

Revisionsrapport

Granskning av anläggnings- och exploaterings- redovisning

*Martin Halldén
Jenny Nyholm*

April 2017

Nynäshamn kommun

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattande revisionell bedömning.....	1
1.1.	Rekommendationer.....	2
2.	Inledning	3
2.1.	Bakgrund	3
2.2.	Syfte och revisionsfråga.....	3
2.3.	Metod och avgränsning	4
3.	Anläggningsredovisning	5
3.1.	Lagar, regler och god redovisningssed	5
3.2.	Kommunens styrande och stödjande avseende investeringar	6
4.	Exploateringsredovisning	7
4.1.	Lagar, regler och god redovisningssed	7
4.2.	Kommunens styrande och stödjande dokument avseende exploateringar .	10
5.	Granskningsresultat	11
5.1.	Klassificering av anläggningstillgångar.....	11
5.2.	Klassificering av förbruknings-/omkostnadsinventarier.....	12
5.3.	Klassificering av investerings-/exploateringsutgifter	14
5.4.	Avskrivningar	15
5.5.	Bokförda utgifter	17

1. **Sammanfattande revisionell bedömning**

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Nynäshamns kommun har PwC granskat anläggnings- och exploateringsredovisningen i kommunen. Granskningen har syftat till att besvara följande revisionsfråga:

- *Har Kommunstyrelsen och nämnderna en tillräcklig kontroll av att tillgångarna i allt väsentligt är fullständigt redovisade, rätt periodiserade samt har klassificerats och värderats enligt principerna i KRL?*

Efter genomförd granskning är den sammanfattande revisionella bedömningen att kommunstyrelsens och nämndernas kontroll avseende av att tillgångarna i allt väsentligt är fullständigt redovisade, rätt periodiserade samt har klassificerats och värderats enligt principerna i KRL inte i alla delar är tillräcklig.

Bedömningen grundar sig på våra bedömningar av följande kontrollmål:

Kontrollmål	Bedömning och kommentar
<i>Kontrollmål 1</i> Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt.	Delvis uppfyllt Vår verifiering visar att 52 av 64 granskade fakturor är korrekt klassificerade. Sex fakturor bedöms felaktigt klassificerade som anläggningstillgång. Bl.a. har kostnader för parkering, räntor och inkasso aktiverats. Sex fakturor bedöms tveksamma utifrån att det av fakturorna inte går att bedöma utgifternas karaktär.
<i>Kontrollmål 2</i> Förbruknings-/omkostnadsinventarierna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt.	Delvis uppfyllt Vår verifiering visar att sju av 13 granskade fakturor är korrekt klassificerade. Två fakturor bedöms felaktigt klassificerade. Vår bedömning är att dessa borde ha aktiverats utifrån utgifternas karaktär och ekonomiska livslängd. Fyra fakturor bedöms tveksamma utifrån utgifternas karaktär som framgår av fakturorna.
<i>Kontrollmål 3</i> Investerings-/exploateringsutgifter har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god	Ej uppfyllt Vår verifiering visar att två av elva granskade leverantörsfakturor bedöms felaktigt klassificerade som

redovisningssed i övrigt.

exploateringstillgång. Nio av elva granskade bedöms som tveksamma.

Vidare visar vår verifiering att granskad förutbetalad exploateringsintäkt är att anses som korrekt klassificerad.

Kontrollmål 4

Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed (komponentavskrivning).

Delvis uppfyllt

Samtliga fyra granskade investeringsobjekt bedöms komponentindelade. För ett av objekten bedöms dock avskrivningstiderna ej vara i enlighet med kommunens regler. Två av aktiveringsunderlagen saknar blankett för slutredovisning samt utdrag från huvudbok.

Kontrollmål 5

Bokförda utgifter är hänförliga till investeringsobjektet (intern kontroll).

Ej uppfyllt

Vår verifiering visar att 44 av 64 granskade fakturor är direkt hänförliga till det aktuella investeringsobjektet.

Fyra fakturor bedöms ej hänförliga till aktuellt investeringsobjekt.

16 fakturor bedöms tveksamma utifrån att det inte framgår av vilket objekt som avses alternativt att det inte tydligt framgår att det är det explicita projektet som avses.

1.1. Rekommendationer

Utifrån genomförd granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen och nämnderna följande:

- Utarbeta tydliga riktlinjer och tillämpningsanvisningar för investeringsverksamheten, där det exempelvis definieras vilka typer av utgifter/kostnader som är hänförliga till drift respektive investering, exempelvis underhåll, reparationer, renovering.
- Dokumentera i samband med aktivering av anläggningstillgång vilka fakturor som hör till aktiverat belopp, och hur dessa fakturor har fördelats på de olika komponenterna.
- Prioritera den genomlysning av exploateringsportföljen som förvaltningen har flaggat för i årsredovisningen för 2016.
- Upprätta tydliga riktlinjer och tillämpningsanvisningar för exploateringsverksamheten, där det exempelvis definieras hur omsättningstillgångar och anläggningstillgångar hanteras under projektiden, hur omklassificeringar ska ske.
- Ta fram kalkyler och fastställ/besluta om budgetar för exploateringsprojekt.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Kommunens anläggningstillgångar uppgick i bokslutet 2015 till 1 631 mnkr eller 78,8 procent av kommunens sammanlagda tillgångar medan kommunens pågående exploatering (omsättningstillgångar) vid samma tidpunkt uppgick till 222 mnkr eller 10,7 % av kommunens sammanlagda tillgångar. Vi har vid tidigare granskningar av anläggningsredovisningen (2012 samt uppföljning 2015) och exploateringsredovisningen (2014) noterat en rad brister i kommunens redovisning. I samband med 2015-års granskning av årsredovisningen noterades att dessa till stora delar kvarstod. Bland annat konstaterades brister kopplade till kommunens införande av komponentavskrivning, tidpunkt för ianspråktagande av investeringar samt bristande aktualitet och fullständighet i anläggningsregistret. Dessutom kvarstod vår bedömning av att kommunen behöver se över exploateringsredovisningen i syfte att säkerställa följsamhet till god redovisningssed. Vidare har revisorernas granskningar under 2015 av fastighetsavdelningen och projektet avseende Midgårds förskola identifierat brister i den interna kontrollen avseende projektredovisningen, vilket även påverkat kvaliteten på kommunens redovisning av anläggningstillgångar negativt.

Mot bakgrund av ovanstående har det i 2016 års risk- och väsentlighetsanalys prioriteras att genomföra en granskning av kommunens anläggningsredovisning med inriktning mot komponentredovisning, klassificering mellan drift/investering, klassificering mellan anläggningstillgångar/omsättningstillgångar (exploatering) samt den interna kontrollen i anläggningsredovisningen – dvs. att utgifter är hänförliga till rätt investeringsobjekt.

2.2. Syfte och revisionsfråga

Utifrån uppställda revisionskriterier och kontrollmål syftar granskningen till att besvara följande revisionsfråga:

- *Har Kommunstyrelsen och nämnderna en tillräcklig kontroll av att tillgångarna i allt väsentligt är fullständigt redovisade, rätt periodiserade samt har klassificerats och värderats enligt principerna i KRL?*

2.2.1. Revisionskriterier

- Kommunala redovisningslagen samt RKR's rekommendationer
- Kommunallagen
- Nynäshamns kommuns regler och riktlinjer för anläggningsredovisning
- Reglemente och anvisningar för intern kontroll

2.2.2. Kontrollmål

Granskning genomförs utifrån följande uppställda kontrollmål:

- Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt.
- Förbruknings-/omkostnadsinventarierna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt.
- Investerings-/exploateringsutgifter har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt.
- Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed (komponentavskrivning).
- Bokförda utgifter är hänförliga till investeringsobjektet (intern kontroll).

2.3. Metod och avgränsning

Granskningen inriktas mot att kartlägga och bedöma generella rutiner av redovisningsprinciper kopplat till anläggnings- och exploateringsprocessen. Vidare görs urval/stickprov för att kontrollera följsamhet mot regelverk med avseende på klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering, intäkts- och kostnadsföring. Intervjuer och avstämning görs med berörda tjänstemän på kommunens ekonomiavdelning.

Granskningen omfattar Kommunstyrelsen och samtliga nämnder.

Granskningen har sakgranskats av berörda tjänstemän.

3. Anläggningsredovisning

3.1. Lagar, regler och god redovisningssed

Aktuella lagar och praxis återfinns i KRL 6 kap., RKR 11.4 och avsnitt 11.1 i RKR's idéskrift *utformning av tilläggsupplysningar 2013* (hädanefter refererad till som RKR 11.1).

I följande avsnitt presenteras en övergripande sammanfattning av rådande lagstiftning och praxis avseende redovisning av materiella anläggningstillgångar. För fullständiga redogörelser hänvisas till refererade källor.

3.1.1. Definition

Av KRL 6:1 framgår att anläggningstillgångar är tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav. För aktivering av materiella anläggningstillgångar förutsätts att anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt samt att det är sannolikt att tillgången medför ekonomiska fördelar och/eller ökad servicepotential (RKR 11.4). Enligt praxis får tillgångar avsedda för stadigvarande bruk med en beräknad livslängd på minst tre år samt ett lägsta värde på ett 1/2 prisbasbelopp aktiveras. För inventarier krävs för aktivering enligt praxis en nyttjandetid på minst tre år. (RKR 11.1). Tillgångar som inte klassificeras som anläggningstillgångar benämns förbrukningsinventarier. Inventarier med en kortare nyttjandetid än tre år kostnadsförs i sin helhet vid anskaffningen.

3.1.2. Anskaffningsvärde

Anläggningstillgångar ska tas upp till anskaffningsvärde, vilket motsvaras av förvärvsutgifterna alternativt tillverkningskostnaderna samt direkt hänförliga utgifter (KRL 6:3 1st). I förvärvsutgifterna inkluderas inköpspris samt kostnader för att möjliggöra ändamålsenlig användning av tillgången. I dessa kostnader inkluderas även förväntade anskaffningskostnader vid avslutat användande för exempelvis återställande av mark (RKR 11.4).

Tillkommande utgifter ska läggas till anskaffningsvärdet om de är värdehöjande (KRL 6:3 5st). Medför inte utgiften att den materiella anläggningstillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras ska de redovisas som kostnader under uppkomstperioden. Således ska inte reparationer och underhåll, vilket syftar till att vidmakthålla prestanda och/eller servicepotential, beaktas som en ökning av anskaffningsvärdet (RKR 11.4).

3.1.3. Avskrivning

Materiella anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska systematiskt skrivas av under tillgångens beräknade livslängd (KRL 6:4 1 st). Avskrivningen påbörjas i samband med att tillgången är färdig att tas i bruk och vald avskrivningsmetod ska avspegla tillgångens värdeminskning över dess livslängd. Förändras den uppskattade ekonomiska livslängden ska

avskrivningsbeloppen för innevarande period och framtida perioder justeras (RKR 11.4).

Vid avskrivning av materiella anläggningstillgångar ska, sedan december 2014, komponentavskrivning tillämpas. Med detta avses att en anläggningstillgångs samtliga urskiljbara komponenter med ett värde på minst 100 000 kronor ska beaktas separat (RKR 11.1, RKR 11.4). I de fall där den ekonomiska livslängden skiljer sig väsentligt mellan komponenterna ska varje enskild komponent skrivas av baserat på dess livslängd (RKR 11.4). Tillämpning av komponentavskrivning medför att delar av de utgifter som tidigare betraktats som driftskostnader aktiveras.

Mark, konst och pågående arbeten skrivs inte av (RKR 11.1).

3.1.4. Utrangering och avyttring

En materiell anläggningstillgång som tagits ur bruk eller bedöms sakna ekonomiskt värde vid en framtida försäljning ska inte längre redovisas som en tillgång (RKR 11.4).

3.1.5. Upplysningar

De värderingsprinciper som tillämpats ska presenteras i not vilket framgår av KRL 6:12 st1. I RKR 11.1 och 11.4 preciseras att upplysningar ska lämnas avseende tillämpad aktiveringsmetod, nyttjandeperiod/tillämpad procentsats för avskrivning, anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar. Vidare ska upplysningar lämnas avseende minimibelopp vid klassificering av tillgången och viken redovisningsprincip som används för att beräkna återställningskostnader för mark.

3.2. Kommunens styrande och stödjande avseende investeringar

Inom ramen för granskningen har vi tagit del av följande dokument.

- Mallar för slutredovisning
- Information från intranätet avseende:
 - *Aktivering av pågående investering*
 - *Avslut av investering*
- Reglemente för ekonomistyrning (reviderat 2013-12-11)
- Redovisningsanvisningar bokslut 2016
- Utkast av reglemente för internkontroll

Inom ramen för slutredovisningsmallarna framgår även vilka avskrivningstider och komponenter som ska tillämpas avseende fastigheter, gator, belysning, park, VA m.m.

4. *Exploateringsredovisning*

Begreppet exploatering innebär en förändring eller förädling av markanvändning, och avser åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor eller industrier. I exploateringsverksamheten ingår exempelvis att bygga gator och anlägga grönområden. Äger kommunen inte den mark som är aktuell för exploatering måste ett exploateringsavtal skrivas. Avtalet reglerar ekonomiska åtaganden och genomförandefrågor, och tecknas innan eller i samband med att en detaljplan antas.

4.1. *Lagar, regler och god redovisningssed*

Kommunen har enligt plan- och bygglagen ansvaret för exploateringsprocessen. Från och med den 1 januari 2015 innehåller plan- och bygglagen (PBL) en definition av exploateringsavtal som *”ett avtal om genomförande av en detaljplan mellan en kommun och en byggherre eller en fastighetsägare avseende mark som inte ägs av kommunen, dock inte avtal mellan en kommun och staten om utbyggnad av statlig transportinfrastruktur”*.

Medan planläggning reglerats i plan- och bygglagen så har det tidigare inte funnits någon särskild lagreglering angående exploateringsavtal. Avtalslagen, kommunalagen, plan- och bygglagen m.fl. innehåller bestämmelser som har betydelse vid utarbetandet av exploateringsavtal.

Kommunal redovisning regleras i Lagen om kommunal redovisning (KRL). I KRL 1:3 stadgas att *”bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”*. God redovisningssed är en allmänrättslig standard grundad på praxis och rekommendationer. I lagmotiven till KRL fastslås att det aldrig är god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagbestämmelser.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) gav år 2003 ut skriften *”Redovisning av kommunal markexploatering”* (reviderad 2012). Där presenteras principer om öppenhet och transparens som bör vara vägledande vid redovisning av kommunal exploateringsverksamhet. I skriften står även att förkalkyler och budget ska vara upprättade enligt de principer som gäller för redovisningen.

Avvikelse från rekommendationer utgivna av RKR kan endast motiveras av att avvikande redovisning ger en bättre bild av vad som faktiskt har hänt under redovisningsperioden. I tabellen nedan anges ett urval av de rekommendationer som är relevanta vid exploateringsredovisning.

Nr.	Rekommendation
3.1	Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål
10.3	Avsättningar och ansvarsförbindelser
11.4	Redovisning av materiella anläggningstillgångar
12.1	Redovisning av immateriella anläggningstillgångar
13.2	Redovisning av hyres-/leasingavtal
14.1	Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelse av fel
15.1	Redovisning av lånekostnader
18	Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar

4.1.1. Klassificering

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska enligt KRL 6:1 klassas som omsättningstillgångar, medan tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska klassas som anläggningstillgångar.

I RKR's idéskrift (2012) beskrivs att när man börjar bygga om en förvaltningsfastighet ska fastigheten omklassificeras till en omsättningstillgång.

4.1.2. Anskaffningsvärde

För fastigheter avsedda för försäljning ska anskaffningsvärdet innefatta alla kostnader för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen (RKR's idéskrift 2012). I tillverkningskostnaderna för försäljningsbar mark inräknas utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen, samt fördelade fasta och rörliga omkostnader. I detta ingår bland annat andel av projekteringskostnader och kostnader för upprättande av detaljplan.

4.1.3. Värdering

Om anläggningstillgången har en bestående värdenedgång i förhållande till bokfört värde ska nedskrivning ske till detta värde enligt KRL 6:5. Prövning av nedskrivningsbehov för den typ av anläggningstillgång som normalt uppstår i exploateringsverksamhet är troligen aktuell endast vid rivning, ombyggnad eller ändrad användning, t.ex. ändring av tomtmark till park.

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, KRL 6:7. Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). Prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet. Bedömningen av det verkliga värdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid värderingstillfället. Utgångspunkten för bedömningen är att värderingen sker objekt för objekt. I normalfallet torde anskaffningsvärdet väsentligt understiga nettoförsäljningsvärdet. Tomter som är svårsålda, t.ex. industritomter i kommuner med minskande befolkning, kan dock ha det omvända förhållandet. Vid fastställandet av försäljningspriset får man utgå från det belopp

som välinformerade och av varandra oberoende parter med intresse av transaktionen skulle vara beredda att betala. Även om kommunens avsikt är att bara sälja till en företagsetablering kan värderingen utgå från vad en fastighetspekulant är beredd att betala. En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet, dvs. minst i samband med års- och delårsbokslut. Justering från anskaffningsvärdet till ett eventuellt lägre nettoförsäljningsvärde redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen är hänförlig. En eventuell återföring av en nedskrivning, till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat, redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.

4.1.4. Intäkter, kostnader och matchning

Intäkter ska från och med år 2010 redovisas enligt RKR 18 ”Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar”. I rekommendationen finns allmänna kriterier för när en intäkt kan redovisas. Specifikt för exploatering anges följande:

- Inkomsten intäktsförs normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång bokförs hela inkomsten som intäkt.

Kostnader och intäkter som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt, enligt matchningsprincipen. Principen innebär att när intäkt för såld tomt bokförs ska också kostnaderna för anskaffning och iordningsställande av tomten bokföras. Kostnaden för en såld tomt är lika med dess anskaffningsvärde.

Det är således bruttoredovisning som ska tillämpas vid resultatredovisning av försäljning av exploateringsstomter, till skillnad mot försäljning av anläggningstillgångar där reavinsten/-förlusten resultatförs.

4.1.5. Allmän plats och gatukostnadsersättning

Redovisning av allmän plats och gatukostnadsersättningar finns delvis beskrivet i normeringen. Den första frågan är om kostnader för allmän platsmark kan matchas mot försäljningar av exploateringsmark. I RKR 18 står det att utgifter för anläggningar i närområdet exempelvis gator, gatubelysning och parkmark inte ska ingå vid matchningen.

Däremot kan kommunen under vissa förutsättningar ta ut avgifter från fastighetsägare för att finansiera allmän platsmark, så kallad gatukostnadsersättning. Enligt RKR 18 ska gatukostnadsersättning periodiseras i takt med att de avskrivningsbara investeringsobjekten som ingår i avgiftsunderlaget skrivs av över sina respektive nyttjandeperioder.

4.2. Kommunens styrande och stödjande dokument avseende exploateringar

Inom ramen för granskningen har vi tagit del av följande dokument:

- Rutiner för exploateringsredovisning i Nynäshamn
- Redovisningsanvisningar bokslut 2016

Av rutinerna framgår konteringsanvisningar för den löpande redovisningen. Vidare beskrivs hur redovisningen ska hanteras vid årsbokslutet avseende värdering av exploateringsfastigheterna. Det finns även en beskrivning av hur avslut av exploatering ska ske redovisningsmässigt.

Av redovisningsanvisningarna framgår också hur värdering av omsättningstillgångar ska göras och hur exploateringsutgifter och exploateringsinkomster ska bokföras.

5. Granskningsresultat

5.1. Klassificering av anläggningstillgångar

Kontrollmål: Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt.

5.1.1. Iakttagelser

I kommunens ekonomistyrningsreglemente definieras investering att avse inköp eller egen produktion av anläggning, inventarier, maskiner, fordon etc med en livslängd överstigande tre år och ett värde som överstiger ett prisbasbelopp. Vidare anges att endast åtgärder som förhöjer värdet på redan befintlig tillgång kan betraktas som investering och därmed som en tillgång. Underhållsåtgärder för att bibehålla det ekonomiska värdet på en byggnad eller anläggning ska däremot betraktas som normal driftkostnad. Kommunen har däremot inga skriftliga tillämpningsanvisningar för klassificering av utgifter som ska hänföras till investeringar. En del har dock kommunicerats muntligt, som exempelvis att utbildningskostnader inte ska ingå.

Det är projektledare och assistenter i verksamheten som bokför och attesterar på investeringsprojekten, och därmed bedömer om det är utgifter som kan klassificeras till anläggningstillgång. Hantering och administration av anläggningsregistret sker av en ekonomiassistent på ekonomiavdelningen. Upplägg av nya objekt samt avslut sker utifrån underlag från controllers och ekonomer. Hanteringen av anläggningsregistret kräver manuell handpåläggning, förutom hantering av avskrivningar som sker per automatik en gång i månaden. Vid intervju framkommer att det finns ett missnöje med nuvarande anläggningsregister och att systemleverantören inte erbjuder hjälp trots att detta efterfrågas. Det finns en önskan om ett nytt register i samband med att kommunen upphandlar ett nytt ekonomisystem.

Controllern och ekonomen som har ansvar för uppföljningen av investeringsverksamheten på Miljö- och samhällsbyggnadsnämnden (MSN) går igenom investeringsprojekten flera gånger per år för att bedöma utfallet mot budget, och för att hitta avvikelser avseende klassificeringar. Enligt uppgift förekommer det att ombokningar sker mellan projekt, eller mellan investering och drift.

Aktivering av investeringsprojekt sker när dessa har avslutats och avslutsblankett avseende projektet har redovisats av ansvarig verksamhet. På blanketten ska utgifterna delas in i de olika komponenterna. Det går dock inte att i efterhand se vilka fakturor som motsvarar det aktiverade beloppet på de olika komponenterna. Enligt uppgift på intervju önskas ett annorlunda uppbyggt anläggningsregister, för att göra det enklare att koppla fakturor till anläggningstillgångarna och därmed även öka spårbarheten.

5.1.2. Verifiering och bedömning

För att kontrollera om klassificering av anläggningstillgångar görs i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed har vi valt granska fyra investeringsprojekt som aktiverades under 2016. För varje anläggning har vi granskat 16 fakturor enligt urvalsmetoden de sex största, de fem minsta samt fem fakturor genom slumpmässigt urval. Totalt har 64 fakturor granskats och det sammantagna granskade beloppet uppgår till 38 281 tkr.

I nedanstående tabell framgår vilka bedömningar vi gjort av utgifternas karaktär.

Totalt antal fakturor	Korrekt klassificerade	Felaktigt klassificerade	Tveksamt klassificerad
64	52	6	6

Sex fakturor bedöms vara felaktigt klassificerade, varav två fakturor avser underhåll, vilket inte är värdehöjande. Övriga kostnader som bedöms ej aktiverbara är ersättning för parkeringsbiljett, räntekostnad, kostnad för inkasso samt en intern omföring för hyra av poolbil.

Sex fakturor bedöms vara tveksamt klassificerade, varav det av en faktura inte går att bedöma vad som avses. En faktura avser tillverkning av skylt, framgår dock inte form eller syfte. En faktura avser avvägning av brandstationer. Tre fakturor avser material såsom virke, vinkelbeslag och betongskruv till ett totalbelopp om 2430 kr. Vi ställer oss frågande till om dessa är hänförliga till värdehöjande arbete då det av fakturorna varken framgår i vilket syfte de ska användas eller finns en tydlig spårbarhet till det projekt som de aktiverats på.

Vi bedömer att kontrollmålet är delvis uppfyllt utifrån att 52 av 64 fakturor bedöms korrekt klassificerade. Av fakturornas karaktär bedömer vi att det i många fall är svårt att avgöra huruvida kostnaden är aktiverbar eller inte eftersom det inte alltid framgår tydligt vad som avses. Vi anser att krav bör ställas på leverantörerna vad gäller tydligare specificerade fakturor. Vår verifiering visar även att mindre belopp aktiveras, trots att kostnaderna inte är av sådan karaktär. Detta avspeglar avsaknaden av tydliga och specificerade riktlinjer och rutiner för hur vissa kostnader ska hanteras samt vad som är tillåtet att aktivera. Riktlinjerna och rutinerna som finns behöver även samlas.

5.2. Klassificering av förbruknings-/omkostnadsinventarier

Kontrollmål: Förbruknings-/omkostnadsinventarierna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt

5.2.1. Iakttagelser

Av kommunens ekonomistyrningsreglemente framgår definitionen av investering (se avsnitt 5.1.1). Endast åtgärder som förhöjer värdet på redan befintlig tillgång

kan betraktas som investering och därmed tillgångsföras. Tillgångar som inte klassificeras som anläggningstillgångar benämns förbrukningsinventarier. Inventarier med en kortare nyttjandetid än tre år ska kostnadsföras i sin helhet vid anskaffningen. Likaså är underhållsåtgärder för att bibehålla det ekonomiska värdet på en byggnad eller anläggning att betrakta som normal driftkostnad.

Controllern på MSN gör månadsvisa ekonomiska uppföljningar av driftskostnader. Vid genomgång kan kostnader som redovisats på driftbudget omföras till investeringsbudget.

5.2.2. Verifiering och bedömning

För att kontrollera om klassificeringen av förbruknings-/omkostnadsinventarier görs i enlighet med god redovisningssed har vi valt att granska nedan presenterade kostnadskonton. Strategiskt urval har tillämpats där fakturor över ett prisbasbelopp har valts ut.

- 41xx: Inköp av anläggnings- och underhållsmaterial
- 64xx: Förbrukningsinventarier

Vi har granskat 13 fakturor från 2016 uppgående till ett totalt fakturabelopp om 1 917 tkr. Individuella bedömningar har gjorts utifrån utgifternas karaktär. Resultatet presenteras i nedanstående tabell.

Totalt antal fakturor	Korrekt klassificerade	Felaktigt klassificerade	Tveksamt klassificerad
13	7	2	4

Två fakturor bedöms felaktigt klassificerade, totalt värde uppgår till 210 tkr. En faktura avser automatiskskåp till pumpstation och den andra fakturan avser självrensande vattenpump. Vi gör bedömningen att båda dessa är att anse som värdehöjande samt har en ekonomisk livslängd överstigande tre år. *Kommunens kommentar är att verksamheten har bedömt att vattenpumpen är ett utbyte och därmed inte värdehöjande.*

Fyra fakturor bedöms tveksamt klassificerade, totalt värde uppgår till 1 107 tkr. En faktura avser 16 stycken multifunktionsskrivare till kommunens förskolor. Vi ställer oss frågande till huruvida den ekonomiska livslängden understiger tre år. *Kommunens bedömning är att skrivarna är utställda på olika förskolor och styckpris understiger ett prisbasbelopp.* En faktura avser båtboommar inklusive fästen. Av fakturan framgår inte syftet, men vi anser att arbetet kan anses värdehöjande och därmed borde aktiverats. *Kommunens bedömning är att fakturan avser underhåll.* Den tredje tveksamt bedömda fakturan avser material för asfaltering. Av fakturan framgår inte om arbetet avser underhåll eller nyanläggning varför en fullständig bedömning inte kan göras. *Enligt kommunen avser fakturan återställning efter vattenläcka.* En faktura avser inventarier samt installationer. Av fakturan att döma avses ÄTA-arbeten för iordningställandet av

investering, vilket ska aktiveras. Enligt kommunens avser fakturan verksamhetsanpassning i en hyrd lokal.

Utifrån utfallet av verifieringen bedömer vi att kontrollmålet delvis är uppfyllt.

5.3. Klassificering av investerings-/exploateringsutgifter

Kontrollmål: Investerings-/exploateringsutgifter har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed i övrigt

5.3.1. Iakttagelser

Kommunen har inga skriftliga riktlinjer för klassificering av utgifter som ska hänföras till exploateringar. Det är assistenter på mark- och exploateringsavdelningen (MEX) samt chefen som bokför och attesterar, och därmed bedömer om utgiften ska ingå i exploateringsprojektet. Utgifterna bokförs löpande på ett objektsnummer. Vid intervju framkommer att utgifterna inte löpande separeras på anläggnings- och omsättningstillgångar, utan att detta i så fall sker i efterhand. Vidare framkommer under intervju att det sedan en kort tid tillbaka är två controllers på ekonomiavdelningen som har i uppgift att följa upp exploateringsekonomin.

I samband med att ett exploateringsprojekt påbörjas ska den aktuella marken enligt regelverk klassificeras om från en anläggningstillgång till omsättningstillgång. Enligt uppgift görs sådana omklassificeringar, men det finns ingen dokumenterad rutin för när eller hur det ska göras, men det finns en blankett för detta.

En värdering av dessa tillgångar bör ske löpande för att säkerställa att det upptagna värdet inte överstiger marknadsvärdet. Sådana värderingar sker vid olika tillfällen, men inte regelmässigt. Det har exempelvis inte gjorts i samband med bokslut för 2016. Det har också hänt att nedskrivningar då har gjorts.

Exploateringar resultatförs när projektledare bedömer att projektet är avslutat. Exploateringsprojekt redovisas på flera objekt, vilket möjliggör avslut etappvis.

Det görs inga löpande prognoser på exploateringsprojekten. Det fastställs heller inga budgetar, eller kalkyler. Det finns inga övergripande fastställda målsättningar för exploateringsekonomin, såsom att projekten ska gå med överskott.

Enligt uppgift ska kommunen under 2017 göra en insats avseende exploateringsverksamheten, vad gäller rutiner etc. Detta bland annat utifrån att det varit omsättning av personal som hanterar verksamheten, men även utifrån att exploateringsverksamheten väntas växa kraftigt i omfattning framöver. Enligt uppgift pågår redan nu en inventering av exploateringsobjekt.

Gatukostnadsutredningar och gatukostnadsersättningar har inte förekommit.

5.3.2. Verifiering och bedömning

För att kontrollera om klassificeringen av investerings-/exploateringsutgifter i samband med exploateringsprojekt görs i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed har vi valt att genom stickprov granska elva leverantörsfakturor i exploateringsprojekt Nornan, samt förutbetalda intäkter i exploateringsprojekt Drabanten.

Avseende Nornan har elva fakturor granskats. Nio har bedömts som tveksamma och två stycken har bedömts ej kunna klassificeras som exploateringsstillgång. De nio tveksamma fakturorna avser ombyggnationer i sjukhuset. De två som anses vara felaktigt klassificerade avser elkostnad och bårhusförvaring. Förutbetalda exploateringsintäkter på Nornan uppgår per 2016-12-31 till 53,3 mnkr och pågående exploateringsutgifter 127,0 mnkr. Skillnaden uppgår till 73,7 mnkr. Detta ska dock enligt kommunen ses i ett sammanhang med exploateringsprojektet Alkärrsplan, där det finns ett upparbetat överskott på ca 50,5 mnkr. Sammantaget innebär det att det för närvarande ligger ett bokfört värde på 23,2 mnkr på dessa två projekt. Kommunen har i samband med tidigare revisionsrapport 2014 uppgivit att det uppskattade försäljningsvärdet kan uppgå till 40 mnkr, vilket i så fall skulle innebära att det bokförda värdet understiger försäljningsvärdet. Vi har inom ramen för granskningen inte tagit del av något aktuell värdering. Hela exploateringen har dragit ut på tiden och baserat på iakttagelserna i granskningen finns det därför skäl för kommunen att se över hela redovisningsupplägget av projektet inkl. klassificering och värdering.

De förutbetalda intäkterna i exploateringsprojekt Drabanten avser en faktura till Småa AB, vilken avser markersättning enligt markanvisningsavtal och uppgår till 12,4 mnkr. Denna är bokförd som förutbetald intäkt. Per 2016-12-31 uppgår sammantagna inkomster till 12,6 mnkr och utgifter till 6,9 mnkr. Klassificeringen av den granskade fakturan får anses vara korrekt.

Vi bedömer att kontrollmålet ej är uppfyllt. Det är oklart om vissa av de kostnader och intäkter som bokförs främst på Nornan kan betraktas som hänförliga till exploateringsverksamhet. Ekonomiavdelningen uppger att en genomlysning av exploateringsportföljen har påbörjats, vilket kan innebära att kostnadsföringar kan uppstå under 2017 för de utgifter som inte bedöms vara exploateringsverksamhet.

Vidare bedömer vi att interna rutiner avseende exploateringsredovisning behöver stärkas samt att interna regler för klassificering av exploateringsstillgångar behöver tas fram.

5.4. Avskrivningar

Kontrollmål: Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed (komponentavskrivning).

5.4.1. Iakttagelser

Kommunen tillämpar komponentredovisning sedan 2015. Av de historiska anläggningsvärdena beslutades att börja med genomgång av samtliga objekt

överstigande 10 mnkr, samt 5-10 mnkr, utifrån att de uppgick till 46 % av det totala bokförda värdet av anläggningstillgångar 2015. Under 2016 fortsatte genomgången av samtliga objekt aktiverade 2006-2014 överstigande 1 mnkr (förutom åtta anläggningar som en uppgift behöver gås igenom med verksamheterna) och komponentindelning gjordes enligt framtagna mall. Per 2016-12-31 hade 54 % av det bokförda värdet i anläggningsregistret hanterats utifrån komponentavskrivningsregler.

Avskrivningstider har tagits fram av ekonomiavdelningen och berörda verksamheter. Här har också benchmarking gjorts mot andra kommuners avskrivningstider och komponenter, samt kontroll gentemot RKR's rekommendationer. Kommunen har även fått hjälp av kommunens bostadsbolag Nynäshamns Bostäder avseende praktiskt hantering av anläggningsregister. Avskrivningstiderna framgår av de mallar (blanketter) för slutredovisning av investeringsprojekt som ska användas. Det finns separata mallar för fastighet & service, stadsmiljö samt VA.

Aktivering sker i samband med att investeringen har avslutats och slutredovisats på ovan nämnda blankett. Avskrivning inleds direkt när projektet är aktiverat. På blanketten ska utgifterna delas in i de olika komponenterna. Det går dock inte att i efterhand se vilka fakturor som motsvarar det aktiverade beloppet på de olika komponenterna. Enligt uppgift på intervju önskar verksamheten här ett annorlunda uppbyggt anläggningsregister, för att göra det enklare att koppla fakturor till anläggningstillgångarna och därmed även öka spårbarheten.

5.4.2. Verifiering och bedömning

Aktiveringsunderlag för de fyra granskade anläggningarna har erhållits. Utifrån de har avstämning gjorts om komponentavskrivning tillämpas och om det överensstämmer med kommunens avskrivningstider och god redovisningssed i övrigt. Resultatet presenteras i tabellen nedan.

	Komponent- avskrivning tillämpas	Avskrivning i enlighet med kommunens regler och god redovisningssed	Blankett för slutredovisning finns
Ja	4	3	2
Nej	0	1	2

Samtliga granskade investeringar bedöms vara komponentindelade. För ett av objekten bedöms dock avskrivningstiderna inte vara i enlighet med kommunens regler. Enligt kommunens regler är avskrivningstiden för stomme i en fastighet 60 år. Av aktiveringsunderlaget framgår att avskrivningstiden uppgår till 77 år. Avskrivningstiden för markanläggning enligt kommunens regler är 15 år. Av aktiveringsunderlaget framgår att avskrivningstiden uppgår till 27 år. Av mallen för slutredovisning anges för vilka komponenter avvikelser från den generella

avskrivningstiden kan göras, samt inom vilket intervall, men då krävs en förklaring eller motivering till avskrivningstiden. Markanläggning kan ha en avskrivningstid inom intervallet 10-30 år. Av aktiveringsunderlaget framgår dock inte någon motivering till avskrivningstiden.

Två av aktiveringsunderlagen saknar blankett för slutredovisning. Dessa aktiveringsunderlag innehåller heller inte uppgifter om vilka fakturor som ligger till grund för aktiveringen, d.v.s. utdrag från huvudbok. Detta kan dock spåras i ekonomisystemet och vi har erhållit transaktionslistor i samband med verifiering av kostnader (se avsnitt 5.1.2).

Vi bedömer att kontrollmålet är delvis uppfyllt utifrån ovanstående.

5.5. Bokförda utgifter

Kontrollmål: Bokförda utgifter är hänförliga till investeringsobjektet (intern kontroll).

5.5.1. Iakttagelser

Controllern som har ansvar för uppföljning investeringsverksamheten på MSN går igenom investeringsprojekten flera gånger per år för att bedöma utfallet mot budget, och för att hitta avvikelser. I samband med det kan även ombokningar ske till andra projekt eller till driften, om det framkommer att de bokförda utgifterna inte hör till rätt investeringsobjekt.

Vid intervju anges att enligt nya rutiner från 2016 ska alltid projekt uppges i samband med beställning, och sedan framgå på leverantörsfakturan. Detta ska göra det enklare att vid bokföringen bedöma till vilket investeringsobjekt som kostnaden tillhör. Leverantörerna uppfyller dock inte alltid kommunens önskemål.

5.5.2. Verifiering och bedömning

För att kontrollera om bokförda utgifter är hänförliga till investeringsprojekt har vi kontrollerat om de 64 granskade fakturorna avser det projekt som de bokförts på. Resultatet av granskningen presenteras i tabellen nedan.

Totalt antal fakturor	Hänförligt till investeringsobjekt	Ej hänförligt till investeringsobjekt	Tveksamt om hänförligt till investeringsobjekt
64	44	4	16

Fyra fakturor bedöms vara bokförda på fel investeringsobjekt utifrån att det på fakturorna framgår att annat objekt avses.

16 fakturor bedöms tveksamma, varav det för nio stycken finns en spårbarhet till berörd investering, men däremot framgår det inte att det är det explicita projektet som avses. Som exempel kan anges investeringsobjektet ”Rosengården kök”. På sju fakturor anges Rosengården äldreboende, dock framgår inte att kostnaderna avser

renovering av kök. Vi ställer oss frågande till om det är samma investering som avses.

För sex av de tveksamt bedömda fakturorna framgår inte vilket projekt som kostnaden avser. För en faktura framgår projekt inte av huvudfakturan från leverantör, däremot i viss mån av underliggande fakturor från konsulter.

Vi bedömer att kontrollmålet ej är uppfyllt utifrån att resultatet av verifieringen visar att endast 44 av 64 fakturor är direkt hänförliga till investeringsobjektet, samt att 16 stycken fakturor bedöms tveksamma. Enligt nya rutiner från 2016 ska projekt alltid framgå av leverantörsfaktura. I vår verifiering kan vi inte se att projekt framgår av granskade fakturor.

2017-04-04

Martin Halldén

Projektledare

Anders Hägg

Uppdragsledare