

2017-04-10

Kommunstyrelsen
Kommunfullmäktige – för kännedom

Granskning av anläggningsredovisningen

Kommunrevisionen i Uppsala har gett KPMG i uppdrag att granska anläggningsredovisningen.

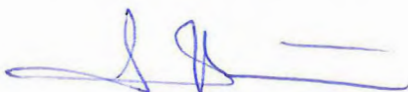
Utifrån KPMGs granskningsrapport lämnar revisionen följande rekommendationer:

- KS bör säkerställa att utredningen av gamla projekt färdigställs så att samtliga avslutade projekt stängts i redovisningen till delårsrapporten per 2017-08-31.
- För områden där tydliga etapper kan urskiljas bör varje etapp ses som ett delprojekt som ska avslutas när det färdigställts även om inte samtliga delprojekt i området avslutats.
- Markförsäljningar ska redovisas som intäkt vid tillträde medan gatukostnadsersättningar och exploateringsavgifter ska periodiseras mot avskrivningarna på de anläggningar de är avsedda att bekosta. De intäkter som periodiseras måste vara kopplade till specifika anläggningar.
- Hanteringen av komponenten gatukropp bör analyseras noggrant. Det finns i kommunvärlden olika åsikter om hur gatukroppen ska hanteras i redovisningen.
- Dokumentet Principer för komponentavskrivning bör kompletteras med riktlinjer rörande fördelning av anskaffningsvärde för gata/väg på olika komponenter.
- Komponentmetoden bör användas även på de anläggningar som hör till äldre exploateringsprojekt som nu är under utredning.

Revisionen begär yttrande över bifogad granskning, senast 31 augusti 2017 och önskar att yttrandet ska inkludera svar på följande frågor:

- 1) Med avseende på den genomförda granskningen vilka åtgärder föreslår ni att genomföra i syfte att komma tillrätta med de påtalade bristerna?
- 2) Under vilken tidsperiod avser ni att genomföra dessa åtgärder?
- 3) Hur kommer ni att avläsa effekten av dessa åtgärder?
- 4) Hur kommer dessa åtgärder att påverka innehålllet på nästa revision av internkontrollplanen?
- 5) Om ni inte anser att revisionens granskning behöver besvaras eller att den har aktuell bäring på ert nuvarande arbete vänligen utveckla nedan skälen till er bedömning.

För kommunrevisionen



Erica Närlinge
Ordförande



Uppsala kommun

**Granskning av
anläggningsredovisningen
Rapport**

KPMG AB
Offentlig sektor
5 april 2017
Antal sidor: 12

Uppsala Kommun granskningsrapp anläggningsredovisningen
2016 sign.docx

Innehåll

1.	Sammanfattning och rekommendationer	1
2.	Bakgrund	2
3.	Syfte	3
4.	Avgränsning	3
5.	Revisionskriterier	3
6.	Metod	3
7.	Projektorganisation	4
8.	Oberoende och integritet	4
9.	Kvalitetssäkring	4
10.	Resultatet av granskningen	4
10.1	Ansvar för anläggningsredovisningen	4
10.2	Redovisningsregler anläggningstillgångar	5
10.3	Internt regelverk	5
10.4	Tillämpning av regelverk	6
10.4.1	Aktiveringar	6
10.4.2	Analys av resultatkonton	8
10.5	Tillgångar med komponentindelning	8
10.5.1	Internt regelverk	8
10.5.2	Tillämpning av regelverk	9
10.6	Inventeringar	9
10.7	Leasing	9
10.8	Redovisning av exploateringsprojekt	9
10.8.1	Redovisningsregler	9
10.8.2	Redovisningen av exploateringsprojekt i Uppsala kommun	10
10.8.3	Markförsäljningar	10
10.8.4	Effekter av rättelse	11
10.9	Uppskrivning	11

1. Sammanfattning och rekommendationer

Vi har på uppdrag av Uppsala kommuns förtroendevalda revisorer utfört en granskning av kommunens anläggningsredovisning. Våra slutsatser från granskningen är att anläggningsredovisningen historiskt sett har brister som nu åtgärdas i den takt som bedöms möjlig. Våra viktigaste iakttagelser, bedömningar och synpunkter:

- Stängningen av exploateringsprojekt i redovisningen släpar efter med upp till 30 år. Kommunens pågående utredning har inte gett tillräckliga underlag för fullständiga korrigeringar i årsredovisningen för 2016. En tillfällig ombokning har gjorts i balansräkningen så att ett belopp på 1.350 mkr bokats upp som pågående nyanläggning. Samma belopp har bokförts som förutbetalad intäkt. Kommunledningen bedömer att denna bokning ger en bättre återspeglning av verkligheten i balansräkningen. Vi kan inte ta ställning till om denna bokning är korrekt då sammanställning av tillförlitliga underlag saknas (se avsnitt 10.8).
- Ett antal stängningar av projekt har gjorts men den beloppsmässigt största delen av gamla projekt ligger fortfarande kvar som öppna projekt. Ambitionen är att under 2017 i redovisningen stänga alla projekt som rent faktiskt är avslutade. Det innebär att en osäkerhet kvarstår både vad gäller resultat- och balansräkningar i årsredovisningen för 2016. Det innebär också att kommunen inte har tillräckligt underlag för budget 2017 och framåt. Vi kan inte bedöma hur stor osäkerheten är i kronor räknat (10.8).
- I anslutning till exploatering erhåller kommunen intäkter från markförsäljningar. Dessa intäkter ska när det gäller rena markförsäljningar redovisas som intäkt i sin helhet vid köparens tillträde av marken. I de fall intäkterna avser gatukostnadsersättning eller exploateringsavgifter ska intäkterna periodiseras över samma tid som de anläggningar de är avsedda att bekosta (10.8).
- En uppskrivning med 3 miljarder kr av värdet på kommunens materiella anläggningstillgångar skedde i början på 90-talet. Av uppskrivningen återstår 220 mkr som värde i balansräkningen efter bokslutet för 2016. I bokslutet för 2016 har 41 mkr bokats bort mot eget kapital då beloppet inte kunnat härledas till någon specifik tillgång. Resterande del av uppskrivningen har bokats bort under 2017. Vi anser detta förfarande korrekt (10.9).
- Vi bedömer kommunens principer för indelning av materiella anläggningstillgångar i komponenter och avskrivningstider för dessa komponenter som rimliga. När det gäller gator och vägar rekommenderar RKR att gatukroppen betraktas som en komponent som inte slits och därför inte sjunker i värde, till skillnad från ytskikten. Beroende på om gatukroppen skrivs av eller inte får det stor betydelse för kommunens framtida kostnader för avskrivningar (10.5.1.1).
- Vi föreslår att dokumentet Principer för komponentavskrivning kompletteras med riktlinjer rörande fördelning av anskaffningsvärde för gata/väg på olika komponenter (10.5.1.1).
- Kommunen tillämpar komponentmetoden i huvudsak för nya anläggningar. Vi anser att komponentmetoden ska användas även på de anläggningar som hör till äldre exploateringsprojekt som nu är under utredning (10.5.2).

- Anläggningsredovisningen i kommunen är från och med 2016 centraliserad. Det torde innebära att redovisningen blir mer enhetlig än tidigare och av högre kvalitet (10.1).

Våra rekommendationer:

- Säkerställ att utredningen av gamla projekt färdigställs i närtid så att samtliga avslutade projekt stängts i redovisningen till delårsrapporten per 2017-08-31.
- För att underlätta stängningen av gamla projekt, använd en rimlig ambitionsnivå som sannolikt måste innefatta vissa förenklingar och antaganden. För de utgifter där en direkt koppling inte kan spåras till uppförd anläggning, t ex gata eller väg, bör utgångspunkten vara att utgiften ska kostnadsföras.
- För områden där tydliga etapper kan urskiljas bör varje etapp ses som ett delprojekt som ska avslutas när det färdigställts även om inte samtliga delprojekt i området avslutats.
- Markförsäljningar ska redovisas som intäkt vid tillträde medan gatukostnadsersättningar och exploateringsavgifter ska periodiseras mot avskrivningarna på de anläggningar de är avsedda att bekosta. De intäkter som periodiseras måste vara kopplade till specifika anläggningar.
- Hanteringen av komponenten gatukropp bör analyseras noggrant. Det finns i kommunvärlden olika åsikter om hur gatukroppen ska hanteras i redovisningen. Undergår den en värdeminskning och hur ska den i så fall skrivas av? Kan det finnas skäl att skilja på huvudgata och lokalgata?
- Dokumentet Principer för komponentavskrivning bör kompletteras med riktlinjer rörande fördelning av anskaffningsvärde för gata/väg på olika komponenter.
- Komponentmetoden bör användas även på de anläggningar som hör till äldre exploateringsprojekt som nu är under utredning.

2. Bakgrund

Uppsala kommun äger materiella anläggningstillgångar med ett i årsredovisningen för 2015 bokfört värde på 4,7 miljarder kr. Exploateringsfastigheter redovisas som omsättningstillgång och har i årsredovisningen för 2015 bokförts till ett negativt värde, minus 0,6 miljarder kr.

Stora brister har förelegat i kommunens exploateringsredovisning. Ett arbete för att åtgärda bristerna har påbörjats men stora brister kvarstår. Bland annat finns fortfarande projekt öppna i bokföringen som påbörjats för 20-30 år sedan.

Revisorerna har bedömt att det finns en hög risk för felaktigheter i anläggningsredovisningen, med stor påverkan på resultat- och balansräkningar.

3. Syfte

Syftet med projektet har varit att granska kvaliteten i kommunens anläggningsredovisning som underlag för bedömning av om anläggningsredovisningen är korrekt och fullständig.

Frågor som avsetts att beröras:

- Är kommunens regler rörande aktivering och avskrivning av anläggningstillgångar rimliga?
- Tillämpas reglerna och tillämpas de enhetligt?
- Är kommunens regelverk rörande komponentavskrivning rimligt?
- Hur är statusen för tillämpningen av komponentavskrivning? Hur har äldre anläggningar behandlats och vilka är konsekvenserna?
- Är kommunens regelverk rörande värdering och redovisning av exploateringsprojekt rimligt?
- Tillämpas regelverket rörande exploateringsprojekt och tillämpas det enhetligt?
- Analys av innehållet i anläggningsregistret. Hur ofta inventeras tillgångarna? Är objekten i anläggningsregistret identifierbara och möjliga att inventera? Hur ofta sker egna genomgångar av styrelsers och nämnders förvaltningar att anläggningsregistret är aktuellt och uppdaterat?
- Analys av innehållet i redovisningen av exploateringsprojekt. Hur gamla är projekten? Är bokförda värden uppdelade på objekt? Vilka regler tillämpas för aktivering som anläggningstillgång i exploateringsprojekt som pågår under flera år och som består av olika delprojekt?

4. Avgränsning

Granskningen har avsett de rutiner och regler som tillämpas för räkenskapsåret 2016 inom Uppsala kommun.

5. Revisionskriterier

Vi har bedömt om de rutiner och redovisningsprinciper rörande anläggningsredovisning som tillämpas av Uppsala kommun uppfyller:

- Lagen om Kommunal Redovisning
- RKR:s rekommendationer och RKR:s andra uttalanden
- Interna regelverk

6. Metod

Granskningen har genomförts genom:

- Dokumentstudier av relevanta dokument, framför allt regelverk rörande anläggningsredovisning inklusive regler rörande aktivering och avskrivning
- Intervjuer med ekonomer med ansvar för anläggningsredovisning
- Analys av innehållet i anläggningsregistret i Agresso med stickprovsvis uppföljning av objekt i registret
- Analys av konton för korttidsinventarier och inventarier av mindre värde i resultaträkningen
- Analys av konton för utrangeringar
- Analys av större anskaffningar och aktiveringar under året
- Analys av äldre objekt i anläggningsregistret

7. Projektorganisation

Granskningen har utförts av ett team med Bo Ädel som ansvarig. Bo är auktoriserad revisor och kundansvarig för KPMGs biträde till Uppsala kommuns revisorer.

8. Oberoende och integritet

Vi har i enlighet med Skyrevs rekommendation nr 2 prövat vårt oberoende. Vi har inte funnit några omständigheter som tyder på att vårt oberoende och integritet kan ifrågasättas.

9. Kvalitetssäkring

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

10. Resultatet av granskningen

10.1 Ansvar för anläggningsredovisningen

Från och med 1 oktober 2016 är redovisningen kring anläggningstillgångar centraliserad till redovisningsenheten. Syftet är att förbättra kvaliteten på redovisningen. Av enhetens personal ansvarar tre personer för anläggningsredovisningen med planerad förstärkning med ytterligare en person.

Det är redovisningsenheten som förfogar över upplägg i Agresso och anläggningsregistret.

Tidigare har varje styrelse och nämnd ansvarat för dokumentationen av sina anläggningstillgångar.

10.2 Redovisningsregler anläggningstillgångar

Redovisningen av materiella anläggningstillgångar regleras i Lag om Kommunal Redovisning, KRL, 6 kapitlet;

- Av 1§ framgår att anläggningstillgång är tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav.
- Av 3§ framgår att anläggningstillgångar ska tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.
 - o Utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska räknas in för förvärvad tillgång.
 - o Skälig andel av indirekta tillverkningskostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet för tillverkad tillgång.
 - o Ränta på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in.
 - o Utgifter för värdehöjande förbättringar får räknas in.
- Av 4§ framgår att anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av systematiskt över livslängden.
- Enligt 5§ ska en anläggningstillgångs värde skrivas ned om den minskat i värde och värdenedgången kan antas vara bestående.

Materiella anläggningstillgångar får inte skrivas upp i en kommun, däremot i kommunägda bolag. I den mån så sker i av kommunen ägt bolag ska sådan uppskrivning elimineras i den sammanställda redovisningen för kommunen med dess ägda bolag.

Rådet för Kommunal Redovisning, RKR, har gett ut rekommendationen 11.4 Materiella anläggningstillgångar.

För leaseade tillgångar gäller RKR:s rekommendation 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal.

10.3 Internt regelverk

Följande styrdokument berör anläggningsredovisningen:

- Materiella anläggningstillgångar ekonomihandbok: En generell vägledning utifrån den kommunala redovisningslagen 6 kap. Den finns på hemsidan.
- Samordnad anläggningsredovisning: En instruktion kring hur direktinvesteringar och investeringsprojekt läggs upp i Agresso av redovisningsenheten via specifik blankett.

- Attestreglemente för Uppsala kommuns nämnder (beslutat av kommunfullmäktige 2016-10-03): Här framgår att samtliga fakturor överstigande 200 tkr granskas i ett extra steg, vilket bland annat innebär en extra granskning av huruvida den ekonomiska händelsen utgör en driftskostnad eller en investering.

- Inventeringsinstruktion (2015-12-07): Här framgår att anläggningsregistret ska innehålla uppgifter som gör det möjligt att identifiera tillgången. Inventarier ska årligen inventeras. Resultatenheterna eller motsvarande ska skicka attesterade inventeringsrapporter till redovisningsenhetens anläggningsfunktion. Underlag till utrangerad/såld/stulen inventarie ska följa med. Inventeringsinstruktionen finns på intranätet och gäller samtliga nämnder.

- Komponenter: Principer för komponentavskrivning för gatu- och samhällsbyggnadsnämnden i Uppsala kommun. Det finns även en mall som ska användas vid komponentindelning i byggnader (denna följer SABO). Det ska påpekas att kommunen väldigt sällan bygger i egen regi då större delen av byggnadsbeståndet bolagiserats.

Aktiveringsgränser: Beloppsgränsen för aktivering av direktinvestering är 25 tkr och en livslängd på minst 3 år.

Avskrivningstider: Avskrivningstiderna varierar med olika typer av tillgångar. För datorer och liknande sker avskrivning över 3 år. Övriga inventarier, maskiner och fordon skrivs av på 5, 10, 15 eller 20 år.

För byggnader samt byggnads- och markinventarier sker avskrivning över 5-50 år. För nya byggnader ska dock komponentavskrivning ske.

10.4 Tillämpning av regelverk

10.4.1 Aktiveringar

Vi har valt ut ett par investeringar i anläggningsregistret per 31 augusti 2016 för kontroll att aktiveringar skett i enlighet med gällande regelverk och att tillfredsställande underlag finns för dessa aktiveringar.

Följande anläggningar valdes ut för granskning genom så kallad walk through:

- A003536, Gator reinvestering beläggningar, Anskaffningsvärde 20 097 303 kr.

Vi har tagit del av underlag från hela processen, dvs från investeringsbeslut till upplägg av projekt, projektuppföljning och beslut om aktivering samt upplägg av avskrivningstid och komponentindelning.

- A003549, Maskiner i maskinrum, Anskaffningsvärde 5 410 881 kr.

Vi har tagit del av transaktionslista över aktiveringar och stickprovvis granskat fakturor.

Genom intervjuer har vi fått följande beskrivning av processen för aktivering av projekt:

I totalbudgeten för ett år beslutas om vilka projekt som ska drivas. För varje projekt finns en budget.

Projektkonom lägger upp projektnummer och kopplar ansvarig projektledare till detta projektnummer.

Projektledaren erhåller fakturor för de projekt denne är ansvarig för. Projektledaren konterar och anger korrekt projektnummer på bokningen. Sedan sker attest enligt beloppstrappa. Större belopp attesteras av enhetschef.

Vid varje delårsbokslut, dvs per 20 april och 31 augusti har projektledaren och projektkonomen ett möte där utfall följs upp mot budget och prognos för färdigställande. Då indikationer finns för överträdelse signaleras till enhetschef. I budget finns utrymme för viss fördelning av eventuellt tillkommande utgifter som beslutas av enhetschef.

Inför bokslut har projektledaren och projektkonomen möte och beslutar om eventuell aktivering, enhetschef deltar. Protokollet från detta möte fastslås av projektledaren i dokumenthanteraren "Doke" varpå det anses vara attesterat. Detta protokoll är sedan underlag för aktiveringen av anläggningen.

Komponentindelning görs i ett inledande skede i projektkalkylen. Eventuella justeringar från denna tas vis slutmötet.

- A003536, Gator reinvestering beläggningar, Anskaffningsvärde 20 097 303 kr.

Vi har inhämtat budget för 2016 där 23 mkr budgeterats. Budgeten innehåller även kalkyl med komponentindelning. Denna följer instruktioner.

- A003549, Maskiner i maskinrum, Anskaffningsvärde 5 410 881 kr.

Detta är uttryckt som ett "städjobb" och har inte följt de sedvanliga aktiveringsprocesserna. Det rörde sig om ett akutjobb på grund av vattenskada i befintligt maskineri.

Slutsats:

Granskade anläggningar har följt uppsatta rutiner. I slutet av 2016 infördes nya rutiner med en centraliserad process för anläggningsredovisning i avsikt att ytterligare säkerställa riktigheten i anläggningsredovisningen.

10.4.2 Analys av resultatkonton

Enligt kommunens interna regelverk ska inköp av materiella anläggningstillgångar på belopp över 25 000 kr och med en livslängd på minst tre år aktiveras. Vi har genomfört en stickprovsgranskning av utvalda kostnadskonton för att kontrollera om reglerna följs.

Följande konton har valts ut för granskning:

- 6151 mindre reparationer och underhåll av fastigheter
- 61709 övriga husbyggnadsarbeten
- 6460 hobbymaterial och förbrukningsmaterial
- 6490 övriga förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial
- 6600 reparation och underhåll av maskiner och inventarier
- 61720 byggkonsulter

Endast belopp överstigande 25 tkr har tagits med i underlaget. Granskningen visade inte att något inköp som borde ha aktiverats hade kostnadsförts.

Slutsats:

Vår granskning har inte visat några avvikelser från regelverket för aktivering.

10.5 Tillgångar med komponentindelning

10.5.1 Internt regelverk

10.5.1.1 Infrastruktur

Det interna regelverket utgår ifrån en enhetlig komponentindelning och avskrivning för samma kategorier av tillgångar samtidigt som skillnad görs mellan olika typer av tillgångar inom samma kategorier. Gator delas in i tre olika typer utifrån hur trafikerad gatan är. Gång- och cykelbanor delas in i två typer. Avskrivning sker på beläggningsytan över som minst 10 år, som mest över 30 år. Gatukroppar ska oavsett typ av gata skrivas av på 70 år. Belysning, broar, lekutrustning och trafiksignaler skrivs av på 10-30 år.

Vi har ingenting att erinra varken mot indelningen i kategorier och typer eller avskrivningstider, med ett undantag. Vi konstaterar att Rådet för Kommunal Redovisning, RKR, uttryckt att gatukroppar typiskt sett inte undergår någon värdeminskning och att de därför inte ska vara föremål för avskrivning. RKR är det normgivande organet och har representanter bland annat från SKL. Det har mycket stor betydelse för kommunens framtida årliga kostnader för avskrivning huruvida gatukroppen skrivs av eller inte.

Vi ställer oss lite undrande till hur uppdelning kommer att ske av anskaffningsvärde för gata eller väg eller liknande på ytskikt respektive gatukropp m m och föreslår att dokumentet Principer för komponentavskrivning kompletteras med riktlinjer för sådan uppdelning.

10.5.1.2 Byggnader

Kommunen har framtagit en modell för fördelning på komponenter och beräkning av kvarvarande livslängd på byggnader. Enligt modellen ska byggnad delas in i 6-7 komponenter där stommen utgör den värdemässigt största komponenten och har den längsta avskrivningstiden. Vi bedömer komponentindelning och avskrivningstider som rimliga.

10.5.2 Tillämpning av regelverk

Komponentindelningen som grund för avskrivning tillämpas på nya investeringar.

Vi anser att komponentmetoden ska användas även på de anläggningar som hör till äldre exploateringsprojekt som nu är under utredning.

10.6 Inventeringar

Enligt dokumentet Materiella anläggningstillgångar och exploateringsverksamhet som finns under rubriken Anläggningsredovisning på Insidan ska varje nämnd årligen inventera sina anläggningstillgångar. Särskild Inventeringsinstruktion finns framtagen och även den tillgänglig på Insidan. Av denna framgår att en inventeringsförrättare ska utses inom varje förvaltning med anläggningstillgångar. Protokoll ska upprättas och skickas till redovisningsenhetens anläggningssfunktion. Detaljerade anvisningar ges i Inventeringsinstruktionen hur inventeringen ska gå till.

10.7 Leasing

Leasingavtal redovisas enligt RKR 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal.

I årsredovisningen för 2015 redovisas 613 mkr som kostnad för operationell leasing medan redovisat värde för finansiellt leasade tillgångar redovisas till 5 mkr, dvs av de hyreskontrakt kommunen tecknat har en mycket liten del klassats som finansiell leasing.

10.8 Redovisning av exploateringsprojekt

10.8.1 Redovisningsregler

Redovisningsreglerna för anläggningstillgångar framgår av Lagen om Kommunal Redovisning, KRL, kap 6 (se avsnitt 10.2).

RKR har gett ut skriften Redovisning av kommunal markexploatering, en praktisk vägledning med exempel.

Av betydelse har också RKR:s rekommendation 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar.

10.8.2 Redovisningen av exploateringsprojekt i Uppsala kommun

Redovisningen av exploateringsprojekt har i Uppsala kommun under många år inte följt lag och god redovisningssed. Projekt har inte avslutats i redovisningen och tillgångar som borde redovisas som materiella anläggningstillgångar är inte synliga i balansräkningen där de ingår som del av posten Exploateringsfastigheter med ett negativt saldo på -561 mkr i årsredovisningen för 2015.

I bokslutet för 2015 fanns 155 exploateringsprojekt öppna. I projekten fanns upparbetade inkomster på 2,4 miljarder kr och upparbetade utgifter på 1,8 miljarder kr. Många av dessa projekt är färdigställda i verkligheten men inte i redovisningen.

Kommunen har under 2016 genomfört ett omfattande arbete för att utreda vilka projekt som ska stängas i redovisningen och hur det ska ske. I princip skulle 1,8 miljarder kr kunna utgöra infrastruktur som gator och vägar, broar, rondeller, gång- och cykelbanor m m. Dessa tillgångar borde när de färdigställts ha redovisats som materiella anläggningstillgångar och blivit föremål för årliga avskrivningar. Med de procentsatser som enligt kommunen ska tillämpas för avskrivning av denna typ av tillgångar skulle det kunna röra sig om årliga avskrivningar på 50-100 mkr som inte bokförts.

Det går dock inte att i dagsläget bedöma hur mycket av de upparbetade utgifterna på 1,8 miljarder kr som ska bokföras som tillgång. Det är rimligt att anta att en stor del av beloppet ska bokföras som kostnad direkt och som möts av intäkter från markförsäljning och därför inte påverkar resultatet.

Utredningen av dessa projekt av varierande ålder är tidskrävande och har inte kunnat färdigställas till årsredovisningen för 2016. Ett antal projekt har dock identifierats som redan avslutade och som stängts i bokslutet. I den omföring som gjorts finns anläggningstillgångar och exploateringsutgifter på ca 200 mkr.

För återstående projekt finns en ambition att avsluta utredningen under 2017 och göra de ombokningar som föranleds av stängningar av projekt. I det arbetet ingår att rekonstruera de avskrivningar som borde ha gjorts under den period som förflutit sedan anläggningarna i den fysiska verkligheten färdigställdes och som för de äldsta projekten kan röra sig om 20-30 år tillbaka i tiden. Dessa avskrivningar utgör till största delen rättelse av tidigare år i redovisningen och ska då bokföras mot eget kapital.

10.8.3 Markförsäljningar

I anslutning till exploatering erhåller kommunen intäkter från markförsäljningar. Dessa intäkter ska när det gäller rena markförsäljningar redovisas som intäkt i sin helhet vid köparens tillträde av marken. I de fall intäkterna avser gatukostnadsersättning eller exploateringsavgifter ska intäkterna periodiseras över samma tid som de anläggningar de är avsedda att bekosta.

Periodiseringen av intäkter måste ske så att varje periodiserad post (köpekontrakt) är kopplad till specifik anläggning (gata, väg etc).

10.8.4 Effekter av rättelse

Det är idag inte möjligt att bedöma de totala effekterna av de rättelser som ska göras i redovisningen.

Principerna för korrekt rättelse är:

- Utgifter som ska aktiveras ska bokföras som anskaffningsvärde för gator och vägar m m
- De avskrivningar som genom åren borde ha gjorts på de belopp som nu aktiveras ska rekonstrueras och bokföras mot eget kapital
- De utgifter som inte ska aktiveras ska kostnadsföras. I den mån det rör sig om utgifter som borde ha kostnadsförts tidigare år ska de nu bokföras mot eget kapital.
- De inkomster som avser markförsäljning ska bokföras som intäkt.
- De inkomster som avser gatukostnadsersättning eller exploateringsavgifter eller motsvarande ska periodiseras mot avskrivningarna på de tillgångar dessa inkomster avser. I den mån det rör sig om avskrivningar för tidigare år ska rättelse ske mot eget kapital.

Det är olyckligt att utredningen av exploateringsprojekt inte färdigställts till bokslutet för 2016. Då kommunen själv inte anser sig ha tillräckligt underlag för omföringar kan tillräckliga slutsatser av de kommande omföringarna inte heller dras. På tillgångssidan kommer ett väsentligt belopp, sannolikt mellan 0 och 1,8 miljarder, att bokas som anskaffningsvärde för infrastruktur som ska bli föremål för årliga avskrivningar och därmed framtida årliga kostnader. På skuldsidan ska ett väsentligt belopp, sannolikt mellan 0 och 2,4 miljarder, bokföras som intäkter. Delar av det beloppet avser markförsäljningar tillbaka i tiden som ska bokföras direkt mot eget kapital. Andra delar kan avse ersättningar för exploatering och gatukostnader och ska periodiseras mot avskrivningar på infrastruktur. Det går därmed inte att fastställa hur resultat- och balansräkningar i bokslutet för 2016 skulle ha sett ut vid korrekt redovisning. Det går heller inte att ha en uppfattning om kommunens soliditet i bokslutet för 2016. Detta tal är bland annat kopplat till totala tillgångar och den korrekta totalen finns inte så länge utredningen inte färdigställts.

Kommunen har gjort bedömningen att utgifter på minst 1.350 mkr ska aktiveras som materiella anläggningstillgångar. Beloppet har därför bokförts som pågående nyanläggning i årsredovisningen för 2016. Motsvarande belopp har bokförts som skuld i form av förutbetalad markförsäljning.

Vidare är påverkan på kommunens framtida resultat inte klarlagd. Det innebär att kommunen inte har tillräckliga underlag för budgeten avseende 2017 och kommande år.

10.9 Uppskrivning

Uppsala kommun gjorde i början av 90-talet uppskrivningar av värdet på materiella anläggnings-tillgångar med 3 miljarder kr. År 1994 fördelades värdet ut på enskilda anläggningstillgångar och avskrivningar enligt plan påbörjades på uppskrivna belopp.

Vid denna tidpunkt fanns inte den kommunala redovisningslagen, KRL. Den lagen började tillämpas 1998. Innan dess fanns regler i Kommunallagen, KL, angående redovisning. Dessa regler var kortfattade och gav ingen ledning kring t ex redovisningen av materiella anläggningstillgångar. Det fanns inte heller något normerande organ som RKR. Enligt KRL ska anskaffningsvärdet gälla och uppskrivningar är inte tillåtna. Det är inte idag möjligt att utreda de exakta och fullständiga motiven till den uppskrivning som gjordes i Uppsala kommun i början av 90-talet. En förklaring skulle ha kunnat vara att uppskrivningen helt eller delvis var en korrigering av tidigare felaktig redovisning, t ex att infrastruktur som tidigare kostnadsförts borde ha aktiverats. Benämning av uppskrivna poster som belysning, broar, gångbanor, huvudgator grusöverbyggnad, lokalgator grusöverbyggnad etc skulle kunna tyda på det dock att dessa poster kan vara efterkonstruktioner 1994. Huruvida så var fallet kan inte fastställas idag.

Kommunen bolagiserade en hel del av fastighetsbeståndet för ca tre år sedan. Av kommunen ägda fastigheter fördes då över till kommunägda bolag. Bokförda värden på de fastigheter som fördes över bokades bort i kommunen. Det innebär att en stor del av kvarvarande uppskrivningar bokades bort.

I bokslutet för 2016 kvarstår uppskrivna värden på 755 mkr. På dessa uppskrivningar har avskrivningar sedan 1994 gjorts med 535 mkr och kvarvarande bokfört värde uppgår till 220 mkr. Avskrivningen för 2016 uppgår till 23 mkr som alltså påverkar resultat för 2016.

I bokslutet för 2016 har vidare en post om ca 41 mkr bokats bort. Posten avser ett delbelopp av uppskrivningen och skulle ha varit avskriven på 12 år men har förblivit oavskriven. Dokumentation saknas över posten och kommunen har därför bokat bort den mot eget kapital, i enlighet med vad som gäller för rättelse av tidigare års fel.

Under 2017 har kvarvarande bokfört värde på uppskrivningen bokats bort. Vi anser att den bortbokningen är en korrekt åtgärd.

KPMG, dag som ovan

Bo Ädel
Auktoriserad revisor