



Granskning av Eskilstuna kommuns redovisning av leasing

Rapport

Eskilstuna kommun

KPMG AB

2022-06-27

Antal sidor 16



Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	2
2	Inledning/bakgrund	3
2.1	Syfte, revisionsfrågor och avgränsning	3
2.2	Revisionskriterier	4
2.3	Metod	4
3	Resultat av granskningen	5
3.1	Normgivning och bakgrund	5
3.1.1	Mindre värde och korttidsinventarier	6
3.2	Omfattning och klassificering	7
3.2.1	Leasingavtalens längd och utbyten	8
3.2.2	Kommentarer och bedömning	9
3.3	Genomgång av leasingavtal	9
3.3.1	Urval stickprov	9
3.3.2	Kommentarer och bedömningar och uppskattningar	11
3.4	Redovisningsmässiga effekter	13
3.4.1	Redovisningsmässiga effekter vid finansiell leasing	13
4	Slutsats och rekommendationer	16
4.1	Rekommendationer	16

1 Sammanfattning

Vi har av Eskilstuna kommuns revisorer fått i uppdrag att granska kommunens redovisning avseende leasingavtal.

Syftet med granskningen har varit att konstatera om kommunen följer normgivningen avseende leasing.

Vår sammanfattande bedömning utifrån granskningens syfte är att Eskilstuna kommun delvis följer normgivningen avseende redovisning av leasing. Vår bedömning är det delvis finns policy och rutinerna för att klassificera leasingavtal men att dessa borde uppdateras och utvecklas.

Utifrån vår granskning och urval är bedömningen att det finns avtal som redovisas som operationell leasing som borde redovisas som finansiell leasing. Detta medför att kommunen riskerar att inte ha en rättvisande bild av resultat och ställning. Vi anser att avtalen som ska redovisas som finansiell leasing kommer ge en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.

Eskilstuna kommun, enligt årsredovisningen 2021, har förpliktelser för operationell leasing på 1 519 mnkr och för finansiell leasing på 869 mnkr. Det innebär att för operationell leasing redovisas en kostnad i resultaträkningen.

Då Eskilstuna kommun har redovisat vissa av sina leasingavtal som operationella som borde vara finansiell leasing innebär detta inte att kommunen behöver ändra i sin redovisning utan det är rättelse av fel, se RKR R12.

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen:

- att uppdatera och utveckla policy och rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis
- att fullständigt dokumenterar klassificeringen av leasingavtal i kommunen även operationella leasingavtal
- att göra en översyn över kommunens avtal för att säkerställa att avtalen redovisas rätt
- att tillse att det finns en tydlig ansvarsfördelning i processen

2 Inledning/bakgrund

Vi har av Eskilstuna kommuns revisorer fått i uppdrag att granska kommunens redovisning avseende leasingavtal. Uppdraget ingår i revisionsplanen för år 2021.

Eskilstuna kommun redovisar varje år leasingkostnader och kommer så att göra även framöver. Vad gäller leasingavtal finns två typer av avtal; finansiell och operationell leasing. Enligt RKR R5 Leasing ska klassificeringen mellan operationell och finansiell leasing utgå från avtalets ekonomiska innebörd och inte det civilrättsliga. Utöver olika kriterier som exemplifieras skriver RKR att: "I de fall nuvärdet av minimileaseavgifterna överstiger 80 procent av leasingobjektets verkliga värde vid leasingperiodens början, redovisas leasingavtalet alltid som ett finansiellt avtal".

Enligt RKR R5 ska också ett avtal klassificeras som finansiellt om det innebär att de ekonomiska fördelar och risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Eskilstuna kommun har, enligt årsredovisningen 2021, förpliktelser för operationell leasing på 1 519 mnkr, varav 1 458 mnkr avser externa hyreskontrakt samt för finansiell leasing för fastigheter 860 mnkr. Leasingkostnader som operationell leasing redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

Utifrån ovanstående har revisorerna bedömt att det finns en risk att kommunens leasingavtal är felaktigt klassificerade.

2.1 Syfte, revisionsfrågor och avgränsning

Granskningen syftar till att konstatera om kommunen följer normgivningen gällande leasing.

Granskningen har besvarat följande revisionsfrågor:

- Vilken omfattning kring leasingavtal finns i kommunen och vad är det som leasas?
- Hur lång tid löper leasingavtalen och hur sker sk utbyte?
- Finns det rutiner för att göra en korrekt klassificering vid tecknande av nya avtal?
- Finns det befintliga leasingavtal som borde klassificeras som finansiell leasing?
- Vad blir den redovisningsmässiga effekten av att följa normgivningen fullt ut?

Granskningen riktas in på vid granskningstillfället för kommunen gällande leasingavtal. Granskningen omfattar inte alla leasingavtal utan endast ett urval. Granskningen avser kommunstyrelsen och samtliga nämnder.



Eskilstuna kommun

Granskning av Eskilstuna kommuns redovisning av leasing

2022-06-27

2.2 Revisionskriterier

Vi har bedömt om rutinerna uppfyller:

- RKR R5 och annan tillämpbar normgivning
- Tillämpbara interna regelverk, policyer och beslut

2.3 Metod

Granskningen har genomförts genom:

- Dokumentstudier av bl.a. rutiner, riktlinjer, kalkyler och avtal
- Intervjuer med berörda tjänstepersoner
- Stickprovsvisa kontroller av leasade objekt

Rapporten är faktakontrollerad av tjänstepersoner inom Ekonomienheten på kommunen.

3 Resultat av granskningen

3.1 Normgivning och bakgrund

Rådet för kommunal redovisning (RKR) har normerat kring frågor om leasingavtal sedan år 2006 då de gav ut rekommendation RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal. År 2013 reviderades den till version 13.2 och år 2019 ersattes den av en ny version, RKR R5 Leasing. I väsentliga delar, t.ex. klassificering och redovisning, är det inga större skillnader mellan RKR 13.2 och RKR R5.

Definitionen av ett leasingavtal är ”ett avtal enligt vilken leasegivaren på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.”

Enligt RKR R5 Leasing ska klassificeringen mellan operationell och finansiell leasing utgå från avtalets ekonomiska innebörd och inte avtalets civilrättsliga form. Utöver olika kriterier som exemplifieras skriver RKR att:

”I de fall nuvärdet av minimileaseavgifterna överstiger 80 procent av leasingobjektets verkliga värde vid leasingperiodens början, redovisas leasingavtalet alltid som ett finansiellt avtal”.

Enligt RKR R5 ska också ett avtal klassificeras som finansiellt om det innebär att de ekonomiska fördelar och risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. När leasegivaren är ett finansbolag är det nästan uteslutande en finansiell leasing.

Enligt RKR:s idéskrift Redovisning av leasing- och hyresavtal¹ från år 2020 är exempel på när leasingavtal normalt bör redovisas som finansiellt:

- Om det finns köpoption i avtalet, d.v.s. det är avtalat att kommunen har rätt att köpa ut till exempel fastigheten eller då restvärdet är så lågt att det är rimligt säkert att kommunen kommer köpa tillgången vid leasingperiodens slut.
- Leasingperioden omfattar större delen av fastighetens ekonomiska livslängd.
- Om fastigheten har specialutförande d.v.s. karaktären gör att enbart leasetagaren kan använda tillgången utan väsentliga ändringar (ex. badhus, skolbyggnader, äldreboenden o.s.v.).
- Kommunen kan säga upp avtalet men får då bära de förluster som leasegivaren åsamkas.
- Om vinster och förluster som hänförs till förändringar i fastighetens restvärde tillfaller kommunen.
- Om kommunen kan förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än marknadsmässig avgift.

Vid jämförelsen mellan minimileaseavgifterna och verkligt värde ska implicit eller marginell låneränta användas i beräkningen.

¹ Idéskriften är inte normerande utan en praktisk vägledning med utgångspunkt från gällande lagstiftning och rekommendationer.

Enligt RKR är minimileaseavgifter de betalningar som leasetagaren är förpliktigad att betala till leasegivaren enligt leasingavtalet. Minimileaseavgifterna ska inte inkludera variabla avgifter, serviceutgifter eller skatter.

Variabla avgifter är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit, exempelvis omsättningsbaserade avgifter, prisindex eller drift- och serviceavgifter.

I proposition 2017/28:149 står det klart att lagen ihop med RKR:s normering ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning. Införandet av kravet på rättvisande bild ger ingen rätt att avvika från lag eller god redovisningssed.

Vi har noterat att det inte finns så många interna dokument kring leasing. Vi har tagit del av "Anvisningar för redovisning av investeringar och avskrivningar". Där framgår att det i princip inte är tillåtet att teckna leasingkontrakt eftersom leasing oftast är en ofördelaktig finansieringsform. En hänvisning görs till kommunens leasingpolicy. Vi har fått information om att det inte finns någon policy som är beslutat av Kommunfullmäktige. Det finns dock ett informellt dokument "Anvisningar för leasing av inventarier" från 2012. Där framgår bland annat att det är förvaltningschefen som fattar beslut och att avtalet, innan beslut, ska godkännas av Upphandlingsenheten på Konsult och Uppdrag samt ekonomifunktionen på berörd förvaltning.

3.1.1 Mindre värde och korttidsinventarier

Leasingavtal som uppfyller kriterierna för korttidsinventarier eller mindre värde ska redovisas som operationella leasingavtal.

Bedömningen om vad som är korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde ska göras utifrån samma grunder som gäller vid bedömning av om förvärvade inventarier ska tas upp i balansräkningen. I RKR R4 Materiella anläggningstillgångar framgår det vad som är korttidsinventarier och vad som är mindre värde;

"Med korttidsinventarier avses inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd om högst tre år.

Med inventarier av mindre värde avses normalt inventarier med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp. Som huvudregel gäller principen om post-för-post-värdering."

Avtalets värde är tillgångens anskaffningsvärde alternativt summan av nuvärdesberäknade framtida leasingavgifter.

Exempel på avtal som kan placeras i denna kategori är hyra av entrémattor, kaffemaskiner, akvarier, Ipad:s och liknanden. De kännetecknas alla av en kort ekonomisk livslängd och i många fall en betydande servicekomponent.

3.2 Omfattning och klassificering

Eskilstuna kommun, enligt årsredovisningen 2021, har förpliktelser för operationell leasing på 1 519 mnkr och för finansiell leasing på 869 mnkr.

Noten i årsredovisningen bygger på excelfiler som vi har fått tagit del av och som vi har använt i vår granskning. I filen framgår det att kommunen leasar fastigheter och lokaler, bilar och inventarier/maskiner med mera.

I årsredovisningen för år 2021 framgår det följande i redovisningsprinciperna, se utdrag ur årsredovisningen (sid 58):

Inga hyresavtal kortare än 20 år och under 20 pbb redovisas som finansiell leasing. För anläggningstillgångar som omfattas av finansiell leasing har tillgången och skulden vid leasingavtalets ingående redovisats till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna av hela kontraktstidens leasingavgifter. Endast kapitaldelen av leasingavgiften har använts vid beräkningen.

Övriga icke uppsägningsbara hyresavtal och inventarier redovisas som operativa leasingavtal.

Alla avtal kortare än 20 år och understigande 20 prisbasbelopp klassificeras som operationell leasing oavsett innebörd. För avtal överstigande 20 år görs en individuell bedömning.

Enligt uppgift ansvarar fastighetsbolaget för att samla in och tillhandahålla alla fastighetsavtal. Kommunen erhåller en uppdaterad lokallista tre gånger per år. Listan ligger till grund för hyresdebiteringen.

Fördelningen av typ av leasing ser ut enligt följande:

	Privata bolag, %	Kommunala bolag, %
Operationell leasing	64	36
Finansiell leasing	1	99
Total leasing	41	59

Hyresmodell innebär att kommunen äger fastigheterna som sedan hyrs ut till Eskilstuna kommunfastigheter AB och därefter hyrs tillbaka av kommunen. Lokalerna hyrs på ett år. Kommunen hyr ut till fastighetsbolaget med kallhyra och hyr tillbaka inklusive drift och underhåll. Syftet med modellen är bland annat att endast ha en professionell fastighetspartner och att kunna dra nytta av synergier med bolagets övriga drift samt att undvika att upphandla driften. Fastighetsbolaget hyr även lokaler från extern part för kommunens räkning.

Kommunfastigheter sammanställer och äger den totala listan över alla lokaler som kommunen hyr "Lokalplaneringslistan" som uppdateras löpande. I listan framgår bland annat fastighetsägare, inflyttningsdatum, kontraktsslut. Kommunfastigheter har alltid förstahandskontrakt med den externa fastighetsägaren.

Det är Fastighetsenheten som ansvarar för klassificeringen av hyresavtalen. Bedömningen görs per objekt. Vid bedömningen ligger fokus på att bedöma hur stor andel som avses hyras i relation till det totala anläggningsvärdet. Informationen går vidare till Ekonomienheten. Klassas lokalen som finansiell leasing upprättas ett dokument för att bland annat beräkna nuvärdet som ställs i relation till kontraktets värde samt underlag för bokföringen. Inga underlag för beräkning eller bedömning av operationell leasing förekommer.

El, värme etc får inte räknas in i leasingkostnaden. På de hyreskontrakt där detta ingår i lokalkostnaden görs en schablonavräkning. Schablonen är framräknad av Fastighetsenheten och baserar sig på snittet för motsvarande kostnader på eget ägda bestånd. En jämförelse görs även med motsvarande kostnad på marknaden för att säkerställa en rimlig schablon.

3.2.1 Leasingavtalens längd och utbyten

Inventarier/maskiner leasas mellan tre och fem år enligt excel-filen. Vi har fått information om att går ut byts oftast inventariet/maskinen ut och ett nytt kontrakt skrivs. Varje förvaltning äger sin andel i listan.

Fordon leasas oftast mellan tre till sju år. När avtalet löper ut lämnas de tillbaka eller säljs via auktion hos Fordonskammaren. Avtalet innehåller med Nordea finansiering och SEB finansiering. När den är såld kommer en slutavräkning, vilken ofta visar på att kommunen gjort en vinst. Granskningen visar dock på att flertalet av avtalen förlängs. I filen som vi har tagit del av uppgår leasingen mellan tre och sju år. Fordonsenheten äger listan.

Fastigheter och lokaler hyrs allt från tre år upptill avtal som tecknades redan år 1999. Flertalet avtalen förlängs med x antal år, vilket gör att det blir svårt att säga ett avslutningsdatum på avtalen. Vi kan dock konstatera att många är långa. Förlängda avtal finns hos fastighetsbolaget. Förvaltningarna har dock koll på sina avtal och vilka som löper ut och när det är aktuellt för eventuell förlängning.

I idéskriften Redovisning av leasing- och hyresavtal framgår det att om en kommun har rullande 3-åriga hyresavtal för exempelvis en skola, kan kommunen i dessa fall, när avtalet träder i kraft och utifrån historisk erfarenhet, göra en bedömning av hur många år de beräknar "rulla" avtalet. Det är denna bedömning, byggd på historisk erfarenhet som sedan ligger till grund för leasingperiodens längd och beräkning av den initiala leasingkulden.

3.2.2 Kommentarer och bedömning

Vi konstaterar att kommunen har en rutin för hantering av leasing. Vi rekommenderar dock att bedömningsgrunder går igenom och uppdateras och att överensstämmelse ska finnas mellan vad som framgår av både den gamla och nya rekommendationen från RKR.

Vi bedömer sammantaget att vissa objekt har resulterat i felaktig klassificering av leasingavtal och riskerar att leda till felaktiga klassificeringar framåt.

Vi rekommenderar kommunstyrelsen att uppdatera policy och rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis och att tydlig ansvarsfördelning framgår.

Vi rekommenderar vidare att dokumentera bedömningen för klassificeringen av operationella leasingavtal för att säkerställa korrekt klassificering.

3.3 Genomgång av leasingavtal

3.3.1 Urval stickprov

Vi har fått en lista av kommunen som innehåller leasingavtal avseende inventarier/maskiner, fastigheter och lokaler samt bilar. Vårt urval består av leasingavtal utifrån erhållen lista och den ska enligt uppgift innehålla kommunens alla leasingavtal. Utifrån denna lista har vi valt att granska tre avtal avseende inventarier/maskiner, fem avtal avseende bilar och nio avtal avseende fastigheter och lokaler.

Nedan följer en tabell över urvalet:

3.3.1.1 Inventarier/Maskiner

Avtalsnummer	Leasingobjekt	Leasegivare
EVETUNA1350	Nashuatec MP C3003, E154M834248 (kopiator)	Atea Sverige AB
T151000783	T151000783 Id-nr 97015771 (kaffemaskin)	Selecta AB
100273415	Kassaterminal Eskilstuna direkt Värjan 100273415	Wasa Kredit AB

3.3.1.2 Bilar

Avtalsnummer	Leasingobjekt	Leasegivare
30172915	YMR700	SEB
30186365	SCF575	SEB
30201740	MGO620	SEB
30179894	EGZ67D	SEB
30171814	YWJ391	SEB

3.3.1.3 Fastigheter och lokaler

Avtalsnummer	Leasingobjekt	Leasegivare
318124-002	Smedjegatan 7	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
818891-521	Smedjegatan 37 (Zettergymnasiet)	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
610	Kungsgatan 68	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
479	Eskilshem äldreboende 70	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
868894-401-3	Smedjegatan 32	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
847845-1401	Sättergatan 3	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
815858001	Skogvaktarvägen	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
821845-001	Mats Ålännings gata 22	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
818891-520	Västermarksgatan 38	Eskilstuna Kommunfastigheter AB (via extern part)
4117110795001	Ådalsvägen 6 A	Eskilstuna Kommunfastigheter AB

6205001	Munktellgaraget	Eskilstuna Kommunfastigheter AB
38-001-01-017M	Germundsgatan 39, kök	Eskilstuna Kommunfastigheter AB
38-001-01-017	Germundsgatan 39	Eskilstuna Kommunfastigheter AB
17-001-01-11	Snäckbergstigen 6	Eskilstuna Kommunfastigheter AB
38-001-018	Germundsgatan 39 A	Eskilstuna Kommunfastigheter AB

3.3.2 Kommentarer och bedömningar och uppskattningar

I våra kalkyler och analys av stickproven har vi gjort ett antal bedömningar och uppskattningar av räntenivån, minimileaseavgifter, verkligt värde, specialutförande och ekonomisk livslängd.

Gällande räntenivån har vi valt att använda kommunens marginella låneränta. Det är den ränta kommunen skulle haft om de skulle byggt eller köpt fastigheten och finansierat genom lån. Då Kommuninvest är en vanlig långivare till kommuner har vi använt oss av Kommuninvests fasta ränta på ett lån med 10 års bindningstid. Vi har valt att använda kommunens fasta ränta som den är idag, 3,75 %. Om kommunen exempelvis har tecknat ett avtal år 2020 torde kommunen använda 2020 års snittränta på Kommuninvests fasträntelån på 10 år för att få fram rätt ränta.

Gällande specialutförande utgår vi från samma resonemang som RKR i deras idéskrift om leasing. Exempelvis idrottshallar, äldreboenden och skolor är fastigheter som är anpassade för den kommunala verksamheten och där det vanligtvis krävs betydande ombyggnad för att någon annan aktör ska kunna använda fastigheten till annan verksamhet.

När det gäller ekonomisk livslängd för verksamhetsfastigheter anser vi att 20 år är en rimlig ekonomisk livslängd innan betydande investeringar måste göras för att hålla fastigheten i ursprungligt skick. Vi har därför bedömt att avtal som omfattar en period av 20 år eller mer indikerar att avtalet bör klassificeras som finansiell leasing med hänsyn till den ekonomiska livslängden.

3.3.2.1 Inventarier/Maskiner

Utifrån våra stickprov och listan vi har tagit del av är vår bedömning att större delen av inventarierna/maskinerna är rätt redovisade, det vill säga som operationell leasing.

Har noterat att i listan vi erhållit saknas kontraktsdatum för vissa objekt avseende kaffemaskiner och kassaterminaler.

3.3.2.2 Bilar

Som en grund brukar man säga att om det är ett finansbolag som är leasegivaren är det en finansiell leasing. Finansbolaget tillhandahåller till exempel inte bilar i sin verksamhet eller andra inventarier.

Kommunen anlitar SEB Finans eller Nordea Finans när de leasar bilar. Enligt samtal med en tjänsteperson så leasar kommunen enligt uppgift oftast bilarna i 4 år men kommer att öka perioden till 5 år framöver. I excelfilen vi tagit del av är leasetiden mellan 3 och 7 år. Vidare berättar tjänstepersonen att när leaseperioden är över får kommunen en sluträkning av finansbolaget och nästan alltid gör kommunen en vinst. Fordonskammaren säljer bilen åt kommunen. Detta tyder ytterligare på att bilarna är finansiell leasing eftersom kommunen står den ekonomiska risken. De flesta finansbolagen skickar ut underlag som bygger på att det är finansiell leasing och kommunen får underlaget varje månad. Den totala kvarstående leasingkostnader för fordon uppgår till 42,9 mnkr.

Vår bedömning är att alla bilarna som kommunen leasar ska hanteras som finansiell leasing.

3.3.2.3 Fastigheter och lokaler

Flertal fastigheter och lokaler som kommunen hyr har ett specialutförande och enligt RKR ska då dessa avtal klassificeras som finansiell leasing.

Av de femton stickprov vi har tagit visar det sig att sex av stickproven har en hyresperiod på minst 20 år (se markerat med rött i tabellen ovan), vilket tyder på att det är finansiell leasing utifrån de rekommendationer och idéskrift som RKR har givit ut. Tre av stickproven avser Germundsgatan som borde ses som finansiella avtal (se markerat med grönt ovan). Kommunen håller här på med en om- och tillbyggnadsprocess. Strukturen är nu rörig men kommer att ersättas av ett samlat avtal.

Några av stickproven har förlängts efter hyresperiodens slut och den historiken måste kommunen ta hänsyn vid en översyn av hyresavtalen, se mer information i 3.2.1.

Utifrån våra stickprov är vår bedömning att kommunen behöver göra en översyn av kommunens hyresavtal avseende fastigheter och lokaler så att kommunen följer rekommendationer och praxis och därmed får en rättvisande bild och ställning av resultatet.

3.4 Redovisningsmässiga effekter

3.4.1 Redovisningsmässiga effekter vid finansiell leasing

Till skillnad från ett operationellt leasingavtal som endast reglerar hyra under en viss period kan finansiell leasing redovisningsmässigt jämföras med ett avbetalningsköp/lånefinansiering där äganderätt och risker bärs av leasetagaren. Det innebär att nuvärdet av leasingavtalets minimiavgifter bokas upp som en tillgång och skuld i balansräkningen. Tillgången minskar i värde genom avskrivning som blir en kostnad i resultaträkningen. Minimiavgifterna delas upp i en amorteringsdel som minskar skulden och en räntedel som blir en kostnad i resultaträkning.

Att redovisa leasing som finansiell leasing istället för operationell leasing leder redovisningsmässigt till att kommunens leasingkostnader minskar och istället uppstår ovanstående tillgång, skuld, avskrivning, amortering och ränta. Då kostnaden för avskrivning och ränta endast i undantagsfall är lika med leasingkostnaden uppstår en viss resultateffekt. Den största effekten får finansiell leasing på balansräkningen då både tillgångssidan och skuldsidan ökar och därmed också balansomslutningen. Det påverkar bl.a. nyckeltal, exempelvis kommunens soliditet.

Vid rättning av fel är huvudprincipen att: ”Väsentliga fel under tidigare perioder ska, om det är möjligt, retroaktivt rättas i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet. Rättelse görs genom omräkning av jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felet finns.”

Då en sådan omräkning kan vara av ett omfattande arbete har RKR i ett nyhetsbrev den 21 december år 2020 bedömt att en övergång till finansiell leasing kan göras genom omräkning av 2019 års siffror. Vår tolkning är att det inte förändrar bedömningen av avtalens klassificering men däremot förenklas omräkningen genom att t.ex. räntan från 2019-01-01 kan användas istället för avtalens historiska räntor.

3.4.1.1 *Skilnad mellan operationell och finansiell leasing – Verkyget 4 (Zetterbergsgymnasiet)*

Vi har gjort ett räkneexempel för att visa skillnaden hur kommunen redovisar idag kontra hur det skulle se ut vid finansiell leasing. Vi har valt ett av våra stickprov, Verkyget 4. I vår sammanställning har vi utgått ifrån kommunens beräkning. Vi bedömer att beräkningen är rimlig utifrån klassificering men har noterat att den inte är helt korrekt rätt beräknad. Dock inga väsentliga felaktigheter.

Kommunen hyr Verkyget av Eskilstuna Kommunfastigheter AB sedan år 2021. Enligt nuvarande hyreskontrakt är kontraktstiden 2020-08-01—2040-07-31 och kan förlängas med 60 månader för varje gång. Lokalens används som gymnasieskola. I detta räkneexempel har vi utgått från signat avtal 2018. Vi har utgått från att det är finansiell leasing.

Redovisning vid operationell leasing:

Balansräkning	Debet	Kredit
Kassa och bank		6 295 075

Resultaträkning	Debet	Kredit
Hyreskostnader	6 295 075	

Redovisning vid finansiell leasing:

Balansräkning	Debet	Kredit
Finansiell tillgång - IB	105 461 000	
Avskrivning		5 273 050
Finansiell tillgång - UB	100 187 950	

Balansräkning	Debet	Kredit
Leasingskuld (kort och lång) - IB		105 461 000
Amortering	5 273 050	
Leasingskuld (kort och lång) - UB	100 187 950	

Balansräkning	Debet	Kredit
Kassa och Bank		6 295 075*

Resultaträkning	Debet	Kredit
Avskrivning	5 273 050	
Ränta	1 022 025	
Total kostnad	6 295 075	

**Vid finansiell leasing är det amortering och räntan som påverkar kassaflödet.*

3.4.1.2 Nuvärde av minimileaseavgift – Verkyget 4

Om nuvärdet av minimileaseavgifterna överstiger 80 procent av leasingobjektets verkliga värde vid leasingperiodens början, redovisas leasingavtalet alltid som ett finansiellt avtal.

Eskilstuna kommun

Granskning av Eskilstuna kommuns redovisning av leasing

2022-06-27

Kontraktets avtalsvärde uppgick då till 125 901 075 kr och hyran uppgick då till 6 295 075 per år.

I räkneexemplet har vi använt oss av ränta som uppgår till 1,75 %, det är den fasta räntan som Eskilstuna kommun hade på Kommuninvests 10-åriga ränta då avtalet tecknades. Idag är räntan 3,75 %.

	Kontrakts- avtalsvärde	Hyresnivå år 2020
Smedjegatan 37	6 295 075	6 295 075

	Nuvärdet av minimileaseavgifterna, 2020-12-31
Smedjegatan 37	105 461 000

I de fall nuvärdet av minimileaseavgifterna överstiger 80 procent av leasingobjektets verkliga värde vid leasingperiodens början, redovisas leasingavtalet alltid som ett finansiellt avtal.

	Verkligt värde	Nuvärde	80% av verkligt värde	
Smedjegatan 37	125 901 075	105 461 000	100 720 860	

Räkneexemplet visar att nuvärdet av minimileasingavgifterna för Smedjegatan 37 överstiger 80 % av verkligt värde. Avtalets borde såldes ha redovisats som finansiell leasing.

4 Slutsats och rekommendationer

Vår sammanfattande bedömning utifrån granskningens syfte är att Eskilstuna kommun delvis följer normgivningen avseende redovisning av leasing. Vår bedömning är att delvis finns policy och rutinerna för att klassificera leasingavtal men att dessa borde uppdateras och utvecklas.

Utifrån vår granskning och urval är bedömningen att det finns avtal som redovisas som operationell leasing men som borde redovisas som finansiell leasing. Detta medför att kommunen riskerar att inte ha en rättvisande bild av resultat och ställning. Vi anser att avtalen som ska redovisas som finansiell leasing kommer ge en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.

Eskilstuna kommun, enligt årsredovisningen 2021, har förpliktelser för operationell leasing på 1 519 mnkr och för finansiell leasing på 869 mnkr. Det innebär att för operationell leasing redovisas en kostnad i resultaträkningen.

Då Eskilstuna kommun har redovisat vissa av sina leasingavtal som operationella som borde vara finansiell leasing innebär detta inte att kommunen behöver ändra i sin redovisning utan det är rättelse av fel, se RKR R12.

4.1 Rekommendationer

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen:

- att uppdatera och utveckla policy och rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis
- att fullständigt dokumenterar klassificeringen av leasingavtal i kommunen även operationella leasingavtal
- att göra en översyn över kommunens avtal för att säkerställa att avtalen redovisas rätt
- att tillse att det finns en tydlig ansvarsfördelning i processen

Datum som ovan

KPMG AB

Susann Eriksson
Auktoriserad revisor

Mikael Lind
Certifierade yrkesrevisor

Detta dokument har upprättats enbart för i dokumentet angiven uppdragsgivare och är baserat på det särskilda uppdrag som är avtalat mellan KPMG AB och uppdragsgivaren. KPMG AB tar inte ansvar för om andra än uppdragsgivaren använder dokumentet och informationen i dokumentet. Informationen i dokumentet kan bara garanteras vara aktuell vid tidpunkten för publicerandet av detta dokument. Huruvida detta dokument ska anses vara allmän handling hos mottagaren regleras i offentlighets- och sekretesslagen samt i tryckfrihetsförordningen.