

Granskning av gränsdragning mellan kostnadsföring och aktivering av utgifter vid investering och exploatering.

Eskilstuna kommun

KPMG AB

2022-01-31

Antal sidor 13

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Bakgrund	4
3	Syfte	4
4	Avgränsning	4
5	Revisionskriterier	5
6	Ansvarig nämnd/styrelse/fullmäktigeberedningen	5
7	Metod	5
8	Erhållet material	5
9	Projektorganisation	6
10	Prövning av oberoende	6
11	Kvalitetssäkring	6
12	Resultat av granskningen	6
12.1	Ändamålsenliga regelverk och rekommendationer vid investerings- och exploateringsredovisning	6
12.2	Kontrollmål 1	7
12.3	Kontrollmål 2 och 3	10

1 Sammanfattning

Vi har av Eskilstuna kommuns revisorer fått i uppdrag att översiktligt granska kommunens rutiner kring utgifter som uppkommer i samband med olika investeringsprojekt samt vid exploatering av mark. Uppdraget ingår i revisionsplanen för år 2020.

Utifrån genomförd granskning är vår sammanfattande bedömning och rekommendation att Eskilstuna kommun:

- ✓ Utökar de interna stöddokumenterna med instruktioner kring specifik hantering av utgifter för exempelvis datorer
- ✓ Ser över hanteringen av förstudieutgifter så att dessa hanteras i enlighet med RKR:s rekommendationer och uppdatera interna dokument i samband med detta
- ✓ Ser över hanteringen av aktiverad interntid för den förvaltning som aktiverar over-head-kostnader utöver lönekostnader för investeringsprojekt för att säkerställa att dessa hanteras i enlighet med RKR:s rekommendationer
- ✓ Upprättar en tydligare ansvarsfördelning och rutin för kontroll av nyttjandeperioder samt nedskrivningar som idag prioriterats bort på grund av hög arbetsbelastning

Nedan redogör vi översiktligt för revisionsfrågorna och vår bedömning.

Revisionsfrågor	Bedömning
Relevanta och tillräckliga interna rutiner och riktlinjer gällande utgifter i samband med investeringsprojekt samt markexploatering finns dokumenterade.	Delvis uppnått
Klassificering, värdering och kostnadsföring sker i enlighet med god redovisningssed.	Delvis uppnått
Aktiverade tillgångar i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar möter tillgångskriteriet.	Uppnått

2 Bakgrund

Kommunens revisorer drar slutsatsen i sin riskanalys, att kommunens rutiner avseende ovanstående behöver granskas.

3 Syfte

Granskningen syftar till att konstatera om kommunen har en ändamålsenlig process för att identifiera vilka utgifter som bör betraktas som en del av investeringsutgiften och således aktiveras som en tillgång och vilka som bör kostnadsföras och belasta årets resultat.

Även klassificeringen av investeringsprojektet har betydelse för hur redovisningen kommer att se ut. Principerna för vad som räknas med i anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar skiljer sig lite åt, det gör även redovisning av eventuell vinst vid avyttring. Syftet med granskningen är även att se att det som ligger aktiverat i balansräkningen sedan tidigare år möter tillgångskriteriet.

Granskningen ska besvara följande revisionsfrågor:

- ✓ Vilka utgifter vid investeringar/exploateringar aktiveras i balansräkningen?
- ✓ Vilka utgifter bokas som driftskostnad?
- ✓ Vem gör bedömningen?
- ✓ Hur görs gränsdragningen mellan anläggningstillgång och omsättningstillgång?
- ✓ Inkluderar anläggningsregistret per idag aktiverade utgifter från tidigare perioder som inte uppfyller tillgångskriteriet?

Ovan mynnar ut i nedan kontrollmål vilka kommer att bedömas i samband med granskningen:

- ✓ Relevanta och tillräckliga interna rutiner och riktlinjer gällande utgifter i samband med investeringsprojekt samt markexploatering finns dokumenterade.
- ✓ Värdering, klassificering och kostnadsföring sker i enlighet med god redovisningssed.
- ✓ Aktiverade tillgångar i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar möter tillgångskriteriet.

4 Avgränsning

Granskningen avser nedlagda utgifter vid investeringar och exploateringsprojekt.

5 Revisionskriterier

Vi kommer att bedöma om aktivering av kostnader uppfyller:

- ✓ Lag om kommunal redovisning och bokföring (LKBR)
- ✓ RKR R4 Materiella anläggningstillgångar
- ✓ RKR Skrift Redovisning av kommunal markexploatering
- ✓ Tillämpbara interna regelverk, policys och beslut

6 Ansvarig nämnd/styrelse/fullmäktigeberedningen

Granskningen avser kommunstyrelsen och samtliga nämnder.

7 Metod

Granskningen har genomförts via dokumentstudier och intervjuer/avstämningar med berörda tjänstemän och politiker för att bedöma generella rutiner och verifiera följsamhet mot regelverk.

Inom ramen för granskningen har intervjuer med följande befattningar inom Eskilstuna kommun genomförts:

- ✓ Ekonomistateg
- ✓ Ekonom
- ✓ Redovisningsekonom

Granskningen har även innefattats av substansgranskning i form av totalt 65 stickprov för de konton och perioder som bedömts väsentliga inom ramen för denna granskning.

8 Erhållet material

Vi har vid vår granskning av kommunen erhållit följande dokument:

- ✓ Anvisning för redovisning av investeringar och avskrivningar
- ✓ Hantering av förstudieutgifter i fastighetsprojekt
- ✓ Riktlinjer för investeringar (styrdokument)
- ✓ Lathund för investeringsredovisning och koppling till anläggningsregistret
- ✓ Underlag till aktivering anläggning (excelmall)
- ✓ Anläggningsregister per perioderna 2106 samt 2108
- ✓ Utdrag resultat- och balanskonton för 2019, 2020, 2021
- ✓ Handbok samt riktlinjer för exploatering

9 Projektorganisation

Granskningen kommer att utföras av Susann Eriksson, Auktoriserad revisor samt Linda Gustafsson, revisor.

10 Prövning av oberoende

Vi har i enlighet med Skyrevs rekommendationer prövat vårt oberoende. Vi har inte funnit några sådana omständigheter som tyder på att vårt oberoende och integritet kan ifrågasättas.

11 Kvalitetssäkring

Kvalitetssäkring av granskningen och revisionsrapporten sker i enlighet med KPMGs gällande rutiner.

12 Resultat av granskningen

12.1 Ändamålsenliga regelverk och rekommendationer vid investerings- och exploateringsredovisning

Från och med 2019 gäller lagen om kommunal bokföring och redovisning (2018:597) LKBR som i 6 kap definierar gränsdragningen mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar enligt nedan.

6 § Tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som anläggningstillgångar. Andra tillgångar ska tas upp som omsättningstillgångar.

I 7 kap som reglerar allmänna bestämmelser om anläggningstillgångar anges:

1 § att anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet)

2 § att även utgifter utöver inköpspriset som är direkt hänförliga till förvärvet ska räknas in i anskaffningsvärdet samt en skäligen del av indirekta tillverkningskostnader

RKR publicerade 2019 skriften Redovisning av kommunal markexploatering där praktiska exempel och mer specifik vägledning framgår. I skriften ges en förenklad beskrivning att exploateringsredovisningen där det framgår att:

- ✓ Utgifter för projektering ska bokföras som investering i respektive tillgångsslag. I de fall projekteringen för de olika tillgångsslagen är gemensam ska utgifterna fördelas med hjälp av lämplig schablon. Vid användning av egen personal ska hänförliga lönekostnader aktiveras.
- ✓ Utgifter för mark som är avsedd för försäljning ska redovisas som omsättningstillgång när den säljs. Till anskaffningsvärdet kan även utgifter för åtgärder innanför tomtgräns såsom dränering och anläggningsavgifter ingå.
- ✓ Mark som ej avses att säljas ska redovisas som anläggningstillgång
- ✓ Försäljning av mark ska redovisas som intäkt vid tillträde

12.2 Kontrollmål 1

Relevanta och tillräckliga interna rutiner och riktlinjer gällande utgifter i samband med investeringsprojekt samt markexploatering finns dokumenterade.

12.2.1 Investeringsprocessen – från beslut till aktivering

I erhållna interna dokument framgår att investeringsprocessen föregås av att kommunfullmäktige beslutar kring investeringsramar samt att ansvaret för beslut avseende investeringsbudget på objektsnivå sköts av nämnderna. Dokumentet *Riktlinjer för investeringar*, som beslutats av kommunfullmäktige, anges syfta till att skapa tydlighet i strukturen i investeringsbudgeten samt i uppföljningen av investeringar och utgör ett huvuddokument i anseendet.

I Eskilstuna kommun delas investeringsbudgeten upp i nämndinvesteringar och anläggningsinvesteringar. De sistnämnda är de som avser investeringar i byggnader, mark och tekniska anläggningar såsom exempelvis gator eller vägar. Anläggningsinvesteringar beskrivs ha olika karaktär varför de delats in i fyra kategorier i form av projektinvestering, raminvestering, investeringsplan och pågående projektinvesteringar. Kategorierna beskrivs mer ingående i riktlinjedokumentet. Gällande nämndinvesteringar framgår att dessa i regel avser inventarier.

Som tidigare nämnt föregås investeringsprocessen av att kommunfullmäktige beslutar om investeringsramar för respektive verksamhet eller nämnd i samband med årsplanen och fastställs i samband med årsplan med kompletteringar. För vidare beslut beskrivs även beslutsordningen i det interna riktlinjedokumentet samt att beslut om nämndinvesteringar tas inom respektive nämnd.

Grundprinciper kring avvikelser mot budget med angivna beloppsgränser anges också samt information om att ett tilläggsanslag krävs vid tillfällen då avvikelser uppstått. I riktlinjedokumentet framgår även att uppföljning av investeringar ska ske löpande samt när i tiden under året detta ska ske. Däremot framgår inte tydligt vem som ska ansvara för detta.

När investeringsbeslut och budget finns kan beställning göras och en projektkod läggs därefter upp av förvaltningsekonomerna som får informationen via beställning från projektägaren. När fakturorna anländer hanteras dessa enligt utfärdat attestreglemente. I intervjuerna anges att det således är attestanten som gör en bedömning om det är en investering eller driftutgift men att en viss rimlighetsbedömning görs av ekonomerna. Vidare anges i de interna dokumenten att enhetschefen ansvarar för att investeringen aktiveras genom gällande rutin vid investeringens färdigställande.

12.2.2 Gränsdragning mellan aktivering och kostnadsföring

I kommunens interna dokument anges att anskaffningar med en nyttjandetid på minst tre år och med ett anskaffningsvärde om minst ett prisbasbelopp ska räknas som en investeringsutgift. Vidare beskrivs att i de fall där naturligt samband kan hävdas är det möjligt att aktivera lägre fakturabelopp om fakturorna tillsammans överstiger ett basbelopp. Mer ingående framgår enligt nedan matris vilka utgifter vid en investering som, enligt kommunens interna dokument, ska inkluderas i anskaffningsvärdet respektive kostnadsföras.

Utgifter vid investering av materiella anläggningstillgångar	
Utgifter som ska ingå i anskaffningsvärde	Utgifter som ej ska ingå i anskaffningsvärde
<i>Förbättring</i> av tillgångens prestanda i förhållande till den nivå som gällde vid den ursprungliga anskaffningen	Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper (om det ej är fråga om komponentutbyte)
Leverans, hantering och installation	Administrationskostnader
Konsulttjänster	

Exploateringsredovisning

För exploateringsredovisning anges att:

- ✓ Utgifter för exploatering löpande ska redovisas som omsättningstillgång (gäller i försäljningssyfte)
- ✓ Utgifter vid markexploatering inkluderar utgifter för byggande av anläggningar såsom gator, parker etc som kvarstår i kommunens ägo, för vilka vars utgifter ska redovisas som anläggningstillgångar (investeringar)

Som vidare stöd för exploateringsredovisning har kommunen ett separat riktlinjedokument (Riktlinjer för Exploateringsredovisning) samt påbörjat upprättandet en handbok för exploatering (2021). Dessa dokument behandlar bland annat exploateringsfaser, kodplaner, kalkyler, redovisningstekniska grundprinciper och ger således en mer ingående beskrivning av exploateringsredovisningen.

Interntid

I intervjuerna har det framgått att en del interntid aktiveras mot vissa investeringsprojekt där rutinen skiljer sig åt mellan förvaltningarna. Generellt för de förvaltningar som delgivit information inom ramen för denna granskning gäller att en månadsvis avstämning sker utifrån respektive tidrapporteringsverktyg. Berörd chef eller arbetsledare attesterar tidrapporterna och den nedlagda tiden för ett visst projekt internfaktureras sedan mot investeringsprojektet. Detta är i enlighet med vad som anges i RKR:s skrift Redovisning av kommunal markexploatering där lönekostnader som är direkt hänförliga till ett specifikt projekt accepteras för aktivering.

Inom en av förvaltningarna aktiveras även overheadkostnader med anledning att denna enhet enbart arbetar med investeringsprojekt, vilket bedömts som direkt hänförligt till investeringen. Enligt RKR är det normalt bara direkta löne- och pensionskostnader samt sociala avgifter som ska ingå i timpriserna.

Förstudieutgifter

Ett separat internt dokument finns för hantering av förstudieutgifter kopplat till fastighetsprojekt. Där beskrivs att fastighetsenheten ansvarar för alla fastighetsinvesteringar men att förstudierna ibland sker på förvaltningsnivå varför aktivering av dessa utgifter i vissa fall redovisas felaktigt. Som ett hjälpmedel har detta dokument skapats för att vägleda i hanteringen av förstudieutgifterna.

Det anges att utgifterna ska bokföras mot konto 1170 – Pågående investering och således inte belasta resultatet. Sedan ska förvaltningen ansvara för att utgifterna förs över till fastighetsenheten. Kontot för pågående investeringar ska regelbundet stämmas av på förvaltningen och förstudier som inte resulterar i någon investering/byggnation ska skrivas ned och belasta resultatet i förvaltningen.

Enligt RKR:s vägledning avseende kommunal markexploatering ska samtliga förstudieutgifter kostnadsföras direkt och när bestämmelser finns kring vad som ska konstrueras eller byggas ska projekteringsutgifterna bokföras som investering i vederbörligt tillgångsslag.

12.2.3 Bedömning

Vår bedömning utifrån genomförda dokumentstudier och av den information som framkommit under intervjuerna är att det överlag finns väldokumenterade rutiner, regler och riktlinjer och att majoriteten av de huvuddokument som vi tagit del av bedöms ha upprättats i enlighet med god redovisningssed. Vi rekommenderar kommunen att se över dokumentet för förstudieutgifter i syfte att uppdatera detta i enlighet med RKR:s vägledning om kommunal markexploatering.

Genomförd granskning har även påvisat att det kan föreligga ett behov av att se över aktiveringen av interntid samt dokumentera riktlinjer kring detta. Enligt RKR är det normalt endast direkt lön, sociala avgifter och pensionskostnader som ingår, varför vi bedömer att kommunen bör se över detta.

12.3 Kontrollmål 2 och 3

Klassificering, värdering och kostnadsföring sker i enlighet med god redovisningssed.

Aktiverade tillgångar i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar möter tillgångskriteriet.

12.3.1 Nyttjandeperiod, avskrivning och nedskrivning

I kommunens interna dokument framgår att den fastställda nyttjandeperioden för en tillgång ska prövas löpande. Rutinen som även har fokus på avskrivna anläggningstillgångar har ändrats genom åren men sker i nuläget på årsbasis. Rutinen avser, för de flesta förvaltningar, således att årsvis gå igenom anläggningstillgångarna i samband med budget och att återkoppla till ekonomienheten Bokslut och Analys.

Det har framgått att kontrollerna för nyttjandeperiod, avskrivningstider och nedskrivning skiljer sig åt mellan respektive förvaltning gällande frekvens och uppfattningen om vad kontrollerna syftar till. Hos majoriteten av förvaltningarna har fokus beskrivits ligga på bedömningen huruvida avskrivna tillgångar ska vara kvar i kommunens ägo eller utrangeras. En av förvaltningarna har beskrivit att arbetet med att se över exempelvis nyttjandeperioder på inventarier har prioriterats bort till följd av hög arbetsbelastning.

I RKR:s idéskrift *Avskrivningar* från 2019 beskrivs att det kan föreligga ett nedskrivningsbehov vid oförutsedda och kraftiga värdeminskningar där engångsnedskrivningar ska ske med sådana belopp som anses erforderliga enligt god redovisningssed. Detta finns även beskrivet i kommunens interna dokument. I anvisningen framgår att nedskrivningen ska återföras om det inte längre finns skäl för den, vilket även samstämmer mot RKR:s rekommendationer. I erhållet material framgår inte någon tydlig rutin för hur detta ska stämmas av eller vem som ansvarar för processen. I intervjuerna beskrivs nedskrivningar av anläggningstillgångar ske i undantagsfall där ansvaret är delat mellan olika avdelningar inom kommunen

12.3.2 Stickprov tillgångskonton

Konto	Kontobenämning	Antal stickprov	Med anmärkning
1121	Årets anskaffning, Verksamhetsfastigheter	5	0
1141	Årets anskaffning, Publika fastigheter	8	0
1161	Årets anskaffning, Övriga fastigheter	1	0
1211	Årets anskaffning, Maskiner	3	0
1241	Årets anskaffning, Bilar och andra transportmedel	2	0
1291	Årets anskaffning, Övriga inventarier	2	0
1471	Exploateringsinkomster	3	0
1479	Avräkning, Exploateringsinkomster	5	0
	Totalt	29	

11-konton

Aktiveringarna för 11-konton har stämts av mot underlag utan anmärkning och bedöms ha hanterats korrekt. I underlagen framgår tydligt vilka fastigheter som avses samt avser exempelvis stommar, dörrar och fönster, utbyggnader, gatukroppar samt större komponenter. I underlagen framgår även avskrivningstider samt komponentindelning vilka har rimlighetbedömts mot RKR:s rekommendationer, allmän praxis samt kommunens interna riktlinjedokument.

12-konton

Samtliga utvalda stickprov för 12-konton har granskats utan anmärkning och har kunnat stämmas av mot fakturaunderlag. Dessa bedöms ha hanterats korrekt.

14-konton

Enligt kommunens interna riktlinjer ska försäljningsintäkter för exploatering redovisas löpande mot konto 1471 (Exploateringsinkomster) och vid månadsskifte förs försäljningen om till resultatkonto 3720 (Försäljning av exploateringsfastigheter), omsättningstillgång (via konto 1479) med samma projektkod. I genomförd stickprovsgranskning kan vi bekräfta att denna rutin följts för de poster som avser exploateringsinkomster (totalt 8 st). Dessa poster har även kunnat härledas till försäljningsavtal.

12.3.3 Stickprov kostnadskonton

Konto	Kontobenämning	Antal stickprov	Med anmärkningar
6170	Byggnadsarbeten	10	0
6180	Anläggnings- och reparationsarbeten	7	0
6196	Reparation och underhåll	3	0
6410	Förbrukningsinventarier	3	2
6412	Datorer med tillbehör	4	3 (se kommentarer nedan)
6601	Reparation och underhåll, serviceavtal	3	0
6602	Reparation och underhåll, ej serviceavtal	3	0
6650	Reparation och underhåll av förbrukningsinventarier	3	0
	Totalt	36	

61-konton

Stickproven för konto 6170 har visat på utgifter hänförliga till byggnadsarbeten och har bokförts med projektkod och har koppling till konto 1170 pågående projekt och bedöms ha hanterats korrekt.

Fyra av sju stickprov avseende konto 6180 består av omföringar hänförliga till interna differenser som uppstår när gatuenhetens externa kostnader (RR) för personal och entreprenader vidarefaktureras till projektavdelningen. Vidarefaktureringen görs med intern motpart och projektavdelningen tar dessa kostnader som investering (BR). Det innebär att kommunens resultat belastas med kostnader som egentligen skulle ha gått som investering om de hade fakturerats direkt till projektavdelningen. För att få ett korrekt externt resultat måste de interna differenserna bokas om från motpart 88 till motpart 49.

Gällande utgifter på konto 6196 bedömer vi dessa som korrekt hanterade då de inte innefattat några värdehöjande åtgärder.

64-konton

Genomförd stickprovgranskning för 64-konton har visat på två avvikande poster där exempelvis ett mindre fordon bokförts som förbrukningsinventarie. Vi har mottagit krediteringsunderlag för de poster som bokats in felaktigt och bedömer det som att hanteringen efter justering nu är korrekt hanterad.

Enligt RKR:s rekommendation R4 framgår att vid anskaffningar som anses ingå som ett led i en större investering bör bedömningen göras utifrån vad som ska räknas som inventarier av mindre värde kopplat till inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde. I rekommendationen framgår vidare att större inventarieanskaffningar som ska användas för liknande ändamål och som har förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang indicerar ett naturligt samband och anskaffningsvärdet ska därför beräknas gemensamt. Detta framgår även i kommunens interna riktlinjedokument.

Gällande datorer har det i stickproven framkommit att kommunen väljer att kostnadsföra dessa utgifter direkt även om inköpen sker i parti. Detta ger en indikation om att kommunen bedömt att datorer bedömts vara förbrukningsinventarier och inte anläggningstillgångar. Av fakturorna och verifikationerna går det att uttyda att datorerna avser elevdatorer. Vi bedömer därför att det är rimligt att kostnadsföra dessa direkt, trots att de köpts in i parti, förutsatt att kommunen bedömt att dessa har en nyttjandeperiod understigande tre år. Då vi inte erhållit någon kommentar från kommunens sida angående egen bedömning kan vi inte uttala oss med säkerhet om detta.

66-konton

Totalt 9 stickprov har granskats för reparationer och underhåll för 66-konton där vi kunnat stämma av posterna mot fakturaunderlag. Granskningen visar på att dessa är korrekt hanterade i enlighet med god redovisningssed då samtliga åtgärder har varit av reparationskaraktär och således inte värdehöjande.

12.3.4 Bedömning

Vi har noterat att kontrollerna för nyttjandeperiod, avskrivningstider och nedskrivningar kan skilja sig åt mellan olika förvaltningar. I erhållit material framgår inte någon tydlig rutin för hur eller vem som ansvarar för bedömningen av eventuellt nedskrivningsbehov.

Med hänvisning till redogörelsen för gränsdragningen mellan investering och driftkostnad i avsnitt [12.2.2](#) samt genomförd stickprovgranskning bedömer vi att hantering av interntid bör ses över hos kommunen. Se även bedömningen i avsnitt [12.2.3](#).

Som ett resultat av utförd granskning kan vi ej se att det finns riktlinjer som behandlar hanteringen av utgifter för inköp av datorer. Vi bedömer därav att det vore fördelaktigt om detta specificerades i kommunens interna dokument.



Vår bedömning är att aktiverade anläggningstillgångar och omsättningstillgångar möter tillgångskriteriet.

2022-01-31

KPMG AB

Susann Eriksson

Auktoriserad revisor

Mikael Lind

Certifierad kommunrevisor