
Revisionsrapport

Granskning av intern kontroll
– anläggningsredovisning

Nynäshamns kommun

*Karin Känekull
Wallqvist*

Richard Vahul

September 2012



Karin Kärnekull Wallqvist

Projektledare

Anders Hägg

Uppdragsansvarig

Innehållsförteckning

1	Sammanfattande bedömning och rekommendationer	1
2	Inledning	2
2.1	Bakgrund	2
2.2	Revisionsfråga, revisionskriterier och kontrollmål	2
2.3	Revisionsmetod	3
2.4	Avgränsning	3
3	Resultat av genomförd granskning och verifieringar	4
3.1	Beskrivning av arbetssätt, kommunens riktlinjer och rutiner samt roller och ansvar	4
3.1.1	Investeringsprocessen	4
3.1.2	Kommunens riktlinjer	4
3.1.3	Rutiner, roller och ansvar	5
3.2	Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god sed i övrigt	5
3.3	Förbruknings-/omkostnadsinventarier har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god sed i övrigt	7
3.4	Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med god redovisningssed	7
3.5	Bokförda utgifter är hänförliga till investeringsobjektet	8

1 Sammanfattande bedömning och rekommendationer

På uppdrag av Nynäshamns kommuns förtroendevalda revisorer har Kommunal Sektor inom PwC gjort en granskning av intern kontroll med inriktning på redovisningen av anläggningstillgångar. Granskningen omfattar dels kartläggning av rutinen i kommunen (en s.k. flödesbeskrivning) med genomgång av vilka kontroller som görs och vilka riktlinjer/anvisningar som kommunen har, dels stickprovsmässig kontroll av följsamhet mot regelverk och god redovisningssed för samtliga nämnder.

Den revisionsfråga som ska besvaras är om:

”Nämnderna har tillräcklig kontroll av att tillgångarna i allt väsentligt är fullständigt redovisade, rätt periodiserade samt har klassificerats och värderats enligt principerna i KRL?”

Granskningen har genomförts utefter ett antal revisionskriterier samt genom att fyra kontrollmål formulerats och besvarats. Dessa finns närmare beskrivna i avsnitt 2.2.

Utifrån granskningens resultat gör vi bedömningen att den interna kontrollen inte är helt tillräcklig. Vi har noterat att kommunen inte alltid följer RKR 11, att det finns brister i rutiner för uppläggning av investeringsobjekt och aktivering av anläggningstillgångar i samband med att de tas i bruk. Vidare synes det otydligt vad som ska hanteras som driftskostnader och vad som ska hanteras som investeringsutgifter.

Efter genomförd granskning lämnas följande rekommendationer till nämnderna för att stärka den interna kontrollen:

- styrande dokument för investeringsprocessen bör tas fram,
- möjligheten att bokföra bakåt i stängda perioder stängs – rättningar görs i närmast öppna period,
- anläggningsregistret rensas på utrangerade poster,
- översyn görs av beslutade avskrivningstider på aktiverade tillgångar,
- översyn görs av tillämpningen av de direktiv som finns vad gäller kommunens aktiveringskriterier,
- underlätta en uppdelning i flera, till varandra, kopplade objekt för att säkerställa att redovisningen följer god redovisningssed,
- att investeringsobjektskod eller motsvarande lämnas till leverantören och ska finnas med på fakturan vid inskanning – för att underlätta hanteringen så att rätt utgifter hänförs till respektive investeringsprojekt.

2 Inledning

2.1 Bakgrund

Nämndernas ansvar i arbetet med intern kontroll framgår av kommunallagen 6 kap 7 §: ”Nämnderna ska var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. De ska också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt”. Med tillräcklig intern kontroll avses i denna granskning att rutiner finns för att säkerställa att tillgångarna i allt väsentligt är fullständigt redovisade, rätt periodiserade samt har klassificerats och värderats enligt principerna i KRL.

En av revisorernas uppgifter enligt kommunallagen 9 kap 9 § är att ”utröna om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig”. Revisorerna har i sin analys av väsentlighet och risk identifierat behov att granska tillförlitligheten i anläggningsredovisningen. Granskningen omfattar dels kartläggning av rutinen i kommunen (en s.k. flödesbeskrivning) med genomgång av vilka kontroller som görs och vilka riktlinjer/anvisningar som kommunen har, dels stickprovsmässig kontroll av följsamhet mot regelverk för samtliga nämnder.

2.2 Revisionsfråga, revisionskriterier och kontrollmål

Den revisionsfråga som ska besvaras med anledning av granskningen är om:

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

Följande revisionskriterier är aktuella:

- Kommunal redovisningslag
- God redovisningssed
- Kommunens regler och anvisningar

Granskningen syftar till att besvara följande kontrollmål:

- Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god sed i övrigt.
- Förbruknings-/omkostnadsinventarier har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god sed i övrigt.
- Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med god redovisningssed.
- Bokförda utgifter är hänförliga till investeringsobjektet.

2.3 Revisionsmetod

Granskningen sker genom intervjuer med ansvariga tjänstemän, genom kartläggning och analys av styrdokument och rutinbeskrivningar samt verifieringar enligt nedan.

Kontroll sker genom stickprov av de utgifter som aktiverats under 2010 och 2011 samt upparbetade utgifter till och med april 2012 som kommer att aktiveras under 2012.

- Stickprov (40 stycken) görs avseende inköp/upparbetande av materiella anläggningstillgångar för att säkerställa att rutinerna för aktivering och avskrivningstider är tillförlitliga och följer kommunens anvisningar och god redovisningssed. Kontroll görs, genom granskning av de tre största samt de tre minsta aktiverade utgifterna för varje utvalt investeringsobjekt, mot underlag från leverantörsfakturer etc. för att verifiera att bokförda utgifter aktiveras på rätt investeringsobjekt samt att slutredovisning har gjorts i anslutning till de senaste bokförda transaktionerna för objektet.
- Stickprov (totalt 66 stycken) görs för att se att klassificeringen mellan anläggningstillgång och förbruknings-/omkostnadsinventarier görs i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed.

2.4 Avgränsning

Granskningen inriktas mot att kartlägga och bedöma generella rutiner samt att genom urval/stickprov kontrollera följsamhet för samtliga nämnder.

3 Resultat av genomförd granskning och verifieringar

3.1 Beskrivning av arbetssätt, kommunens riktlinjer och rutiner samt roller och ansvar

3.1.1 Investeringsprocessen

Kommunen saknar dokumenterade direktiv för hur investeringsprocessen ska fungera samt hur ansvarsfördelningen för denna ser ut. Det finns en övergripande instruktion kring hur en investering ska hanteras bokföringsmässigt på kommunens intranät. Vid samtal med administratör för anläggningsregistret, redovisningsansvarig och kontrollern för KSF har följande investeringsprocess identifierats.

I samband med budgetprocessen (treårsplan samt ettårsplan/budget) inhämtas investeringsönskemål från verksamheterna. Önskemålen hanteras i ett första skede inom kommunledningsgruppen och sedan tas ett förslag fram, vilket går på remiss till nämnderna. Dessa får komma med synpunkter, för att sedan utkastet/förslaget till investeringsbudget går vidare till Kommunstyrelsen, vilka ger förslag på investeringsbudget per nämnd/förvaltning till Kommunfullmäktige via dokumentet "Mål och budget för 201X". Kommunfullmäktige beslutar om investeringsram för respektive nämnd/förvaltning. Det är nämnden/förvaltningen själva som gör prioriteringen vilka investeringar som skall genomföras. Om behov uppstår under löpande år kan berörd nämnd besluta om ytterligare investeringar, utöver den av fullmäktige beslutade investeringsbudgetramen, på upp till 700 tkr under förutsättning att nämnden bedömer att de klarar denna i framtiden extra driftkostnad inom de aktuella driftbudgetramarna. De av nämnderna beslutade investeringsobjekten finns med i den nedbrutna investeringsbudgetuppföljningen för kommunen. Vid intervju har framkommit viss osäkerhet om hur investeringsobjekten följs upp vad gäller eventuell avvikelse mot beslutad budget och hur dessa signaleras och vidare hanteras. Viss osäkerhet har funnits hos mottagarna av rapporterna. Inför uppföljningen av tertial 2 2012 har investeringsredovisningen ändrats så att den ska vara tydligare och mer lättolkad. Vid slutredovisning finns en bokföringsmässig rutin som är väl förankrad hos de inblandade.

3.1.2 Kommunens riktlinjer

Dokumentet "Ekonomistyrning i Nynäshamns kommun" innehåller regler avseende aktivering av investeringsutgifter i anläggningsredovisningen/registret. Här framgår bl.a. att det är respektive nämnd som är ansvarig för att nödvändigt ekonomiskt utrymme finns för de investeringar nämnden har för avsikt att göra, inom ramen för kommunbidraget (jämför med beskrivning ovan av investeringsprocessen). Vidare framgår att övriga investeringar i anläggningar övertigande 700 tkr skall underställas fullmäktigebeslut. I dokumentet definieras vad som avses med investering – att tillgången har en livslängd överstigande tre år och ett värde överstigande 30 tkr. Nuvarande reglemente är beslutat av Kommunfullmäktige 1993-04-27 och är senast reviderat 1998-03-20. Vid

granskningstillfället är nya regler avseende ekonomistyrningen och anläggningsredovisningen under framtagande av en projektgrupp inom KSF. I kommunstyrelseförvaltningens verksamhetsplan har en arbetsgrupp fått i uppdrag att göra en rutin för avslut av investeringar.

3.1.3 Rutiner, roller och ansvar

På kommunledningskontoret finns en ekonomiassistent som sköter administrationen av anläggningsregistret. Denne lägger manuellt upp slutredovisningarna – aktiverar investeringsobjektet - i anläggningsregistret utifrån de blanketter som förvaltningarna inkommer med.

Det är kontrollern på KSF (för BUN, KFN, KSF och SOF) samt verksamhetsstrategen för Miljö- och samhällsnämnden som i samförstånd med ansvarig för respektive investeringsobjekt som upprättar slutredovisningsblanketter vilken bl.a. innehåller information om objektskod, ansvar, typ av tillgång, avskrivningstid samt hur tillgången ska bokföras. Ansvarig ekonomiassistent för anläggningsregistret gör endast övergripande kontroll av slutredovisningsblanketten avseende rimlighet av bedömd avskrivningstid och kontering, men gör ingen substansiell kontroll av aktiveringen. Ansvarig för anläggningsregistret genomför dock stickprovsvisa kontroller (enligt internkontrollplan) mellan slutredovisningsblanketter och enligt denna aktuella utgifter för att säkerställa att korrekta uppgifter har registrerats in.

Controllern på KSF (för BUN, KFN, KSF och SOF) och verksamhetsstrategen för Miljö- och samhällsbyggnadsnämnden följer löpande upp investeringar som aktiverats i anläggningsregistret. Varje månad sker rapportering av investeringsredovisningen, per nämnd, till Kommunstyrelsen. Dessutom görs djupare genomgångar av nyinvesteringar tertial 1 och 2 samt vid årsbokslutet. Inom ramen för KSF:s internkontrollplan (daterad 2011-10-25) genomförs årlig granskning av ett slumpmässigt antal investeringsobjekt från början till slut, mot eventuell kalkyl och beställning samt om bokförda fakturor uppfyller riktlinjerna för aktiveras.

I anläggningsregistret återfinns endast slutredovisade investeringar. Pågående investeringar ligger på kostnadskonton under året, vid årsbokslut flyttas dessa från kostnadskonton till ett tillgångskonto. Detta sker manuellt av respektive ansvarig controller med bokföringsorder.

3.2 Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god sed i övrigt

Kommunens investeringsbudget uppgår till mellan knappt 400 mkr och knappt 500 mkr för de år som granskats. Under 2010 – 2012 har investeringsbudgeten varit mer omfattande än normalt då det under dessa år bland annat planerats för markanskaffning för ca 290 mkr. Tidpunkten för detta har varit osäker varför de förts vidare på nästkommande budgetperiod. Då investeringar medför ökade framtida driftskostnader i form av bland annat avskrivningar, räntekostnader och

andra för investeringsobjektet specifika kostnader är av vikt att redovisningen av inköp /upparbetade anläggningsutgifter hanteras med följsamhet mot aktuella anvisningar, riktlinjer och tillämpliga lagar.

Balansräkningsenhet	Budget 2010	Budget 2011	Budget 2012	Plan 2013	Plan 2014	Plan 2015
Kommunstyrelseförvaltningen	1,1	0,3	1,5	1,5	1,4	0,3
Mark och exploatering	325,5	300,5	290,5	5,0	5,0	5,0
Verksamhetsfastigheter	104,6	30,2	40,0	80,0	80,0	80,0
Gator, vägar och park	13,8	23,8				
Gästhamn	1,8	1,8				
Vatten och avlopp	20,5	28,2	25,5	20,0	20,0	20,0
Barn- och utbildningsnämnden	9,6	10,7	9,0	9,5	9,5	9,5
Kultur- och fritidsnämnden	2,0	0,2	0,3	0,2	0,3	0,3
Socialnämnden	6,9	2,0	6,0	1,0	1,0	1,0
Miljö- och samhällsbyggnadsnämnden (inkl Gator, vägar och park samt gästhamn fr o m 2012)	2,1	1,1	37,0	13,5	13,5	13,5
Summa	487,9	398,8	409,8	130,7	130,7	129,6

I dokumentet "Ekonomistyrning i Nynäshamns kommun" definieras vad som avses med investering – att tillgången har en livslängd överstigande tre år och ett värde överstigande 30 tkr. Utifrån det interna styrdokumentet och gällande rekommendation från RKR har urval gjorts av aktiverade utgifter för att verifiera att klassificeringen av anläggningstillgångar är tillförlitlig och rättvisande. Vid urvalet har beslutats att titta närmare på de tre minsta samt de tre största fakturorna per investeringsobjekt.

Korrekt klassificerade	Felaktigt klassificerade	Tveksamt klassificerad	Summa
31 st	- st	9 st	40 st

Efter genomförd granskning gör vi bedömningen att utgifter kopplade till nio investeringsobjekt är tveksamt klassificerade. Det inte är helt tydligt och transparent hur en utgift klassificeras, samma typ av utgift har klassificerats både som driftskostnad och investeringutgift (överstiger beloppskriteriet för anläggningstillgång). En utgift för en immateriell tillgång har lagts ihop med andra till investeringen kopplade utgifter så att den hanterats som en materiell anläggningstillgång. I ett par granskade objekt fanns poster som borde hanterats som driftkostnader såsom värmeljus och mjukdjur (för fem kr st). Dessa kostnader har ingått i större fakturor vilka har hanterats som investeringsutgifter.

3.3 Förbruknings-/omkostnadsinventarier har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god sed i övrigt

För att kontrollera huruvida klassificeringen av anläggnings- respektive förbruknings/omkostnadsinventarier görs i enlighet med god sed har vi valt att stickprovsmässigt granska ett antal kostnadskonton (4103, 4109,4613, 4623, 4701, 6411, 6461 och 6462). Vi har tittat på fakturor över 30 tkr (dvs. över aktiveringsgränsen) och gjort individuella bedömningar av utgifternas karaktär. Av totalt 66 stickprov noterade vi tveksamheter kring huruvida utgiften är korrekt klassificerad i 15 fall. Vi har begärt in förklaring med anledningen till att dessa klassificerats som de gjort. I nedan tabell återges resultatet.

Korrekt klassificerade	Felaktigt klassificerade	Tveksamt klassificerad	Ingen förklaring	Summa
57 st	4 st	2 st	3 st	66 st

Efter genomförd granskning gör vi bedömningen att fyra utgifter är felklassificerade. I samtliga av dessa fall har utgifter bokförts som driftskostnader medan vi gör bedömningen att detta är investeringsutgifter som borde aktiveras som anläggningstillgångar. I två fall har vi noterat att reparationskostnader för tak och fasad tagits på driften med detta som anledning. Vi gör dock bedömningen att detta likväl kan klassificeras som en investering. Dessutom har liknande granskade utgifter klassificerats som investering – vilket indikerar att det inte finns en konsekvent bedömning av vad denna typ av utgift ska klassificeras som. I tre fall har vi ej erhållit förklaring till klassificeringen och vi kan således inte uttala oss om dessa.

3.4 Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med god redovisningssed

Vid intervju framkommer att kommunen avser att följa RKR:s idéskrift ”Avskrivningar – avgränsning, värdering och nyttjandeperioder för immateriella och materiella anläggningstillgångar”.

Kommunen tillämpar sedan 2004 löpande aktivering av anläggningstillgångar. Detta innebär att aktivering och avskrivning startar samma månad som tillgången slutredovisas och läggs in i anläggningsregistret. Enligt uppgift har det förekommit att anläggningar tagits i bruk före aktivering i anläggningsregistret och bokföringen då man inväntat de slutliga fakturorna.

Avskrivningstid och modell beslutas efter individuell bedömning. Den vanligaste avskrivningsmetoden är linjär avskrivning med lika stora avskrivningar fördelade över objektets förväntade nyttjandetid. Det förekommer att enskilda objekt komponentavskrivs, d v s att olika komponenter i samma investeringsobjekt har olika förväntad nyttjandetid och därmed olika avskrivningstid. Avskrivningstiderna bestäms av aktuell controller och projektledare/ansvarig för investeringen. Det görs ingen genomgång eller omvärdering av avskrivningstiderna under objektets

livslängd. Ränta och avskrivningar belastar redovisningen den månad som investeringen aktiveras i anläggningsregistret (om slutredovisningen inkommer innan den 15:e i aktuell månad).

Enligt uppgift förekommer det att investeringar ”klumpas ihop” vid aktiveringen. Detta kan medföra att bedömd avskrivningstid inte matchar de förväntade nyttjandetiderna på de ingående tillgångarna vilket kan ge verksamheterna antingen för höga eller för låga kapitalkostnader.

Kommunens anläggningsregister är en modul till kommunens ekonomisystem, Xpand. I anläggningsregistret finns vissa tekniska begränsningar såsom att det inte går att ändra avskrivningstid på en anläggningstillgång under den bedömda nyttjandetiden. Om detta ändå behöver göras, i enlighet med god redovisningssed, måste posten makuleras i anläggningsregistret och läggas in på nytt med ny avskrivningstid. Här uppger kommunen att den förändring som sker (dvs. ökad eller minska kostnad pga. förändrad avskrivningstid) tas innevarande månad och således inte retroaktivt. Det finns dock möjlighet att belasta stängda perioder bakåt i tiden med ränta och avskrivningskostnader om kontrollern har lämnat in slutredovisningsblankett för sent och vill korrigera för detta – detta görs dock endast i undantagsfall.

Vid stickprovskontroll har framkommit att rutinerna för slutredovisning inte är helt tillfredställande och därmed inte säkerställer att redovisningen ger en rättvisande bild av den ekonomiska ställningen, bland annat har datorer som anskaffats under 2008 och 2009 slutredovisats/aktiverats i december 2010, vilket gör att de kan ha nyttjats i ca två år – innan de börjar ”förbrukas” ekonomiskt. Det har även förekommit att slutredovisade investeringar innehållit olika delar med olika förväntad nyttjandetid där samma avskrivningstid har använts på hela investeringsobjektet.

3.5 Bokförda utgifter är hänförliga till investeringsobjektet

Vid kontroll av fakturor kopplade till ett antal slutredovisade/aktiverade investeringsobjekt har det framkommit att det är svårt att säkerställa att utgifter bokförs på rätt investeringsobjekt då objektskod inte alltid finns på fakturan. Vid inköp går fakturan till referens angiven vid beställningen och denne avgör om fakturan avser drift eller investering och i sådana fall aktuellt investeringsobjekt. För att säkerställa transparens och kvalitet i redovisningen bör investeringsobjektet anges vid beställning av varan/tjänsten och följa med på fakturan in i fakturasystemet så att okulär kontroll kan verifiera fakturans status.