

Revisionsrapport

Granskning av Anläggnings- redovisning

Kalix Kommun

Conny Erkheikki,
auktoriserad revisor

1 mars 2018

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattning	1
2.	Inledning	3
2.1.	Bakgrund	3
2.2.	Syfte och revisionsfrågor	3
2.3.	Revisionsfrågor	4
2.4.	Kontrollmål	4
2.5.	Avgränsning och metod.....	4
3.	Granskning	5
3.1.	Dokument och rutiner	5
3.2.	Komponentindelning	5
3.2.1.	Fastigheter	5
3.2.2.	Gator	6
3.2.3.	Avloppsledningar	6
3.2.4.	Vattenledningar	6
3.2.5.	Avloppsreningsverk och tryckstegringar	7
4.	Rutiner	8
4.1.	Riktlinjer.....	8
4.2.	Utfall av intervjuer	9
4.3.	Stickprov.....	10

Mars 2018

Conny Erkheikki
Projektledare

Hans Forsström
Uppdragsledare

1. *Sammanfattning*

PwC har på uppdrag av kommunens förtroendevalda revisorer granskat kommunens rutin för anläggningsredovisning. Uppdraget ingår som en del av revisionsplanen för år 2017.

Syftet med granskningen är att ge kommunens revisorer ett underlag för sin bedömning av om kommunen uppfyller de nya krav som komponentavskrivning medför, men omfattar även den interna kontrollen och ändamålsenligheten för hela anläggningsredovisningen.

Med utgångspunkt från ställda revisionsfrågor lämnas följande sammanfattande revisionella bedömning:

- Säkerställer kommunstyrelsen att anläggningsredovisningen är ändamålsenlig och att den interna kontrollen är tillräcklig?

Vi anser att anläggningsredovisningen är ändamålsenlig och att den interna kontrollen är tillräcklig. Kommunens riktlinjer för investeringar som fastställts av kommunfullmäktige skapar tydlighet i arbetsgången och behandlar de flesta frågor som kan uppkomma. Det finns vissa praktiska frågor vid tillämpningen som vi längre ner i denna sammanfattning lämnar synpunkter på inkl förbättringsförslag.

- Fungerar budgeteringen till följd av införandet av komponentavskrivning med tillräcklig intern kontroll?

Vi anser att budgeteringen till följd av införandet av komponentavskrivning fungerar med tillräcklig intern kontroll. Detta grundar vi på de fastställda riktlinjerna och utfallet av intervjuer och genomförda granskningsåtgärder.

- Är anläggningsregistret tillräckligt detaljerat med de nya krav som ställs i RKR 11.4.

Vi anser att anläggningsregistret är tillräckligt detaljerat. Komponentindelning har gjorts för de tillgångar som berörs av detta. För alla nya investeringar som genomförs finns detaljerade underlag i anläggningsregistret. Äldre investeringar är uppdelade i komponenter, men där saknas av förklarliga skäl den detalj-specifikation som nyare komponenter och objekt har. Detta beror på att många anläggningstillgångar har införskaffats under den tid då tekniken inte medgav digitala specifikationer.

Vi vill i samband med vår granskning lämna följande rekommendationer och synpunkter och förslag:

- Vid investeringar i befintliga objekt, t ex en byggnad eller ett vattenverk och liknande, har vi på fakturaunderlagen sett att det förekommer byte av komponenter eller delar av komponenter. En del underentreprenörer har även skrivit på fakturaunderlagen att det handlar om reparationer.

Enligt god redovisningssed ska den gamla komponenten, eller delar av en komponent, utranteras, samtidigt som den nya komponenten tas upp som en investering. Problemet som uppstår då är att det inte från registret går att få fram vilket värde denna utbytta komponent hade, och följaktligen kommer denna komponent att ligga kvar i registret. Vi anser därför att det är lämpligt att ta fram en princip där ett uppskattat/framräknat värde utranteras. Detta innebär att anskaffningsvärdet och de ackumulerade avskrivningarna bokas bort ur registret. Detta bör kunna göras i samverkan med den tekniska expertis som finns inom kommunen. Sannolikt ger det en marginell påverkan på kommunens resultat, men detta krävs ändå för att tillämpa god sed. Alternativet är att anskaffningsvärdena och ackumulerade avskrivningar byggs på för evig tid.

- I kommunens riktlinjer för investeringar beskrivs tydligt hur försäljning eller utrantering av lös egendom ska ske. Det finns dock i praktiken ingen rapporteringsrutin så att detta också hanteras i anläggningsregistret. Vi anser att det är lämpligt att en rutin tas fram som kan hantera detta. Då kan tillgångarna också plockas bort ur anläggningsregistret. Rent praktiskt kanske fokus först ska ligga på förändringar av större karaktär såsom t ex om ett större antal möbler på en avdelning eller enhet utranteras.
- Slutligen anser vi att någon slags regelbunden genomgång/inventering av de tillgångar som kommunen har i anläggningsregistret bör ske så att registret hålls uppdaterat över tiden. Hur detta ska göras har vi ingen bestämd rekommendation för. Ett sätt skulle kunna vara att respektive förvaltning en gång per år får svara på om de avyttrat eller utranterat tillgångar. Detta kan ske under löpande år. Ett sätt som kompletterar detta skulle vara att vid nyinvestering i lös och fast egendom bedöms vad som samtidigt kommer att säljas/utranteras. Även här bör i så fall fokus vara på förändringar av större karaktär.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Enligt RKR 11.4 Materiella anläggningstillgångar ska kommunen lämna detaljerade upplysningar om varje anläggningstillgång i årsredovisningen. Det är lämpligt att samla denna information i ett anläggningsregister.

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs komponenter vara väsentlig, skall tillgången delas upp i komponenter och skrivas av separat.

Införandet av komponentavskrivning i kommuner har medfört att kommunerna måste dela upp vissa anläggningstillgångar i komponenter. Det gäller till exempel fastigheter, men också vägar och VA-nät m m. Det som tidigare bokfördes som kostnader i driften, kan nu istället ofta klassificeras som en investering. Eventuellt kvarvarande värde på en utbytt tillgång ska då också tas bort ur redovisningen genom så kallad utrantering. (detta blir då en kostnad). Som ett led vid införandet av komponentavskrivning har också avskrivningstiderna prövats för de olika komponenterna. Dessa avskrivningstider kan avvika från de tidigare *avskrivningar enligt plan* som funnits. Vissa kommuner uppger att resultatet i kommunens resultaträkning kraftigt har ökat, vilket kan vara helt rätt, ifall man tidigare inte haft en rättvis fördelning av hur snabbt investeringen förbrukas, eller om man tidigare har antagit en felaktig avskrivningsplan.

Det finns vidare en risk att investeringar av okunskap redovisas som en kostnad. Det finns också en risk, som också funnits tidigare, att detta bokförs medvetet fel, framförallt av budgetskäl (investeringsbudgeten är helt förbrukad, medan driftsbudgeten har kvar utrymme, eller motsvarande).

Granskningen utgår från de nya krav som komponentavskrivning medför, men omfattar även den interna kontrollen och ändamålsenligheten för hela anläggningsredovisningen.

2.2. Syfte och revisionsfrågor

Granskningen ska besvara följande revisionsfrågor:

- Säkerställer kommunstyrelsen att anläggningsredovisningen är ändamålsenlig och att den interna kontrollen är tillräcklig?
- Fungerar budgeteringen till följd av införandet av komponentavskrivning med tillräcklig intern kontroll.
- Är anläggningsregistret tillräckligt detaljerat med de nya krav som ställs i RKR 11.4.

2.3. Revisionsfrågor

Lagen om kommunal redovisning, RKR:s rekommendation 11.4 Materiella anläggningstillgångar, god redovisningssed i kommuner, övriga rekommendationer från RKR som i tillämpliga delar berör RKR 11.4 (t ex RKR 19 Nedskrivningar).

2.4. Kontrollmål

- Säkerställande att anläggningstillgångarna är rätt värderade.
- Skriftliga rutiner kring hanteringen av anläggningstillgångar finns.
- Kommunen följer god redovisningssed avseende klassificering av investering kontra driftskostnad samt i förekommande fall uppdelning i komponenter.
- Tillfredsställande underlag för aktivering av investeringar och värdehöjande förbättringar finns.
- Tillfredsställande underlag för utrangering av investeringar finns.
- Kommunen följer god redovisningssed avseende utrangeringar och avyttringar av materiella anläggningstillgångar.

2.5. Avgränsning och metod

Granskningen avgränsas till materiella anläggningstillgångar.

Intervjuer har genomförts med berörda handläggare (centralt och på förvaltning).

För granskningen relevant dokumentation har granskats.

Redovisningen har stickprovsgranskats och uppföljning av 15 antal investeringsprojekt/anläggningsid har gjorts. Urvalet omfattar olika typer av anläggningar som är komponentindelade, t ex verksamhetsfastigheter och VA, vägar.

Rapporten har varit föremål för sakgranskning av berörda tjänstemän.

3. Granskning

3.1. Dokument och rutiner

Kommunfullmäktige i Kalix kommun har 2012-11-26 antagit Riktlinjer För Investeringar Kalix Kommun med revidering 2016-02-08. Detta är kommunens huvuddokument när det gäller hur man skall förhålla sig till redovisning av investeringar.

Det har även tagits fram en instruktion för hur man praktiskt går tillväga för att redovisa investeringar i ekonomisystemet. Denna innehåller skärmdumpar (skärmkopior av registreringsmomenten) för arbetsgången. Detta har introducerats för berörda medarbetare och fungerar som vägledning så att alla kan följa den praktiska arbetsgången.

Vidare ingår i **Tidplan Årsbokslut** en rutin för att Fastighetsavdelningen ska lämna underlag till ekonomienheten gällande utvärdering av redan nedskrivna fastigheter, samt fastigheter med nytt nedskrivningsbehov, enligt RKR 19. Dessutom finns gällande tidpunkter för aktivering av investeringar och rutin för avstämning balansräkning/anläggningsreskontra.

Till hjälp för komponentindelning av gator/vägar, vatten & avlopp och fastigheter finns framtaget hjälpmaterial som använts vid införandet av komponentindelning och komponentavskrivning. Detta har tagits fram av redovisningsekonom på central ekonomi i samarbete med berörda avdelningar: teknisk försörjning och fastighetsavdelningen.

3.2. Komponentindelning

Komponentindelningen har tagit fram i samarbete med berörda förvaltningar. Vid indelningen och fastställandet av avskrivningstider har vägledning hämtats från förslag och rekommendationer som funnits från branschorgan. Då komponentindelning har införts relativt nyligen i Sverige har ingen praxis funnits att tillgå när indelningen gjordes.

3.2.1. Fastigheter

Kalix kommun har delat in fastigheterna i följande komponenter:

Komponent i fastighet	Avskrivningstid i år
Stomme	80
Fasad	40
Tak	40
Fönster	40
Inre ytskikt (väggar, tak)	12
Inre ytskikt (golv)	24
Installationer	30
Utrustning	10

Bedömning: Uppdelning har skett i lämpligt antal väsentliga komponenter och avskrivningstiderna är rimliga.

3.2.2. Gator

Komponent	Avskrivningstid i år
Beläggning	40
Bärlager	100
Förstärkningslager	100
Dagvatten	40

Bedömning:

Avskrivningstiderna ligger i linje med vad t ex SKL indikerar i sin skrift *Komponentredovisning av gator och vägar i kommuner och landsting*. En förutsättning för avskrivningstiderna är att mindre insatser (löpande underhåll) för t ex bostadsgator kostnadsförs löpande. Möjlighet finns att fördela väg- och gatutyper mer detaljerat, men det är inget krav.

3.2.3. Avloppsledningar

Komponent	Avskrivningstid i år
Betongledning	70
PVC/PP ledning	70
PEM ledning	100
Betongbrunn	70
Plastbrunn	100

Bedömning: Komponentindelningen är rimlig och avskrivningstiderna är rimliga i jämförelse med andra kommuner.

3.2.4. Vattenledningar

Komponent	Avskrivningstid i år
Gjutjärnsledning	50
PVC ledning	50
PEM ledning	100
Galv ledning	50
Betongledning	100
Ventiler	35
Eternitledning	100

Bedömning: Komponentindelningen är rimlig och avskrivningstiderna är rimliga i jämförelse med andra kommuner.

3.2.5. Avloppsreningsverk och tryckstegringar

Komponent	Avskrivningstid i år
Stomme	80
Fasad	40
Tak	40
Fönster	40
Inre ytskikt (väggar, tak)	12
Inre ytskikt (golv)	24
Installationer	30
Utrustning	15

Det finns fler objekt som är komponentindelade med liknande uppställning men dessa tas inte med i denna uppställning.

Bedömning: Vi har jämfört avskrivningstider mot exempel från Svenskt Vatten Utvecklings *Aktiv Redovisning av materiella anläggningar inom VA-branschen*. Komponentindelningen är rimlig och avskrivningstiderna är rimliga.

4. *Rutiner*

4.1. *Riktlinjer*

Nedan sammanfattas Kalix kommuns riktlinjer för investeringar.

Dokumentet *Riktlinjer för investeringar Kalix Kommun* som fastställts av kommunfullmäktige 2012-11-16 och reviderats 2016-02-08 ger en bra vägledning i hur en tillgång ska tas upp i den ekonomiska redovisningen. Den definierar vad som är att betrakta som en investering och definierar grundregler för detta. Den har sin utgångspunkt i definitionen som återfinns i *Lagen om kommunal redovisning*. ”Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.”

Tillgången ska vara avsedd för stadigvarande bruk och kommunen ska ha kontroll över tillgången och det är sannolikt att den ger ekonomiska fördelar eller en framtida servicepotential till kommunen. Dessutom ska tillgången avse ett väsentligt belopp.

Kalix kommun förtydligar sedan ovanstående med att tillgången ska ha en ekonomisk livslängd som överstiger tre år och att värdet på tillgången uppgår till minst ett prisbasbelopp. Prisbasbeloppet 2018 uppgår till 45 500 kr.

Riktlinjerna ger även en vägledning vid bedömningar och gränsdragningar av vad som är en investering och vad som kan vara reparation och underhåll. Den tar också upp hur ny- till- och ombyggnader ska hanteras. För vissa tillgångar kan även frågor uppstå i samband med att en befintlig tillgång modifieras eller förbättras. Även detta hanteras i riktlinjerna.

Vad beträffar anskaffningsvärdet beskrivs vilka utgifter som ska tas upp som tillgång. Det kan t ex röra sig om indirekta kostnader som administration och projektering, vilka ska ingå i anskaffningsvärdet om de är direkt hänförliga till anskaffningen. Det kan också röra sig om t ex installationskostnader och konsulttjänster eller lagfartskostnader.

Avskrivningar ska göras systematiskt och över nyttjandeperioden. Dessa ska göras för varje objekt varför en uppdelning per objekt är nödvändig. Avskrivningarna påbörjas när tillgången har färdigställts och tagits i bruk. Komponentavskrivning ska tillämpas med successiv övergång från och med år 2014.

Riktlinjerna behandlar även bl a när avskrivningsplanen ska ändras och när nedskrivning kan komma ifråga.

Nämnderna och kommunstyrelsen erhåller, i samband med att KF fastställer budget, investeringsramarna. Nämnd och styrelse erhåller investeringsram för respektive investeringsområde. Vidare ska nämnderna och KS utarbeta investeringsplaner med tre års framförhållning. Vid investering i fastigheter krävs samråd mellan samhällsbyggnadsförvaltningen och respektive berörd förvaltning.

Beträffande avyttring eller kassation (utrangering) av lös egendom finns ett förfarande beskrivet. Beslut fattas av nämnder och styrelser. Försäljning av fast egendom ska fattas av kommunfullmäktige.

Bedömning:

Kommunens riktlinjer för investeringar behandlar utförligt de frågor och gränsdragningar som kan förekomma vid investeringsbeslut. Den bedöms ge beslutsfattare i nämnder och styrelser, handläggare på förvaltningar och ekonomienheten en god vägledning i att en investering klassificeras rätt och att driftskostnader också bokförs som driftskostnader. Med driftskostnader avses här alla utgifter som inte enligt kommunens regelverk och god redovisningssed får tas upp som en investering. Den ger vidare tydlig vägledning i när en investering anses genomförd och när avskrivning på tillgången ska påbörjas. Den ger vägledning i när tillgångarnas värde ska prövas mot ett befarat nedskrivningsbehov. Hänvisning finns också till lag och rekommendationer. Den ger vägledning i hur kommunen ska åsätta avskrivningsplaner och behandlar även komponentindelning. Riktlinjerna är skrivna så att kommunen kan tillämpa god redovisningssed utan att låsa fast berörda förvaltningar och styrelser i t e x avskrivningstider och komponentindelningen. I och med detta kan kommunstyrelsen, som är redovisningsskyldig, tillämpa god redovisningssed och vid behov ändra och korrigera tillämpade principer.

4.2. Utfall av intervjuer

Vi har intervjuat handläggare på samhällsbyggnadsförvaltningen och på central ekonomi. Syftet har varit att få kunskap om hur tillämpningen av riktlinjerna fungerar i praktiken och om det finns frågor som behöver ägnas uppmärksamhet.

Nedan sammanfattas iakttagelser från intervjuerna:

- Grunden för att en investering eller driftskostnad bokförs rätt är att den är budgeterad rätt. I budgetprocessen är kommunens ekonomichef med när det kommer till budgetberedningen, vilket är en informell övervakande kontroll.
- Om investeringar av någon anledning skulle bokföras fel, t ex som driftskostnad (rep- och underhåll) skulle det åtminstone vid materiella belopp uppstå budgetavvikelser. De intervjuade upplever inte att detta har varit något problem.
- Det finns ett väl fungerande arbetssätt som utgår från de antagna riktlinjerna och det upplevs fungera bra på alla nivåer.
- Eventuella nedskrivningsbehov fångas upp och hanteras.
- Övergången till komponentavskrivning har fungerat väl. Denna har inneburit att investeringsbudgetering och driftsbudgetering till viss del förändrats.
- För de gamla tillgångar där komponentavskrivning ska tillämpas har man vid övergången använt beloppsgränsen 500 tkr för att uppdelning ska ske.

- Alla nya investeringar i anläggningsredovisningen har bra specifikationer med t ex fakturaunderlag inscannade. För äldre tillgångar saknas detta. Detta leder till att det är svårt att få fram det värde som ska utrangeras vid t ex fönsterbyte. Här arbetas med på att ta fram någon metod som ska fungera. En sådan metod kommer att medföra att man får uppskatta vilket anskaffningsvärde och vilka avskrivningar som har bokförts på den utrangerade tillgången. Sannolikt medför detta en marginell påverkan på resultatet då det oftast är tillgångar som har ägts länge. Men redovisningsmässigt ska detta ändå göras för att följa god redovisningssed.
- Det finns ingen formell eller informell rutin för att inventera anläggningsregistret. Tillgångar, och då framför allt lös egendom, kan förstöras, stjälas, säljas eller utrangeras. Däremot finns det i riktlinjerna beskrivet hur lös och fast egendom kan avyttras.
- Överlag är intrycket att anläggningsredovisningen fungerar tillfredställande.
- Övergången till komponentavskrivning har inte gett några större skillnader jämfört med tidigare avskrivningsplaner. Däremot kommer avskrivningarna över tid att vara jämnare mellan åren, även om större återinvesteringar genomförs.

4.3. *Stickprov*

Vi har tagit stickprov på 15 objekt ur anläggningsregistret. Dessa omfattar flera hundra fakturor och omfattar områdena Fastigheter, VA (reningsverk, vattenverk, ledningar) och Gator/vägar.

Vi har bedömt om:

- det finns tillräckligt detaljerad specifikation i anläggningsregistret över investeringen
- om de är komponentindelade där så krävs
- tillgången är en investering som skall tas upp som tillgång i anläggningsregistret
- det finns något som *inte* ska tas upp som tillgång i anläggningsregistret. Det kan t ex handla om reparationer eller underhåll.
- den tillämpade redovisningen av tillgångar följer Kalix kommuns riktlinjer och god redovisningssed.
- planenliga avskrivningar har börjat göras när investeringen är klar
- det förekommer redovisningsfrågor som rör utrangering av komponent vid investeringen

Utfallet av granskningen visar att anläggningsregistret är tillräckligt detaljerad för alla granskade investeringar som har genomförts. De är komponentindelade när investeringen är slutförd. Tillgångarna är också rätt klassificerade som investeringar.

Det finns en del underlag där det framgår att delar av komponenter har bytts ut. Det gäller t ex utbyte av ventilationskanaler och pumpar. Det finns också några fakturaspecifikationer där entreprenören skrivit att det rör sig om reparationer. Som framgått av intervjuerna finns inget bra system för att utrangera delar av komponenter vid nyinvestering. Dessutom kan detta sällan göras av administratörer/ekonomer utan det behövs i så fall en rutin där t ex projektledaren ger input.