

# Revisionsrapport

*Den ekonomiska redovisningen av investeringsverksamheten*

Kalix kommun

Anna Carlénius  
Revisionskonsult

Conny Erkheikki  
Auktoriserad revisor

Oktober 2013

---

# Innehållsförteckning

<b>1.</b>	<b>Sammanfattning och revisionell bedömning</b> .....	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>Inledning</b> .....	<b>2</b>
2.1.	Bakgrund .....	2
2.2.	Revisionsfråga .....	2
2.3.	Metod och avgränsning .....	2
<b>3.</b>	<b>Granskningsiakttagelser</b> .....	<b>3</b>
3.1.	God redovisningssed .....	3
3.2.	Styrdokument/riktlinjer .....	3
3.2.1.	Bedömningar .....	4
3.3.	Anläggningsregistret .....	4
3.3.1.	Bedömningar .....	5
3.4.	Avyttringar och utrangeringar.....	5
3.4.1.	Bedömningar .....	5
3.5.	Rättvisande anläggningsregister .....	6
3.5.1.	Bedömningar .....	6

2013-10-11

***Conny Erkheikki***

*Projektledare*

***Hans Forsström***

*Uppdragsledare*

---

# 1. **Sammanfattning och revisionell bedömning**

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna har PwC granskat den ekonomiska redovisningen avseende investeringsverksamheten. Den övergripande revisionsfrågan för denna granskning har varit om de interna kontrollrutinerna för hantering av investeringar och anläggningsregistret är ändamålsenliga och om räkenskaperna är rättvisande.

Granskningen har resulterat i följande bedömningar och iakttagelser:

Vi bedömer att redovisningen av materiella anläggningstillgångar i stort sker enligt god redovisningssed. Det baserar vi på de stickprov som genomförts på investeringar.

Vi bedömer vidare att den interna kontrollen vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är tillräcklig.

- Bokföringsunderlagen till redovisningen för investeringar är tydliga. Externa fakturor för en specifik anläggningstillgång kan sökas fram via anläggningsregistret.
- Det finns dokumenterade riktlinjer antagna av kommunfullmäktige den 26-27 november 2012 § 183. Investeringsriktlinjerna syftar till att skapa en för kommunen enhetlig ram för handläggning, budgetering, beslutsfattande och redovisning av anläggningstillgångar (investeringar).
- Anläggningsregistret uppfyller kraven från Bokföringsnämndens allmänna råd 2003:1.
- För att säkerställa att avyttrade eller utrangerade tillgångar tas bort ur anläggningsregistret har Kalix kommun inga skriftliga rutiner. Istället måste informationen lämnas från verksamheten antingen muntligt eller skriftligt via exempelvis mail till den systemansvarige. Vi rekommenderar för att stärka den interna kontrollen att säkrare rutiner och anvisningar för dessa införs.
- Komponentavskrivningar bör börja tillämpas av kommunen. Komponentavskrivning ska enligt det nya huvudregelverket för redovisning (K3) ske från och med 2014.

---

## **2. Inledning**

### **2.1. Bakgrund**

Revisorerna har utifrån sin bedömning av väsentlighet och risk beslutat att granska den ekonomiska redovisningen avseende investeringsverksamheten.

En väsentlig del av den interna kontrollen är bland annat att kommunens tillgångar är rätt värderade och att kommunen har kontroll över de tillgångar som kommunen äger.

Enligt *RKR 11.3 – Materiella anläggningstillgångar*, ska kommunen lämna detaljerade upplysningar om varje anläggningstillgång i årsredovisningen. Denna upplysning samlas då lämpligen i ett anläggningsregister.

Bokföringsnämndens allmänna råd (2003:1), som även kan appliceras på kommuner, anger vad anläggningsregistret skall innehålla för varje enskild tillgång.

### **2.2. Revisionsfråga**

- Är de interna kontrollrutinerna för hanteringen av investeringar och anläggningsregistret ändamålsenliga och är räkenskaperna rättvisande?

Kontrollfrågor

- Uppfyller anläggningsregistret kraven från Bokföringsnämndens allmänna råd?
- Är värdena i anläggningsregistret rättvisande?
- Finns det dokumenterade rutiner för hur kommunen praktiskt hanterar anläggningsregistret?
- Vilka kontroller görs för att avyttrade eller utrangerade tillgångar tas bort ur anläggningsregistret?

### **2.3. Metod och avgränsning**

Granskningen avgränsas till stickprov på anläggningstillgångar i kommunens anläggningsregister. Granskningen har genomförts genom dokumentgranskning av styrdokument, stickprov enligt ovan samt intervjuer med berörda personer.

## **3. Granskningsiakttagelser**

### **3.1. God redovisningssed**

Redovisningen av anläggningstillgångar ska följa etablerade normer dvs. god redovisningssed. Till god sed hör att följa lagar och rekommendationer som ges av normgivande organ. För redovisning på det kommunala området är Rådet för kommunal redovisning, RKR, normgivande organ.

Av kommunala redovisningslagen (KRL) framgår i § 6:1 att anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd för stadigvarande innehav. För att ytterligare precisera begreppet anläggningstillgång brukar avses tillgångar som har en nyttjandeperiod överstigande ett visst antal år och som inte är av ringa värde. Begreppet ringa värde har rådet för kommunalredovisning definierat. Med mindre värde avses skattemässigt att anskaffningsvärdet, exklusive avdragsgill moms, understiger 1/2 prisbasbelopp (drygt 20 kkr) enligt lagen om allmän försäkring (1962:381). I kommunala sammanhang har begreppet "ringa värde" ansetts utgöra en anskaffningskostnad som understiger 1/3 – 1 basbelopp, exklusive moms. Av de praxisundersökningar som Rådet för kommunal redovisning genomfört framgår dock att högre, i vissa fall väsentligt högre, belopp också tillämpas.

Vidare anges i KRL § 6:3 bland annat att anskaffningsvärdet gäller som utgångspunkt för värderingen. I de efterföljande paragraferna framgår att anläggningstillgångar med begränsad livslängd ska skrivas av systematiskt över denna livslängd. I RKR:s rekommendation 11.2 fastställs att tillkommande utgifter för materiella anläggningstillgångar skall läggas till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras jämfört med anskaffningstillfället. Utgifter för reparationer och underhåll av en materiell anläggningstillgång ska däremot redovisas som en kostnad den period de uppkommer (driftskostnad).

Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk.

Komponentavskrivning och det nya regelverket K3 (kom under 2012) föreskriver att man ska tillämpa komponentavskrivning. I samband med övergången till K3 kommer man att behöva fördela en del anläggningstillgångars bokförda värde på komponenter. Eftersom avskrivningarna skall avspegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas kan det vara lämpligt att sådana komponenter som har en annan nyttjandeperiod och utgör ett väsentligt värde redovisas och skrivs av som separata enheter.

En materiell anläggningstillgång skall inte längre redovisas som tillgång när den avyttrats eller när den slutgiltigt tagits ur bruk och bedöms sakna värde i samband med en framtida avyttring.

### **3.2. Styrdokument/riktlinjer**

Kalix kommun har riktlinjer som behandlar kommunens investeringar. Syftet med riktlinjerna är att skapa en för kommunen enhetlig ram för handläggning, budgetering, beslutsfattande och redovisning av anläggningstillgångar (investeringar). Riktlinjerna beskriver bland annat vilka övergripande principer som gäller vid investeringar, hur en anläggningstillgång definieras samt vilka

bedömningar som ska göras vid gränsdragningen mot driftskostnader. Riktlinjerna redogör vidare för vilka redovisningsregler som ska tillämpas.

### **3.2.1. Bedömningar**

Vi bedömer att det finns dokumenterade rutiner/riktlinjer för hur kommunen praktiskt hanterar anläggningsregistret.

Vi rekommenderar dock att kommunen bör lägga till i riktlinjerna hur komponentavskrivningar bör användas. Idagsläget används inte komponentavskrivningar av kommunen i någon större omfattning.

### **3.3. Anläggningsregistret**

Kalix kommun använder sig av ett ekonomisystem från Aditro där anläggningsregistret ingår som en modul. Det finns en automatisk koppling mellan anläggningsregistret och huvudboken när det gäller aktivering av investeringar. Från anläggningsregistret går det att se vilka transaktioner som anskaffningsvärdet består av. Avser transaktionen en leverantörsfaktura kan den visas på skärmen.

Nedan visas en avstämning mellan kraven enligt Bokföringsnämndens, BFN, allmänna råd 2003:1 och uppgifterna i anläggningsregistret. Anläggningsregistret ska innehålla följande för varje enskild tillgång:

Anskaffningsvärde	Ja
Anskaffningstidpunkt	Ja
Tillämpad avskrivningsmetod eller uppgift om att tillgången inte skrivs av	Ja
Nyttjandeperiod	Ja
Ackumulerande avskrivningar	Ja
Ackumulerande nedskrivningar	Ja
Uppgift som gör det möjligt att utläsa det avskrivningsbara beloppet, om detta för en tillgång avviker från ett belopp som motsvarar tillgångens anskaffningsvärde	Ej aktuellt
Uppgift som gör det möjligt att identifiera tillgången	Ja, tex. för fordon anges registeringsnummer.
För ett företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning	Kommun ej aktuellt
Ackumulerade uppskrivningar	Ej aktuellt
Eventuella korrigeringar av tidigare års av-, ned- eller uppskrivningar	Ja
Omklassificeringar	Ja
Tidpunkt för uppskrivning	Ej aktuellt
Uppgift om att en tillgång under det aktuella året överlåtits eller utränterats ska finnas med i registret	Ja

Anläggningar som funktionellt sett framstår som en enhet kan behandlas som en post i anläggningsregistret. Nyttjandeperioden ska vara samma.	Ja
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

### **3.3.1. Bedömningar**

Vi bedömer att kommunens anläggningsregister är ändamålsenligt och att registret uppfyller kraven enligt Bokföringsnämndens allmänna råd 2003:1.

Vi bedömer att kopplingen mellan anläggningsregistret och huvudboken medför att underlagen till aktiverade investeringar blir tydliga och lättåtkomliga.

## **3.4. Avyttringar och utrangeringar**

Avyttringar och utrangeringar ur anläggningsregistret sköts av en person som har det övergripande ansvaret för anläggningsregistret på kommunen.

Ansvarig ekonom får informationen via verksamheterna eller från andra ekonomer på kommunen att en avyttring eller utrangering har skett. I riktlinjerna för investeringar finns ett avsnitt där man tar upp hur försäljningen ska gå till samt att all avyttring eller kassation ska omgående skriftligen meddelas ansvarig för anläggningsreskontran.

### **3.4.1. Bedömningar**

Vi bedömer att god redovisningssed följs avseende utrangeringar och avyttringar av materiella anläggningstillgångar. Vi anser dock att den interna kontrollen behöver förbättras angående informationen att det har skett en avyttring eller utrangering, idag sker det enbart genom att verksamheten muntligt eller skriftligt meddelar ansvarig person. Det finns inga rutiner kring informationsöverföringen från verksamhet till personen som har det övergripande ansvaret för anläggningsregistret centralt på kommunen.

Ingen egentlig kontroll finns som fullt ut säkerställer att alla upptagna fastigheter, fordon och inventarier existerar och tillhör kommunen. Vissa indirekta kontroller finns dock. Vi bedömer att det saknas rutiner för inventering av tillgångar i anläggningsregistret. Vi rekommenderar att nämnden tar fram en rutin så att det görs kontinuerliga genomgångar att alla upptagna fastigheter och inventarier enligt anläggningsregistret existerar och tillhör kommunen. Vissa av posterna bör verifieras mot en extern källa t.ex. Transportstyrelsens fordonsregister eller Lantmäteriets fastighetsregister.

### **3.5. Rättsvisande anläggningsregister**

Kalix kommun har riktlinjer angående vilka övergripande principer som gäller vid investeringar, hur en anläggningstillgång ska definieras samt vilka bedömningar som ska göras vid gränsdragningen mot driftskostnader. Riktlinjerna tar även upp vad som ska tillämpas för att fastställa investeringens anskaffningskostnad, vilken typ av utgift som kan eller bör ingå i anskaffningsvärdet och vad som inte kan eller bör aktiveras. Enligt intervju med tjänstman följs riktlinjerna, och av de granskade stickproven framkommer inget som strider mot detta.

Investeringarna aktiveras normalt månadsvis, det sker en automatisk överföring från projektredovisningen till anläggningsregistret. Avskrivningsmetod som väljs ska avspegla hur tillgångens värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Avsikten är att avskrivningskostnaderna ska spegla den faktiska resursförbrukningen. Däremot används inte, som nämnts ovan, komponentavskrivningar av Kalix kommun i dagsläget. Stickproverna visar inte på att felaktiga avskrivningstider har tillämpats.

I granskningen har samtliga Kalix kommuns fordon granskats. Totalt har Kalix kommun 154 fordon varav 91 är leasing vilket ligger utanför granskningen. 63 fordon äger kommun själv. Fordonen är upptagna i anläggningsregistret och avskrivna på rätt avskrivningstid. Däremot framkom att ”billigare” släp till viss del finansieras direkt via driften och därmed tas inte upp som en investering. Äldre fordon klumpas ihop i anläggningsregistret till en post. Idag har dock den systemansvarige börjat separera nya fordon från varandra för att få en bättre överblick.

På några av stickproven togs den externa fakturan ut ur systemet. I samtliga fall var underlagen tydliga och överskådliga. Utgiften tillhörde investeringsprojektet samt översteg inventariernas värde 20 tkr.

Skillnaden mellan drift och investering regleras utifrån tillgångens ekonomiska livslängd överstigande 3 år samt att värdet på tillgången uppgår till minst 1 prisbasbelopp. Om båda dessa kriterier är uppfyllda ska tillgången redovisas som anläggningstillgång. Enligt intervju med tjänsteman följs rutinerna, i regel är det inte något problem, däremot inom VA kan det bli en bedömningsfråga angående om det är drift eller investering. Däremot om man t ex. målar om i en lokal så tar man det som drift och inte en investering.

#### **3.5.1. Bedömningar**

Vi bedömer att aktivering av investeringar i stort sker enligt god redovisningssed. När det gäller tidpunkten av aktiveringen så styrs den till när investeringen är färdig att tas i bruk.

Vi bedömer att i stort är underlagen till transaktioner tydliga och överskådliga.

Vi bedömer dock, vilket vi påpekat ovan, att komponentavskrivningar bör börja tillämpas inom kommunen.