

# Revisionsrapport

## *Granskning av investeringar*

Hörby kommun

Caroline Liljebjörn  
Certifierad kommunal  
revisor

16 januari 2018

# Innehållsförteckning

<b>Sammanfattning och revisionell bedömning.....</b>	<b>2</b>
1.1. Rekommendationer.....	3
1.2. Bedömningar mot kontrollmål.....	4
<b>2. Inledning .....</b>	<b>6</b>
2.1. Bakgrund .....	6
2.2. Revisionsfråga och kontrollmål.....	6
2.3. Metod och avgränsning .....	7
<b>3. Iakttagelser och bedömningar .....</b>	<b>8</b>
3.1. Anpassas investeringsbudgetens omfattning i förhållande till tillgängliga resurser? .....	8
3.2. Följs god redovisningssed vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar? .....	9
3.3. Följs god redovisningssed avseende aktivering av investeringar? Är underlagen tillräckliga? .....	11
3.4. Finns beslutade riktlinjer som visar hur komponentredovisningen av investeringar ska ske? Överensstämmer riktlinjerna med god redovisningssed? .....	11
3.5. Har komponentredovisning införts för nyinvesteringar? .....	12
3.6. Följs god redovisningssed vid redovisning av materiella anläggningstillgångar? .....	13
3.7. Följs god redovisningssed vid redovisning av markexploatering?.....	14
3.8. Är kommunens anläggningsregister ändamålsenligt? .....	15
<b>Bilaga 1: Stickprov investeringar år 2017 .....</b>	<b>17</b>
<b>Bilaga 2: Avstämning av anläggnings-registret mot RKR 23.....</b>	<b>18</b>

# Sammanfattning och revisionell bedömning

Enligt budget 2017 uppgår investeringarna i Hörby kommun till 177 mnkr vilket är 127 mnkr högre än de budgeterade avskrivningarna. Utöver budgeten har 61 mnkr överförts från år 2016 till år 2017 i samband med att årsredovisningen för år 2016 fastställdes.

RKR<sup>1</sup> 11.4 Materiella anläggningstillgångar normerar vad som är en anläggningstillgång, hur anskaffningsvärdet ska beräknas, hur tillkommande utgifter ska beräknas samt hur tillgångar ska värderas. RKR 19 behandlar hur nedskrivning av materiella anläggningstillgångar ska ske.

RKR har infört ett explicit krav på att tillämpa komponentavskrivning vid redovisning av materiella anläggningstillgångar från och med räkenskapsåret 2014. Successivt ska komponentindelning ske även för befintliga tillgångar. Omfattningen bör vägas mot väsentlighet och nytta.

Revisorerna har beslutat att granska om kommunstyrelsen och nämnderna säkerställer att redovisningen av investeringar med inriktning mot införandet av komponentavskrivningar sker enligt god redovisningssed.

Revisionsfrågan som ska besvaras är:

Säkerställer kommunstyrelsen och nämnderna att redovisningen av investeringar sker enligt god redovisningssed och med tillräcklig intern kontroll?

Vi bedömer att kommunstyrelsen och nämnderna delvis säkerställer att redovisningen av investeringar sker enligt god redovisningssed. Det baserar vi på att komponentavskrivning inte införts enligt god redovisningssed för befintliga fastigheter. Enligt RKR<sup>2</sup> ska omräkning av befintliga anläggningstillgångar ske som om komponentavskrivning använts från anskaffningsdatumet. För tillgångar som visar sig ha ett för högt bokfört värde ska rättelse ske enligt RKR 14<sup>3</sup>. För tillgångar som visar sig ha ett för lågt bokfört värde ska justering ske genom att avskrivningstakten sänks för innevarande och framtida perioder. Det är således inte förenligt med god redovisningssed att nettoredovisa dessa två effekter mot varandra och dra slutsats om den framtida avskrivningsnivån därpå.

Vi bedömer att det finns en uppdelning av anskaffningsvärden för befintliga gator och andra publika anläggningar även om den inte fullt ut är anpassad till de principer för komponentavskrivning som finns i de riktlinjerna.

Vi bedömer vidare att god redovisningssed i huvudsak följs vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar. Det baserar vi på att det finns en investeringspolicy

---

<sup>1</sup> Rådet för kommunal redovisning

<sup>2</sup> RKR<sup>2</sup> Information "Övergång till komponentavskrivning"

<sup>3</sup> RKR 14 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

som definierar vad som avses vara en investering samt att genomförda stickprov visar att policyn till stora delar efterföljs. Vi anser däremot att utgifter för restaurering av Ringsjön bör klassificeras som driftkostnad eftersom det avser återställning av området till en tidigare nivå.

Vi bedömer att kommunstyrelsen och nämnderna delvis säkerställer att redovisningen av investeringar sker med tillräcklig intern kontroll. Vi har gjort följande iakttagelser av åtgärder som innebär att kontrollmiljön och därmed den interna kontrollen stärks. Det finns riktlinjer för investeringar och komponentredovisning, vilka till stora delar överensstämmer med god redovisningssed. I samband med aktivering av investeringar finns rutiner för genomgång av de underlag som bildar investeringens anskaffningsvärde. Stickproven visar att underlagen är tillräckliga. Rutinen med igångsättningsbeslut bidrar till en säkrare likviditetsplanering. Anläggningsregistret innehåller de uppgifter som krävs enligt RKR 23 Bokföring.

Vi bedömer att det finns brister i den interna kontrollen eftersom investeringsbudgetens omfattning inte är dimensionerad till tillgängliga resurser avseende personal. Det baserar vi på att det inte finns personella resurser inom projektledning som motsvarar de budgeterade projekten.

Vi bedömer vidare att det finns redovisningsområden som behöver förbättras. Det gäller till exempel rutinerna för prövning av nedskrivningsbehov som bör förtydligas.

### **1.1. Rekommendationer**

Vi rekommenderar att:

- Investeringsbudgeten i större utsträckning används som ett styrmedel genom att beslutade projekt och resurstilldelning stämmer överens.
- Omarbeta underlaget för bedömning av införande av komponentredovisning för befintliga fastigheter så att det överensstämmer med RKR:s riktlinjer. Vidta åtgärder i redovisningen baserat på underlaget.
- En kontinuerlig prövning av avskrivningstider och behov av utrantering görs för att minska risken med för höga bokförda värden i befintliga anläggningstillgångar i förhållande till den verkliga förslitningen.
- Investeringspolicyn ses över och uppdateras till nuvarande normgivning främst vad gäller gränsdragning och klassificering av underhållsutgifter. Anpassning bör ske för att harmonisera med reglerna för komponentavskrivning.

## 1.2. *Bedömningar mot kontrollmål*

Kontrollmål	Kommentar
<b>Anpassas investeringsbudgetens omfattning i förhållande till tillgängliga resurser?</b>	<b>Ej uppfyllt</b> Vi bedömer att investeringsbudgetens omfattning inte är dimensionerad utifrån tillgängliga resurser. Det baserar vi på att organisationen för projektledning inte har stärkts i takt med att investeringsvolymen ökar.
<b>Följs god redovisningssed vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar?</b>	<b>Delvis uppfyllt</b> Vi bedömer att god redovisningssed i huvudsak följs vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar. Det baserar vi på att det finns en investeringspolicy som definierar vad som avses vara en investering samt att genomförda stickprov visar att policyn till stora delar efterföljs. Vi anser däremot att beskrivna utgifter för restaurering av Ringsjön bör klassificeras som driftkostnad eftersom det avser återställning av området till en tidigare nivå.
<b>Följs god redovisningssed avseende aktiveringar av investeringar? Är underlagen tillräckliga?</b>	<b>Uppfyllt</b> Vi bedömer att god redovisningssed i allt väsentligt följs avseende aktivering av investeringar. Det baserar vi på att ekonomiavdelningen går igenom de underlag som utgör den investering som ska aktiveras. Vi bedömer vidare att underlagen är tillräckliga. Det baserar vi på genomförda stickprov.
<b>Finns beslutade riktlinjer som visar hur komponentredovisning av investeringar ska ske? Överensstämmer riktlinjerna med god redovisningssed?</b>	<b>Uppfyllt</b> Vi bedömer att det i allt väsentligt finns beslutade riktlinjer som visar hur komponentindelning av nyinvesteringar ska ske. Vi bedömer att riktlinjerna överensstämmer med god redovisningssed. Antalet komponenter, komponenternas avgränsning samt nyttjandeperioder överensstämmer med god redovisningssed och den praxis som hunnit utvecklas inom kommuner och landsting.

**Har komponentredovisning införts för nyinvesteringar?****Ej bedömt**

Vi kan inte göra någon bedömning av om komponentredovisning införts för nyinvesteringar eftersom inga aktiveringar skett under år 2017 i de underlag som vi granskat.

**Följs god redovisningssed vid redovisning av materiella anläggningstillgångar?****Delvis uppfyllt**

Vi bedömer att det finns en osäkerhet avseende redovisningen när det gäller införande av komponentredovisning för befintliga fastigheter. Det grundar vi på att komponentavskrivning inte införts enligt god redovisningssed.

Vi bedömer att det finns en uppdelning av anskaffningsvärden för befintliga gator och andra publika anläggningar även om den inte fullt ut är anpassad till de principer för komponentavskrivning som finns i de nya riktlinjerna.

Vi bedömer vidare att det finns redovisningsområden som behöver förbättras. Det gäller till exempel rutinerna för prövning av nedskrivningsbehov som bör förtydligas.

**Följs god redovisningssed vid redovisning av markexploatering?****Delvis uppfyllt**

Vi bedömer att god redovisningssed delvis följs vid redovisning av markexploatering. Det baserar vi på att resultaträkningen blir rättvisande eftersom intäkter och kostnader från fastighetsförsäljning redovisas löpande. Vi anser att värdering av det bokförda värdet för anskaffning av tomtmark försvåras eftersom även utgifter för anläggningar som ska kvarstå i kommunens ägo finns inkluderade tills projektet färdigställs.

**Är kommunens anläggningsregister ändamålsenligt?****Uppfyllt**

Vi bedömer att kommunens anläggningsregister i allt väsentligt är ändamålsenligt och att det överensstämmer med kraven i RKR 23 Bokföring.

## **2. Inledning**

### **2.1. Bakgrund**

Enligt budget 2017 uppgår investeringarna i Hörby kommun till 177 mnkr vilket är 127 mnkr högre än de budgeterade avskrivningarna. Utöver budgeten har 61 mnkr överförts från år 2016 till år 2017 i samband med att årsredovisningen för år 2016 fastställdes. Per den 30 april uppgår utfallet till 11 mnkr. Igångsättningstillstånd för nya investeringar har beviljats med 47 mnkr.

RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar normerar vad som är en anläggningstillgång, hur anskaffningsvärdet ska beräknas, hur tillkommande utgifter ska beräknas samt hur tillgångar ska värderas. RKR 19 behandlar hur nedskrivning av materiella anläggningstillgångar ska ske.

RKR har infört ett explicit krav på att tillämpa komponentavskrivning vid redovisning av materiella anläggningstillgångar från och med räkenskapsåret 2014. Successivt ska komponentindelning ske även för befintliga tillgångar. Omfattningen bör vägas mot väsentlighet och nytta.

Revisorerna har beslutat om att granska om kommunstyrelsen och nämnderna säkerställer att redovisningen av investeringar med inriktning mot införandet av komponentavskrivningar sker enligt god redovisningssed.

### **2.2. Revisionsfråga och kontrollmål**

Granskningen ska besvara följande revisionsfråga:

- Säkerställer kommunstyrelsen och nämnderna att redovisningen av investeringar sker enligt god redovisningssed och med tillräcklig intern kontroll?

Granskningen sker baserat på följande revisionskriterier:

- Lagen om kommunal redovisning
- Rådet för kommunal redovisning, främst rekommendation 11.4, 19 och information "Övergång till komponentavskrivning", från år 2014
- Internt beslutade riktlinjer

Följande kontrollmål ska besvaras av uppföljningen:

- Anpassas investeringsbudgetens omfattning i förhållande till tillgängliga resurser?
- Följs god redovisningssed vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar?
- Följs god redovisningssed avseende aktivering av investeringar? Är underlagen tillräckliga?

- Finns beslutade riktlinjer som visar hur komponentredovisningen av investeringar ska ske? Överensstämmer riktlinjerna med god redovisningssed?
- Har komponentredovisning införts för nyinvesteringar?
- Följs god redovisningssed vid redovisning av materiella anläggningstillgångar?
- Följs god redovisningssed vid redovisning av markexploatering?
- Är kommunens anläggningsregister ändamålsenligt?

### **2.3. Metod och avgränsning**

Granskningen avser investeringar i materiella anläggningstillgångar (inte finansiella).

Vi har genomfört intervjuer med ekonomichef och budgetchef.

Vi har tagit del av följande dokument: Investeringspolicy<sup>4</sup> med Komponentavskrivning i Hörby kommun (gäller från och med 2017-01-01) samt kommunstyrelsens delegationsordning<sup>5</sup>.

Vi har tagit stickprov på investeringar som genomförts under år 2017, se bilaga 1.

Faktauppgifterna i rapporten har granskats av berörda tjänstemän.

---

<sup>4</sup> KF § 7/2017-01-30

<sup>5</sup> KF § 184/2014-12-01



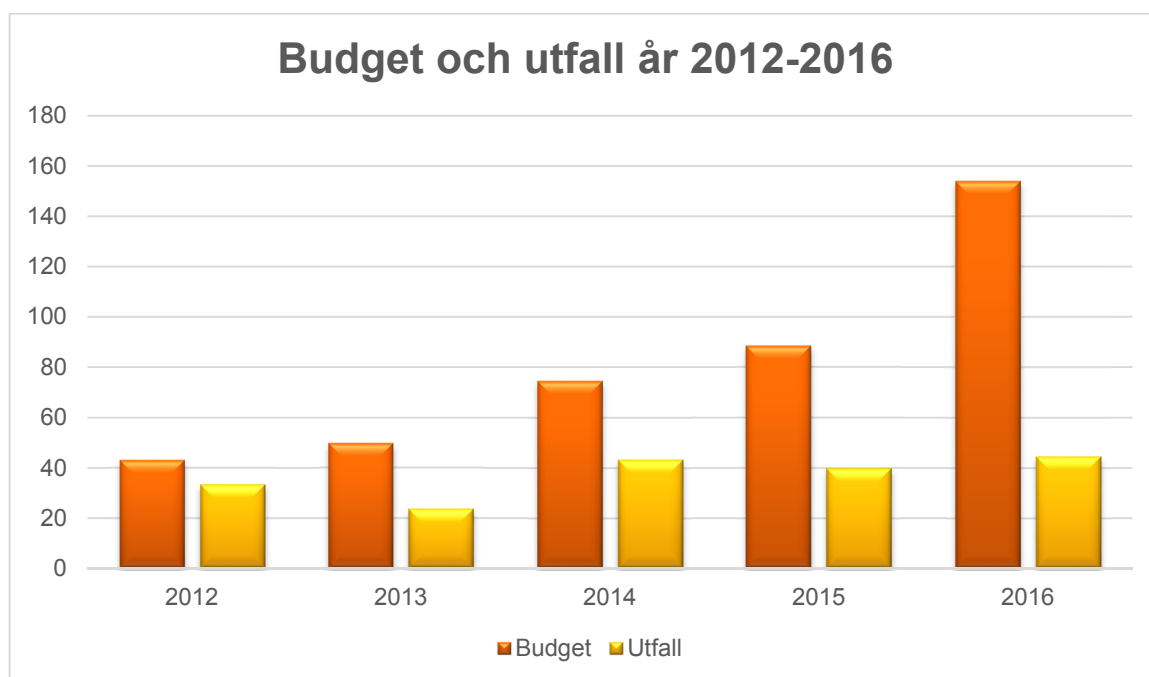
### 3. Iakttagelser och bedömningar

För varje kontrollmål redogörs för iakttagelser som gjorts i samband med granskningen och vilka revisionella bedömningar som gjorts därpå.

#### 3.1. Anpassas investeringsbudgetens omfattning i förhållande till tillgängliga resurser?

##### 3.1.1. Iakttagelser

I årsredovisning 2016 uppgick årets investeringar till 44,5 mnkr. Utfallet var 109,6 mnkr lägre än budgeterat belopp (154,0 mnkr). I Hörby kommun överförs investeringsmedel som inte utnyttjats mellan åren efter ansökan och särskild prövning. Det överförda beloppet har ökat under den granskade perioden och uppgår inför år 2016 till 30,5 mnkr. I diagrammet nedan redogörs för budgeterade belopp inklusive överföring mellan åren samt utfall för år 2012-2016 i mnkr.



År 2017 uppgår budgeterat belopp till 250,6 mnkr, varav 61,0 mnkr har överförts från år 2016. Utfallet per den 31 oktober 2017 uppgår till 54,3 mnkr. Enligt prognosen bedöms utfallet för år 2017 bli 89,3 mnkr

Investeringsbudgeten fördelas inte på projekt i budgeten, istället krävs ett igångsättningstillstånd i samband med upphandling av genomförandet. Enligt delegationsordningen för kommunstyrelsen beslutas projekt under 200 tkr som verkställighet. Projekt över 200 tkr, men under 500 tkr beslutas av kommundchef, ekonomichef, personalchef eller IT-chef. För projekt över 500 tkr är det kommunstyrelsens arbetsutskott som fattar beslut. Av den totala investeringsbudgeten år 2017 är 81,3 mnkr ännu inte beslutade.

Ekonomichefen beskriver att igångsättningstillståndet ges något sent i processen. Det finns planer på att flytta prövningen till tidpunkten innan förfrågningsunderlaget ska skickas ut.

I intervjun beskrivs att ökningen av investeringsbudgeten mellan år 2015 och år 2016 beror på att det avsattes medel för att åtgärda eftersatt underhåll i fastighetsbeståndet baserat på en tioårig lokalförsörjningsplan som togs fram under år 2015. Projekten avsåg både ny- och ombyggnation av verksamhetsfastigheter.

Samtidigt som budget till ett flertal omfattande investeringsprojekt avsatts har inte resurserna för projektledning dimensionerats upp. Det har också blivit tidsförskjutning i vissa projekt på grund av olika omständigheter.

I budget 2017 är det finansiella målet att resultatet ska motsvara minst 1 % av skatteintäkter och generella statsbidrag. För år 2017 är det budgeterade resultatet 12,6 mnkr. Avskrivningarna uppgår till cirka 50,0 mnkr under planperioden. Det innebär att möjligheterna att finansiera investeringarna med egna medel uppgår till cirka 65 mnkr.

### **3.1.2. Bedömning**

Vi bedömer att investeringsbudgetens omfattning inte är dimensionerad till tillgängliga resurser. Det baserar vi på att organisationen för projektledning inte har stärkts i takt med att investeringsvolymen ökar.

Vi konstaterar att om de budgeterade investeringarna genomförs kommer en stor del av investeringarna att behöva finansieras externt. Det kommer i sin tur att leda till att en ökad del av skatteintäkter och generella statsbidrag kommer att behöva avsättas till att finansiera ökade räntekostnader. Även om ränteperioden för lånen förlängs till exempel via ränteswapar kommer känsligheten för ränteförändringar att öka. Vi anser att rutinen med ingångsättningsbeslut för investeringsprojekt skapar förutsättningar att göra en likviditetsplanering.

Vi bedömer kontrollmålet som ej uppfyllt.

## **3.2. Följs god redovisningssed vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar?**

### **3.2.1. God redovisningssed**

Enligt RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar är anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång detsamma som inköpspris och kostnader för att få tillgången på plats och i skick för att utnyttjas för sitt ändamål.

I december 2016 publicerade RKR en information om redovisning av rivnings- och saneringsutgifter. Om kommunen har ansvar för den verksamhet som föranlett behovet av återställning ska det göras en bedömning om kommunen redan tidigare skulle redovisat en avsättning för utgifterna i enlighet med RKR 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser.

Vidare fastslår informationen:

*”Om slutsatsen är att en avsättning inte skulle ha redovisats tidigare, är huvudregeln att återställningsutgifter ska kostnadsföras. Detta då sådana utgifter betraktas som ett återställande till tidigare nivå och sålunda inte kan anses föranleda framtida ekonomiska fördelar eller ökad servicepotential jämfört med förhållandena innan återställningsbehovet uppkom.”*

### 3.2.2. Iakttagelser

Hörby kommun har en investeringspolicy som beskriver riktlinjer för hantering och redovisning av investeringar. En investering ska innehas för stadigvarande bruk (över 3 år) och ha ett anskaffningsvärde som överstiger 22 400 kr (2017 års prisbasbelopp).

Enligt policyn är det möjligt att aktivera arbete i egen regi om det gäller personal inom kommunservice gata/park (anläggningsservice och projektledare) samt kommunservice (fastighet och byggprojektledning). I samband med budgeten beräknas timpriser som uppdateras årligen.

Investeringsbidrag och anslutningsavgifter redovisas som en förutbetalad intäkt och intäktsförs successivt i takt med att investeringsprojektet skrivs av över sin nyttjandeperiod. I årsredovisning 2016 uppgår den förutbetalda intäkten till 36,7 mnkr.

### 3.2.3. Stickprov

Vi har granskat investeringar som utförts under år 2017 och tagit stickprov på 14 stycken fakturor. Se bilaga 1.

Vi har granskat om fakturorna avser utgifter som bör klassificeras som investeringar. Baserat på våra iakttagelser har vi följande kommentarer:

- Projekt 9169 avser restaurering av Ringsjön genom reduktionsfiske. Åtgärden vidtas för att motverka övergödning till följd av förorening. Periodens utgift uppgår till 883 tkr.
- Projekt 9591 avser anläggning av GC-väg. En av fakturorna avser tippavgift av förorenade asfaltmassor. Fakturan kommer att omklassificeras till driftkostnad.
- Inventarier som övertagits i samband med HVB-verksamheten vid Selmagården kommer att omklassificeras till driftkostnader.

### 3.2.4. Bedömning

Vi bedömer att god redovisningssed i huvudsak följs vid beräkning av anskaffningsvärdet för investeringar. Det baserar vi på att det finns en investeringspolicy som definierar vad som anses vara en investering samt att genomförda stickprov visar att policyn till stora delar efterföljs. Vi anser däremot att beskrivna utgifter för restaurering av Ringsjön bör klassificeras som driftkostnad eftersom det avser återställning av området till en tidigare nivå.

Vi anser vidare att investeringspolicyn bör ses över och uppdateras till nuvarande normgivning främst vad gäller gränsdragning och klassificering av underhållsutgifter.

Anpassning bör ske för att harmonisera med reglerna för komponentavskrivning. Vidare bör det förtydligas att utgifter för rivning endast kan läggas på anskaffningsvärdet för exploateringsfastigheter som ämnas försäljas.

Vi bedömer kontrollmålet som delvis uppfyllt.

### **3.3. Följs god redovisningssed avseende aktivering av investeringar? Är underlagen tillräckliga?**

#### **3.3.1. Iakttagelser**

I intervjun beskrivs att färdigställda investeringar slutredovisas i ansvarig nämnd. Det finns en blankett för aktivering av anläggningstillgång. Enligt investeringspolicyn är det ekonomiavdelningen som ansvarar för att gjorda investeringar registreras på ett korrekt sätt och att avskrivningstiderna följer gällande regler och anvisningar. Det görs även en avstämning att utgifterna uppfyller kriterierna för investering. I anläggningsregistret kopplas underliggande verifikat till anläggningen. Investeringsprojektet stängs för vidare registrering.

#### **3.3.2. Stickprov**

Vi har granskat om det finns tillräckliga underlag. Baserat på våra iakttagelser har vi följande kommentarer:

- Externa fakturor innehåller uppgifter som visar vilken investering och vilken åtgärd som avses.
- Utgifter för detaljplan faktureras internt med uppgifter som visar vilket område som avses.
- Underlag till fördelning av arbetad tid för projektledare utgörs av tidrapport. Vid fördelning av maskintid saknas specifikation som visar vad utgiften avser.

#### **3.3.3. Bedömning**

Vi bedömer att god redovisningssed i allt väsentligt följs avseende aktivering av investeringar. Det baserar vi på att ekonomiavdelningen går igenom de underlag som utgör den investering som ska aktiveras. Vi bedömer vidare att underlagen är tillräckliga. Det baserar vi på genomförda stickprov. Vi anser att underlagen till fördelning av maskintid bör förtydligas.

Vi bedömer kontrollmålet som uppfyllt.

### **3.4. Finns beslutade riktlinjer som visar hur komponentredovisningen av investeringar ska ske? Överensstämmer riktlinjerna med god redovisningssed?**

#### **3.4.1. Iakttagelser**

Som bilaga till investeringspolicyn finns riktlinjer för komponentavskrivning. Riktlinjerna beskriver vad komponentavskrivning är, skillnad mellan komponentavskrivning och tidigare avskrivningsmodell samt konsekvenser av införandet av komponentavskrivning.

Enligt RKR 11.4 ska komponentavskrivning tillämpas för en anläggningstillgång där de ingående komponenterna förväntas ha betydande skillnader i nyttjandeperioder. Enligt riktlinjerna ska minimibeloppet för en komponent uppgå till 100 tkr för att komponentavskrivning ska tillämpas.

I bilagor till riktlinjerna finns förslag till avskrivningstider för komponenter inom följande områden:

- Gata, park och anläggning
- Fastigheter
- Vatten- och avloppsverksamhet

Riktlinjerna började användas 1 januari 2017.

### **3.4.2. Bedömning**

Vi bedömer att det i allt väsentligt finns beslutade riktlinjer som visar hur komponentavskrivning av nyinvesteringar ska ske.

Vi bedömer att riktlinjerna överensstämmer med god redovisningssed. Antalet komponenter, komponenternas avgränsning samt nyttjandeperioder överensstämmer med god redovisningssed och den praxis som hunnit utvecklas inom kommuner och landsting.

Vi rekommenderar att riktlinjerna efterhand omprövas om erfarenheten visar att det finns redovisningsfrågor bör förtydligas ytterligare.

Vi bedömer kontrollmålet som uppfyllt.

## **3.5. Har komponentredovisning införts för nyinvesteringar?**

### **3.5.1. Iakttagelser**

I intervjuerna beskrivs att utformning av rutiner för att samla in uppgifter till komponentredovisning av nyinvesteringar pågår. En preliminär fördelning av komponenter ska anges i samband med att igångsättningstillståndet söks.

Som beskrivits tidigare har komponentredovisning införts från och med 2017-01-01. Vi har tagit del av anläggningsregistret per 2017-08-31 och kan konstatera att inga investeringar har aktiverats under den tidperioden.

### **3.5.2. Bedömning**

Vi kan inte göra någon bedömning av om komponentredovisning införts för nyinvesteringar eftersom inga aktiveringar skett under år 2017 i de underlag som vi granskat.

Vi kan inte göra någon bedömning av kontrollmålet.

### **3.6. Följs god redovisningssed vid redovisning av materiella anläggningstillgångar?**

#### **3.6.1. Iakttagelser**

I riktlinjerna för komponentavskrivning beskrivs att det har skett en översyn av befintliga anläggningstillgångar med ett bokfört restvärde som överstiger 1,0 mnkr. Översynen omfattade 19 anläggningstillgångar vilka motsvarade 37 % av det totala restvärdet. Av riktlinjerna framgår att simuleringen med nya avskrivningstider visade att avskrivningskostnaden netto skulle minska med 0,1 mnkr. Beslutet togs att ingen justering av avskrivning enligt komponentredovisningsmetoden kommer ske retroaktivt.

Vi har granskat underlaget som visar hur jämförelsen mellan befintlig avskrivningsmetod och avskrivning uppdelat i komponenter för befintliga anläggningstillgångar har utförts. Av underlaget framgår att fyra av anläggningarna har ett för lågt bokfört värde eftersom avskrivningarna hittills varit för höga medan sju anläggningar har ett för högt bokfört värde eftersom avskrivningar hittills varit för låga. Utgångspunkten har varit anläggningarnas bokförda värden per 2016-12-31. De anläggningar som valts ut är fastigheter. I intervjuerna beskrivs att området gata och VA arbetat med uppdelning av investeringar i komponenter under flera år. Vår granskning av anläggningsregistret visar att det skett en viss uppdelning i komponenter när det gäller investeringar i gator och andra publika anläggningar från år 2000 och framåt. Det finns en anläggning "Gatuanl. Vägar" med anskaffningsdatum 1968-01-01 som skrivs av över 33 år. Bokfört värde per 2017-08-31 uppgår till 4,8 mnkr.

När komponentredovisning införs innebär det att en större del av det som tidigare redovisades som underhållskostnader nu kan klassificeras som anläggningstillgång. Det beror på att ersättning av en befintliga komponent (till exempel byte av tak) kan klassificeras som anläggningstillgång medan endast utgiften som motsvarade standardförbättringen klassificerades som anläggningstillgång förut (till exempel byte av material från plast till tegel).

En konsekvens av att anskaffningsvärdet ökar, till följd av att en större del av underhållskostnaderna omklassificeras till investeringar, är att avskrivningskostnaderna i sin tur kommer att öka. På sikt kommer avskrivningskostnaderna att fylla det resultatutrymme som tillfälligt skapas, på grund av lägre underhållskostnader, vid övergången till komponentredovisning.

Komponentredovisning innebär även att bokförda värden löpande behöver prövas för att avgöra om någon del behöver utrangeras.

Enligt RKR 19 Nedskrivningar ska en prövning av eventuellt nedskrivningsbehov göras vid varje bokslutstillfälle. Först ska en bedömning göras om det finns indikationer som ger anledning till en prövning av tillgångens värde. Om så är fallet görs därefter en värdering som jämförs med redovisat värde. Ekonomichefen beskriver att rutinen för prövning av nedskrivningsbehov behöver tydliggöras.

#### **3.6.2. Bedömning**

Vi bedömer att det finns en osäkerhet avseende redovisningen när det gäller införande av komponentredovisning för befintliga fastigheter. Det grundar vi på att

komponentavskrivning inte införts enligt god redovisningssed. Enligt RKR:s information<sup>6</sup> ska omräkning av befintliga anläggningstillgångar ske som om komponentavskrivning använts från anskaffningsdatumet. För tillgångar som visar sig ha ett för högt bokfört värde ska justering ske enligt RKR 14<sup>7</sup>. För tillgångar som visar sig ha ett för lågt bokfört värde ska justering ske genom att avskrivningstakten sänks för innevarande och framtida perioder. Det är således inte förenligt med god redovisningssed att nettoredovisa dessa två effekter mot varandra och dra slutsats om den framtida avskrivningsnivån därpå.

Vi anser även att det medför risker att komponenter i befintliga fastigheter inte utrangeras i samband med att reinvesteringar börjar aktiveras. Detta på grund att det blir svårt att identifiera de olika komponenterna när ingen uppdelning har skett.

Vi bedömer att det finns en uppdelning av anskaffningsvärden för befintliga gator och andra publika anläggningar även om den inte fullt ut är anpassad till de principer för komponentavskrivning som finns i de nya riktlinjerna.

Vi bedömer vidare att det finns redovisningsområden som behöver förbättras. Det gäller till exempel rutinerna för prövning av nedskrivningsbehov som bör förtydligas.

Vi bedömer kontrollmålet som delvis uppfyllt.

### **3.7. Följs god redovisningssed vid redovisning av markexploatering?**

#### **3.7.1. Iakttagelser**

Följande redovisningsfrågor är centrala vid markexploatering:

##### **3.7.1.1. Balansräkning**

###### Klassificering:

*Tillgångar för stadigvarande bruk eller innehav, d.v.s. tillgångar i ett exploateringsområde som kommunen har för avsikt att fortsätta äga, är anläggningstillgångar. Övriga tillgångar, t.ex. tomtmark till försäljning, är omsättningstillgångar.<sup>8</sup>*

###### Hörby:

I Hörby kommun finns två exploateringsområden klassificerade som omsättningstillgång. Det är industriområdet Norra industriparken och bostadsområdet Statten Norra etapp II. Medan projektet pågår klassificeras samtliga utgifter som finns i projektet som omsättningstillgång. Det gäller både utgifter för de tillgångar som kommunen har avsikt att fortsätta äga, till exempel gator och park-/grönområden och tomtmarken som ska försälas. Uppdelning i de olika tillgångsslagen, anläggnings- och omsättningstillgång, sker i samband med att projektet slutredovisas.

###### Anskaffningsvärde:

<sup>6</sup> RKR:s Information "Övergång till komponentavskrivning"

<sup>7</sup> RKR 14 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

<sup>8</sup> Lagen om kommunal redovisning kap 6 § 1

*Anskaffningsvärde för tomtmarken beräknas baserat på de kostnader som uppstått för iordningställande av tomten till säljbart skick och inkluderar t.ex. ianspråktagande av markreserv, andel av projekteringskostnader och andel av kostnader för upprättande av detaljplan.*

**Hörby:**

I anskaffningsvärdet för exploateringsprojektet inkluderas ovannämnda utgifter.

**Värdering:**

*Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen<sup>9</sup>. En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet.*

**Hörby:**

I Hörby kommun klassificeras samtliga tillgångar i ett exploateringsområde som omsättningstillgång tills projektet färdigställs. En prövning av det bokförda värdet för tomterna försvåras därför medan projektet pågår.

### **3.7.1.2. Resultaträkning**

**Periodisering:**

*Försäljning av fastigheter bokförs normalt vid tillträdet. Kostnader för anskaffning och iordningställande av tomten ska bokföras när intäkt för såld tomt bokförs.*

**Hörby:**

Försäljning av såld tomt bokförs som intäkt i resultaträkningen.

Det bokförda värdet som motsvarar den försålda tomten kostnadsförs vid samma tidpunkt.

### **3.7.2. Bedömning**

Vi bedömer att god redovisningssed delvis följs vid redovisning av markexploatering. Det baserar vi på att resultaträkningen blir rättvisande eftersom intäkter och kostnader från fastighetsförsäljning redovisas löpande. Vi anser att värdering av det bokförda värdet för anskaffning av tomtmark försvåras eftersom även utgifter för anläggningar som ska kvarstå i kommunens ägo finns inkluderade tills projektet färdigställs.

Vi bedömer kontrollmålet som delvis uppfyllt.

## **3.8. Är kommunens anläggningsregister ändamålsenligt?**

### **3.8.1. Iakttagelser**

Hörby kommun använder ekonomisystemet Raindance där anläggningsregistret ingår som en modul. I bilaga 2 finns en avstämning mellan kraven i RKR 23 Bokföring och uppgifterna i anläggningsregistret.

---

<sup>9</sup> Lagen om kommunal redovisning kap 6 § 7



---

### **3.8.2. Bedömning**

Vi bedömer att kommunens anläggningsregister i allt väsentligt är ändamålsenligt och att det överensstämmer med kraven i RKR 23 Bokföring.

Kontrollmålet bedöms som uppfyllt.

## Bilaga 1: Stickprov investeringar år 2017

Anläggningsobjekt	Anskaffning svärde i tkr	Verifierat belopp i tkr	Kommentar
<b>4515 – Stattena Östra, detaljplan</b>	175	175	Planavgift enligt internt avtal 2017-05-23 för Stattena Östra, del av Hörby 43:47. Debitering 1 av 3. Plan- och byggnadskontoret Hörby kommun.
<b>9103 – Hörby Bosjö</b>	5 850	5 708	Fastigheten Hörby Bosjö 5, Mikael Harkell. Enligt beslut KF § 73/2017-06-26
<b>9169 – Restaurering Ringsjön</b>	883	883	Samfinansiering Ringsjöns Vattenråd 2017, 883 tkr, Höörs kommun.
<b>9377 – Socialförvaltning en Hälsans Hus</b>	4 979	2 055	Delbetalning 2 enligt betalningsplan, 2 000 tkr Norrto Byggtjänst Hörby AB.  Tidrapport projektledare, bokföringsorder 25 tkr, Hörby kommun.  Utfördelade kostnader gata, 1 tkr, Hörby kommun.  Statusbesiktning och förstudie, 22 tkr, NIRAS Sweden AB.  Projektering och rådgivning, 7 tkr, Bengt Dahlgren Brand & Risk AB.
<b>9591 – GC-väg Ekelidsg - Ystadsv</b>	4 536	1 422	Förfrågningsunderlag till totalentreprenad, 14 tkr, Sweco Civil AB.  Lyft nr 3 enligt betalningsplan daterad 2017-05-05, 686 tkr, Veidekke Entreprenad AB.  Dödvedning av Ekar Lybyvägen klättringsarbete, markarbete och framkörning, 18 tkr, Skånska Träd.  Tippavgift Förorenad asfalt, Lybyvägen/Ystadsvägen, 704 tkr, GDL Transport AB.
<b>9727 – Inventarier myndighetsenheten &amp; IFO</b>	564	276	Överlåtelse av verksamhet Selmagården, inventarier enligt bilaga 1, 276 tkr, VoB Syd AB.  Inventarier till konferensrum, TV-rum, pysselrum, café och kontor, 148 tkr, AJ-produkter.

## ***Bilaga 2: Avstämning av anläggningsregistret mot RKR 23***

<b>Krav enligt BFN</b>	<b>Kommentarer</b>
<b>För varje enskild tillgång:</b>	
a. uppgifter som gör det möjligt att identifiera tillgången	Det finns en beskrivande benämning. Projektkoden anges.
b. anskaffningsvärde	Ja, anläggningsID visar anskaffningsvärdet för hela tillgången.
c. anskaffningstidpunkt	Ja
d. beräknat restvärde	Ja
e. tillämpad avskrivningsmetod eller uppgift om att tillgången inte skrivs av	Ja, avskrivningstyp samt nyttjandeperiod, till exempel PPOO.
f. nyttjandeperiod	Ja
g. ackumulerade avskrivningar	Ja
h. ackumulerade nedskrivningar	Ja
i. korrigeringar av tidigare års avskrivningar eller nedskrivningar	Ja
j. omklassificeringar	Ja, via korrigering.
Har en tillgång överlåtits eller utrangerats under räkenskapsåret, ska anläggningsregistret innehålla uppgift om detta.	Ja, via statusbeteckningen "Utrangering".
Har en tillgång delats upp i komponenter eller separata avskrivningsenheter, ska uppgifterna enligt ovan anges för varje komponent respektive avskrivningsenhet.	Ja, via löpnummer.
Likartade maskiner och inventarier som var och en har ett lågt värde och som anskaffats vid samma tillfälle kan tas upp som en post i registret.	Ja, det sker till exempel vid anskaffning av värmevagnar till förskolorna.

---

2018-01-16

***Lena Salomon***

---

*Uppdragsledare*

***Caroline Liljebjörn***

---

*Projektledare*