikke den politiske responderingsplikten best som en kjede eller hierarki, men heller som en form for legitimeringsvern som skiller mellom arbeidsoppgaver på ulike nivåer (Sinclair, 1995).

Kommunerevisjonen er sentralt i denne forbindelse, som i lys av sin politisk responderingsplikt skal kontrollere de ansatte i kommunen. Retningslinjene inneholder ulike krav overfor kommunene, men det finnes imidlertid ulike områder preget av visse frihetsgrader og valgmuligheter. I både Trondheim og Melhus kommune, samt de to interkommunale selskapene kontrollerer kommunerevisjonen med jevne mellom hvordan kostnadene fordeles, og vurderer kommunens skjønnsutøvelse. Da vurderes det også fra kommunerevisjonens side dersom de oppdager feil, hva som anses som vesentlig å påpeke eller ikke. Selv med god oppfølging fra kommunerevisjonen og gode diskusjoner internt i kommunen er vesentlighetsvurderinger en utfordring. Libby et al (2002) viser at selv profesjonelle regnskapsbrukere kan anvende og tolke økonomiske begrep ulikt, og dette kan ha direkte virkning på kalkylene.

”Vesentlighetsfordelinger har en tendens til å falle til selvkost. Dette er og vil være et problem” [TØ1].

På bakgrunn av dette kan det tolkes at kommunerevisjonen er den som ivareta den politiske responderingsplikten ovenfor Stortinget og departementene. Det er som tidligere nevnt de som skal kontrollere at kommunene ivaretar kravene fra høyere beslutningsnivåer i den grad dette er mulig.

Den strukturelle diskursen kaster lys over legitimeringsvernet eksempelvis internt i kommunen. Dette kan omhandle eksempelvis situasjoner som skal hindre at administrasjonen blander seg inn i politiske saker, og omvendt (Sinclair, 1995). De har likevel som tidligere

nevnt et gjensidig forhold, hvor de må respondere om hverandre. Dersom ansatte i kommuneadministrasjonen opplever at politikerne prøve å blande seg inn i deres arbeid, kan de påberope seg politisk responderingsplikt som et sikkerhetsnett (Sinclair, 1995). I våre funn kan dette belyses eksempelvis gjennom fastsettelsen av gebyrstørrelsen. Til syvende og sist er det opp til politikerne å vedta gebyret, og de kan ha insentiver til å ikke ville øke dette hvis det eksempelvis er valgår. Da kan administrasjonen påberope seg politisk responderingsplikt, ved å vise til prognoser som konstaterer at en eventuell kostnadsøkning er nødvendig for fremtidig tjenesteproduksjon. Ingen av informantene har derimot opplevd noe problem med å få igjennom en nødvendig økning av gebyret, med grunnlag i at de fremlegger tallgrunnlag og har relevante argumenter. Utfordringene oppstår i senere tid, dersom det viser seg at beregningene ikke er holdbare. Dersom det gjøres vesentlige feil som senere kommer ut gjennom en eventuell forvaltningsrevisjon, er det til slutt rådmannen som må stå til rette og svare for det politisk. Det er likevel kjent innenfor kommunen hvem som i utgangspunktet er ansvarlig, noe som kan belyses gjennom den personlige diskursen (Sinclair, 1995). Derfor prøver man å unngå større feil, og i mange tilfeller kan det handle om ulike tolkninger og oppfatninger av regelverk.

6.1.2 Offentlig responderingsplikt

Forståelsen av denne formen for responderingsplikt er ofte uformell, men kan likevel oppfattes som en direkte plikt ovenfor det offentlige (Sinclair, 1995). Plikten involverer blant annet å svare til eksempelvis media, som regnes som politikernes indirekte talerør til velgerne. I forhold til kommunale betalingstjenester som betales av velgerne og skal fastsettes til selvkost, handler offentlig responderingsplikt blant annet om det ansvaret kommunale ansatte har i forhold til å rapportere inntekter og kostnader mest mulig nøyaktig. Ingen av innbyggerne ønsker nødvendigvis å betale noe mer for tjenestene enn hva det faktisk koster, og da blir legitimering ovenfor innbyggerne viktig. En informant beskrev dette som at det er viktig å forklare overfor innbyggerne hva de betaler for, og vise til at de faktisk får nytte av avgiftene. Media brukes ofte som et formidlingsrør i denne forbindelse, eksempelvis kommunikasjon via kommunes nettsider, lokalaviser eller til og med nasjonale aviser. Ut i fra dette er det grunnlag til å si at media har en form for makt ovenfor kommunen, og deres publikasjoner kan fort fungere som en agendasetter. Å respondere til media kan være utfordrende, da selvkostkalkuleringsprosessen innebærer en del usikkerhet. I tillegg gir retningslinjene rom for skjønnsutøvelse. I Trondheim kommune er det i flere

Analyse

forvaltningsrevisjoner oppdaget betydningsfulle avvik som førte til for store innbetalinger, og som følgelig måtte korrigeres i ettertid. Dersom denne informasjonen når media kan responderingsplikten ovenfor velgerne bli vanskeligere å håndtere. Legitimering er svært viktig for kommunens rykte utad (Mellemvik et al, 1988). KOSTRA spiller også en viktig rolle her, da det blant annet publiseres en del nøkkeltall som eksempelvis kommunenes normalgebyr på tjenestene. Media er rask med å plukke opp tallene når de publiseres, og utgir artikler som kan provosere mange. Da blir det opp til kommunen å respondere til det offentlige og legitimere gebyrstørrelsene.

I likhet med den politiske responderingsplikten, skilles det også innenfor den strukturelle diskursen her mellom politiske og administrative arbeidsoppgaver (Sinclair, 1995). Politikerne kan som tidligere nevnt ønske å holde gebyrene flate. På den andre siden kan de også ha incentiver til å ville gjennomføre så mange prosjekter som mulig uten å tenke grundig over hvilke konsekvenser dette vil ha for innbygger som skal betale for dette. Dette nevnes spesielt som en aktuell problemstilling i Melhus, siden den er en nabokommune til en større by og har høy vekst, samt utbygningstakt. Dette blir en viktig sak å håndtere for de administrative ansatte, da de har best oversikt over hva de ulike investeringer kan koste. Med tanke på kommunale tjenester må investeringene dekkes av innbyggerne, og dersom det bygges ut mange nye vannsystem og avløpsnett, vil dette få direkte konsekvenser for de eksisterende innbyggerne i form av økte gebyrer. Her kan også de i administrasjonen som tidligere nevnt påberope seg politisk responderingsplikt i form av legitimeringsvernet (Sinclair, 1995), da retningslinjene legger generasjonsprinsippet til grunn. Dette prinsippet kaster lys over viktigheten av tidsriktighet, og brukerne av kommunale betalingstjenester skal kun betale for de tjenester de drar nytte av (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Det blir dermed viktig å fremlegge gode anslag på hvor mye investeringer som trengs for å bygge ut de ulike områdene, og vise hvordan dette kan komme til å påvirke gebyrene både nå og i fremtiden. De fleste kommunene ønsker i utgangspunktet å forholde seg til femårsregelen som generasjonsprinsippet fremhever, men alle informantene er samstemte om at dersom det foreligger nødvendige årsaker, kan denne ses som hensiktsmessig å strekke. Dette begrunnes blant annet i ønske om å holde en jevn gebyrutvikling. Utfordringene i dette tilfellet blir mye av det samme som vi var inne på i kapittel 6.1.1, det vil være vesentlig usikkerhet knyttet opp mot forutsetningene og vurderingene som ligger til grunn.

Den personlige diskursen belyser hvordan den offentlige responderingsplikten kan påvirke eksempelvis rådmannen direkte. Som øverste hold i kommunen, må man stå til rette for sakene der det klages, og gi forklaringer deretter (Sinclair, 1995). I praksis skjer dette som regel gjennom uttalelser i media. Dette kan relateres til et av funnene i Trondheim kommune, der rådmannen måtte stå til rette for en såkalt blodig forvaltningsrevisjon på vann- og avløpssiden.

6.1.3 Ledesorientert responderingsplikt

Ledesorientert responderingsplikt fokuserer på en sammenligning av ressursbruk og resultat, og representerer en klassisk responderingsplikt som kan lokaliseres mellom en overordnet og en underordnet i en rekke organisasjoner (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Det skilles imidlertid mellom hvilke verdier som tillegges ledesorientert og administrativ responderingsplikt. Ledesorientert responderingsplikt dreier seg om et fokus på overvåking ressursbruk og resultater. En leder ønsker gjerne å vite hvilke resultater som har blitt skapt, og ressursomfanget som gikk med i denne forbindelse. De ber sine underordnede å rapportere om dette. Dette kan relateres til funnene våre i Trondheim, der selskapet TRV og de ansatte på driftsnivå innenfor vann og avløp skal rapportere om ressursene som har gått med på vedlikehold og drift. De rapporterer til sine enhetsledere, som igjen skal rapportere til økonomiavdelingen. Det er viktig at denne rapporteringen er så nøyte som mulig i forhold til selvkost, da brukerne ikke skal betale noe utover den faktiske kostnaden for tjenesteproduksjonen. Fra våre funn fremkommer det at henførbareheten i forbindelse med de rapporterte direkte kostnadene kan være utfordrende i noen tilfeller. Den administrative plikten er på sin side mer opptatt av hvordan ressursbruken blir transformert til verdier (Sinclair, 1995), og fokuset ligger her på prosesser og hvordan organisatoriske oppgaver kan eller bør gjennomføres (Gårseth-Nesbakk og Kjærland, 2015). Her er retningslinjene fra kommunal- og moderniseringsdepartementet, samt gode prosedyrer og rutiner sentral. Retningslinjene legger føringer for hvordan organisatoriske oppgaver bør gjennomføres, men i praksis ser vi at de kan tolkes ulikt, noe som også fremkommer i våre funn ved at kommunene har ganske forskjellig praksis.

Den strukturelle diskursen fokuserer på responderingsplikt med et kaldt og hardt fokus på kvantifiserbare mål (Sinclair, 1995), noe som kan relateres til eksempelvis bykassen i Trondheim. I store kommuner kontrolleres gjerne tallene i den grad dette er mulig av personer

Analyse

med økonomisk bakgrunn. De representerer typisk bykassen, og ønsker at budsjettene overholdes og at selvkosttjenestene dekkes inn gjennom gebyrinntekter. Denne siden kan påberope seg ledelsesorientert responderingsplikt ovenfor de på tekniske etater, i forhold til at regler og retningslinjer må overholdes.

Den personlige diskursen innenfor ledelsesorientert responderingsplikt portretterer en mer åpen form for responderingsplikt, hvor fokuset ligger på responderingen de offentlig ansatte krever fra sine ledere. I forhold til kommunen er dette den responderingsplikten de ansatte eksempelvis krever fra rådmannen. Rådmannen forsøker på sin side gjerne å holde presset på de ansattes ved å vise til responderingsplikten de har ovenfor ansvarsområdene sine (Sinclair, 1995). Dette kan også relateres til forrige avsnitt, der kommunens bykasse ønsker å drive kommunen på en best mulig og effektiv måte, innenfor budsjettets rammer. Denne målsetningen forsøkes overført til de ansatte på operasjonelt nivå. Som det fremkommer av våre funn kan dette være noe utfordrende i større kommuner, men det pekes på at dette har blitt et mindre problem med økt grad av kontroll gjennom kommunerevisjonen.

6.1.4 Profesjonsorientert responderingsplikt

Denne formen omhandler den plikten man har som medlem av en bestemt profesjon (Sinclair, 1995). Her verdsettes ekspertise og profesjonell integritet, og krever at man som eksempelvis ingeniør eller økonom er responderingspliktig ovenfor sin profesjon innenfor alle aspekter av sine arbeidsoppgaver. I kommunal sektor kan dette være en utfordring, da man både opplever en responderingsplikt ovenfor samfunnet og det offentlige, i tillegg til sin egen profesjon. Det kan oppleves som spesielt vanskelig å opprettholde profesjonell responderingsplikt, når den overordnede er påkrevd å forsvare statusen til profesjonens medlemmer (Sinclair, 1995). Fra profesjonens medlemmer forventes det at den overordnede skal forsvare profesjonen utad, men det er en fare for at dette kan ende opp som et skjold mot hva som karakteriseres som dårlige avgjørelser eller oppførsel. Våre informanter har noe forskjellig bakgrunn, henholdsvis noen med økonomisk utdanning, ingeniørutdanning og teknisk bakgrunn. Det kan føre til at man har ulike syn på hva som er viktig, noe som kan gå utover hvordan man gjør sine vurderinger hva man anser som vesentlig. Dette kan belyses gjennom et eksempel fra Trondheim kommune, hvor selskapet TRV fikk tilbakemeldinger i forvaltningsrevisjonen fra 2011 om at det var oppdaget flere feil i selvkostregnskapet som måtte korrigeres. Dersom de ansatte eksempelvis ikke har relevant kompetanse eller finner

den økonomiske rapporteringen innenfor området mindre interessant, kan det gå utover hvordan selskapet rapporterer sine finansielle aktiviteter.

Innenfor den strukturelle diskursen anses denne formen for responderingsplikt som en dyd, betryggende enkelt å både påstå og overholde. Den personlige diskursen derimot, beskriver profesjonell responderingsplikt som noe som oppfattes ensomt. De overordnede skal overholde sin responderingsplikt både ovenfor det offentlige og profesjonsgruppen. Dette er et stort ansvar, da det å ikke respondere til det ene eller andre vil få konsekvenser i form av eksempelvis skyldfølelse. Dette kan relateres til våre funn i forbindelse med eksempelvis virksomhetsledere, som skal respondere både ovenfor sine kollegaer på den operasjonelle siden, og rådmannen eller økonomiavdelingen på andre. Dette er utfordrende, da økonomiavdelingen på sin side har normer de må forholde seg til, som kanskje ikke samsvarer med virksomhetsledernes mål. Administrasjonen representerer kommunens økonomiske side, mens ingeniørene gjerne har andre interesser enn å overholde eventuelle budsjetttrammer. De har gjerne ønsker om å gjennomføre prosjekter best mulig.

”Prosjektlederne er opptatt av god vannkvalitet. Vi hadde et tilfelle her hvor et prosjekt bikket på grunn av grunneiere som slo seg vrange. Dette førte til at prosjektlederne blir veldig skuffet, de er jo fagidioter. De ønsker at ting skal bli så fint” [TØ3].

Denne interessen for prosjektet kan føre til at prosjektlederne får insentiver til å henføre mest mulig kostnader fra gråsonen direkte til selvkostfeltet, for å belaste de øvrige bevilgningsrammene mindre. Dette er eksemplifisert i Trondheim kommune:

”Det foreligger visse insentiver om å føre noen av disse ekstra kostnadene på selvkostområdet, uten at det nødvendigvis vil ha store konsekvenser for innbyggerne” [TØ1].

Et konkret eksempel på dette kan belyses gjennom installasjon av nye vannrør eller deler av et avløpsnett. Hvis dette skal installeres under en vei, har gjerne ingeniørene et mål om at veien skal vedlikeholdes best mulig, og ser mulighet til å oppgradere veien samtidig som det legges ned nye rør tilhørende selvkostområdene. Dette kan omfatte flere av de som jobber på teknisk og drift, ved at det vil være i deres interesse å få utgiftene henført til selvkostfeltet slik at de mer av bevilgningene kan brukes til andre ting. Regler og prosedyrer blir en viktig

del i denne forbindelsen (Sinclair, 1995), som retningslinjene fra kommunal- og moderniseringsdepartementet og kommunerevisjonens kontroll.

I forhold til prinsipal-agentteorien som fremmer at den eneste agenten trenger å forholde seg til er prinsipalen, utfordres dette både av Sinclair (1995) som fremmer flere former for responderingsplikt og vår studie. Kommunale ansatte føler responderingsplikt til flere hold, og dette kan være med på å begrense forfølgelse av egeninteresse. McMillans (2004) forskning støtter opp om at bygging av tillit og det å være tro mot sin profesjon, vil minske insentivene for å modifisere tallene. Det kan trekkes paralleller her til den profesjonelle responderingsplikten, og det å være responderingspliktig ovenfor både sin profesjon og sin leder.

6.1.5 Personlig responderingsplikt

Personlig responderingsplikt omhandler en form for troskap til sin personlige samvittighet i forhold til grunnleggende verdier, og en optimal responderingsplikt i dette tilfellet er drevet av et ønske om etterlevelse av etiske verdier (Sinclair, 1995). Dette er drevet frem av det psykologiske, og er den plikten eksempelvis rådmannen eller de kommunalt ansatte har ovenfor seg selv. I forhold til responderingsplikten de har overfor andre hold kan denne være utfordrende å opprettholde, men også samsvare med andre responderingsplikter. Flere av våre informanter har gitt uttrykk for forskjellige verdier de tillegger selvkostkalkylen og dens formål. Flere påstår at de mener legitimering ovenfor innbyggerne er svært viktig, noe som også er i tråd med responderingsplikten ovenfor det offentlige (Sinclair, 1995). Dette kan i tillegg relateres til Mellemvik et.al. (1988) som fremmer at legitimitet ovenfor kommunens velgere er viktig. Andre informanter mener at kalkylens viktigste formål er å kverne tallene best mulig, og sørge for at henførbarheten til kostnadene er best mulig opprettholdt. Dette fremmer et fokus på nøyaktighet, noe som også vil være både i kommunens og det offentliges favor, i forhold til den ledelsesorienterte og offentlige responderingsplikten (Sinclair, 1995).

Innenfor den strukturelle diskursen omhandler plikten blant annet det å ha trofasthet til en høyere sak, gjennom verdier som eksempelvis ærlighet. Dersom de verdiene samsvarer med det offentliges og kollegaenes interesser, samsvarer det også med den offentlige og profesjonsorienterte responderingsplikten, noe som vi har vist til tidligere i dette avsnittet.

Denne tar avstand fra de følelsesmessige konsekvensene av å være personlig responderingspliktig (Sinclair, 1995).

Den personlige diskursen regner derimot denne responderingsplikten som et produkt av en personlig oppdagelsesferd (Sinclair, 1995). Her er risikoen høy, og sunn fornuft kan oppleves å settes på prøve. Dette kan relateres til funnene i eksempelvis Trondheim kommune hvor virksomhetslederne personlig kan verdsette planlegging og en best mulig utførelse av prosjekt. Da vil sunn fornuft settes på prøve gjennom eksempelvis hva som prioriteres av interesser. Vi har tidligere vist til at manglende interesse kan føre til fraværende oppfølging av selvkostarbeid, og dette er med på å belyse utfordringene vedrørende responderingspliktens flertydige sider.

6.1.6 Oppsummering

Som det fremkommer av analysen, er det flere former for responderingsplikt som kreves av de som arbeider med den kommunale tjenesteproduksjonen. Dette gjør at det kan være utfordrende å respondere overfor de ulike interessene, noe som Sinclair (1995) peker på kan føre til at man må ofre noen former for responderingsplikt. Av konkrete utfordringer ser vi her at dette kan dreie seg om at kostnader feilaktig havner på selvkostfeltene, noe som påvirker verdien på kostnadsgrunnlaget i kalkylene. I tillegg kan det å måtte respondere til flere hold samtidig, gjøre at de ulike formene for responderingsplikt kan være utfordrende å opprettholde. Det kan skape utfordringer i forbindelse med måling av korrekte verdier på de ulike regnskapspostene, og det kan føre til ulike grunnlag og tolkninger av vesentlighet.

6.2 Regnskapet som en institusjon

Mellemvik og Olsons (1995) modell ser på regnskap som et norm- og praksissystem, omgitt av dets miljø og kontekst. Normsystemet kan sies å inneholde lovene og retningslinjene for kommunal selvkost, og forteller hvordan selvkostkalkylene skal eller bør være. Oppgaven i forbindelse med kontroll av at normene blir tilstrekkelig fulgt ligger hos kommunerevisjonen. Selve utøvelsen av selvkost, og hvordan normene tolkes utgjør regnskapspraksisen. Dette er omkranset av krav og forventinger fra omgivelsene, og de ulike systemene kan sies å ha et gjensidig avhengighetsforhold. Når vi nå skal diskutere perspektivet nærmere i forhold til problemstilling og empiri, vil mesteparten av diskusjonen ligge under praksissystemet, i og

med at våre undersøkelser er gjort hos praktikerne. De gjeldende normene er tilstrekkelig gjennomgått tidligere i oppgaven, slik at vi i denne forbindelse begrenser oss til å hovedsakelig diskutere forholdet mellom det interne og eksterne normsystemet.

6.2.1 Normsystemet

Teorien presenterer et normsystem som kan studeres i lys av to typer, henholdsvis et eksternt og et internt. Kommunerevisjonen og retningslinjene for selvkost kan sies å være del av det eksterne systemet, som skal koordinere regnskapshandlingene innenfor feltet (Mellemvik og Olson, 1995). Et av de viktigste målene med dette er å skape en mer uniform praksis blant kommunene, noe som skal bidra til at innbyggerne betaler for tjenestene ut i fra et likt beregningsgrunnlag. Empirien på sin side viser også at det interne normsystemet, som har hovedfokus på den lokale konteksten, har en viktig betydning for hvordan man forholder seg til de gjeldende normene. Når Trondheim kommune eksempelvis benytter en kalkylemodell fra en ekstern leverandør som inneholder alle elementer fra regelverket og retningslinjene, kan det sies å være en sterk tilpasning til de eksterne normene. Med et stort aktivitetsnivå, mange samarbeidende enheter organisert internt i kommunen og tett oppfølging av revisjonen, bidrar dette til at det er lettere overholde kravene i normsystemet. Imidlertid står dette i kontrast til hvordan "liten kommune" forholder seg til selvkost, der praksisen kan sies å hovedsakelig være basert på et internt normsystem. Deres aktivitetsnivå og rammebetingelser gjør at det hovedsakelig er de interne rutineene som legges til grunn for fastsettelsen av selvkostgrunnlaget. Dette understreker betydningen av kontekst som faktor for hvilken posisjon normsystemet har for ulike organisasjoner, noe vi også skal komme nærmere tilbake til under kapittel 6.2.3.

6.2.2 Regnskapspraksis

Selve regnskapspraksisen inneholder de rutineene som virker sammen med det formål å danne den regnskapsmessige rapporteringen, som også er grunnlaget for selvkostkalkylene. Dette er kan være en utfordrende prosess, og det vil ofte oppstå kompliserte valgsituasjoner (Olson og Mellemvik, 1996). Gjennom våre undersøkelser fikk vi en del indikasjoner på hvordan praktikerne forholder seg til normene, og hvilke avveininger og vurderinger som oppleves som mer utfordrende i selvkostprosessen.

De grunnleggende reglene for kommunal selvkost er en sentral del av normsystemet, og noe som i utgangspunktet skal følges av alle kommuner. Hovedintensjonen og en av de viktigste

funksjonene til retningslinjene fra kommunal- og moderniseringsdepartementet er å redusere usikkerhet underveis i selvkost arbeidet og skape mer likhet i rapporteringen på tvers av kommunene. Empirien viser imidlertid at det er stor variasjon i hvordan kommunene forholder seg til de gjeldende normene og praktiserer selvkost. Regnskapsinformasjonen kalkylene baseres på vil alltid til en viss grad bestå av en del skjønnsmessige vurderinger og usikkerhet, og det vil være umulig å fange opp alle potensielle problemstillinger i regler og retningslinjer. Kommunerevisjonen arbeider for å kontrollere at normene er tilstrekkelig overholdt, men det er utfordrende å holde en detaljert form for kontroll. Å kontrollere de vurderingene som gjøres på et tidspunkt vil derfor kunne være vanskelig uten å sette seg veldig grundig inn i omstendighetene, og dette vil ofte bli et spørsmål om hensiktsmessig bruk av ressurser.

”Hvem er det som går inn og sjekker alle bilag og at alt er korrekt henført?” [TØ1].

Når omstendighetene tilsier at det ikke lar seg gjøre å kontrollere alle forhold og vurderinger til enhver tid, er normdanning viktig for å skape tillitt til og økt grad av likhet i praksisen på tvers av enheter og kommuner. Som påpekt av Olson og Mellempvik (1996), vil fravær av normdanning føre til at regnskapsrapportene blir heterogene, og det kan bli vanskelig å vurdere til hvor stor grad arbeidet er gjort riktig i henhold til de gjeldende normene. Selv om det hovedsakelig er kommunerevisjonen som til sist skal kontrollere at normene bli fulgt, ser vi av vår empiri at det i praksis er en variasjon til hvor stor grad dette gjøres. Funnene indikerer at revisjonen er tettere på, og følger nærmere opp større kommuner enn hva som er tilfellet i de mindre. I og med at empirien viser at det er få personer involvert i selvkostprosessen, vil tett oppfølging vil blant annet kunne bidra til å styrke verifiserbarheten og nøytraliteten i det som presenteres, siden revisjonen opererer og kontrollerer som en uavhengig enhet. Både Trondheim, Melhus og de to interkommunale selskapene har jevnlig kontakt med sine revisjonsenheter, men i ”liten kommune” har vi inntrykk av at revisjonen ikke er så aktiv. Revisjonens involvering med selvkostenhetene bidrar også til kontinuerlig læring, hvor man får en løpende diskusjon om hvordan de gjeldende normene fungerer i praksis og hva som bør danne grunnlag for fremtidige normer (Olson og Mellempvik, 1996). I Trondheim kommune kommer det også frem at man gjerne rådfører seg med kommunerevisjonen under selvkostarbeidet ved usikkerhet omkring betydelige beslutninger, for å redusere mulighetene for store feil i ettertid. Dette bidrar også til læring fra egne og andres erfaringer i forhold til kontinuerlig utvikling av praksis.

I teorien presenterte vi også regnskapsinformasjonens kvalitative egenskaper, og videre skal vi gå dypere inn på hvordan informantene forholder seg til de i praksis. Undersøkelsene viser at det er visse faktorer som vektlegges som spesielt viktige under utarbeidelse av selvkostkalkylene. Kalkylene bør eksempelvis tjene en prediksjonsfunksjon i forhold til å kunne gi et best mulig grunnlag for fastsettelse av neste års gebyrnivåer. Både Melhus og Trondheim har god historisk finansiell informasjon i sine kalkyleoppsett, som kan kombineres med fremtidige planer for å skape et beslutningsgrunnlag. Det foreligger også norm for å føre oppdaterte etterkalkyler i disse kommunene, noe som gir en feedback på hvordan beregningene slår ut. Siden det hovedsakelig kun er de som arbeider med selvkost som bruker kalkylene, er vårt inntrykk at tallenes relevans som kriterium vektlegges over reliabilitet, i forhold til at det primære målet er å få frem mest mulig beslutningsnyttig informasjon for de involverte i gebyrfastsettelsen. Riahi-Balkaoui (2004) understreker at det er de primære brukerne som må tas hensyn til ved utarbeidelsen av regnskapsinformasjon, slik at man finner støtte for slike avveininger i teorien. Dette gjør at de brukerspesifikke kvalitetene står høyt ved at informasjonen hovedsakelig skal være begripelig og beslutningsnyttig for de som arbeider med kommunal selvkost. Reliabilitetskrav er imidlertid viktig for å sikre at informasjonen er troverdig. Blant kriteriene vi presenterte i teorien, tyder empirien på at det spesielt er knyttet utfordringer opp mot riktig avbildningsfokus. Riahi-Belkaoui (2004) vektlegger at de underliggende målingene i regnskapsdataene må gi et riktig bilde av hva de er ment å representere, og man har gjeldende normer for dette i retningslinjene for kommunal selvkost. Selv om det eksisterer føringer, viser det seg i praksis at det er flere situasjoner hvor det er vanskelig å følge normene til punkt og prikke. Derfor understreker flere respondenter viktigheten av erfaring innenfor kommunal tjenesteproduksjon, for å forstå sammenhengene og hva som er vesentlig for de ulike tjenestene.

Det fremkommer også av empirien at det gjøres flere avgrensninger i forhold til en nytte-kostnadsbetraktning hos samtlige av våre undersøkelseskommuner. Selv om man har definerte normer som ligger i retningslinjene for kommunal selvkost, gjøres det tilpasninger i forhold til hva som anses som relevant innenfor hver kommune. Kommunene utvikler gjerne interne normer som fungerer i deres rammebetingelser, basert på vurderinger over hva som er mest hensiktsmessig for de involverte i prosessen. Ut i fra empirien ser vi at de indirekte kostnadene fordeles med utgangspunkt i en nøkkel basert på de direkte kostnadene hos både

Trondheim og Melhus. Slike nøkler bør reflektere den faktiske bruken av de indirekte støttefunksjonene på best mulig vis (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). I vurderingene bak nøklene som brukes, ser vi at kommunene begrenser seg til å bruke relativt enkle fordelingsnøkler. Dette er med utgangspunkt i en nytte-kostnadsvurdering, og at det blir lite hensiktsmessig å bruke mye tid og ressurser på å utføre veldig grundige beregninger. Avvikene som kan oppstå mellom å bruke omfattende fordelingsnøkler kontra mer forenklete, blir gjerne uvesentlig. Som påpekt av Riahi-Belkaoui (2004), vil det være unødvendig å utarbeide enda mer konkret informasjon, når den trolig ikke får en signifikant betydning på beslutningene av gebyrstørrelse. Når de indirekte kostnadene beregnes på bakgrunn av direkte, som det gjøres i Melhus og Trondheim, vil det alltid være en liten post relativt sett. Derfor understøtter flere informanter at det ikke blir hensiktsmessig å bruke mye tid på det, siden det ikke vil gi vesentlige utslag for gebyrets størrelse.

I forhold til vesentlighetsvurderinger er slingringsmonnet for hvor store konsekvenser vurderingene vil utgjøre for den kommunale rapporteringen forskjellig fra små til store kommuner. I en stor kommune med selvkostinntekter på rundt 100 millioner, vil en kostnad på under 50 000 typisk ikke gjøre vesentlige utslag på helheten. I en liten kommune med gebyrinntekter på eksempelvis en drøy million, vil den tilsvarende kostnaden gjøre større utslag på totalen. Dette kan relateres til våre funn i forhold til vesentlighetsgrenser, og hvor mye som skal til for at kommunen retter opp tidligere feil. Flere av våre informanter er likevel konsekvente på dette punktet, og påpeker at en kostnad på 50 – 100 000 som er ført feil, anses som vesentlig og bør rettes opp. Riahi-Belkaoui (2004) viser til at konsistent praktisering over tid bidrar til å øke kvaliteten på regnskapsinformasjonen og sammenlignbarheten over flere perioder. En konsistent bruk understøttes også av retningslinjene for beregning av selvkost. I tillegg er vesentlighetsgrenser også regulert av kommunal regnskapsstandard, slik at det til en viss grad er nødvendig i henhold til regelverket. I empirien kommer også dette til syne ved at kommunene som følges tett opp av revisjonen, er ikke like tilbøyelig til å endre prinsipper eller forutsetninger med mindre omstendighetene eller rammebetingelsene tilsier at dette er hensiktsmessig. Eksempelvis endres ikke fordelingsnøkler på de indirekte kostnadene med mindre de anses for å være feil eller misvisende, noe som er i tråd med retningslinjene.

Innenfor klassifisering og verdifastsettelse av de direkte kostnadene fremkommer det av våre funn at i praksis foreligger noen spesielle utfordringer i store kommuner, slik som

Analyse

Trondheim. Ansatte på enhetsnivå har ofte et ønske å henføre utgifter til selvkostområdene om mulig, dersom de ligger i en gråsoner eller strekker seg over flere områder, noe som krever en fordeling basert på skjønnsmessige vurderinger. Selv om kommunen har normer å forholde seg til som også setter visse grenser, fremkommer det av tidligere forskning at de typisk kan tolkes ulikt av de forskjellige praktikere (Olson og Mellempvik, 1996; Libby et al., 2002). I en kommune som Trondheim er det ofte såpass stor aktivitet og mange brukerbetalingar å fordele kostnadene på, at en kostnadsøkning omtrent ikke blir merkbar for hver enkelt. På bakgrunn av dette kan denne type henføring vurderes til å ha uvesentlig effekt på selve gebyrstørrelsen. Det er likevel viktig å understreke at det gjennom de siste 10 årene har blitt tettere oppfølging og kontroll av kommunerevisjonen. Dette har trolig sammenheng med tidligere forvaltningsrevisjoner som har påpekt flere viktige feil, i tillegg til økt grad av spesifisering og normdannelse for kommunal selvkost gjennom retningslinjene og regelverket (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Denne type kontroll har som hensikt å bidra til at kostnader som enten ligger i en gråsoner eller hører mer til på andre områder, ikke i like stor grad henføres til selvkostområdene. Likevel påpeker McMillan (2004) at et økt antall regler og retningslinjer vil føre til en deprofesjonalisering innenfor profesjonen, og ikke trenger å være løsningen på problemet. I mindre kommuner er det som regel de samme personene med en fot innenfor både enhet og økonomi som fordeler kostnader, noe som med bakgrunn i både ledelsesorientert og profesjonsorientert responderingsplikt kan minske interessen for denne type henføring av kostnader i gråsonen. Av våre funn fremkommer det også at en slik henføring vil ha vesentlige effekter på gebyrstørrelsen per innbygger, da det er langt færre innbetalinger å fordele kostnadene på. Dette kan føre til at man heller er forsiktig med å vurdere kostnader som vesentlig for selvkostområdet, siden man prøver å begrense gebyrnivået. På bakgrunn av dette kan det tyde på at terskelen for å vurdere kostnader som vesentlig for selvkostområdet er lavere i større kommuner. Dette er med på å utfordre KRS 1 (2015) som setter en vesentlighetsgrense innenfor kommunen på 100 000. Kommunene er av ulik størrelse, og en vesentlig feil på 100 000 vil gjøre større utslag i små kommuner enn i større. Dette argumenterer for differensierte regler i forhold til kommuner av ulik størrelsesorden. Her kan det trekkes paralleller til regnskapsloven, som har ulike krav til organisasjoner av ulik størrelse (Regnskapsloven, 2015).

I forbindelse med beregning av kalkulatoriske renter på oppbundet kapital, viser empirien at Trondheim og Melhus kommune har opplevd utfordringer forbundet med renteforutsetninger. Beløpene på eksempelvis investeringer av varige driftsmidler og selvkostfond er av såpass

stor størrelsesorden at de får vesentlig innvirkning på kalkylene, derav også på gebyrgrunlaget. Antakelser om høyere rente vil gi vesentlig høyere kostnadsgrunnlag i kalkylene. Usikkerheten i forbindelse med rentebaner vil påvirke grunnlag for valgte målinger, og når det faktiske rentenivået ble lavere enn forutsatt i flere år, har etterkalkylene vist at det ble belastet for mye kostnader på disse postene. Selv om overskudd fra selvkostområdene må avsettes til egne fond, uttrykker flertallet av våre informanter at det ikke er noen fordel at de blir for store. Samtidig uttrykker de at for store variasjoner i gebyrstørrelsen heller ikke er ønskelig, men store fond kan kreve at det blir nødvendig å redusere gebyrene eller holde de flatt noen år. Dette kan eksempelvis belyses i renovasjonsgebyret i Trondheim, som måtte justeres ned i en periode (Statistisk sentralbyrå, 2015). Imidlertid har både Trondheim og Melhus lagt om forutsetningene til at det blir et mer varig lavrenteregime, samtidig som retningslinjene er strammet inn og mer presisert i forhold til beregningen av kapitalkostnadene (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). I ”liten kommune” har de på sin side ikke vurdert det som vesentlig å beregne kalkulatoriske rentekostnader på sine selvkostfond. I denne kommunen eksisterer det kun et lite fond på vanntjenesten, og beregning av kalkulatoriske rente ville utgjort så lite at de ikke anser det som vesentlig å ta stilling til ved gebyrfastsettelse. Dette tyder på at større aktivitetsnivå øker utfordringene knyttet til beregningen av kapitalkostnader, siden beløpene som ligger til grunn er vesentlig større og gir mer betydelige utslag.

Av empirien ser vi også at tidspress er utfordrende i forhold til vesentlighetsvurderinger og avgrensninger. Hos kommunene skal eksempelvis regnskapet rapporteres inn innen 15. februar, og etterkalkylene på selvkostområdene er de siste posteringene som gjøres. Her må verdiene på alle andre kostnadsposter være ferdig beregnet før man kan finne de indirekte kostnadene til selvkosttjenesten. Videre viser vår forskning at tidspresset også kan gjøre seg gjeldende på grunn for lite bemanning, eller tidsfrister i forhold til fullføring av prosjekter. Libby et al. (2002) påpeker at praktikerne kan ta plutselige beslutninger, for så i etterkant rasjonalisere de. Etterrasjonaliseringen i dette tilfellet kan begrunnes i tidspress, og at eksempelvis visse beslutninger ble fattet på bakgrunn av mangel på tilstrekkelig tid. Dette kan føre til at vesentlighetstærskelen for korrigering av feilposteringer eller fordelinger blir høyere på grunn av liten disponibel tid, spesielt i store kommuner med høyt aktivitetsnivå og store mengder tall.

Analyse

”Vi står på skuldrene for å få ut tall i tide. Ikke noen unnskyldninger der altså. Det er alltid feil og avvik som kan og må rettes opp. Men det er garantert masse igjen man vet ikke er rettet opp og som bare ligger der. Tidspress, hva er vesentlig og hva er bra nok” [TØ1].

Gårseth-Nesbakk og Mellemvik (2011) peker også på at tidsbegrensninger fører at man typisk forholder seg til og hviler på de tidligere utprøvde metodene og teknikkene som er brukt. Dette har vi inntrykk av også gjelder for samtlige av kommunene vi har undersøkt. Blant annet ser man av empirien at fordelingsnøklene for de indirekte kostnadene ikke oppdateres på årlig basis. Det stoles dermed på tidligere forutsetninger, og at de har lik relevans over flere tidsperioder. Dette kan skyldes både tidsbegrensninger eller nytte-kostnadsbetraktninger om hvorvidt det vil utgjøre vesentlige forskjeller å oppdatere dette mer regelmessig.

Forskjeller i kommunes geografiske forhold er også noe som kan påvirke grunnlaget for valgte målinger og vesentlighetsvurderinger. Fra våre funn fremkommer det at hvordan bosetningsstrukturen i kommunen ser ut vil påvirke gebyrstørrelsen, og eksempelvis hvordan terrenget i kommunen utarter seg. I tillegg kan det oppstå naturkatastrofer, som eksempelvis flom, noe som kan påvirke både vannrør og avløpsnett. Alt dette ligger utenfor den enkeltes kontroll, noe som kan gjøre planlegging både i forhold til drift og fremtidige investeringer utfordrende. De fleste kommunene opererer med en liten buffer for denne type hendelser, men det er begrenset hvor mye som skal inngå i dette grunnlaget. Her melder behovet seg for skjønsmessige vurderinger. Dersom denne type tilfeller oppstår, blir det ofte nødvendig med flere midler til å både drifte og vedlikeholde. Dette kan gå utover gebyrgrunnlaget for senere år.

I forhold til normen påpeker retningslinjene at en ineffektiv drift av kommunen bør unngås, og at en sammenligning av kostnadsgrunnlaget med tilsvarende virksomheter i andre kommuner vil være hensiktsmessig (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2014). Dette er imidlertid utfordrende i praksis, da kommunene er forskjellige på flere plan. I tillegg oppleves KOSTRA-rapporteringen som noe urettferdig, da den ofte ikke sier noe om hva som ligger bak de forskjellige gebyrene. Media benytter seg av informasjonen for det den er verdt, og fronter som regel bare selve gebyrstørrelsen. De sier ikke noe om eksempelvis selvkostgraden eller hvor mange som er tilknyttet offentlig vann- og avløpsnett. I lys av dette kan det sammenligningsgrunnlaget KOSTRA forsøker å representere og det media plukker

opp, være noe misvisende og kan potensielt skape unødig misnøye. Her blir responderingsplikten ovenfor det offentlige sentralt å håndtere (Sinclair, 1995).

I lys av dette fremkommer det at selvkostkalkulering i praksis kan oppleves utfordrende. Det er mange faktorer som spiller inn på selve beregningsgrunnlagene, og ved en eventuell kontroll er det ikke nok å bare se på det finansielle grunnlaget. Som Chabrak og Daidj (2007) påpeker er det nødvendig å se på forholdene som ligger bak tallene, og en gjennomgang og kontroll av eksempelvis skjønnsutøvelsen og de vesentlighetsvurderinger som er fattet er hensiktsmessig å studere nærmere.

6.2.3 Miljø og kontekst

Kommunenes finansielle rapportering danner et bilde av organisasjonens økonomiske prestasjoner og rammebetingelser overfor omgivelsene. Selv om det er en kobling mellom normer og praksis, kan sistnevnte generere mer samfunnsmessige kvaliteter enn hva som inngår i språket, og studier av praksis viser at regnskap har forskjellige funksjoner for alle individ. Som Mellempvik et al. (1988) var inne på, er regnskap blant annet et viktig verktøy for å legitimere og få tak i ressurser fra sine omgivelser. Av de kommunene som utarbeider fullstendige selvkostregnskap, viser våre funn at informantene er rimelig samstemte om at det har en viktig funksjon i forhold til å legitimere gebyrenes størrelse overfor innbyggerne. Olson og Mellempvik (1996) viser i sin forskning til at budsjettprosessen ses på som et verktøy for å legitimere ovenfor innbyggerne at det virkelig utøves styring innenfor kommunen. Her kan det trekkes paralleller til selvkostområdene, og at kalkylen kan brukes som en form for legitimering ovenfor innbyggere, om at ressursene forvaltes på en hensiktsmessig måte. Imidlertid er det kun Trondheim kommune som i årsrapporten spesifiserer en avgiftsbalanse med et kalkyleoppsett som viser ressursbruk for selvkostområdene (Trondheim Kommune, 2014). Denne informasjonen er dermed lettere tilgjengelig for allmennheten, noe som kan bygge opp under målet om legitimering overfor brukerne. Ingen av de to andre kommunene eller de interkommunale samarbeidene har imidlertid med tilsvarende informasjon i sine årsrapporter, men både Envina og Hamos oppfordrer til kontakt ved ytterligere informasjonsbehov. Dette gjør at legitimeringseffekten i disse tilfellene hovedsakelig oppstår gjennom eventuelle saker i media, noe som kan tyde på at målsetningen ikke står like sterkt i praksis eller vurderes som hensiktsmessig å bruke tid på.

Presentasjon av regnskapsinformasjon fra selvkostområdene kan i følge Riahi-Belkaoui (2004) også forstås som symbolske ritualer, som skaper et forenklet bilde av de komplekse økonomiske fenomenene. Informasjonen kan bidra til å gi et bilde av kommunens aktivitet og skape myter om hvor rasjonell den er, og ut i fra dette legitimere aktiviteten overfor omgivelsene. Når Trondheim eksempelvis velger å presentere avgiftsbalansen for selvkostområdene som en del av årsregnskapet, kan dette bidra til å skape et rettfærdiggjørende bilde av hvordan gebyrstørrelsene må eller kan komme til å utvikle seg i fremtiden. I ”liten kommune” velger de som tidligere nevnt å subsidiere avløpstjenesten for at det ikke skal virke avskrekkende kostbart å være bosatt i kommunen, og en presentasjon av selve gebyrgrunnlaget kunne hatt en legitimerende effekt i dette tilfellet. Tilsvarende gjelder for Melhus, der det ofte er mange henvendelser til avgiftskontoret etter at de kommunale avgiftene faktureres. Det kan trolig relateres til at det kan være vanskelig for en del innbyggere å forstå omfanget av hva det faktisk koster å tilby de kommunale tjenestene. Som Mellempvik et al. (1988) påpeker, kan det å publisere regnskapsinformasjon bidra til å opprettholde myter om kommunens rasjonalitet. Her kan det trekkes paralleller til gebyrene, og en eventuell publisering av relevant informasjon av noe som ligger bak beregningen av gebyrstørrelsene.

Regnskapets kontekst kan også relateres til makt. Som det fremkommer av våre funn er det relativt få personer involvert i den overordnede kalkuleringen av kostnadsgrunnlaget for selvkostområdene. Dette gjør at de kan utøve makt under informasjonsinnsamlingen til å påvirke resultatet av organisatoriske prosesser i ønsket retning (Mellempvik et al., 1988). Som vi har fått illustrert i både Trondheim og Melhus kommune, fastsettes gebyrstørrelsene politisk etter informasjon fra de som utarbeider kalkylene. Selv om det ikke er politisk populært å øke gebyrene, får de det som regel vedtatt ved å vise til regnskapsinformasjon som forklarer hva som er nødvendig for tjenesteproduksjonen. Det kan dermed til en viss grad være knyttet makt til kalkuleringsprosessen i forhold til de vurderingene som gjøres underveis og mulighetene for å påvirke informasjonen. Imidlertid understreker de samme informantene at målet deres også er å få frem selvkostgrunnlaget mest mulig korrekt, slik at det eksempelvis ikke blir større saker med kommunerevisjonen i ettertid eller oppstyr i media. Dette kan tolkes som at de involverte har lite insentiver til å modifisere tallene.

På bakgrunn av dette ser man at kommunens regnskapsarbeid vil være avhengig av miljøet og konteksten de er en del av. Samtidig er det også et gjensidig avhengighetsforhold med tanke på at omgivelsene påvirkes av hvordan regnskapsinformasjonen utformes. Regnskapet formes imidlertid ikke bare av praktikerne og de tradisjonelle normene, men kan også farges av hvordan andre forholder seg til og praktiserer regnskap. Her er det muligheter for at kommunene kan bli inspirert og lære av hverandre. Det er derfor viktig å svare til forventningene, både fra internt og eksternt hold. Å støtte opp under organisasjoners legitimeringsprosess er i følge Mellemvik et al. (1988) et av de viktigste funksjonene til regnskap, noe som har blitt påpekt som et viktig formål med selvkostkalkyleringen av både informantene i Trondheim og Melhus. Innbyggerne skal kun betale for kostnadene ved å tilby og drifte tjenestene, og ikke noe utover det. Praktikerne er også avhengige av at beregningene skal godkjennes av kommunerevisjonen. Empirien tyder også på at kommunestørrelse er en viktig faktor for hvordan vurderingene i forhold til kommunal selvkost gjøres. Ser man for eksempel på gebyrfastsettelsen i ”liten kommune”, kan det tolkes at deres praksis med å ikke sette opp noen fullstendig forkalkyle oppstår som følge av deres lave antall brukere og aktivitetsnivå. Dette har vært en vanlig og fungerende praksis i deres kontekst. Siden kommunerevisjonen på den andre siden ikke har vært mer kritisk til dette, tyder det på at betydningen av retningslinjene ikke er like vesentlig i de små kommunene. Dette støtter opp under våre tidligere refleksjoner omkring differensierte eller tilpassede regler til kommuner av ulik størrelsesorden, jamfør kapittel 6.2.2.

7. Oppsummering og konklusjon

Studiens hovedformål var å belyse ulike utfordringer som kan oppstå i forbindelse med vesentlighetsvurderinger i kommunale selvkosttjenester. Dette har vi studert ved å se på kalkylenes utforming og hva praktikerne har lagt til grunn for valgte målinger i kalkylen. Her har vi kommet frem til flere områder som oppleves utfordrende og sentrale årsaker til dette. Den overordnede problemstillingen er:

”Hvilke utfordringer er forbundet med vesentlighetsvurderinger i forhold til kommunale betalingstjenester?”

Før vi ser på funnene som kan relateres til problemstillingen, går vi inn på hovedmomentene knyttet til de to forskningsspørsmålene.

Hvordan er kalkylen utformet?

Studien viser at kalkylens utforming er svært varierende innenfor de ulike kommunene. I Trondheim benyttes en kalkyle fra ekstern leverandør, men de andre kommunene og de interkommunale selskapene benytter egne oppsett. Flertallet av informantene vektlegger at kalkylen skal være mest mulig nøyaktig, og derav fange opp all ressursbruk forbundet med tjenesteproduksjonen. De resterende har fokusert på at kalkylen skal være praktisk og anvendbar. Både Trondheim, Melhus og Hamos har inkludert alle elementene fra retningslinjene, men Envina har noen mangler som er påpekt av kommunerevisjonen. ”Liten kommune” har ingen kalkyle i forkant av gebyrreguleringen, men opererer kun med en enkel oppstilling i forbindelse med regnskapets ferdigstilling.

Hva ligger til grunn for de valgte målingene i kalkylene?

Retningslinjene for kommunal selvkost presenterer flere poster der verdiene kan måles og fastsettes på ulike måter, eksempelvis ved bruk av skjønn. I vår studie har vi forsøkt å gått dypere inn på informantenes grunnlag for de valgte målingene i forbindelse med disse postene. De største valgmulighetene eksisterer i forbindelse med måling og klassifisering av de direkte kostnadene, beregning av indirekte kostnader og bruk av fordelingsnøkler, samt beregning av kalkulatoriske renter og kapitalkostnader. I våre funn argumenterer informantene både likt og ulikt for sine skjønnsmessige vurderinger, og grunnlaget for de valgte målingene begrunnes ut i fra forskjellige betraktninger. Typiske forhold

betraktningene begrunnes ut i fra er eksempelvis skjønnsutøvelse, nytte-kostbetraktninger og hvordan man forholder seg til generell usikkerhet i omgivelsene. Dette er forhold som kan påvirke vesentlighetsvurderinger.

I forhold til selvkostkalkuleringsprosessen av de kommunale betalingstjenestene, viser funnene flere konkrete utfordringer forbundet med vesentlighetsvurderinger. En utfordring er responderingsplikten de ansatte har ovenfor forskjellige hold. De ulike formene kan overlappe hverandre, men de kan også inneha et spenningsforhold. Å opprettholde denne responderingsplikten overfor flere samtidig kan være utfordrende, noe som kan påvirke hva som anses som vesentlig eller ikke i ulike situasjoner. Videre kan nytte-kostbetraktninger spille inn på vesentlighetsvurderingene, da det kan vurderes som vesentlig å utelate elementer på bakgrunn av at kostnaden ved å inkludere eller beregne elementer vil overstige nytten for de som skal fastsette gebyrstørrelsene. I tillegg vil tidspress også være med på å påvirke vesentlighetsvurderinger, typisk i form av at det vurderes hvorvidt tidsbruken på en bestemt prosess vil gi betydningsfulle utslag på selvkostgrunnlaget. Flere informanter understreker at utdanningsbakgrunn og erfaring er viktig i selvkostprosessen, og dette kan til en viss grad påvirke tilnærmingen til vesentlighetsvurderinger. I tillegg er det visse utfordringer i forbindelse med overprøvsbarheten. Kalkuleringsprosessen i kommunene utføres av få personer, noe som gjør at det ofte er deres skjønnsutøvelse og vurderinger rapporteringen belages på. Dersom noe er usikkert kan det diskuteres med kommunerevisjonen, men funnene indikerer at dette gjøres mest i de større kommunene.

På bakgrunn av dette ser vi at det er flere forhold som kan være med å påvirke hva som anses som vesentlig eller ikke. Det er viktig å se på hva som ligger bak vurderingene, og hva praktikerne legger til grunn for sine vurderinger. I dag opererer kommunene med like krav fra departementene. I vår studie av kommuner med ulik størrelse, fremkommer det av funnene våre at de forholder seg til kravene fra departementet i varierende grad. Hva som anses vesentlig i en stor kommune, kan være uvesentlig i mindre kommuner og omvendt. Dette kaster lys over en diskusjon om hvorvidt ulike krav til kommuner av ulik størrelsesorden kan være hensiktsmessig, på lik linje med privat sektor og regnskapsloven.

I tillegg ser vi at flere praktikere vektlegger nøyaktighet i den grad dette er mulig, både i utformingen av kalkylen og i forhold til løpende rapportering. Dette står i kontrast med Telemarksforskning (2011) som konstaterer en nærmest systematisk underbudsjettering av

Oppsummering og konklusjon

selvkost på VAR-området. Våre funn viser imidlertid at kommunene og de interkommunale selskapene på flere områder opererer med for store fond i forhold til hva de anser som hensiktsmessig, hvilket tyder på at underbudsjettering ikke har vært tilfellet. Derimot påpekte også Telemarksforskning (2011) at kommunenes praksis var på riktig vei i forhold til mer korrekt og fullstendig kostnadsdekning, som til noen grad samsvarer med våre funn. Det er likevel viktig å ha i mente at selvkostprosessen er preget av usikkerhet, og håndteringen oppleves som utfordrende av de fleste informanter. Kittilsen (2014) poengterer at en klargjøring av prinsipper og nøkkelbegreper trolig vil skape en større forståelse for selvkostberegningenes natur, hvilket vi har inntrykk av at de nye retningslinjene er med på å bidra til i kommunene som har tatt de i bruk. Dette har trolig sammenheng med at de har økt fokus på en klarere begrepsavklaring og er mer detaljert i fremgangsmåtene for beregningene. Samtidig kan retningslinjene tolkes ulikt, men en kontinuerlig oppfølging fra kommunerevisjonen kan bidra til at praksisen på tvers av kommunene utøves mer i tråd med gjeldende lover og retningslinjer.

7.1 Studiens sårbarhet

Det vil være relevant å reflektere over studiens sårbarhet på bakgrunn av fremgangsmåten som er benyttet for å besvare problemstillingen. Siden vi har fulgt et kvalitativt forskningsdesign, vil resultatene og de konklusjoner som er trukket være farget av vår subjektive oppfattelse. For å prøve å redusere eventuelle negative effekter av dette, har vi presentert de empiriske funnene utfyllende i et eget kapittel, slik at leseren får en bedre forståelse for hva som er kommet frem under intervjuene. Dette gjør det lettere å vurdere troverdigheten i vår analyse kontinuerlig mens man leser.

Ved kvalitative studier kan ofte utvalgsstørrelsen være en begrensende faktor. Det er både tid og ressurskrevende å gjennomføre et stort antall intervjuer, og vårt utvalg er begrenset til ni informanter. Det kan argumenteres for at det vil være fordelaktig å inkludere flere personer i studien, noe som kan gi flere synspunkter og erfaringer. Imidlertid har vi inntrykk av at det ikke er mange personer involvert i selvkostprosessen hos de kommunene vi har besøkt. Vår oppfatning er derfor at vi har snakket med de mest sentrale personene, samtidig som de gjennom dybdeintervjuene har gitt utfyllende informasjon om sin praksis. På bakgrunn av dette opplever vi å ha fått tilstrekkelig innsikt i selvkostprosessen deres innenfor VAR-området, noe som har bidratt til at vi kunne diskutere dette i lys av studiens problemstilling.

Det er derimot viktig å ha i mente at funnene som presenteres i studien er best egnet til å beskrive trender. Skal det trekkes mer generelle konklusjoner bør langt flere kommuner undersøkes, slik at man får en bredere forståelse for praksis. De trendene vi har kommet frem til vil imidlertid fungere som et grunnlag for videre studier, og kan bekreftes eller avkreftes i andre eller tilsvarende sammenhenger.

7.2 Forslag til videre forskning

Studien vår har belyst utfordringer forbundet med vesentlighetsvurderinger innenfor VAR-området hos tre midtnorske kommuner. Temaet er lite studert i offentlig sektor, svært aktuelt og noe berører folk flest. På bakgrunn av dette eksisterer det gode muligheter for videre undersøkelser. Som vi var inne på i forrige avsnitt, har vi kommet opp med det som kan karakteriseres som trender. Forskning på en tilsvarende problemstilling hos andre kommuner, gjerne i andre geografiske deler av landet, vil bidra til å blant annet belyse hvorvidt lokasjon har noen betydning for praksis. I tillegg til dette kom det i 2014 nye retningslinjer innenfor selvkostområdet, noe som flertallet av kommunene og de interkommunale selskapene vi undersøkte har tatt i bruk. Telemarksforskning (2011) pekte i sin undersøkelse på at kommunenes praksis var på riktig vei, noe våre funn også kan understøtte. Undersøkelser hos flere kommuner vil derfor gi muligheter til å belyse hvorvidt trendene vi har sett her kan sies å være typiske for tilsvarende kommunestørrelser, og til hvilken grad innføringen av de nye retningslinjene har påvirket praksisen.

I tillegg er våre undersøkelser gjort innen henholdsvis vann, avløp og renovasjonsområdene. Siden det eksisterer flere selvkostområder innenfor kommunene, som eksempelvis septiktømming, plan og byggesaksbehandling og feiing, vil det være relevant å gjøre undersøkelser tilknyttet selvkostprosessen for de tjenestene. Dette kan bidra til å gi innsikt i hvorvidt det er forskjell i praksis innenfor flere ulike selvkostområder, og hvordan dette kan påvirke tilnærmingen til vesentlighetsvurderinger.

8. Referanseliste

- Bergevörn, L.-E., Mellempvik, F. & Olson, O. (1995). Institutionalization of municipal accounting — a comparative study between Sweden and Norway. *Scandinavian Journal of Management*, 11 (1): 25-41.
- Boye, K., Holm, E. & Heskestad, T. (2011). *Kostnads- og inntektsanalyse*. 9. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Chabrak, N. & Daidj, N. (2007). Enron: Widespread myopia. *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (5): 539-557.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 14 (1): 57.
- Gerhardsen, C. & Gulbrandsen, E. (2009). *Selvkost i Bodø kommune*: Høgskolen i Bodø.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2013). Faglige perspektiver på regnskapsmessige hybridmodeller - et eklektisk teoretisk opphav og en motstridende ideologisk tilnærming. I: Fallan, L. & Nyland, K. (red.) *Perspektiver på økonomistyring*, s. 33-63. Bergen: Fagbokforl., cop. 2013.
- Gårseth-Nesbakk, L. & Kjærland, F. (2015). Terra-skandalen og norske kommuners innovative grep for å oppnå en dynamisk finansforvaltning. I: Andersen, O. J., Gårseth-Nesbakk, L. & Bondas, T. (red.) *Innovasjoner i offentlig tjenesteyting*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Gårseth-Nesbakk, L. & Mellempvik, F. (2011). The construction of materiality in government accounting: a case of constraining factors and the difficulties of hybridization. *Financial Accountability & Management*, 27 (2): 195-216.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure*: Springer.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3. utg. Oslo: Abstrakt forlag.
- Kinserdal, F. (2014). Hvordan manipulere med regnskapet. MAGMA 1/2014. Tilgjengelig fra: <http://www.magma.no/hvordan-manipulere-med-regnskapet> (hentet 13.02.2015).

- Kittilsen, B. (2014). *Selvkost for kommunale tjenester (masteravhandling)*.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2014). *H-3/14 Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester*. Tilgjengelig fra: <http://regjeringen.no/nb/dokumenter/nye-retningslinjer-for-beregning-av-selv/id751696/> (hentet 08.01.2015).
- Kristoffersen, T. (2014). *Årsregnskapet : en grunnleggende innføring*. 4. utg. Bergen: Fagbokforlaget.
- KRS 1. (2015). *Kommunal regnskapsstandard*. Tilgjengelig fra: <http://www.gkrs.no/standarder-og-notater/kommunal-regnskapstandard/krs-1-klassifisering-av-anleggsmidler-omlopsmidler-langsigtig-og-kortsiktig-gjeld/> (hentet: 06.05.15).
- Kvifte, S. S. & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. 2. utg. Oslo: Den norske Revisorforening.
- Kvaal, E. (2008). Kjennetegn ved informative regnskaper. *Praktisk økonomi & finans*, 25 (01): 3-13.
- Leuz, C., Nanda, D. & Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69 (3): 505-527.
- Libby, R., Bloomfield, R. & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (8): 775-810.
- Maines, L. A. & McDaniel, L. S. (2000). Effects of comprehensive-income characteristics on nonprofessional investors' judgments: The role of financial-statement presentation format. *Accounting Review*, 75 (2): 179-207.
- McMillan, K. P. (2004). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (6): 943-953.
- Melhus Kommune. (2015). *Fakta om kommunen*. Tilgjengelig fra: <http://melhus.kommune.no/article.php?id=1894> (hentet: 25.03.15).
- Mellemvik, F., Monsen, N. & Olson, O. (1988). Functions of accounting — a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4 (3): 101-119.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. & Mauland, H. (2012). *Regnskap og budsjett i kommunesektoren : en innføring*. Oslo: Cappelen Damm akademisk.

Referanseliste

- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Trondheim: Abstrakt forlag.
- Olson, O. & Mellemvik, F. (1996). *Regnskap i forandring : utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Cappelen akademisk.
- Pedersen, K., Huneide, J. E., Haugen, D. O. & Schwencke, H. R. (2014). *Årsregnskapet i teori og praksis*. 15. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Pilcher, R. & Van Der Zahn, M. (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. *Financial Accountability & Management*, 26 (3): 299-324.
- Postholm, M. B. (2010). *Kvalitativ metode : en innføring med fokus på fenomenologi, etnografi og kasesstudier*. 2. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Revisjon Midt-Norge IKS. (2001). *Forvaltningsrevisjon HAMOS*. Tilgjengelig fra: <http://www.revisjonmidt norge.no/rapporter/Orkdal-Hamos2001.pdf> (hentet: 06.05.15).
- Revisjon Midt-Norge IKS. (2010). *Kostnadseffektivitet innen sektor for vann, avløp og renovasjon. Melhus Kommune*. . Tilgjengelig fra: http://www.konsek.no/Customers/konsek/documents/Melhus/Rapporter/FR/Endelig_rapport_VAR_Melhus.pdf (hentet: 04.05.2015).
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory*. 5. utg. London: Thomson learning.
- Ringdal, K. (2013). *Enhet og mangfold : samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. 3. utg. Bergen: Fagbokforlaget.
- RL. (1998). *Regnskapsloven* Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven> (hentet: 05.05.15).
- Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2): 219-237.
- SSB. (2015). *Folkemengde og befolkningsendringer*. Tilgjengelig fra: <http://ssb.no/befolkning/statistikker/folkendrkv/kvartal/2015-02-19?fane=tabell&sort=nummer&tabell=218463> (hentet: 19.03.15).
- Statistisk sentralbyrå. (2015). *KOSTRA*. Tilgjengelig fra: <http://www.ssb.no/offentlig-sektor/kostra> (hentet: 14.01.15).
- Store Norske Leksikon. (2012). *Rasjonalisering - psykologi*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/rasjonalisering%2Fpsykologi> (hentet: 07.05.15).

- Telemarksforskning. (2011). *Praktisering av sjølvkostprinsippet i kommunane*. Bø.
- Tjora, A. H. (2012). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. 2. utg. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Trondheim Kommune. (2014). *Årsregnskap 2013*. Tilgjengelig fra: http://1601.no/regnskapsrapport_2013/index.html (Hentet: 14.01.15).
- Trondheim Kommune. (2015). *Organisasjonen*. Tilgjengelig fra: <http://www.trondheim.kommune.no/organisasjonen/> (hentet: 28.04.15).
- Trondheim Kommunerevisjon. (2006). *Følger Trondheim kommune de nye retningslinjene for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester?* Tilgjengelig fra: <https://www.trondheim.kommune.no/content/1117728864/Folger-Trondheim-kommune-de-nye-retningslinjene-for-beregning-av-selvkost-for-kommunale-betalingstjenester> (hentet: 20.01.15).
- Trondheim Kommunerevisjon. (2011). *Selskapskontroll av Trondheim Renholdsverk AS*. Tilgjengelig fra: <https://www.trondheim.kommune.no/content/1117728905/Selskapskontroll-av-Trondheim-Renholdsverk-AS> (hentet: 10.04.15).
- TRV. (2015). *Abonnement og priser*. Tilgjengelig fra: <http://trv.no/abonnement-og-priser/> (hentet: 05.02.15).
- Watts, R. L. (2003). Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. *Accounting Horizons*, 17 (3): 207-221.

8. Vedlegg

8.1 Informantbrev

Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjekt

Kjære #####

Som en del av masterprogrammet i økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen i Trondheim, arbeider vi med en avhandling angående vesentlighetsvurderinger i forbindelse med selvkostkalkulering av kommunale betalingstjenester. I den sammenheng ønsker vi å foreta et intervju med deg for få en bedre forståelse for hvordan rutinene i forbindelse med selvkostkalkulering fungerer i praksis. Vi ønsker å studere nærmere hvordan kalkylen er utformet, og hva som ligger til grunn for de valgte målingene i kalkylen.

For å oppnå denne forståelsen av praksis er vi avhengig av å intervju sentrale personer i kommunen med tilknytning til utarbeidelsen av denne type kalkyler. Intervjuet vil ta omtrent 60 minutter, og informantene vil bli anonymisert i den grad dette er mulig. Studien er meldt til Personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS.

Det er helt frivillig å delta i studien, og oppgaven skal etter planen avsluttes 21.05.2015. Datamaterialet vil da senest være anonymisert i den grad dette er mulig. Vi vil ikke referere til navn i oppgaven. Vi sender gjerne intervjuguiden i forkant av intervjuene. Dersom det skulle være ønskelig sender vi også transkribering av hvert enkelt intervju, slik at respondenten har mulighet til å lese over og sørge for at vi har oppfattet ting riktig. Ved oppgavens ferdigstilling i mai sender vi også gjerne en kopi.

Dersom dere har spørsmål til studien, vennligst ta kontakt med oss via mail eller per telefon. På forhånd takk for hjelpen, vi setter stor pris på om dere ønsker å delta!

Med vennlig hilsen

Stian Hansen og Maria Foldal Vatne

Kontaktinformasjon

Mail:

Telefon:

8.2 Intervjuguide

Innledningsspørsmål

1. Hvor lenge har du arbeidet i din nåværende stilling?
2. Bruker dere de gamle eller de nye retningslinjene i forhold til selvkostkalkulering? I så fall, hvorfor?
3. Følger dere samme type kalkyler på alle selvkostområder? Hvorfor/hvorfor ikke?

Hoveddel

4. Hvor kommer kalkylen fra?
5. Hva la dere vekt på i utformingen av selvkostkalkylen?
6. Hva ligger til grunn for eventuelle endringer dere gjør i kalkylen?
7. Ved utarbeidelse og praktisering av ulike kalkyler møter man ofte på forskjellige problemstillinger eller utfordringer. Kan du utdype om dine erfaringer i forhold til dette?
8. Kalkylene forsøker å fange opp ressursbruken forbundet med tjenesteproduksjonen. I denne sammenhengen er dere mest opptatt av at kalkylene skal:
 - a. Fange opp all ressursbruk?
 - b. Representere en forsiktig beregning?
 - c. En mellomting mellom alternativ A) og B) ?
9. Hvordan påvirkes kalkylene av ulike omstendigheter eller settinger som preger kommunen?
10. Har utdanningsbakgrunn, praksiserfaring og lignende noe betydning for hvordan de som jobber med selvkostkalkylene gjør sine vurderinger?
11. Når kalkylene praktiseres, preges beregningene av noen følgende forhold? I så fall, på hvilken måte?
 - a. Hva beregningene /tallene skal brukes til?
 - b. Hvor mye usikkerhet det er forbundet med tallene/beregningene?
 - c. Hvor raskt beregningene/tallene må være klare?
 - d. Hvor sammenlignbare beregningene er over tid, for egen kommune eller i forhold til andre kommuner?

12. Retningslinjene legger til grunn at:

- 1) De indirekte kostnadene/interntjenestene skal fordeles til brukertjenesten i henhold til selvkost. Metoden bør i størst mulig grad reflektere faktisk bruk av interntjenesten, og bruk av fordelingsnøkler er sentralt. Hvordan forholder du deg til dette?
- 2) Alternativkostnaden/Kalkulatorisk rentekostnad skal beregnes for alle anskaffelser av varige driftsmidler og på selvkostfondene. Kan du utdype mer omkring deres praksis i forhold til dette?
- 3) Det vil finnes noen tilfeller hvor det gjøres vurderinger om aktiviteter som eksempelvis administrativ ledelse, prosjektplanlegging samt stab- og støttefunksjon vil være nødvendig for tjenesteproduksjonen, og som dermed tas med i selvkostkalkylen. I hvor stor grad tar dere med denne type kostnader i kalkylen?
- 4) En andel av kapitalkostnadene vil knytte seg til de indirekte kostnadene/interntjenestene. Fordelingsmetoden bør primært være en som gir best uttrykk for bruken av interntjenesten. Kan du utdype mer omkring deres praksis i forhold til dette?

13. Kan du fortelle litt om deres praksis rundt håndtering av selvkostfondene?

14. Kan du utdype om dine erfaringer forbundet med eventuelle uoverensstemmelser med politiske prioriteringer/ønsker versus økonomiske vurderinger tilknyttet selvkosttjenestene?

15. Hva mener du er de mest sentrale funksjonene med selvkostkalkylesystemet?

Avslutning

16. Er det noe mer du ønsker å tilføye utover dette, som du mener er relevant for oppgaven?

17. Har du noen praktiske spørsmål til opplegget vårt?