

KOMMUNREVISIONEN
Missivskrivelse

Datum:
2019-12-13

Diarienummer:
KRN-2019/53

Mottagare
Kommunstyrelsen för beaktande

Kommunfullmäktige för kännedom

Granskning av efterlevnad av ny kommunal redovisningslag i årsredovisningen för 2019

KPMG har av Uppsala kommuns revisorer fått i uppdrag att granska kommunens övergång till att tillämpa lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, som gäller från och med den 1 januari 2019. Lagen tillämpas första gången på bokföring, årsredovisning och delårsrapport för räkenskapsåret 2019. Uppdraget har ingått i revisionsplanen för år 2019.

Vår samlade bedömning är att kommunen har ett omfattande arbete att genomföra i anpassning av årsredovisningen för att följa lag och god sed.

KPMGs rapport har strukturen av en genomgång av den nya lagen och RKR:s samtliga nya och omarbetade rekommendationer. I avsnitt 9 redovisas ett stort antal områden där anpassning behöver ske av årsredovisningen, för att följa lag och god sed.

Vi rekommenderar att kommunen analyserar och beaktar KPMG:s samtliga synpunkter och förslag i avsnitt 9. Ett viktigt syfte med granskningen och rapporten har varit att bistå kommunledningen med stöd i utvecklingen av den nya årsredovisningen.

Revisionen kommer genom det sakkunniga biträdet KPMG att granska bokslut och årsredovisning för 2019 i februari-april 2020. Särskild granskningsrapport kommer att upprättas över den granskningen, för vilken yttrande kommer att begäras av kommunstyrelsen.

I revisionens uttalande i revisionsberättelsen över årsredovisningen kommer vi att beakta hur den utformats i förhållande till den nya lagen och god sed enligt RKR.

För kommunrevisionen



Per Davidsson, ordförande



Granskning av över- gång till lag om kom- munal bokföring och redovisning

Rapport

Uppsala kommun

KPMG AB

2019-12-13

Antal sidor 19



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	1
2	Bakgrund	1
3	Syfte och granskningsfrågor	2
4	Avgränsning	3
5	Revisionskriterier	3
6	Ansvariga nämnder	3
7	Metod	3
8	Projektorganisation	3
9	Resultatet av granskningen	3
9.1	Delårsrapport	3
9.1.1	Lagkrav	3
9.1.2	Rekommendation från RKR	4
9.1.3	Kommunens delårsrapport 2019-08-31	4
9.2	Årsredovisning	5
9.2.1	Årsredovisningen för 2018	5
9.2.2	Lagkrav från och med 2019	6
9.2.3	RKR:s rekommendationer från och med 2019	11
9.2.4	Vägledning	18
9.2.5	Informationer	18
9.2.6	Målstyrning och intern kontroll	18
9.2.7	Nämndernas verksamhetsberättelser	19



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

1 Sammanfattning

På uppdrag av Uppsala kommuns förtroendevalda revisorer har vi genomfört en granskning av kommunens arbete med att anpassa årsredovisningen till den nya lagen Lag om kommunal bokföring och redovisning, LKBR.

LKBR och god sed ska givetvis följas i årsredovisningen. Därutöver är en enhetlig struktur i delårsrapport och årsredovisning i kommuner och landsting/regioner m fl en förutsättning för transparens, läsbarhet och jämförbarhet mellan olika år och mellan olika kommuner respektive landsting/regioner m fl.

Det är vår uppfattning att Uppsala kommun har ett stort arbete att genomföra i anpassning av årsredovisningen för att följa lag och god sed och för att göra årsredovisningen läsvänlig.

Vi har valt att inte göra ett sammandrag av alla de punkter som behöver arbetas igenom och rekommenderar i stället att hela granskningsrapporten läses som ett sammandrag. Särskild uppmärksamhet bör ägnas åt texter med fet stil. Vi understryker även att vår granskningsrapport inte ska uppfattas som en total redovisning av hur årsredovisningen ska utformas. Däremot bedömer vi att innehållet i avsnitt 9 i sin helhet behöver beaktas av kommunen.

Delar av våra rekommendationer är av karaktären förslag och vi förutsätter att kommunen kan ta fram andra lösningar som är lika dugliga som de vi föreslår, eller bättre. Ett antal av RKR:s rekommendationer innehåller bilagor med exempel på lösningar för redovisning av inom olika områden, t ex i förvaltningsberättelse eller not. Dessa exempel är inte obligatoriska att följa men enligt vår bedömning god vägledning även till egna lösningar.

2 Bakgrund

Från och med 2019 gäller i kommuner och regioner m fl en ny redovisningslag, Lag om kommunal bokföring och redovisning, LKBR. Den nya lagen innehåller en del förändrade redovisningsregler och även nya regler rörande innehåll i delårsrapport och årsredovisning. Den nya lagen omfattar 13 kapitel och 25 sidor i SFS. Den tidigare lagen, Lag om kommunal redovisning, KRL, hade 9 kapitel i motsvarande 10 sidor i med den nya lagen jämförbart format. Den nya lagen är således mer omfattande än den tidigare och har getts en struktur som liknar den årsredovisningslag som gäller för bolag och stiftelser m fl.

Större förändringar i lagen är:

- Delar av rekommendationer från Rådet för Kommunal Redovisning, RKR, har tagits in i lagen
- Begreppet rättvisande bild har tagits in i lagen
- Andra grundläggande redovisningsprinciper har tagits in i lagen
- Finansiella instrument ska redovisas utifrån marknadsvärden

Som en konsekvens av bestämmelserna i den nya lagen har RKR uppdaterat 17 redovisningsrekommendationer, bland annat rörande



Uppsala kommun

Rapport granskning efterlevnad LKBR

KPMG AB

2019-12-13

- Pensioner
- Intäkter
- Materiella anläggningstillgångar
- Finansiella tillgångar och intäkter
- Leasing
- Derivat och säkringsredovisning

Revisorerna i Uppsala kommun har de senaste åren anmärkt på fel i kommunens delårsrapporter och årsredovisningar, framför allt inom områdena exploatering, koncernredovisning, komponentmetoden för avskrivning, tilläggsupplysningar och även innehåll och struktur.

Revisorerna har bedömt att risk kan finnas att kommunen inte i tillräcklig grad kommer att följa den nya redovisningslagen och RKR:s uppdaterade rekommendationer i de delårsrapporter och årsredovisningar som avlämnas. Revisorerna har därför uppdragit åt KPMG att granska kommunens förberedelser för årsredovisningen avseende 2019.

Uppdraget ingår i revisionsplanen för år 2019.

3 Syfte och granskningsfrågor

Syftet med uppdraget har varit att granska och bedöma om kommunen i allt väsentligt följer lag om kommunal bokföring och redovisning samt RKR:s rekommendationer.

Inom ramen för det övergripande syftet har följande frågor avsetts att besvaras:

- Följer årsredovisningen de åtta grundläggande redovisningsprinciper samt principen om rättvisande bild som tagits in i lagen?
- Följer årsredovisningen lagens (delvis nya) krav på indelning i
 - o Resultaträkning
 - o Balansräkning
 - o Kassaflödesanalys
 - o Noter
 - o Driftredovisning
 - o Investeringsredovisning
 - o Förvaltningsberättelse
- Följer årsredovisningen lagens krav på överskådlighet
- Följer årsredovisningen de 17 omarbetade och övriga rekommendationer som lämnats av RKR?
- Övriga frågeställningar som är relevanta för att uppnå granskningens syfte.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

4 Avgränsning

Granskningen avser årsredovisningen för 2019.

5 Revisionskriterier

Granskningen har utgått ifrån bestämmelser i lag om kommunal redovisning och bokföring samt rekommendationer från Rådet för Kommunal Redovisning.

6 Ansvariga nämnder

Granskningen berör kommunstyrelsen som övergripande ansvarig för kommunens redovisning och den sammanställda redovisningen.

7 Metod

Granskningen har genomförts genom:

- Intervjuer och diskussioner med ansvariga tjänstemän på kommunledningskontoret.
- Analyser av ny årsredovisningsmall, principer, beräkningar och dokumentation.
- Detaljgranskning av årsredovisningens innehåll i förhållande till lag och rekommendationer.
- I övrigt besvara frågorna under avsnitt 2.
- Granskning av struktur och innehåll i delårsrapport per 2019-08-31
- Avslutande sammanställning, analys och rapport.

8 Projektorganisation

Granskningen har genomförts under ledning av Bo Ädel, auktoriserad revisor och certifierad kommunal yrkesrevisor.

9 Resultatet av granskningen

9.1 Delårsrapport

9.1.1 Lagkrav

Lagens krav på delårsrapportens innehåll är (LKBR 13 kap 2§):

- En resultaträkning
- En balansräkning
- En förenklad förvaltningsberättelse

Av 13 kap 3§ framgår att:



Uppsala kommun

Rapport granskning efterlevnad LKBR

KPMG AB

2019-12-13

- jämförelsesiffror ska lämnas post för post med belopp från motsvarande period föregående år i resultaträkningen
- jämförelsesiffror ska lämnas post för post med belopp från föregående räkenskapsårs utgång i balansräkningen
- budget och prognos för räkenskapsåret ska lämnas post för post i resultaträkningen

Vidare framgår av kommunallagen 12 kap 2§ att revisorerna ska bedöma om resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. En konsekvens av det blir att delårsrapporten måste innehålla sådan information att bedömningen är möjlig att göra, dvs någon form av redogörelse för bedömd måluppfyllelse, vår kommentar.

9.1.2 Rekommendation från RKR

RKR har uppdaterat sin tidigare rekommendation till den nya RKR R17 Delårsrapport. Viktiga *normerande* krav på innehåll utöver vad lagen kräver är:

- En samlad men översiktlig beskrivning av kommunens drift- och investeringsverksamhet
- Förvaltningsberättelsen:
 - o Händelser av väsentlig betydelse under eller efter delårsperioden
 - o Förväntad utveckling för ekonomi och mål om god ekonomisk hushållning
 - o Hur prognosen förhåller sig till budgeten
 - o Bedömning av balanskravsresultat i prognosen
- Noter:
 - o Upplysningar om tillämpade och eventuellt ändrade redovisningsprinciper
 - o Säsongsvariationer eller cykliska effekter som påverkar verksamheten
 - o Jämförelsestörande och extraordinära poster och deras effekt
 - o Effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar
 - o Förändringar i väsentliga ansvarsförbindelser
- Samma redovisningsprinciper ska tillämpas som i årsredovisningen
- Omräkning av jämförelsetal ska ske om redovisningsprinciper ändrats

När det gäller kommunkoncernen överlämnar RKR till varje kommun att avgöra om de sammanställda räkenskaperna krävs för att möjliggöra en utvärdering av god ekonomisk hushållning.

9.1.3 Kommunens delårsrapport 2019-08-31

Kommunens delårsrapport per 2019-08-31 följer samma struktur som tidigare och har samma innehåll som tidigare, dvs anpassning har inte gjorts till ny lag och nya rekommendationer från RKR. I vår granskningsrapport över delårsrapporten lämnade vi följande kommentarer och rekommendationer:



Uppsala kommun

Rapport granskning efterlevnad LKBR

KPMG AB

2019-12-13

- Resultat- och balansräkningar samt kassaflödesanalys med noter och annan tilläggsinformation ska inte ligga som bilaga till delårsrapporten utan som del av den.
- Rubriken Förvaltningsberättelse saknas i delårsrapporten. Information som vanligtvis ingår i en förvaltningsberättelse finns i delårsrapporten men det framgår inte vad som hör till ett sådant avsnitt och vad som är annan information och vilket syfte denna andra information i så fall har.
- Även drifts- och investeringsredovisningar ska ligga under separat/a rubrik/er.

Utöver det kan nämnas att viss information som enligt RKR ska lämnas i not endera återfinns på annan plats i delårsrapporten eller inte alls. Det gäller t ex säsongsvariationer eller cykliska effekter. En viktig sådan påverkan på resultatet finns i att skatteintäkter periodiseras över löpande år med en tolfedel per månad medan lönekostnader periodiseras utifrån när arbetet utförs. En effekt av det är att det ekonomiska resultatet varje år är lägre för perioden 1 september - 31 december jämfört med den period som omfattas av delårsrapporten, dvs 1 januari - 31 augusti. Av det skälet rekommenderar vi samtliga kommuner och regioner att i delårsrapporten redovisa även en budget för den period delårsrapporten omfattar och med vilken utfallet för perioden kan jämföras. Utan en sådan jämförelse kan inte en ändamålsenlig analys göras av prognosen för helåret.

9.2 Årsredovisning

9.2.1 Årsredovisningen för 2018

Årsredovisningens innehåll 2018 reglerades i den då gällande kommunala redovisningslagen, KRL, och i ett 20-tal rekommendationer från RKR. Enligt KRL skulle den innehålla:

- förvaltningsberättelse
- resultaträkning
- balansräkning
- finansieringsanalys
- sammanställd redovisning
- notupplysningar

I vår granskning av kommunens årsredovisning för 2018 noterade vi:

- Årsredovisningen omfattar 172 sidor, inklusive noter 273 sidor.
- Rubriken förvaltningsberättelse saknas och det framgår därmed inte vad av innehållet som ingår i förvaltningsberättelsen.
- På sidorna 61-64 finns resultat- och balansräkningar för kommun och koncern, vilket inte framgår av innehållsförteckningen.
- På sidan 69 finns kassaflödesanalyser för kommun och koncern, som därmed inte hålls samman med resultat- och balansräkningarna.



Uppsala kommun

Rapport granskning efterlevnad LKBR

KPMG AB

2019-12-13

- Förvaltningsberättelsen skulle enligt KRL innehålla bl a en investeringsredovisning och en avstämning mot balanskravet. I kommunens årsredovisning finner vi balanskravsresultatet på sidan 65 och en investeringsredovisning på sidan 70, dvs inkilade bland de ekonomiska tabellerna.
- Noterna till resultat- och balansräkningar samt kassaflödesanalys ligger som bilaga, 120 sidor senare.

Vi förstår och uppskattar kommunens ambition att i årsredovisningen ge fylliga redovisningar av samtliga verksamheter och uppdrags- och målstyrning m m i en läsvänlig struktur men effekten har enligt vår uppfattning blivit den motsatta. Strukturen avviker från en traditionell årsredovisning (oavsett sektor) och den följer inte lagen.

Årsredovisningen hade även brister i förhållande till RKR:s rekommendationer, bland annat i tilläggs- och notupplysningar. Vi lämnar under avsnitt 9.2.3 nedan i en redogörelse för hur årsredovisningen för 2019 och framåt bör kompletteras för att följa RKR:s uppdaterade rekommendationer.

9.2.2 Lagkrav från och med 2019

Från och med 2019 gäller Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning, LKBR, som ersätter Lag (1997:614) om kommunal redovisning, KRL. Vi redovisar nedan hur Uppsala kommuns årsredovisning för 2018 uppfyller den nya lagens krav.

Enligt den nya lagen ska årsredovisningen innehålla, som självständiga avsnitt:

- Resultaträkning
- Balansräkning
- Kassaflödesanalys
- Noter
- Driftredovisning
- Investeringsredovisning
- Förvaltningsberättelse

Även sammanställda räkenskaper ska ingå om sådana upprättas.

9.2.2.1 Resultaträkning

Resultaträkningen ska ha följande utseende:

Verksamhetens intäkter

Verksamhetens kostnader

Avskrivningar

Verksamhetens nettokostnader

Skatteintäkter

Generella statsbidrag och utjämning



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

Verksamhetens resultat

Finansiella intäkter

Finansiella kostnader

Resultat efter finansiella poster

Extraordinära poster

Årets resultat

Uppställningen överensstämmer i allt väsentligt med vad som gällde i den tidigare KRL och kommunens årsredovisning för 2018 följer denna uppställning.

Ytterligare poster får vid behov användas.

9.2.2.2 Balansräkning

Balansräkningen ska ha följande utseende:

TILLGÅNGAR

A. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark, byggnader och tekniska anläggningar

2. Maskiner och inventarier

3. Övriga materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

B. Bidrag till infrastruktur

C. Omsättningstillgångar

I. Förråd m.m.

II. Fordringar

III. Kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital

I. Årets resultat

II. Resultatutjämningsreserv

III. Övrigt eget kapital

B. Avsättningar

I. Avsättningar för pensioner och liknande

Förpliktelser



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

II. Andra avsättningar

C. Skulder

I. Långfrisiga skulder

II. Kortfrisiga skulder

PANTER OCH ANSVARSFÖRBINDELSER

1. Panter och därmed jämförliga säkerheter

2. Ansvarsförbindelser

a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna

b) Övriga ansvarsförbindelser

Uppställningen överensstämmer i allt väsentligt med vad som gällde i den tidigare KRL och kommunens årsredovisning för 2018 följer denna uppställning.

Ytterligare poster får vid behov användas.

9.2.2.3 Kassaflödesanalys

Lagen anger ingen specifik uppställningsform, endast att kassaflödesanalysen ska redovisa in- och utbetalningar.

RKR har i RKR R13 Kassaflödesanalys uttalat vilket innehåll och vilken struktur en kassaflödesanalys ska ha.

9.2.2.4 Noter

Kraven på notupplysningar är omfattande. Vi ger nedan en kort sammanfattning med korta kommentarer. Där kommentarer saknas är paragrafens innehåll obligatoriskt att följa om den är relevant för det specifika året eller jämförelseåret. Exempel, 3§: om avvikelse skett är paragrafen tillämplig, annars inte. Fet stil i våra kommentarer innebär att åtgärd krävs av Uppsala kommun.

Av 4 kap 3§ framgår att ytterligare upplysningar ska lämnas i not om det behövs för att ge rättvisande bild.

Enligt samma paragraf ska, när så sker, redovisas varför årsredovisningen avviker från rekommendation av normgivande organ.

Kapitel 9 i lagen:

3§: Om avvikelse sker från grundläggande redovisningsprincip i lagen ska skäl och effekt anges i not.

4§: Upplysningar ska lämnas om tillämpade principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Kommentar: Bestämmelsen fanns även i KRL. **I kommunens årsredovisning för 2018 saknas denna (mycket viktiga) notupplysning.**

5§: Upplysning ska lämnas om eventuella särredovisningar enligt annan lag. Kommentar: **Nytt krav i LKBR.**



Uppsala kommun

Rapport granskning efterlevnad LKBR

KPMG AB

2019-12-13

6§: Om ny princip tillämpas men jämförelsetal inte räknas om ska skälen anges.

7§: Upplysning ska lämnas om värdeförändringar på finansiella instrument.

8§: Information ska lämnas om bidrag till infrastruktur.

9§: Upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. **Kommentar: Det är ett nytt krav i den nya lagen som innebär att kommunen behöver både göra beräkningarna och redovisningen.**

10§: Om immateriell tillgång skrivs av på längre tid än fem år ska upplysning lämnas om skälen.

11§: Om medel överförs till pensionsstiftelse ska upplysning lämnas om med vilket belopp avsättning eller ansvarsförbindelse minskats efter senaste balansdag. **Kommentar: I kommunens årsredovisning för 2018 saknas denna notupplysning.**

12§: Extraordinära poster ska specificeras.

13§: Upplysning ska lämnas om kostnad för revisorernas granskning av bokföring, delårsrapport och årsredovisning. **Kommentar: Ett nytt krav i LKBR.**

14§: Upplysning ska lämnas om vilka kommunala koncernföretag som ingår i koncernen och hur koncernen förändrats under året.

15§: Upplysning ska lämnas om vilka koncernföretag som inte ingår i koncernredovisningen och varför.

16§: Upplysning ska lämnas om vilka koncernföretag som konsoliderats enligt kapitalandelsmetoden och varför.

9.2.2.5 Driftredovisning

LKBR 10 kap 1§:

Driftredovisningen ska innehålla en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten.

RKR har i RKR R14 Drift- och investeringsredovisning gett en mer detaljerad beskrivning av vad driftredovisningen ska innehålla.

Kommentar: Enligt den nya LKBR ska driftredovisningen utgöra ett eget avsnitt i årsredovisningen.

9.2.2.6 Investeringsredovisning

LKBR 10 kap 2§:

Investeringsredovisningen ska innehålla en samlad redovisning av kommunens eller landstingets investeringsverksamhet.

RKR har i RKR R14 Drift- och investeringsredovisning gett en mer detaljerad beskrivning av vad driftredovisningen ska innehålla.

Kommentar: Enligt den nya LKBR ska investeringsredovisningen utgöra ett eget avsnitt i årsredovisningen.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

9.2.2.7 Förvaltningsberättelse

LKBR 11 kap:

1§: förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens verksamhet.

2§: Upplysning ska lämnas om förhållanden som inte redovisas i balans- och resultaträkningar men som är viktiga för bedömningen av kommunens resultat eller ekonomiska ställning.

3§: Upplysning ska lämnas om väsentliga händelser under eller efter räkenskapsårets utgång.

4§: Upplysning ska lämnas om kommunens förväntade utveckling.

5§: Upplysning ska lämnas om väsentliga personalförhållanden.

6§: Information ska lämnas om sjukfrånvaro.

7§: Upplysning ska lämnas om andra förhållanden med betydelse för styrning och uppföljning.

8§: En utvärdering ska finnas av om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning uppnåtts och följts.

9§: En utvärdering ska finnas av kommunens ekonomiska ställning.

10§: Balanskravsutredning ska redovisas.

11§: Om balanskravsresultatet är negativt ska redogörelse lämnas om hur det ska regleras. Även eventuella återstående tidigare års underskott ska kommenteras.

12§: För kommunala koncerner ska motsvarande information lämnas om koncernen gällande §§ 1-5 och 7-9.

13§: Upplysning ska lämnas om privata utförare om förhållanden med betydelse för bedömningen av kommunens verksamhet eller ekonomiska ställning. **Kommentar: Ett nytt krav i LKBR.**

KPMGs kommentarer

Bestämmelserna i §§ 1-12 fanns även i KLR. **Kommunens årsredovisning för 2018 innehöll sådan information som kan inrymmas under dessa paragrafer men inte under ett sammanhållet avsnitt *Förvaltningsberättelse* och inte heller med de benämningar som används i nya lagen.**

Vad gäller *utvärdering av kommunens ekonomiska ställning* enligt §9 lämnas en hel del information om kommunens ekonomi som sammantaget kan ge en bild av den ekonomiska ställningen men vi rekommenderar att denna rubrik används för ett specifikt avsnitt med detta innehåll.

9.2.2.8 Sammanställda räkenskaper

Bestämmelserna om sammanställda räkenskaper, dvs en koncernredovisning för kommunen och de kommunägda bolagen, finns i LKBR 12 kap.



Uppsala kommun

Rapport granskning efterlevnad LKBR

KPMG AB

2019-12-13

1§: De sammanställda räkenskaperna ska omfatta resultat- och balansräkningar, kassaflödesanalys samt noter.

2§: De sammanställda räkenskaperna behöver inte upprättas om koncernen utöver kommunen är oväsentlig. Kommentar: Bolagen i Uppsala kommun är så stora att sammanställda räkenskaper måste upprättas.

3§: Koncernföretag med liten betydelse för helheten behöver inte ingå.

4§: Förvärvsanalys ska upprättas för nya bolag.

5§: Konsolidering ska ske enligt proportionalitet.

6§: Resultat- och balansräkningar ska ha samma utseende som för kommunen, med undantag för pensionsredovisningen.

7§: Kassaflödesanalysen ska ha samma utseende som för kommunen.

8§: Noter ska ha samma innehåll som för kommunen vad gäller 9 kap 1-7, 9-12 och 14-16 §§.

KPMGs kommentarer

De sammanställda räkenskaperna i kommunens årsredovisning för 2018 är upprättade i enlighet med bestämmelserna i LKBR, dock med samma brister rörande tilläggsinformation m m som gäller för kommunen.

I elimineringen av interna poster har avskrivningar på byggnader enligt vår uppfattning inte skett korrekt och rättelse/r behöver göras i årsredovisningen för 2019.

9.2.3 RKR:s rekommendationer från och med 2019

Delar av de uttolkningar och förtydliganden som tidigare gjorts av RKR har tagits in i den nya lagen LKBR och är med det gällande lag. RKR har därför arbetat igenom och uppdaterat tidigare gällande rekommendationer. Där lagen innehåller nya bestämmelser som inte behandlades i RKR:s tidigare rekommendationer har nya texter tillkommit. Nya rekommendationer är t ex R14 om drift och investering och R15 om förvaltningsberättelsen.

Under respektive rubrik nedan lyfter vi fram områden och specifika bestämmelser som vi anser särskilt viktiga att analysera för kommuner och regioner i allmänhet, inklusive Uppsala kommun. Varje rekommendation innehåller därutöver en omfattande normgivning som ska följas.

9.2.3.1 RKR R1 Bokföring och arkivering

Löpande avstämningar

Samtliga konton i balansräkningen (och resultaträkningen, men med annan teknik) ska stämmas av löpande och avstämningarna ska dokumenteras och bevaras. För de flesta konton innebär det att avstämning ska ske varje månad. En omfattande exploateringsverksamhet. Redovisningen av verksamheten har haft stora brister och löpande avstämningar av olika projekt har inte skett. Sedan 2017 har stora rättelser skett som färdigställdes under våren 2019, bland annat med effekten att samtliga projekt fick avstämda och korrekta saldon i balansräkningen.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

Vi anser att projekten bör stämmas av varje månad i redovisningen och att avstämmningarna ska dokumenteras inkluderande en signatur av den person som genomför avstämningen.

Kommunen saknar idag ändamålsenligt systemstöd för styrning, redovisning och uppföljning av projekt. Ett projekt pågår med målet att implementera lämpligt system. **Vi upprepar vår tidigare lämnade rekommendation att detta arbete måste ges hög prioritet.**

Anläggningsregister

Kommunen har ett anläggningsregister för redovisning och uppföljning av materiella anläggningstillgångar. För de fastigheter som såldes till kommunala bolag 2013 i värdemässigt stora transaktioner finns anläggningsregister i respektive bolag men inte i kommunen för de avskrivningar och bokförda värden som ingår i koncernredovisningen, den sk sammanställda redovisningen. De elimineringsåtgärder som görs av skillnader i avskrivningar mellan bolag och koncern sker i klump. Effekter av det är att samma byggnader anses ha olika livslängd i bolagen i förhållande till i koncernen och att byggnader som i koncernen är färdigavskrivna ned till noll kronor fortsätter att skrivas av. Vidare bokförs i de enskilda bolagen vissa åtgärder som byte av komponent (t ex en hiss) och blir då bokförd på samma sätt i koncernen (i stället för som reparation) trots att kommunen säger sig inte tillämpa komponentmetoden i koncernredovisningen. I längden, redan nu, är det omöjligt att hålla reda på byggnadernas korrekta värde i koncernredovisningen.

Kommunen har påbörjat ett arbete med att lösa och hantera dessa frågor. **Vi har i kommunikation med kommunens centrala ekonomer rekommenderat att arbetet löses till årsredovisningen för 2019 och upprepar den rekommendationen här.**

Vi rekommenderar även att kontrollinventeringar genomförs med viss periodicitet av de materiella anläggningstillgångarna för att säkerställa att avyttringar och utrangeringar av tillgångar fångas i redovisningen.

Systemdokumentation

Det ska finnas en dokumentation över de system som direkt eller indirekt påverkar bokföringen och redovisningen. En systemöversikt ska finnas, och en samlingsplan. Av dessa ska framgå vilka system som används till vad samt hur och hur ofta information skickas från ett system till ett annat.

Vi rekommenderar att en genomgång görs för att säkerställa att kommunen följer lagens krav på systemdokumentation.

9.2.3.2 RKR R2 Intäkter november 2019

RKR har ändrat uppfattning i frågan om hur gatukostnadsersättningar och exploateringsavgifter ska redovisas. Kommunen måste ta ställning till hur framtida redovisning ska ske utifrån vad som kan anses som god redovisningssed. Det val som görs har mycket stor betydelse för framtida resultat- och balansräkningar. Rekommendationen R2 ska tillämpas från och med 2020 men tidigare tillämpning uppmuntras.

En närliggande fråga är frågan om väggkroppen på en väg ska skrivas av eller inte. RKR anser att väggkroppen inte slits och därmed har ett evigt värde som inte ska bli föremål för avskrivning.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

I en tidigare version av R2, med tillämpning från 2019, sägs att **bidrag och ersättningar från staten ska redovisas i not till verksamhetens intäkter**. Redovisning finns i årsredovisningen för 2018, i löpande text, men inte i not. **En anpassning krävs således i årsredovisningen för 2019.**

Förutbetalda intäkter m m: Här ska väsentliga inkomstgrupper redovisas i not, med jämförelsesiffror för föregående år. Tid och ska anges takt per delpost. **Anpassning krävs för Uppsala kommun.**

Bidrag som skuld: Storlek och periodisering ska redovisas i not. **Anpassning krävs för Uppsala kommun.**

I rekommendationen lämnas även ett antal exempel på uppställningar av noter, även för finansiella poster. **Vi rekommenderar att kommunen följer dessa exempel eller ger redovisningar i uppställningar som är likvärdiga med exemplen, i innehåll och transparens.**

9.2.3.3 RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar

Följande information måste läggas till i årsredovisningen för 2019, som upplysning i not/er:

För varje post ska anges avskrivningsmetod och nyttjandeperiod, uppdelat på egenutvecklat och förvärvat. Upplysning om nedskrivningar saknas. Upplysning ska nämnas om beloppsgränser för väsentligt värde.

9.2.3.4 RKR R4 Materiella anläggningstillgångar

Särskilt viktiga bestämmelser som behöver bekantgöras till berörda, t ex projektledare och ekonomer i exploateringsverksamheten:

Onormala utgifter i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ska inte ingå i tillgångens anskaffningsvärde. Inte heller utgifter som uppenbart hade kunnat undvikas ska ingå i anskaffningsvärdet. Sådana utgifter redovisas i stället som kostnader i resultaträkningen. Även utgifter som inte har en nära anknytning till uppförandet av en tillgång ska redovisas som kostnader i stället för som en del av anskaffningen.

Har en kommun valt att räkna in ränteutgifter i anskaffningsvärdet, ska endast sådana ränteutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av tillverkade tillgångar som tar betydande tid att färdigställa innan de kan användas eller säljas.

Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången kan tas i bruk. Restvärden och fastställda nyttjandeperioder för tillgångar ska systematiskt omprövas. Det kan finnas många skäl till att restvärdet och nyttjandeperioden förändras, som exempelvis minskad prestanda eller förändrat kapacitetsutnyttjande. Om en ny bedömning av nyttjandeperioden väsentligt avviker från tidigare bedömningar, ska avskrivningsbeloppen för inrevarande och framtida perioder justeras.

Återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång, och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs. Har



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

kommunen en fungerande process för att hålla reda på utrangeringar av tillgångar och komponenter?

Noter:

Av 9 kap. 9 § LKBR framgår att en upplysning ska lämnas om bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod för varje post som tas upp som materiell anläggningstillgång. Upplysningskravet är menat att avse den grupp av tillgångar som redovisas som materiella anläggningstillgångar i respektive post i balansräkningen. Balansräkningens uppställningsform anger tre olika poster för materiella anläggningstillgångar: Mark, byggnader och tekniska anläggningar; Maskiner och inventarier; samt Övriga materiella anläggningstillgångar. Bedömd genomsnittlig nyttjandeperiod beräknas genom att, för varje post, summera anskaffningsvärdet (justerat för hur stor del av året redovisningsenheten innehåft tillgången) för de tillgångar som är föremål för avskrivning och dividerar med de av årets avskrivningskostnader som är hänförliga till dessa tillgångar.

För varje post i balansräkningen som tas upp som materiell anläggningstillgång bör upplysning lämnas i not om tillämplig avskrivningsmetod. Enligt 9 kap. 4 § första stycket LKBR ska upplysning lämnas i not om principerna för värdering av tillgångar. En sådan upplysning bör omfatta vilka principer som legat till grund för bedömningen av nyttjandeperioden, och därmed avskrivningstiden. **Denna information saknas i årsredovisningen för 2018.**

Upplysningar ska lämnas i not om vilka beloppsgränser som tillämpas vid bedömningen av vad som ska anses vara inventarier av mindre värde och som därför inte ska aktiveras. **Denna information saknas i årsredovisningen för 2018.**

Om ränta har aktiverats med stöd av 7 kap. 2§ tredje stycket LKBR, ska upplysning om det inräknade beloppet lämnas i not.

9.2.3.5 *RKR R5 Leasing*

För materiella anläggningstillgångar som säljs och sedan hyrs i så kallad sale and lease back ska reavinsten periodiseras över den tid tillgången hyrs. I den stora försäljning av fastigheter som skedde 2013 till kommunala bolag ingick sale and lease back med betydande reavinster för kommunen. Dessa reavinster har inte periodiserats.

En hel del information ska lämnas i not rörande leasing. **Kommunens årsredovisning för 2018 redovisar inte all erforderlig notinformation.**

9.2.3.6 *Nedskrivningar*

Rekommendationen är endast aktuell när nedskrivningar sker. **Prövning av nedskrivningsbehov ska dock ske löpande.**

9.2.3.7 *Finansiella tillgångar och finansiella skulder*

En stor nyhet i lagen här är att finansiella tillgångar och skulder efter första redovisningstillfället ska redovisas till verkligt värde.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

Kommunens andel i pensionsstiftelse ska dock redovisas till anskaffningsvärdet då stiftelsen täcker åtaganden som redovisas som ansvarsförbindelse och inte utgör sådan avsättning i balansräkningen som räknas om till verkligt värde.

9.2.3.8 *RKR R8 Derivat och säkringsredovisning*

För derivatinstrument som har ett för kommunen negativt verkligt värde ska en derivat-skuld redovisas uppgående till derivatinstrumentets verkliga värde på balansdagen. En förutsättning är att derivatinstrumentet inte kvalificerar för säkringsredovisning.

Kommentar: Kommunen har ett negativt värde som inte bokförts då säkringsredovisningen anses effektiv.

Dokumentation ska finnas om syfte och risker med säkringsförfarandet m m.

Exempel på utformning av noter lämnas i rekommendationen, lämpliga att följa eller åtminstone inspireras av, anser vi.

9.2.3.9 *RKR R9 Avsättningar och ansvarsförbindelser*

Kommunen följer rekommendationen.

9.2.3.10 *RKR R10 Pensioner*

Upplysning ska lämnas om antalet visstidsförordnanden för anställda och förtroendevalda samt särskilda villkor som avviker från vad som är normalt.

9.2.3.11 *RKR R11 Extraordinära och jämförelsestörande poster*

Rekommendationen tillämpas när det är aktuellt.

Exploateringsverksamheten redovisas så i årsredovisningen för 2018. Vi anser att exploateringsredovisningen dessutom bör ges en egen redovisning i not, se avsnitt 9.2.4.1 nedan.

9.2.3.12 *RKR R12 Byte av redovisningsprinciper*

För 2019 kan denna rekommendation bli tillämplig bland annat för exploateringsverksamheten och redovisningen av finansiella instrument till verkligt värde.

Jämförelsetalen för föregående år ska räknas om och det egna kapitalet ska korrigeras om väsentliga förändringar sker som effekt av ändrad redovisningsprincip.

9.2.3.13 *RKR R13 Kassaflödesanalys*

En ny sektor i uppställningen är bidrag till infrastruktur, som ska användas om den är tillämplig. Vid ändrade redovisningsprinciper ska jämförelsetal för föregående år räknas om.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

9.2.3.14 RKR R14 Drift och investering

Rekommendationen gäller från 2020. Tidigare tillämpning uppmuntras. Drift respektive investering ska utgöra separata avsnitt i årsredovisningen och inte ingå i förvaltningsberättelsen.

Drift

Avstämning ska redovisas av utfall mot budget. Samma metoder och principer ska tillämpas i utfall och budget.

Investeringar

Fleråriga investeringar ska kunna stämmas av mot beslutade totalutgifter. Även de bolagsinvesteringar fullmäktige tagit ställning till ska redovisas. Avvikelser ska kommenteras. Samma metoder och principer ska tillämpas i utfall och budget. **Vi anser att även ursprunglig budget ska redovisas för större investeringar.**

Drift och investering

Sambanden med årsredovisningens övriga delar ska beskrivas översiktligt. Beloppsmässiga kopplingar ska ges till resultaträkningen och kassaflödesanalysen.

Upplysningar ska lämnas om principerna för ekonomistyrning, även rörande internredovisning.

I rekommendationen finns exempel på uppställningar av redovisningen under dessa avsnitt.

9.2.3.15 RKR R15 Förvaltningsberättelse

Rekommendationen är omfattande, 26 sidor inklusive bilagor.

Det ska tydligt framgå vad som är förvaltningsberättelse. **Här krävs en anpassning för Uppsala kommun i årsredovisningen för 2019.**

Förvaltningsberättelsen ska placeras direkt före RR, BR och kassaflödesanalys. **Här krävs en anpassning för Uppsala kommun i årsredovisningen för 2019.**

Följande huvudrubriker ska gälla:

- **Översikt över verksamhetens utveckling**
- **Den kommunala koncernen**
- **Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning**, t ex risker, konsekvensbeskrivningar, osäkerhetsfaktorer i uppskattningar och bedömningar, vidtagna åtgärder, finansiella risker och policy för att hantera risker. Information om pensioner. Uppföljning av riktlinje för förvaltning av pensionsmedel.
- **Händelser av väsentlig betydelse**
- **Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten**, bland annat styrning, uppföljning, intern kontroll. Budgetavvikelse och förklaringar.
- **God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning**
- **Balanskravsresultat**



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

- **Väsentliga personalförhållanden**
- **Förväntad utveckling**

Hela rekommendationen kräver omfattande anpassningar av kommunens årsredovisning för 2019.

9.2.3.16 RKR R16 Sammanställda räkenskaper

I lag och rekommendation talas om koncern och koncernföretag, begrepp som inte användes i den tidigare kommunala redovisningslagen.

Resultat- och balansräkningar ska ställas upp jämte kommunens, även jämförelseår.

Skatt på årets resultat ska ingå i verksamhetens kostnader. Här krävs anpassning i kommunens årsredovisning för 2019.

Uppskjuten skatt ska ingå i Andra avsättningar. Här krävs anpassning i kommunens årsredovisning för 2019.

Kassaflödet ska redovisas jämte kommunens i kassaflödesanalysen, med jämförelseår.

Dessutom ska följande upplysningar lämnas i not:

- **specificering av skattekostnader avseende bolagsskatt som ingår i posten Verksamhetens kostnader;**

- **specificering av uppskjutna skatter. Upplysningen ska lämnas i noten till posten Andra avsättningar**

Kommunen behöver även analysera om den nya lagens definitioner av koncern påverkar vilka enheter som ska tas in i den sammanställda redovisningen.

9.2.3.17 RKR R17 Delårsrapport

Vår syn på delårsrapporten behandlas ovan under avsnitt 9.1.

Uppsala kommun har inte anpassat delårsrapporten för 2019 till den nya lagen och RKR:s nya rekommendation. Till 2020 behöver en omfattande anpassning ske, lämpligen med utgångspunkt från de anpassningar som görs i årsredovisningen för 2019.

9.2.3.18 RKR R18 Övriga upplysningar som ska lämnas i not

Ny bestämmelse är att information ska lämnas om särredovisningar, dvs redovisningar av olika områden eller verksamheter som sker i andra dokument och andra sammanhang. **Kommunen behöver här inventera vilka sådana särredovisningar som finns.**

Ny bestämmelse är även att kostnaden för räkenskapsrevision ska redovisas. RKR lämnar en definition av vilka kostnader som ska ingå och hur de ska beräknas. **Kommunen behöver här göra en utredning med hjälp av revisionen.**

Även info om totala kostnader för revision kan lämnas och då ska räkenskapsrevisionens kostnad särredovisas.



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

9.2.4 Vägledningar

9.2.4.1 Redovisning av kommunal markexploatering

RKR har ändrat uppfattning i frågan om hur gatukostnadsersättningar och exploateringsavgifter ska intäktsföras. Frågan är viktig och berör mycket väsentliga belopp. Frågan berörs både i den i november 2019 reviderade R2 Intäkter och i vägledningen Redovisning av kommunal markexploatering från maj 2019. Denna vägledning är just det, en vägledning, och inte en rekommendation. Både rekommendationen och vägledningen gäller från 2020 med uppmuntran om tidigare tillämpning. **För Uppsala kommun berör frågan mycket stora belopp i såväl resultat- som balansräkningar.**

RKR menar att en kommun typiskt sett har fullgjort sitt åtagande när vägen är färdigställd och att ersättningen från fastighetsägarna ska intäktsföras i sin helhet då. Ett antal större kommuner framför allt i Stockholmsområdet har argumenterat för att fastighetsägaren inte betalar blott för en visuell och momentan upplevelse av en väg utan för dess funktion och att såväl kommunens rätt att ta betalt som kommunens skyldighet att hålla vägen farbar framgår av plan- och bygglagen, av vilket följer att betalningen för vägen ska möta avskrivningen på vägen.

Särredovisning av markexploateringen som sådan ska ske i not och upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen. Exempel på utformning av denna redovisning lämnas i vägledningen. **Uppsala kommun har enligt vår uppfattning en hel del att utveckla i redovisningen av markexploateringen i årsredovisningen.**

9.2.5 Informationer

9.2.5.1 Övergång till LKBR

I den mån ny/a redovisningsprincip/er kommer att tillämpas inom något område ska även jämförelsesiffror för föregående år räknas om i såväl resultat- som balansräkningar. **För Uppsala kommun kan det framför allt gälla exploateringsredovisningen.**

9.2.6 Målstyrning och intern kontroll

Kommunen har en målstyrning som bland annat omfattar nio långsiktiga inriktningsmål. Uppföljning sker genom mätning av ca 70 indikatorer fördelade på de nio målen. Uppfyllelsen bedöms utifrån trendmässiga utfall för varje indikator och genom jämförelser med andra kommuner med liknande förutsättningar.

Vi rekommenderar att i förvaltningsberättelsen ges en kortfattad utvärdering av måluppfyllelsen och att en detaljerad redovisning sker av utfall, trender och jämförelser av indikatorer i bilaga till årsredovisningen eller som självständigt dokument som kan ingå i samma beslutspunkt på fullmäktigesammanträdet när årsredovisningen behandlas, eller som egen beslutspunkt.

Kommunfullmäktige har även fastställt drygt 100 uppdrag åt nämnderna att fullgöra. Vi rekommenderar att redovisningen av dessa uppdrag sker på samma sätt



Uppsala kommun
Rapport granskning efterlevnad LKBR
KPMG AB
2019-12-13

som för mål och indikatorer, dvs med kortfattad utvärdering i förvaltningsberättelsen och mer detaljerad redovisning i bilaga eller separat dokument.

Även för den interna kontrollen föreslår vi samma struktur på redovisningen, dvs en kortfattad utvärdering i förvaltningsberättelsen och en mer omfattande redovisning av detaljer i bilaga eller separat dokument. Bilagan/det separata dokumentet kan då innehålla bland annat en uppställning över utfallet av nämndernas uppföljning av den interna kontrollen enligt plan, såsom hur många områden, hur många stickprov, hur många avvikelser i stickproven m m.

Vi erinrar om att måloppfyllelse, uppdragsgenomförande och kvalitet på intern kontroll har mycket stor betydelse för fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet för nämnder och nämndsledamöter. Vi har även förståelse för kommunens ambition att lämna så mycket information som möjligt i årsredovisningen men vår bedömning är att årsredovisningen för t ex 2018 inte är läsvänlig och att vana läsare av årsredovisningar har svårt att hitta den information man söker.

9.2.7 Nämndernas verksamhetsberättelser

Nämnderna och bolagen upprättar egna, fylliga årsredovisningar över sina verksamheter. I kommunens årsredovisning tas in kortare verksamhetsberättelser.

Vi rekommenderar att de verksamhetsberättelser som tas in i årsredovisningen hålls så korta som möjligt där och att det tydliggörs att de redovisningarna är del av förvaltningsberättelsen, under lämpligt avsnitt där.

Nämnders och bolags egna årsredovisningar kan därutöver utgöra bilagor till kommunens årsredovisning.

KPMG, dag som ovan

Bo Ädel
Auktoriserad revisor
Certifierad kommunal yrkesrevisor

Detta dokument med bilagor har upprättats enbart för i dokumentet angiven uppdragsgivare och är baserat på det särskilda uppdrag som är avtalet mellan KPMG AB och uppdragsgivaren. KPMG AB tar inte ansvar för om andra än uppdragsgivaren använder dokumentet och informationen i dokumentet. Informationen i dokumentet kan bara garanteras vara aktuell vid tidpunkten för publicerandet av detta dokument. Huruvida detta dokument ska anses vara allmän handling hos mottagaren regleras i offentlighets- och sekretesslagen samt i tryckfrihetsförordningen.