

**För kännedom**

Fullmäktiges presidium
Partiernas gruppledare

Kommunstyrelsen**Granskning av anläggningsredovisningen**

Vi har i egenskap av förtroendevalda revisorer i Kiruna kommun genomfört en granskning avseende om kommunstyrelsen har säkerställt om kommunen uppfyller de nya krav som komponentavskrivning medför. Granskningen omfattar även den interna kontrollen och ändamålsenligheten för anläggningsredovisningen. I granskningen har vi biträttas av sakkunniga från PwC.

Med utgångspunkt från ställda revisionsfrågor lämnas följande sammanfattande revisionella bedömningar:

- Vår bedömning är att anläggningsredovisningen endast delvis är ändamålsenlig samt att den interna kontrollen är bristande. Fastställd arbetsgång följs inte vid projektavsluten. Det saknas också instruktioner till fastställda komponentgrupper och komponentindelningar. Vidare visar stickprovsgranskning att erforderlig projektblankett saknas för sju av de femton granskade stickproven samt att det av de åtta återstående endast är fyra blanketter som är korrekt ifyllda.
- Komponentavskrivningens effekter för budgetering beskrivs inte i budgetprocessen eller i något annat dokument som vi tagit del av. Vi har dock inte funnit att detta orsakat något problem.
- Vi bedömer att anläggningsregistret är tillräckligt detaljerat med de nya krav som ställs i RKR 11.4. 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 detaljspecifikation som nyare komponenter och objekt har.



Vi vill i samband med vår granskning lämna följande rekommendationer:

- Vi rekommenderar kommunstyrelsen att ta fram skriftliga instruktioner till komponentgrupp/komponentindelning så att alla berörda tolkar informationen på samma sätt och att det i slutändan säkerställs att kommunen följer god redovisningssed även i fortsättningen. Instruktionerna bör behandla både nyinvesteringar och tilläggsinvesteringar i befintligt objekt. Det bör också framgå hur eventuella komponentbyten/utrangeringar hanteras och rapporteras in.
- Det bör finnas rutin för regelbunden inventering/genomgång av anläggningsregistret så att tillgångar som inte finns kvar eller har minskat i värde hanteras rätt. Denna rutin bör i första hand inriktas på att större tillgångar är rätt upptagna.

För Kiruna kommuns revisorer

Roger Aitomäki, ordförande

Sören Sidér, vice ordförande

Bilaga: Revisionsrapport "Granskning av anläggningsredovisning", PwC, mars 2018.

Revisionsrapport

Granskning av Anläggnings- redovisning

Kiruna Kommun

Conny Erkheikki,
auktoriserad revisor

mars 2018

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattning	1
2.	Inledning	3
2.1.	Bakgrund	3
2.2.	Syfte och revisionsfrågor	3
2.3.	Revisionsfrågor	3
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 och parker	6
3.2.3.	VA	6
4.	Rutiner	8
4.1.	Riktlinjer	8
4.2.	Utfall av intervjuer	9
4.3.	Stickprov	9

Mars 2018

Conny Erkheikki
Projektledare

Andreas Jönsson
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 bedömningar:

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

Vår bedömning är att anläggningsredovisningen endast delvis är ändamålsenlig samt att den interna kontrollen är bristande. Fastställd arbetsgång följs inte vid projektavsluten. Det saknas också instruktioner till fastställda komponentgrupper och komponentindelningar. Vidare visar stickprovsgranskning att erforderlig projektblankett saknas för sju av de femton granskade stickproven samt att det av de åtta återstående endast är fyra blanketter som är korrekt ifyllda.

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

Komponentavskrivningens effekter för budgetering beskrivs inte i budgetprocessen eller i något annat dokument som vi tagit del av. Vi har dock inte funnit att detta orsakat något problem.

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

Vi bedömer 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.

Rekommendationer

Vi vill i samband med vår granskning lämna följande rekommendationer:

- Vi rekommenderar kommunstyrelsen att ta fram skriftliga instruktioner till komponentgrupp/komponentindelning så att alla berörda tolkar informationen på samma sätt och att det i slutändan säkerställs att kommunen följer god redovisningssed även i fortsättningen. Instruktionerna bör behandla både nyinvesteringar och tilläggsinvesteringar i befintligt objekt. Det bör också

framgå hur eventuella komponentbyten/utrangeringar hanteras och rapporteras in.

- Det bör finnas rutin för regelbunden inventering/genomgång av anläggningsregistret så att tillgångar som inte finns kvar eller har minskat i värde hanteras rätt. Denna rutin bör i första hand inriktas på att större tillgångar är rätt upptagna.

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 utranering. (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

- Att anläggningstillgångarna är rätt värderade säkerställs.
- 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). 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 Kiruna kommun har 2016-09-12 fastställt dokumentet Komponentgrupper/komponentindelning för fastigheter, gator, VA och park. Den är reviderad av kommunfullmäktige 2016-11-23. Dokumentet anger vilken komponentindelning som skall tillämpas för olika komponentgrupper. Totalt finns 19 komponentgrupper, varav 9 för fastigheter, 7 för gator och parker och tre för VA.

För varje komponentgrupp anges i vilka komponenter den ska delas upp i. Exempelvis består kontorsfastighet av 8 komponenter, där det ges vägledning i vad som kan ingå i komponenten, vilken avskrivningstid komponenten har (livslängd) och hur stor del av investeringskostnaden som komponenten har. Övriga fastigheter har 4-8 komponenter beroende på byggnadstyp.

Till praktisk hjälp och vägledning vid uppläggning av objekt, kostnadsställe och aktiviteter för investeringar och drift finns en skrivelse, upprättad av kommunens ekonomichef.

3.2. Komponentindelning

Komponentindelningen har tagit fram av kommunkontoret och fastställts av kommunfullmäktige. 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

För fastigheter finns 9 komponentgrupper. Vi har valt att stickprovsvis bedöma en av dessa.

Komponentgrupp 1, kontor normalstandard	Avskrivningstid i år	Andel av investeringskostnad i %
Stomme	100	27
Fasad	30 (30-50 år beroende på material)	5
Ledningsnät, VS, VENT	Ej angivet	7
Yttertak	30 (15-50 år beroende på material)	3
Fönster, ledningar, centraler, el, porslin	30	16
Entrepartier, ventilationsaggregat, storkök, asfaltytor	20	26

Styr- och regler, belysning, driftslarm m m	15	10
Passagekontrollsystem, inbrottslarm m m	10	6

Avskrivningstider och andel i investeringskostnad är fastställd i dokument som kommunfullmäktige beslutat om. (se 3.1)

3.2.2. Gator och parker

För gator och parker finns 7 komponentgrupper. Vi har valt att stickprovsvis bedöma en av dessa.

Komponentgrupp 12, Gata, mindre huvudgata	Avskrivningstid i år	Andel av investeringskostnad i %
Slitlager	15	12
Överbyggnad, underarbete	80	63
Dagvattenbrunnar, servisledning	80	7
Viadukter, gångtunnlar och dylikt	80	10
Restpost (skyltar, vägräcke, vägbulor m m)	10	8

3.2.3. VA

För VA finns 3 komponentgrupper. Vi har valt att stickprovsvis bedöma en av dessa

Komponentgrupp 17 VA reningsverk	Avskrivningstid i år	Andel av investeringskostnad i %
Byggnad	50	45
Maskiner och utrustning	20	35
Styr och regler m m	15	3
El och ställverk	20	7
Rör och ledningar invändigt	30	10
Immateriella kostnader VA kollektivet	-	-
Immateriella kostnader ej VA kollektivet	-	-

Bedömning:

Uppdelning har skett i lämpligt antal väsentliga komponenter och avskrivningstiderna är rimliga. Enligt vår mening kan dock procentandelen i investeringskostnaden för olika komponenter variera mellan olika objekt. I fall med strikt tillämpning av andelarna och då faktisk investeringskostnad avviker mellan komponenterna, från ovanstående procentuella indelning med angivna procentsatser, kan kommunstyrelsen, som är redovisningsskyldig, hamna i konflikt med god redovisningssed, lagar och rekommendationer. Det finns ingen instruktion hur man bör agera i dessa fall.

Vid tilläggsinvestering i befintligt objekt kan på blankett anges till vilken komponent investeringen hör och detta minskar risken i dessa fall för att komponentindelningen blir felaktig.

4. *Rutiner*

4.1. *Riktlinjer*

Nedan sammanfattas Kiruna kommuns riktlinjer för investeringar.

Dokumentet Komponentgrupper/komponentindelning för fastigheter, gator, VA och park ger komponentindelningen för alla typer av tillgångar som ska komponentindelas. Den innehåller ingen förklarande text, förutom förklaringar till vad som ingår i respektive komponent. För de olika komponentgrupperna redovisas komponentindelningen, avskrivningstiden i år och hur stor del av investeringskostnaden som hör till varje komponent.

I redovisningsreglemente för Kiruna kommun som antagits av kommunfullmäktige 1988-06-14 och reviderats senast 2010-11-01 framgår hur kommunen ska hantera redovisningen. Det stadgas bland annat att ”bokföringen skall ske på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.” Vidare framgår beträffande anläggningstillgångar att dessa vid anskaffningstillfället ska tas upp till anskaffningsvärdet och skrivas av enligt plan över tillgångens livslängd. Om värdet har gått ned ska man skriva ned i enlighet med god redovisningssed.

I ekonomichefens skrivelse från 2016-11-14 kan hämtas praktisk vägledning vid uppläggning och avslut av investeringsobjekt. Här finns också anvisningar hur man skall gå tillväga vid arbete med anläggningsredovisningen.

Inga mer detaljerade anvisningar finns för t ex vad som t ex ingår i anskaffningsvärdet och hur man praktiskt ska gå tillväga vid t ex utbyte av en komponent. Här får vägledning hämtas i god redovisningssed från bland annat Rådet för Kommunal Redovisning, som löpande ger ut rekommendationer m m. Vi har heller inte sett att det finns skriftliga rutiner för avstämning och genomgång/inventering av anläggningsregistret. Dessa stäms dock delvis av löpande och vid upprättande av delårsrapport och årsredovisning. Det finns inga anvisningar vilka rutiner som gäller vid utrangering eller avyttring av anläggningstillgångar.

För investeringsprojekten upprättas årligen attestreglemente investeringar och uppdateras av ansvarig controller. Vi har tagit del av attestreglemente per 2018-02-14. Av denna framgår investeringsprojektet, attestant, konterare och IV-nummer och KK-nummer.

Bedömning:

Kommunen har fastställt vilka anläggningstillgångar som ska delas upp i komponenter och tagit fram riktlinjer för hur komponentindelningen ska ske. Även avskrivningstiderna är fastställda och hur stor andel av den totala investeringskostnaden som ska fördelas till varje komponent.

Det saknas dock instruktioner till detta, vilket medför att tillämpningen innehåller osäkerhetsmoment. Om den faktiska investeringskostnaden avviker per komponent framgår inte vad som ska gälla, vilket medför en risk att fördelningen *kan bli felaktig* och inte följa lag och rekommendationer. Fullmäktige har fastställt riktlinjerna för komponentindelningen, medan det är kommunstyrelsen som är redovisningsskyldig.

4.2. Utfall av intervjuer

Vi har intervjuat handläggare 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 budgeteras rätt.
- Alla nya investeringar i anläggningsredovisningen har bra specifikationer med t ex fakturaunderlag inskannade. För äldre tillgångar saknas detta. Detta leder till att det är svårt att få fram det värde som ska uträngöras vid t ex fönsterbyte. Här behöver det tas fram någon metod som kan fungera i praktiken. En sådan metod kan komma att medföra att man får uppskatta vilket anskaffningsvärde och vilka avskrivningar som har bokförts på den uträngörade tillgången. Sannolikt medför detta en marginell påverkan på resultatet då det oftast är tillgångar som har ägts länge. Redovisningsmässigt ska detta ändå göras för att följa god redovisningssed.
- Det finns ingen formell eller informell rutin för att inventera anläggningsregistret.

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
- 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 Kiruna kommuns riktlinjer och god redovisningssed.
- planliga 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.

Vid stickprovsgranskningen identifierades inget komponentbyte. Enligt uppgift finns inget fastställt arbetssätt för att identifiera och utränga komponenter som byts ut. Som framgått av intervjuerna finns inget bra system för att utränga delar av komponenter vid nyinvestering. Dessutom kan detta inte alltid göras av administratörer/ekonomer utan det behövs i så fall en rutin där t ex projektledaren ger input.

Av de femton granskade stickproven saknas projektblankett för sju av de femton granskade stickproven. På denna ska blankett ska anges komponentgrupp, t ex Gruppboende, och sedan vilka komponenter som den består av. För att kunna fylla i denna blankett krävs att projektledaren har tillgång till det av kommunfullmäktige fastställda dokumentet Komponentgrupp/Komponentindelning.

Av de i stickprovet 8 inlämnade blanketterna är enligt vår bedömning 4 korrekt ifyllda.