Uppsala kommun

KOMMUNREVISIONEN
Missivskrivelse

Datum:
2019-04-12

Diarienummer:
KRN-2019/20

Mottagare

Kommunstyrelsen
Kommunfullmäktige

Svar senast 2019-08-31
För kännedom

Granskning av exploateringsredovisningen

KPMG har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Uppsala kommun upp-dragits att granska de genomlysningar och rättelser i redovisningen som gjorts i slutet av 2018 och början av 2019 och att även bedöma orsaker till att arbetet dragit ut på tiden i flera år.

Redovisningen av exploateringsverksamheten har i många år haft stora brister och felaktigheter vilket påpekats i revisorernas uttalanden över delårsrapporter och revisionsberättelser de senaste åren. Revisorerna har konstaterat att kommunen inte följer lag och god redovisningssed inom detta område. Då exploateringen omfattar mycket stora belopp innebär det att varken de-lårsrapporter, årsredovisningar och löpande redovisning följer lag och god redovisningssed.

Revisionen framförde i slutet av 2015 efter av PwC genomförd granskning stark kritik över brister i processer och rutiner i exploateringsverksamheten och påpekade bland annat att dokumentationen av exploateringsprojekt var undermålig och att stor risk fanns för felaktigheter i redovisningen. Redan i granskningen av 2013 års årsredovisning hade detta påtalats.

I KPMGs intervjuer under senhösten 2018 med projektledare m fl i exploaterings-verksamheten framkom stora brister i styrning och uppföljning av projekt.

KPMG har av de förtroendevalda revisorerna uppdragits att granska de genom-lysningar och rättelser i redovisningen som gjorts i slutet av 2018 och början av 2019 och att även bedöma orsaker till att arbetet dragit ut på tiden i flera år.

Med utgångspunkt ifrån vad som framkommit i den genomförda granskningen gör vi följande bedömningar, rörande:

Redovisning:

- De stora felen av exploateringsredovisningen är till största delen åtgärdade i årsredovisningen för 2018 som därmed redovisar utifrån väsentlighetsperspektiv korrekta resultat- och balansräkningar för 2018. Jämförelseåret 2017 är inkorrekt.

Postadress: Uppsala kommun, Kommunrevisionen, 753 75 Uppsala
Kommunrevisionens kansli, telefon: 018-727 11 32
E-post: Kommunrevisionen@uppsala.se
www.uppsala.se

- Vissa rättningar kommer att ske under 2019 som avser tidigare period. Det är vår bedömning att de beloppsmässiga konsekvenserna inte är väsentliga.
- Efter 31 mars 2019 återstår ett större projekt att genomlysa och rätta. Enligt kommunledningen kommer den rättningen inte att omfatta väsentliga belopp, sett i kommunperspektiv.

Styrning och ledning:

- Den modell som nu tillämpas för exploateringskontrakt tillsammans med att kommunen nu även tillämpar korrekta redovisningsprinciper ger förutsättningar för en korrekt redovisning och även en ändamålsenlig ekonomisk styrning och uppföljning av exploateringen i stort och i enskilda projekt.
- Vi bedömer att den pågående organisationsförändringen i exploateringsavdelningen kommer att ge bättre förutsättningar att styra och följa upp exploateringsprojekt.
- Ett ändamålsenligt systemstöd saknas fortfarande. Vi ser en stor risk för att redovisningen inom kort igen kommer att förlora i både kvalitet och transparens om inte sådant stöd implementeras snarast.
- Vi ser även en risk att kommunen inte har tillräckligt stöd för sin finansiella planering i avsaknad av ändamålsenligt systemstöd för både portfölj- och projekt-styrning.

Ansvarsfrågan:

Det är de förtroendevalda revisorerna som gör ansvarsprövningen, som ett viktigt underlag till fullmäktiges beslut rörande ansvarsfrihet. I revisionsberättelsen för 2018 ska revisorerna uttala sig rörande ansvarsfrihet för verksamhetsåret 2018, inte för tidigare år. Det sakkunniga biträdets uppgift är att bidra med underlag till de förtroendevalda revisorernas ansvarsprövning genom att utreda, bedöma och avrapportera sakförhållanden.

Vi har i vår granskning kommit till följande slutsatser och bedömningar:

- Det ansvariga politiska organet är kommunstyrelsen. Exploateringsverksamheten drivs av en avdelning under kommunstyrelsen och redovisningen utförs av personal på kommun-ledningskontoret som sorterar under kommunstyrelsen. Det är även kommunstyrelsen som upprättar delårsrapporter och årsredovisningar. IT-frågor som systemstöd hanteras av personal på kommunledningskontoret under kommunstyrelsen. Slutligen har kommunstyrelsen även det övergripande ansvaret för kommunens ekonomi och exploateringsverksamheten har mycket stor påverkan på och betydelse för ekonomin.

- Mål och budget för 2019-2021 är felaktig vad gäller exploateringsredovisningen. Verksamheten budgeteras inte utefter förväntat utfall för markförsäljningar m m. Kommunstyrelsen bereder budgetärendet.

- Årsredovisningen för 2017 gav en felaktig bild av kommunens finansiella resultat och ställning. Årsredovisningen innehöll en hel del information om exploateringen men den var inte tillräckligt transparent. Under 2017 och 2018 har mark-försäljningar om totalt 1,7 miljarder kr rättats, med oredovisade vinster på ca 1 miljard kr. Anläggningstillgångar för ca 700 mkr har korrigerats i redovisningen. Drygt 300 mkr i exploateringsavgifter har rättats. Belopps-mässigt ungefär hälften av dessa rätt-

ningar har gjorts i årsredovisningen för 2018, drygt 70 projekt. Under 2019 har rättningar skett i ytterligare drygt 10 projekt. Den bild som gavs i årsredovisningen för 2017 var att en betydligt större del av de bedömda totala felaktigheterna hade rättats då.

- En annan bild som gavs i årsredovisningen för 2017 var att genomlysning och rättningar skulle färdigställas under 2018. I augusti gavs ett annat besked. Arbetet tog ordentlig fart i november-december men tiden har inte räckt till för att slutföra genomlysning och rättningar för beaktande i årsredovisningen för 2018.

- Med hänsyn till den omfattande kommunikation från revisorerna till kommunstyrelsen som föregått år 2018 och även inkluderade revisionsberättelsen för 2017 anser vi att kommunstyrelsen inte tagit sitt ansvar för denna väsentliga fråga under 2018. Den enda politiska behandling som finns dokumenterad är beslut i augusti att ännu en gång frångå tidigare utfästelser om tidplan för arbetet med genomlysning och rättningar. Det rimliga beslutet i augusti då borde ha varit att inte acceptera tjänsteskrivelsen. Efter revisionens starka kritik och uttalande över delårsrapporten i fullmäktige tog arbetet med genomlysning och rättningar fart. Det utförda arbetet har både visat att väsentliga fel kvarstod i ett stort antal projekt och att det var möjligt att genomföra ett stort rättelsearbete för att undanröja de väsentliga osäkerheterna och skapa förutsättningar för framtida styrning, ledning, uppföljning och redovisning. Det har rört sig om en fråga om prioriteringar och att skapa resurser. Kommunstyrelsen har inte gett tillräcklig prioritet till denna fråga.

- Kommunstyrelsens presidium och kommunens ledande tjänstemän har uttryckt att en löpande dialog förts mellan politiker och tjänstemän rörande denna fråga. I maj 2018 hölls ett möte där ansvariga tjänstemän kom fram till att stora resurser skulle behövas för återstående genomlysning. Dessa resurser borde då ha tillsatts av kommunstyrelsen i stället för att efter sommaren ännu en gång skjuta på arbetet.

- I slutet av mars 2019, i slutfasen av arbetet med genomlysning, konstaterar ansvariga tjänstemän att organisationen inte varit mogen för att hantera frågan om systemstöd förrän nu när ordning skapats i processer, organisation och redovisning m m. det är vår uppfattning att kommunstyrelsen långt tidigare borde ha kommit till slutsatsen att det inte enbart rört sig om en redovisningsfråga och tillsatt nödvändiga resurser inte i december 2018 utan i januari 2018.

- Vi har i vår granskning inte funnit att kommunstyrelsen har någon formell process för att hantera allvarlig kritik i revisionsberättelser och uttalanden om delårsrapport. I denna fråga har det rört sig om att revisorerna uttalat att redovisningen inte följt lag och god redovisningssed.

- Den avgående kommunstyrelsen har därmed inte agerat tillräckligt under 2018 för att genomlysa och rätta redovisningen i projekten. Det arbetet har varit en förutsättning inte bara för en korrekt redovisning utan även för en ändamålsenlig och effektiv framtida styrning, ledning och uppföljning av exploateringsverksamheten och enskilda projekt.

- Kommunstyrelsen har inte heller agerat tillräckligt för att se till att exploateringen har det systemstöd som krävs för styrning, ledning och uppföljning.

Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, redovisar i skriften God revisionssed nio olika grunder för kritik i revisionsberättelsen. Grunder som kan vara aktuella för 2018 enligt KPMGs bedömning:

- Otillräcklig beredning av ärenden. Exploateringsverksamheten budgeteras inte korrekt, varken för 2018 eller 2019-2021.
- Brister i styrning och intern kontroll av verksamhet.
- Brister i styrning och kontroll av ekonomi.

I bedömningen av graden av kritik är det rimligt att beakta det arbete som nedlagts från och med slutet av 2018 för att åtgärda brister i redovisning och organisationsstruktur.

Vi lämnar följande rekommendationer:

- Exploateringsverksamheten måste budgeteras så korrekt som möjligt i Mål och budget. Det gäller resultaträkning, balansräkning, kassaflöde och soliditetspåverkan.
- Säkerställ att organisation och projektorganisationer har ändamålsenliga strukturer.
- Större projekt bör efterkalkyleras efter varje etapp och återrapporteras till kommunstyrelsen, i stora projekt även till kommunfullmäktige.
- Till varje projekt måste knytas ekonom med goda kunskaper i både ekonomi-styrning och redovisning.
- Säkerställ att projektledare m fl ges löpande utbildning och kompetensutveckling.
- Ändamålsenligt systemstöd måste implementeras.
- Tydliggör ansvaret för avstämningar av projekt samt resultat- och balanskonton kopplade till exploateringsredovisningen.
- Lämna erforderliga tilläggsupplysningar i årsredovisningen.
- Skriv in i nämndernas reglementen ansvar för att behandla frågor som väcks av revisorerna, i revisionsberättelser eller på annat sätt, inom sina respektive ansvarsområden

För kommunrevisionen

Karolina Larfors

Karolina Larfors, ordförande

Granskning av exploa-teringsredovisningen

Granskningsrapport

Uppsala kommun

KPMG AB

2019-04-01

Antal sidor 26

© 2019 KPMG AB, a Swedish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved

Uppsala kommun
Granskning av exploateringsredovisningen
Rapport
2019-04-01

Innehållsförteckning

1	Inledning och sammanfattning	1
2	Bakgrund	4
3	Syften och granskningsfrågor	5
4	Avgränsning	6
5	Revisionskriterier	6
6	Ansvariga politiska organ	6
7	Metod	6
8	Projektorganisation	7
9	Resultatet av granskningen	7
9.1	Redovisningen	7
9.1.1	Regelverk tillämpliga vid exploateringsverksamhet	7
9.1.2	Regler för hur rättelser ska redovisas	8
9.1.3	Tidigare tillämpad redovisning i Uppsala kommun	8
9.1.4	Rättningar i boksluten 2016, 2017 och 2018	9
9.1.5	Har rättningarna skett på rätt sätt?	10
9.1.6	Konsekvenser av tidigare fel och framtida redovisning	10
9.1.7	Löpande redovisning	11
9.1.8	Årsredovisning 2018	12
9.2	Rättelseprocessen 2018	13
9.3	Ekonomistyrning	14
9.3.1	God ekonomisk hushållning	14
9.3.2	Budgetfrågor	14
9.3.3	Projektstyrning	15
9.4	Ansvarsfrågan	16
9.4.1	Politiska organ respektive förvaltningar	16
9.4.2	Texter om exploateringsredovisningen i årsredovisningen för 2017	18
9.4.3	Kommunikation mellan revisorerna och kommunstyrelsen	18
9.5	Slutsatser och rekommendationer	23

© 2019 KPMG AB, a Swedish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved

Error! Unknown document property name.**KPMG öppen**

Uppsala kommun
Granskning av exploateringsredovisningen
Rapport
2019-04-01

1 Inledning och sammanfattning

Redovisningen av exploateringsverksamheten har i många år haft stora brister och felaktigheter vilket påpekats i revisorernas uttalanden över delårsrapporter och revisionsberättelser de senaste åren. Revisorerna har konstaterat att kommunen inte följer lag och god redovisningssed inom detta område. Då exploateringen omfattar mycket stora belopp innebär det att varken delårsrapporter, årsredovisningar och löpande redovisning följer lag och god redovisningssed.

Revisionen framförde i slutet av 2015 efter av PWC genomförd granskning stark kritik över brister i processer och rutiner i exploateringsverksamheten och påpekade bland annat att dokumentationen av exploateringsprojekt var undermålig och att stor risk fanns för felaktigheter i redovisningen. Redan i granskningen av 2013 års årsredovisning hade detta påtalats.

I KPMGs intervjuer under senhösten 2018 med projektledare m fl i exploateringsverksamheten framkom stora brister i styrning och uppföljning av projekt.

KPMG har av de förtroendevalda revisorerna uppdragits att granska de genomlysningar och rättelser i redovisningen som gjorts i slutet av 2018 och början av 2019 och att även bedöma orsaker till att arbetet dragit ut på tiden i flera år.

Med utgångspunkt ifrån vad som framkommit i den genomförda granskningen gör vi följande bedömningar, rörande:

Redovisning:

- De stora felen av exploateringsredovisningen är till största delen åtgärdade i årsredovisningen för 2018 som därmed redovisar utifrån väsentlighetsperspektiv korrekta resultat- och balansräkningar för 2018. Jämförelseåret 2017 är inkorrekt.
- Vissa tillkommande rättningar har skett under 2019 som avser tidigare period. Det är vår bedömning att de beloppsmässiga konsekvenserna inte är väsentliga.
- Efter 31 mars 2019 återstår ett större projekt att genomlysa och rätta. Enligt kommunledningen kommer den rättningen inte att omfatta väsentliga belopp, sett i kommunperspektiv.

Styrning och ledning:

- Den modell som nu tillämpas för exploateringskontrakt tillsammans med att kommunen nu även tillämpar korrekta redovisningsprinciper ger förutsättningar för en korrekt redovisning och även en ändamålsenlig ekonomisk styrning och uppföljning av exploateringen i stort och i enskilda projekt.
- Vi bedömer att den pågående organisationsförändringen i exploateringsavdelningen kommer att ge bättre förutsättningar att styra och följa upp exploateringsprojekt.
- Ett ändamålsenligt systemstöd saknas fortfarande. Vi ser en stor risk för att redovisningen inom kort igen kommer att förlora i både kvalitet och transparens om inte sådant stöd implementeras snarast.
- Vi ser även en risk att kommunen inte har tillräckligt stöd för sin finansiella planering i avsaknad av ändamålsenligt systemstöd för både portfölj- och projektstyrning.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Uppsala kommun
Granskning av exploateringsredovisningen
Rapport
2019-04-01

Ansvarsfrågan:

Det är de förtroendevalda revisorerna som gör ansvarsprövningen, som ett viktigt underlag till fullmäktiges beslut rörande ansvarsfrihet. I revisionsberättelsen för 2018 ska revisorerna uttala sig rörande ansvarsfrihet för verksamhetsåret 2018, inte för tidigare år. Det sakkunniga biträdets uppgift är att bidra med underlag till de förtroendevalda revisorernas ansvarsprövning genom att utreda, bedöma och avrapportera sakförhållanden.

Vi har i vår granskning kommit till följande slutsatser och bedömningar:

- Det ansvariga politiska organet är kommunstyrelsen. Exploateringsverksamheten drivs av en avdelning under kommunstyrelsen och redovisningen utförs av personal på kommunledningskontoret som sorterar under kommunstyrelsen. Det är även kommunstyrelsen som upprättar delårsrapporter och årsredovisningar. IT-frågor som systemstöd hanteras av personal på kommunledningskontoret under kommunstyrelsen. Slutligen har kommunstyrelsen även det övergripande ansvaret för kommunens ekonomi och exploateringsverksamheten har mycket stor påverkan på och betydelse för ekonomin.
- Mål och budget för 2019-2021 är felaktig vad gäller exploateringsredovisningen. Verksamheten budgeteras inte utefter förväntat utfall för markförsäljningar m m. Kommunstyrelsen bereder budgetärendet.
- Årsredovisningen för 2017 gav en felaktig bild av kommunens finansiella resultat och ställning. Årsredovisningen innehöll en hel del information om exploateringen men den var inte tillräckligt transparent. Under 2017 och 2018 har markförsäljningar om totalt 1,7 miljarder kr rättats, med oredovisade vinster på ca 1 miljard kr. Anläggningstillgångar för ca 700 mkr har korrigerats i redovisningen. Drygt 300 mkr i exploateringsavgifter har rättats. Beloppsmässigt ungefär hälften av dessa rättningar har gjorts i årsredovisningen för 2018, drygt 70 projekt. Under 2019 har rättningar skett i ytterligare drygt 10 projekt. Den bild som gavs i årsredovisningen för 2017 var att en betydligt större del av de bedömda totala felaktigheterna hade rättats då.
- En annan bild som gavs i årsredovisningen för 2017 var att genomlysning och rättningar skulle färdigställas under 2018. I augusti gavs ett annat besked. Arbetet tog ordentlig fart i november-december men tiden har inte räckt till för att slutföra genomlysning och rättningar för beaktande i årsredovisningen för 2018.
- Med hänsyn till den omfattande kommunikation från revisorerna till kommunstyrelsen som föregått år 2018 och även inkluderade revisionsberättelsen för 2017 anser vi att kommunstyrelsen inte tagit sitt ansvar för denna väsentliga fråga under 2018. Den enda politiska behandling som finns dokumenterad är beslut i augusti att ännu en gång frångå tidigare utfästelser om tidplan för arbetet med genomlysning och rättningar. Det rimliga beslutet i augusti då borde ha varit att inte acceptera tjänsteskrivelsen. Efter revisionens starka kritik och uttalande över delårsrapporten i fullmäktige tog arbetet med genomlysning och rättningar fart. Det utförda arbetet har både visat att väsentliga fel kvarstod i ett stort antal projekt och att det var möjligt att genomföra ett stort rättelsearbete för att undanröja de väsentliga osäkerheterna och skapa förutsättningar för framtida styrning, ledning, uppföljning och redovisning. Det har rört sig om en fråga om prioriteringar och att skapa resurser. Kommunstyrelsen har inte gett tillräcklig prioritet till denna fråga.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Kommunstyrelsens presidium och kommunens ledande tjänstemän har uttryckt att en löpande dialog förts mellan politiker och tjänstemän rörande denna fråga. I maj 2018 hölls ett möte där ansvariga tjänstemän kom fram till att stora resurser skulle behövas för återstående genomlysning. Dessa resurser borde då ha tillsatts av kommunstyrelsen i stället för att efter sommaren ännu en gång skjuta på arbetet.
- I slutet av mars 2019, i slutfasen av arbetet med genomlysning, konstaterar ansvariga tjänstemän att organisationen inte varit mogen för att hantera frågan om systemstöd förrän nu när ordning skapats i processer, organisation och redovisning m m. det är vår uppfattning att kommunstyrelsen långt tidigare borde ha kommit till slutsatsen att det inte enbart rört sig om en redovisningsfråga och tillsatt nödvändiga resurser inte i december 2018 utan i januari 2018.
- Vi har i vår granskning inte funnit att kommunstyrelsen har någon formell process för att hantera allvarlig kritik i revisionsberättelser och uttalanden om delårsrapport. I denna fråga har det rört sig om att revisorerna uttalat att redovisningen inte följt lag och god redovisningssed.
- Den avgående kommunstyrelsen har därmed inte agerat tillräckligt under 2018 för att genomlysa och rätta redovisningen i projekten. Det arbetet har varit en förutsättning inte bara för en korrekt redovisning utan även för en ändamålsenlig och effektiv framtida styrning, ledning och uppföljning av exploateringsverksamheten och enskilda projekt.
- Kommunstyrelsen har inte heller agerat tillräckligt för att se till att exploateringen har det systemstöd som krävs för styrning, ledning och uppföljning.

Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, redovisar i skriften God revisionssed nio olika grunder för kritik i revisionsberättelsen. Grunder som kan vara aktuella för 2018 enligt KPMGs bedömning:

- Otillräcklig beredning av ärenden. Exploateringsverksamheten budgeteras inte korrekt, varken för 2018 eller 2019-2021.
- Brister i styrning och intern kontroll av verksamhet.
- Brister i styrning och kontroll av ekonomi.

I bedömningen av graden av kritik är det rimligt att beakta det arbete som nedlagts från och med slutet av 2018 för att åtgärda brister i redovisning och organisationsstruktur.

Vi lämnar följande rekommendationer:

- Exploateringsverksamheten måste budgeteras så korrekt som möjligt i Mål och budget. Det gäller resultaträkning, balansräkning, kassaflöde och soliditetspåverkan.
- Säkerställ att organisation och projektorganisationer har ändamålsenliga strukturer.
- Större projekt bör efterkalkyleras efter varje etapp och återrapporteras till kommunstyrelsen, i stora projekt även till kommunfullmäktige.
- Till varje projekt måste knytas ekonom med goda kunskaper i både ekonomistyrning och redovisning.
- Säkerställ att projektledare m fl ges löpande utbildning och kompetensutveckling.
- Ändamålsenligt systemstöd måste implementeras.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Tydliggör ansvaret för avstämningar av projekt samt resultat- och balanskonton kopplade till exploateringsredovisningen.
- Lämna erforderliga tilläggsupplysningar i årsredovisningen.
- Skriv in i nämndernas reglementen ansvar för att behandla frågor som väcks av revisorerna, i revisionsberättelser eller på annat sätt, inom sina respektive ansvarsområden

2 Bakgrund

Uppsala kommun har en omfattande exploateringsverksamhet som kommer att växa ytterligare de närmaste decennierna. Stora pågående projekt finns bland annat i Gränby, Östra Salabacke, Rosendal och Ulleråker.

Redovisningen av exploateringsverksamheten har i många år haft stora brister och felaktigheter vilket påpekats i revisorernas uttalanden över delårsrapporter och revisionsberättelser de senaste åren och revisorerna har konstaterat att kommunen inte följer lag och god redovisningssed inom detta område vilket innebär att delårsrapporter, årsredovisningar och löpande redovisning inte följer lag och god redovisningssed.

Revisionen framförde i slutet av 2015 efter av PWC genomförd granskning stark kritik över brister i processer och rutiner i exploateringsverksamheten och påpekade bland annat att dokumentationen av exploateringsprojekt var undermålig och att stor risk fanns för felaktigheter i redovisningen. Redan i granskningen av 2013 års årsredovisning hade detta påtalats.

I granskningen av 2016 års räkenskaper genomförde KPMG en riktad granskning mot exploateringsredovisningen. Granskningen omfattade läsning och analys av ca 170 köpekontrakt, köpebrev och exploateringsavtal m m i 25 olika projekt och visade mycket stora felaktigheter i redovisningen. Revisorerna har därefter i mycket starka ordalag både i möten med KS presidium och ansvariga högre tjänstemän samt i uttalanden över delårsrapporter och i revisionsberättelser uttryckt att rättning måste ske med stor skyndsamhet och att arbetet måste prioriteras.

Efter det att årsredovisningen för 2017 fastställdes i april 2018 med löfte om att rättningarna skulle färdigställas fastställde KS i slutet av augusti 2018 ett yttrande över en av KPMG genomförd uppföljning av PWCs under 2015 genomförda granskning. I det yttrandet säger KS att det finns en målsättning att färdigställa rättningarna under första halvåret 2019, således inte under 2018.

Kommunledningen, politiker och tjänstemän, har hänvisat till att rättningsprocessen, benämnd genomlysning, varit både tidskrävande och komplicerad i det att genomlysningen omfattat upp till 25-30 år gamla projekt.

I den granskning av delårsrapporten för 2018 som inleddes av KPMG i slutet av september konstaterades att ingen genomlysning av betydelse skett under 2018. I senare intervjuer har även framkommit att genomlysningsarbetet under 2017 genomfördes enbart i november och december det året. Vidare har framkommit kvarstående stora brister i processerna för exploateringsverksamheten inklusive avsaknad av systemstöd och stora brister i styrning, ledning och uppföljning av verksamheten.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Det har även framkommit att stora delar av omföringarna i bokslutet för 2017 var ofullständiga. Stora belopp som flyttades från omsättningstillgång till anläggningstillgång lades på konto för pågående nyanläggning och redovisades så i årsredovisningen. En hel del av dessa anläggningar var färdigställda, i vissa fall för upp till tio år sedan, och borde ha bokförts på konto för färdig anläggning och redovisas så i årsredovisningen, dvs gata, väg, gång- och cykelväg etc. Avskrivning borde ha påbörjats det år anläggningarna färdigställdes, dvs i vissa fall för upp till tio år sedan.

Revisorerna riktade i sitt uttalande över delårsrapporten för 2018, både muntligt och skriftligt till kommunfullmäktige, stark kritik mot att redovisningen fortfarande var felaktig och att rättelsearbetet av tidigare år i stort inte utförts under årets första nio månader trots löftet i årsredovisningen för 2017 att slutföra arbetet under 2018. I stället hade en ytterligare förskjutning i tidplanen aviserats.

I november 2018 inledde kommunen ett omfattande arbete för att trots allt hinna genomlysa och rätta större delen av de kvarvarande redovisningsmässiga felaktigheterna från tidigare år med målet att årsredovisningen för 2018 ska vara i allt väsentligt korrekt.

De förtroendevalda revisorerna har i sin fortsatta riskanalys för 2018 beslutat att en granskning av genomlysningen och rättningarna av exploateringsprojekt ska genomföras. Granskningen ska även omfatta att utreda och bedöma orsaker till att genomlysningen tagit oacceptabelt lång tid.

Uppdraget ingår i revisionsplanen för år 2018.

3 Syften och granskningsfrågor

Granskningen har haft två syften:

1) Att granska och bedöma om de rättningar som görs av exploateringsredovisningen i bokslutet och årsredovisningen för 2018 är i allt väsentligt fullständiga och korrekta och att redovisningen därefter är i allt väsentligt korrekt. Granskningen är i denna del ett komplement till granskningen av årsredovisningen.
2) Att utreda och bedöma orsaker till att rättningen av exploateringsredovisningen tagit oacceptabelt lång tid. Inom ramen för det syftet avses bland annat att besvara följande frågor:
    a. Hur fördelar sig ansvaret för felaktigheterna mellan politiker och tjänstemän?
    b. Hur fördelar sig ansvaret mellan olika politiska organ och mellan olika förvaltningar?
    c. Hur ser kommunstyrelsens process ut för att åtgärda brister som föranleder allvarlig kritik, anmärkning eller av revisorerna avstyrkt ansvarsfrihet avseende förhållanden och områden för vilka kommunstyrelsen har ett ansvar, inklusive delårsrapporter, årsredovisningar och löpande bokföring?
3) Finns det tillräckliga resurser i organisationen vad gäller exploateringsverksamheten?

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

4 Avgränsning

Granskningen har i huvudsak avsett processer och rutiner vid granskningstidpunkten 2018 samt bokslut och utkast till årsredovisning för 2018.

5 Revisionskriterier

Granskningen har utgått ifrån lagen om kommunal redovisning, rekommendationer m m från Rådet för kommunal redovisning och internt fastställda styrdokument.

6 Ansvariga politiska organ

Granskningen har i huvudsak berört kommunstyrelsen och kommunstyrelsens mark- och exploateringsutskott.

7 Metod

Granskningen har genomförts genom:

- Intervjuer, samtal och diskussioner med ledamöter i kommunstyrelsen och kommunens högsta tjänstemän
- Intervjuer med chef för mark och exploatering och ekonomer vid kommunledningskontoret med ansvar för exploateringsredovisning
- Intervjuer med projektledare inom exploateringsverksamheten
- Inhämtning och analys av fastställda styrdokument med betydelse för exploateringsredovisningen
- Bedömning av ändamålsenlighet i fastställda styrdokument, processer och rutiner
- Bedömning av efterlevnad av styrdokument, processer och rutiner
- Utredning och bedömning av orsaker till att exploateringsredovisningen fortfarande inte är rättad och fortfarande inte fungerar ändamålsenligt
- Granskning av genomlysning och rättningar inkluderande följande moment:
    - Görs korrekta antaganden
    - Görs korrekta fördelningar av kostnader på mark och anläggningar
    - Finns acceptabla underlag för de transaktioner som hänförs till mark, anläggning, försäljning, periodisering eller annat
    - Redovisas rättningar korrekt, inkluderande omräkning av resultaträkningen för 2017 och med bokföring direkt mot eget kapital för poster avseende 2016 och bakåt
    - Detaljgranskning av ett antal större projekt, både avslut och kvarvarande poster
    - Finns tillfredsställande dokumentation för de poster som bedöms ska ligga på konto 1470 Exploateringsfastigheter

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Finns tillfredsställande dokumentation för de poster som bedöms ska ligga på konto 1170 pågående nyanläggning
- Finns det en kvalitetssäkring av nya posters bokföring på 1170 och 1470?

- 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 Redovisningen

9.1.1 Regelverk tillämpliga vid exploateringsverksamhet

Till och med bokslutet för 2018 gäller för kommuner Lagen om kommunal redovisning, KRL. I kapitel 6 finns regler om anläggningstillgångar;

- 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.

- Av 4§ framgår att anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska skrivas av systematiskt över livslängden.

För exploateringsprojekt innebär det t ex att när en väg, gata, tunnel, bro, rondell, gång- och cykelbana m m börjar byggas ska den redovisas som pågående nyanläggning. När den färdigställts och tas i bruk ska den börja skrivas av.

Rådet för kommunal redovisning, RKR, har gett ut skriften Redovisning av kommunal markexploatering, en praktisk vägledning med exempel. Av betydelse är också RKRs rekommendation 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar. Av vägledningen och rekommendationen framgår att

- försäljning av mark ska redovisas som intäkt vid tillträdet
- utgifterna för marken ska redovisas som omsättningstillgång tills den säljs
- vid försäljningstidpunkten (tillträdet) redovisas dessa utgifter som kostnad
- mark som inte avses att säljas redovisas som anläggningstillgång
- intäkter som kommunen erhåller för uppförande av infrastruktur (gator, vägar m m) kan utgöras av exploateringsavgifter från byggbolag, gatukostnadsersättning från fastighetsägare, statliga bidrag m m, dessa intäkter ska periodiseras mot avskrivningarna på tillgångarna

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Från och med verksamhetsåret 2019 gäller Lag om kommunal bokföring och redovisning, LKBR. Kapitel 7 innehåller bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Reglerna är oförändrade jämfört med den tidigare KRL. I den nya lagen har i 4 kap 4§ tydliggjorts ett antal principer, bland annat:

- intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen
- de olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av ska värderas var för sig
- tillgångar och skulder får inte kvittas mot varandra
- inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra

9.1.2 Regler för hur rättelser ska redovisas

Till och med bokslutet för 2018 gäller RKRs rekommendation 14.1. Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel. Vad gäller kommunens redovisning av exploateringsverksamhet rör det sig inte om byte av redovisningsprinciper utan rättelser av fel. Av rekommendationen framgår:

- Fel som inte är väsentliga skall rättas under den period som felet upptäcks. Rättelsen påverkar därmed i sin helhet resultat och ställning för denna period.
- Väsentliga fel under tidigare perioder skall, när det är praktiskt genomförbart, retroaktivt rättas i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felen. Rättelse görs genom omräkning av jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felen uppkom.
- När rättelse av väsentliga fel görs skall upplysning lämnas om

a) karaktären av felet i den tidigare perioden,

b) för varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna och

c) om retroaktiv omräkning är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när felet har rättats.

För Uppsala kommuns del innebär reglerna att de rättningar som görs till största delen ska ske mot eget kapital. För innevarande år och framåt ska redovisningen vara korrekt och då uppstår inga väsentliga fel att rätta.

Från och med verksamhetsåret 2019 gäller rekommendationen RKR R12 Byte av redovisningsprinciper m m, med samma regler rörande rättelser av fel som gällde enligt den tidigare rekommendationen.

9.1.3 Tidigare tillämpad redovisning 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 har inte varit synliga i balans-

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

räkningen där de innan rättningar påbörjades 2017 ingick som del av *omsättningstillgången* Exploateringsfastigheter med ett negativt saldo på -561 mnkr i årsredovisningen för 2015 och -559 mnkr 2014.

En tillgång ska inte redovisas som skuld, en skuld ska inte redovisas som tillgång. Redan det faktum att exploateringsfastigheterna redovisats som en skuld båda åren, därtill med ca en halv miljard kr båda åren, visade helt öppet i årsredovisningarna för de åren att redovisningen var felaktig. Ingen notupplysning kommenterade eller förklarade felaktigheterna. I årsredovisningen för 2015 skrivs under avsnittet Redovisningsprinciper:

Kommunens årsredovisning är i allt väsentligt upprättad i enlighet med lagen om kommunal redovisning och de rekommendationer som utgivits av Rådet för kommunal redovisning (RKR). I de fall kommunen avviker från rekommendationerna redogörs för detta nedan. […] Kommunens interna anvisningar följer i allt väsentligt RKR:s anvisning 11.4. En väsentlighetsgräns för aktivering i anläggningsregister är satt till 25 000 kronor exklusive moms med ett varaktighetskrav om minst tre år. Beloppsgränsen gäller inte om den enskilda investeringen kan ses som ett led i en större investering. Avskrivningen sker linjärt med fastställda avskrivningsperioder mellan 3-50 år för ett antal specificerade anläggningsgrupper.

Dessa upplysningar är felaktiga. Kommunen har inte följt lag och god sed och en aktiveringsgräns på 25 000 kr har inte tillämpats. Alla poster rörande exploatering redovisades till och med 2016 på ett och samma balanskonto oavsett vad posten avsåg. Konkret:

- gator och vägar och annan infrastruktur redovisades inte som anläggningstillgångar
- avskrivning skedde inte på dessa gator och vägar
- försäljning av mark redovisas inte som intäkt
- utgifter för anskaffning av mark redovisades fortfarande som tillgång när marken sålts
- exploateringsavgifter och gatukostnadsersättningar redovisades inte som intäkt, varken omedelbar eller periodiserad
- upp till 20-30 år gamla projekt som för många år sedan färdigställts fysiskt redovisades fortfarande som pågående

9.1.4 Rättningar i boksluten 2016, 2017 och 2018

Följande rättelser har gjorts i boksluten för 2018 och 2017, mot eget kapital (belopp i mnkr):

	2018	*2017*	*Totalt*
Markförsäljningar	870	869	1 739
Avgående anskaffningsvärde såld mark	-277	-438	-714
Tidigare års avskrivningar på aktiverade anl tillg	-30	-49	-79
Tidigare års upplösning av aktiverad finansiering	24	24	47
Summa från exploateringsverksamheten	587	406	993
Övrigt	1		1
Påverkan på eget kapital	***588***	***406***	***994***

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Utöver dessa rättelser har även korrigeringar gjorts mellan konto för pågående nyanläggning och färdig nyanläggning med (mnkr):

	2018	*2017*	*Totalt*
Aktivering anläggningstillgångar	354	341	695
Aktivering finansiering	-105	-215	-320

Under 2019 har ytterligare markförsäljningar för 74 mnkr rättats och även aktivering av anläggningstillgångar med 174 mnkr samt finansiering med -114 mnkr.

Under 2017 gjordes även en utrangering på netto 218 mnkr avseende uppskrivning år 1990 som inte kunnat spåras till verklig tillgång. Den icke existerande tillgången hade ett redovisat anskaffningsvärde på 755 mnkr och ackumulerade avskrivningar på 537 mnkr. Nedskrivning av värdet på området Ulleråker gjordes samma år med 376 mnkr.

I bokslutet för 2016 gjordes en tillfällig bokning där 1,35 miljarder kr bokades upp som anläggningstillgång och motsvarande belopp som skuld. Det fanns inget underlag för denna bokning och den har botats bort 2017 och 2018. Syftet med bokningen var att ge en bättre bild av kommunens ekonomiska ställning.

9.1.5 Har rättningarna skett på rätt sätt?

I bokslutet för 2017 redovisades en del markförsäljningar i resultatet för 2017 som hörde till 2015 och 2016. Försäljningarna som avsåg 2015 borde ha redovisats direkt mot eget kapital medan de försäljningar som avsåg 2016 borde ha redovisats i resultaträkningen för jämförelseåret 2016 i årsredovisningen för 2017. Försäljningarna 2015 och 2016 uppgick till ca 82 mnkr.

I bokslutet för 2017 skedde även omföringar från omsättningstillgång till pågående nyanläggning. Delar av dessa omföringar borde ha skett mot färdig anläggning och avskrivning borde ha skett 2017 och även jämförelseåret 2016.

En av de markförsäljningar som redovisades 2017 redovisades på rätt år men en anskaffningsutgift för den sålda marken borde ha bokförts som kostnad, vilket inte skedde.

9.1.6 Konsekvenser av tidigare fel och framtida redovisning

Konsekvenser av och för redovisning, resultat och ställning bör delas in i tre kategorier;

1) **Konsekvenser i tidigare års bokslut**. Den största effekten bakåt i tiden är att kommunen vid en korrekt redovisning skulle ha haft ett resultat på ca en miljard kr avseende markförsäljningar som nu aldrig kommer att redovisas i kommunens resultaträkning. Kommunen skulle även haft avskrivningar på gator och vägar, vars storlek vi inte har underlag att bedöma.
2) **Konsekvenser av att befintlig redovisning rättas.** Effekterna kommer att bli:
    a. Förändrad soliditet i redovisningen. De rättade markförsäljningarna ökar kommunens soliditet med ca 3,8% och kommunkoncernens med ca 3,1%. Rättelsen av avskrivningar som borde ha gjorts sänker soliditeten något, dock betydligt mindre. Den rättade balansräkningen kommer att ge en betydligt bättre bild av kommunens ekonomiska ställning.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

b. Förändrad likviditet i redovisningen. Den redovisade balanslikviditeten ökar då markförsäljningar inte längre redovisas som skuld. Balanslikviditeten sjunker något då påbörjade och färdigställda anläggningar nu redovisas som anläggningstillgång i stället för omsättningstillgång. Den faktiska likviditeten påverkas dock inte.

3) **Konsekvenser av att kommunen från nu och framåt redovisar exploateringsverksamheten korrekt**. Ett antal effekter uppnås:

a. Kommunen kommer att varje år redovisa korrekt resultat från exploateringsverksamheten. Intäkter från markförsäljningar blir korrekt redovisade och avskrivningar på anläggningstillgångar blir korrekt redovisade. Det ger bättre möjligheter att leda, styra och följa upp verksamheten.

b. Kommunen kommer att kunna jämföra ett korrekt resultat mellan olika år och även jämföra sig korrekt med andra kommuner.

c. Balansräkningen kommer att redovisa rätt likviditet och soliditet och kommer att ge en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning och hur den utvecklas.

d. Kommunen kommer att få säkrare underlag för budgetering av resultat, likviditet och i förlängningen även för investeringsbehov.

e. Kommunen kommer att följa lag och god redovisningssed.

9.1.7 Löpande redovisning

I vår granskning har vi noterat att stödet för den löpande redovisningen av exploateringsverksamheten behöver utvecklas, framför allt genom:

- Redovisningsinstruktioner finns men behöver kompletteras och förtydligas.
- Verksamheten har idag inte ett ändamålsenligt systemstöd för projektstyrning och projektredovisning. Inventering av system pågår.
- Värderingen av eget arbete i projekt har tidigare sett olika ut beroende på vilken avdelning som utfört arbetet. För personal på exploateringsavdelningen har schablonpriser använts. Enligt uppgift används från och med 2019 ett ändamålsenligt system för tidredovisning ur vilket individuella timkostnader ska kunna hämtas.
- Redovisningen av exploateringsverksamhet är i grunden inte komplicerad. Överväganden behöver dock göras t ex kring hur gemensamma kostnader ska fördelas på mark som säljs, mark som blir gator och vägar och mark som får spårbunden trafik etc. Projektledarna behöver ett nära stöd från kvalificerade ekonomer med goda kunskaper i exploateringsredovisning.
- Varje enskilt projekt måste vara föremål för löpande genomgångar och även månadsvisa avstämningar. Utgifter som kan bedömas som icke värdeskapande ska omedelbart kostnadsföras.
- Varje projekt måste ha en detaljerad budget mot vilken avstämningar löpande kan göras. Det gäller både för styrning och ledning men även för att följa upp att redovisningen är korrekt.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Det är mycket viktigt att det genomförda arbetet med projektgenomlysningar och rättelser i redovisningen nu får en omedelbar kontinuitet i det löpande arbetet. Om så inte sker kommer oordning sannolikt snart att råda igen.

9.1.8 Årsredovisning 2018

Granskningen av årsredovisningen 2018 avrapporteras i separat rapport med samma datum som föreliggande rapport.

Baserat på den information vi fått från kommunledningen och våra stickprovsvisa kontroller av underlag till vidtagna rättningar bedömer vi att resultat- och balansräkningarna för 2018 i allt väsentligt är korrekta. Vissa rättningar sker efter det att bokslutet för 2018 stängts men vi bedömer att de inte får väsentlig påverkan på resultat- och balansräkningar, utifrån kommunperspektiv. Det rör sig om ca tio projekt med anläggningar på ca 80 mnkr som ska aktiveras och exploateringsavgifter på ca 60 mnkr som ska periodiseras mot avskrivningarna på anläggningarna. Framtida resultatpåverkan blir liten. Det egna kapitalet kommer att öka med drygt 10 mnkr avseende vinster på markförsäljningar från tidigare år.

Efter 31 mars 2019 återstår ett större projekt att genomlysa, Östra Salabacke. Ansvariga tjänstemän bedömer att den genomlysningen inte kommer att leda till rättningar av väsentliga belopp, utifrån kommunperspektiv.

I årsredovisningen finns en not 20 som redovisar pågående exploateringsprojekt med separata bokförda värden redovisade för de projekt som har värden större än 200 tkr. Noten redovisar i kolumner för vart och ett av projekten total investering för anläggningstillgångar (gator, vägar m m), hur mycket som färdigställts och därmed börjat skrivas av respektive pågående nyanläggningar i projekten, 693 mnkr. Noten redovisar även hur värdet av omsättningstillgången exploateringsfastigheter, 335 mnkr, fördelar sig på olika projekt. I den posten ingår anskaffningsvärdet för den mark som ska exploateras, kostnader för detaljplan och projektering m m och övriga kostnader för iordningsställande av marken. Största belopp är hänförligt till Ulleråkerprojektet, 122 mnkr. Totalt rör det sig om 66 pågående projekt med bokfört värde 200 tkr eller mer och 36 mindre projekt, inalles 102 pågående exploateringsprojekt.

I kommande delårsrapporter och årsredovisningar föreslår vi att en kassaflödesredovisning görs för exploateringsverksamheten. Den kan ha ungefär följande utseende:

Drift (omsättningstillg)	*2019*
Inkomster	X1
Utgifter	-Y1
	Z1
Investeringar (anl tillg)	
Inkomster	X2
Utgifter	-Y2
	Z2
Kassaflöde	Z1-Z2

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

9.2 Rättelseprocessen 2018

I årsredovisningen för 2017 uppgavs att genomlysning och rättelser skulle färdigställas under 2018. Den 22 maj 2018 hölls ett möte med ett antal projektledare och ekonomer m fl. Vi har tagit del av ett powerpointmaterial från det mötet. Där framgår bland annat:

- samtliga pågående projekt ska struktureras, inventeras och dokumenteras utifrån särskilt framtagen checklista
- det gäller samtliga projekt, oavsett de ska delavslutas eller inte
- enligt uttalad ambition ska detta arbete vara klart till 2018-12-31
- tidsåtgången bedömdes till 140 projekt * 81 timmar = totalt 11 060 timmar, motsvarande drygt sex heltidstjänster under ett år

Checklistan innehöll följande moment:

- Inventering och genomgång avtal såsom köpe- och exploateringsavtal, arrende- och nyttjanderättsavtal, genomförandeavtal med Uppsala vatten, ledningsavtal, med registrering i fastighetsreskontran LEB.
- Intäkter och kostnader. Avstämning avtal mot Agresso, sammanställning i exceldokument.
- Vidarefakturering. Sammanställning av eventuella icke fakturerade arbeten.
- Kartbild. Tydlig karta upprättas för exploateringsområdet, med etapper och anläggningar specificerade. Vid behov görs fysisk inventering på plats.
- Upprätta eller uppdatera genomförandeekonomi/kalkyl.
    - Indelad enligt etapper, förväntade intäkter, kostnader och utgifter för identifierade anläggningar m m enligt projektdokumentation
    - Kalkyl enligt gemensamt fastställt format
    - För pågående insatser krävs i många fall en rekonstruktion
- Anläggningskalkyl, i excel (dvs gator, vägar etc).
- Matchning av karta och ekonomi. Med hjälp av kartbild och kalkyl kan upparbetade exploateringsinkomster och exploateringsutgifter kopplas till relevanta etapper och spårbara anläggningar.
- Genomgång upphandlingsunderlag med slutlig mängdförteckning.
- Ifyllande av avslutsblankett med fastställt format, även för delavslut efter avstämning med ekonomi m fl

Det ska noteras att checklistan benämndes ”light”, dvs det rörde sig om en miniminivå. Ansatsen och checklistan är enligt vår bedömning mycket bra. Vi har fått informationen att de inventeringar som gjorts bland annat lett till att kommunen fått kunskap om rätt att vidarefakturera stora belopp avseende vissa utförda eller kommande arbeten, vilket man inte hade kännedom om.

En annan reflektion vi gör är att dessa 140 projekt inte hade denna struktur och ordning innan genomlysningen gjordes, trots bland annat fyra års påpekanden från revisionen. Bedömd tidsåtgång var 81 timmar i genomsnitt *per projekt*.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Enligt uppgift sammankallades mötet av höga tjänstemän med syfte att markera behovet av åtgärder. Vi har inte kännedom om vad som därefter skedde men när KPMG granskade delårsrapporten i september-oktober hade inget genomlysningsarbete av betydelse skett. Först i november tog det arbetet fart, bland annat efter påpekande av revisionen inför fullmäktige i samband med behandlingen av delårsrapporten den 5 november.

I december pågick ett intensivt arbete i två veckor med många inblandade. Arbetet har därefter fortsatt. Enligt de uppgifter vi fått har ca 50 medarbetare involverats i rättelsearbetet och lagt ner ca 12 000 timmar på genomlysningen från mitten av oktober.

Enligt den information vi fått 2019-03-27 har en tidplan följts med målet att i allt väsentligt ha genomlyst projekten. Ett större projekt kvarstår även efter den 31 mars, som bedöms kräva omfattande utredning och rättelsearbete.

Genomlysningen i sig innebär att dokumentation inventerats och strukturerats och att historiska ekonomiska effekter omhändertagits enligt gällande lag och normering. Kommunens bedömning är att varje genomlyst projekt har en dokumentation som ger förutsättningar för framtida styrning och redovisning.

9.3 Ekonomistyrning

9.3.1 God ekonomisk hushållning

Till skillnad från de flesta andra verksamheter kommunen bedriver har exploateringsverksamheten både omfattning och resultat som varierar stort mellan åren. Under 2017 såldes mark för närmare en halv miljard kr, under 2018 är försäljningarna på betydligt lägre nivå medan prognosen för 2019 i dag ligger på drygt en halv miljard kr. Över tiden är det ett rimligt mål att verksamheten åtminstone ska finansiera sig själv, både i resultat och likviditet. Det är vår uppfattning att enstaka års överskott i exploateringsverksamheten i normalfallet inte ska användas för att finansiera andra verksamheter i kommunen.

Fullmäktige har i riktlinjer för god ekonomisk hushållning fastställt resultatmål i förhållande till skatteintäkter, utjämning och generella statsbidrag. En tydlig styrningssignal skulle kunna vara att förtydliga det målet till att gälla resultat exklusive exploateringsverksamhet.

9.3.2 Budgetfrågor

Vi ser det som mycket viktigt att exploateringsverksamheten framöver ges tydliga budgetar, både på projektnivå och totalt. Exploateringen skiljer sig i det avseendet inte från andra verksamheter. Varje verksamhet ska budgeteras efter bästa förmåga och med den styreffekt som eftersträvas. Det gäller både resultat och kassaflöde.

Kommunen har hittills valt att inte budgetera ett korrekt årsresultat för exploateringsredovisningen. Vi anser att så ska ske och att budgeten ska följa samma principer som redovisningen.

I den totala kommunbudgeten behöver dock exploateringsverksamheten särredovisas så att den inte används för finansiering av annat än just exploatering.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

9.3.3 Projektstyrning

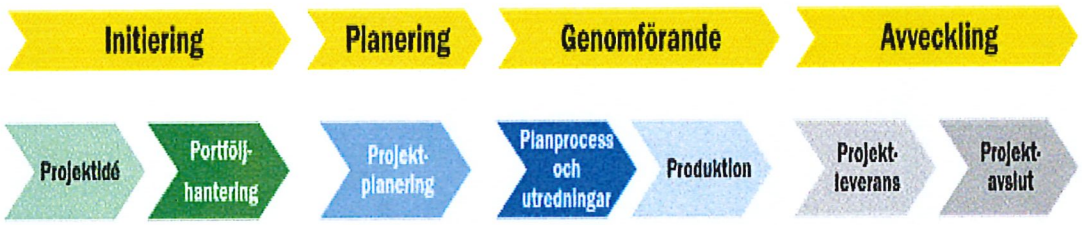
Den granskning vi genomfört framför allt utifrån den felaktiga redovisningen har gett oss kunskap om stora brister i exploateringsverksamheten. Följande har framkommit i intervjuer genomförda i november 2018:

- projektgrupperna har varit löst sammansatta
- endast större projekt har haft tydliga projektgrupper
- mindre projekt har styrts i linjeorganisationen, utan direkt projektansvar
- inget riktigt startdokument har funnits för projekten
- projektbudgetar fanns inte före 2017
- det ekonomiska ansvaret ligger hos exploateringsavdelningen, det praktiska arbetet sker på annan enhet
- det är svårt att få överblick över projekten
- det finns ett stort personberoende
- det saknas verktyg för projektledning
- det finns ingen enhetlighet i de dokument som används, var och en har sina excelvarianter m m för uppföljning
- ekonomisystemet Agresso räcker inte för att följa ekonomin i projekten, bl a finns inte ackumulerad budget
- projektledare kan inte få fram information om varför avvikelser uppstått mot årsbudget
- ekonomikompetens saknas i projekten
- inte heller controller kan ta fram förklaringar till avvikelser
- egen tid värderas till enhetligt pris oavsett personens befattning och lön
- anläggningsavdelningen beställer, exploateringsavdelningen attesterar utan att enkelt kunna kontrollera riktigheten I fakturor
- det finns ingen struktur för rapportering av mindre projekt
- det finns ingen process- eller rutinbeskrivning för hur ett projekt ska drivas
- de totalbudgetar som gjorts för enskilda projekt finns i excel
- budgetarna kan inte enkelt summeras ihop
- det finns inte underlag till hur budgetarna räknats fram vilket omöjliggör vettiga analyser till avvikelser
- efterkalkyler och återrapportering sker inte
- man har haft en matrisorganisation som lett till att ingen styrning och uppföljning skett
- det finns ett stort utbildningsbehov

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Det är vår uppfattning att ett flertal viktiga åtgärder nu vidtagits som ger förutsättningar för bättre styrning och kontroll, bland annat:

- Exploateringsavdelningen organiseras om. Projekten kopplas till personer och grupper som naturligt har ett nära samarbete i både projekt och linjeorganisation. Gruppchefer har tydligt ansvar för både projektledare och projekt i sina respektive grupper.
- Fullmäktige beslutade om riktlinjer för exploateringsavtal och markanvisningar i september 2018. Enligt riktlinjerna ska bland annat exploateringsersättning tas upp motsvarande självkostnaden.
- De kontrakt som nu tecknas inom exploateringen har en tydlig uppdelning på markförsäljning respektive exploateringsersättning.
- Ett dokument *samhällsbyggnadsprocess* har fastställts i stadsbyggnadsförvaltningen. Till processbeskrivningen finns ett antal stöddokument för varje steg i projekt;



  Processen har dock ännu inte implementerats på projektledarnivå.
- Inom stadsbyggnadsförvaltningen har inrättats en intern styrgrupp för samhällsbyggnad som hanterar portföljstyrning och en styrgrupp för projektstyrning. Styrgrupperna sammanträder två gånger i månaden. Vissa dokument har fastställts för definition och styrning av projekt.
- Genomlysningen av projekt har skapat kunskap och förståelse för projektstyrning. I nuläget finns till största delen avstämda projekt vilket är en förutsättning för att styra och följa upp projekt.

Vi måste dock även konstatera att ändamålsenligt systemstöd inte installerats och implementerats. Ambitionen uppges vara att ett systemstöd för projekt ska vara infört 1 juli i år.

Det finns även behov av tydliggörande av krav på återrapportering och efterkalkyler, även i den politiska organisationen.

Se även våra kommentarer om löpande redovisning i avsnitt 9.1.7.

9.4 Ansvarsfrågan

9.4.1 Politiska organ respektive förvaltningar

Under fullmäktige har kommunstyrelsen ansvaret för markexploateringen. Tjänstemannaansvaret för verksamheten ligger till största delen hos avdelningen mark och exploatering som är en del av stadsbyggnadsförvaltningen.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Ansvar finns även på gatu- och samhällsmiljönämnden med avdelningen gata, park, natur, även den en del av stadsbyggnadsförvaltningen.

Vidare har även plan- och byggnadsnämnden ett ansvar för delar av exploateringsverksamheten, med avdelning plan och bygg som utförare, ytterligare en del av stadsbyggnadsförvaltningen.

Kommunstyrelsen har under sig ett mark- och exploateringsutskott.

De ekonomer på högre nivå som ansvarar för och stöder i redovisningsfrågor är anställda vid kommunledningskontoret, den andra förvaltningen under kommunstyrelsen.

Enligt kommunallagen är det kommunstyrelsen som bereder fullmäktiges ärenden (inklusive delårsrapport) och upprättar årsredovisning.

Enligt kommunstyrelsens reglemente ska kommunstyrelsen bl a se till att bokföring och redovisning sker i enlighet med lagen om kommunal redovisning och upprätta årsredovisning och delårsrapport i enlighet med samma lag.

Kommunstyrelsen ska även ha uppsikt över övriga nämnders verksamheter.

Ansvarsfördelningen i tjänstemannaorganisationen för de resultat- och balanskonton som omfattas av exploateringsverksamheten är för oss oklart.

Det övergripande politiska ansvaret och även direkta ansvaret för de flesta och väsentligaste delarna för exploateringsverksamhetens verksamhet, processer, ekonomi och redovisning ligger hos kommunstyrelsen.

Revisorerna avlämnade den 13 april 2018 sin revisionsberättelse för 2017. Den föredrogs muntligt den 23 april inför fullmäktige. I revisionsberättelsen återkommer revisionen till bristerna i exploateringsredovisningen och skriver "Vi förutsätter att arbetet slutförs under 2018." Revisorerna skriver även att man bedömer att räkenskaperna "med undantag för poster kopplade till exploateringsredovisningen" i allt väsentligt är rättvisande, vilket i klartext betyder att räkenskaperna *inte* är rättvisande.

I årsredovisningen för 2017 skrev KS "arbetet med genomlysningen kommer att *avslutas under 2018*" (sid 169).

Vi har granskat samtliga protokoll från mark- och exploateringsutskottets åtta sammanträden under 2018. Frågan om genomlysning och rättningar kommenteras indirekt vid sammanträde den 20 augusti där beslut tas att godkänna yttrande över granskning av exploateringsredovisningen och med upplysningen att: "Utifrån den resursbedömning som gjorts är *målbilden* att samtliga projekt ska ha uppnått en fullgod kvalitet såväl avseende den historiska dokumentationen och bokföringen av tidigare genomförda affärshändelser, som den framåtsyftande strukturen, under *första halvåret 2019*." Således, ännu en förskjutning i tiden. I övrigt finns inga noteringar i protokollen under året att utskottet skulle ha diskuterat frågan eller berört den med förvaltningen.

Vi har även granskat protokollen från kommunstyrelsens 13 sammanträden under 2018. I protokollet från sammanträdet 29 augusti framgår att KS fastställt det yttrande utskottet beslutat om. I protokollet från 12 december skrivs:

Besök av kommunrevisionen
Beslut
"Kommunstyrelsen beslutar att lägga informationen till handlingarna"

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Revisionens besök skedde på revisorernas initiativ och ärendet gällde exploateringsverksamheten och revisionens uppfattning att genomlysningen och rättningarna måste färdigställas i årsredovisningen för 2018, i enlighet med tidigare besked från KS.

I övrigt finns inga noteringar i protokollen under året att KS skulle ha diskuterat frågan eller berört den med förvaltningen.

9.4.2 Texter om exploateringsredovisningen i årsredovisningen för 2017

I årsredovisningen för 2017 kommenteras exploateringsredovisningen på ett antal ställen, bland annat:

- Sidan 76: Under 2017 slog kommunens exploateringsverksamhet rekord i markförsäljning. En genomlysning har gjorts av nya och gamla exploateringsprojekt och en strategi för markförvärv fram till år 2030 har tagits fram.
- Sidan 169: Eftersom en betydande del av portföljen kunnat genomlysas är bedömningen att det inte föreligger stora risker för framtida påverkan på kommunens resultat. Genomförda åtgärder har minskat osäkerheten i den ursprungliga posten och arbetet med genomlysningen kommer att avslutas under 2018.
- Sidan 207: Trots att posten har minskat väsentligt under 2017 finns stort behov av fortsatt genomlysning av innehållet.
- Sidan 208: Under året har en gemensam process för samhällsutvecklingsprojekt tagits fram samt en projektstyrningsmodell. I processen förtydligas beslutssteg samt vilka rutiner och mallar som ska användas. Implementering sker under 2018. Vidare har förtydliganden kring de ekonomiska strukturerna och rutinerna arbetats fram. Inom samtliga nya och genomlysta projekt, har projektstrukturer upprättats i enlighet med detta. Ny mall för exploateringsavtal har tagits fram och beslutats av mark- och exploateringsutskottet.
- Sidan 280: Uppsala kommuns exploateringsverksamhet har historiskt varit behäftad med brister. Under 2017 har ett omfattande genomlysningsarbete genomförts vid vilket icke stängda exploateringsprojekt inventerats och avslutats. Äldre poster, bestämda som poster före 2015, har i den utsträckning de påverkar resultatet bokförts direkt mot eget kapital.
- Sidan 290: Under 2017 har samtliga markförsäljningar intäktsredovisats, en viktig anpassning till RKR 18.1 varför tidigare redovisad avvikelse inte längre föreligger.

9.4.3 Kommunikation mellan revisorerna och kommunstyrelsen

Det har tagit lång tid för kommunen att åtgärda felaktigheter i exploateringsredovisningen för tidigare år och att tillämpa lag och god redovisningssed för nyare projekt vilket påpekats av revisorerna vid ett stort antal tillfällen.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Möten och sammanträden där bristerna i exploateringsredovisningen påtalats av revisorerna:

Datum	Deltagare	Kontext och innehåll
160607	Revisionen, PWC, KPMG KS presidium, delar av KLK	PWCs granskningsrapporter om exploatering och investeringar. **Mål genomlysning klar första kvartalet 2017**. Även processutveckling.
161019	Revisionen, KPMG, KS presidium, förvaltningsledning	Delårsrapport, bl a markexploatering
161108	Kommunfullmäktige, revisionen	Delårsrapport, bl a markexploatering
170302	KFO, KSO, ekonomidirektör, KPMG	Markexploatering. Genomgång av regelverk, felaktigheter i redovisningen, hur rättelse ska ske och hur redovisning ska ske framöver.
170314	Revisionen, KPMG, KS AU, förvaltningsledning	Årsredovisning, bl a markexploatering
170424	Kommunfullmäktige, revisionen	Årsredovisning, revisionsberättelse, **kritik och uppmaning att rätta**
171018	Revisionen, KPMG, KS presidium, förvaltningsledning	Delårsrapport, bl a markexploatering
171107	Kommunfullmäktige, revisionen	Delårsrapport, bl a markexploatering
180412	Revisionen, KPMG, KS presidium, förvaltningsledning m fl	Årsredovisning. **Oväsentliga belopp kvar att rätta, sker under 2018.**
180423	Kommunfullmäktige, revisionen	Årsredovisning, revisionsberättelse, **kritik och uppmaning att rätta.**
181012	Revisionen, KPMG, KS presidium, förvaltningsledning	Delårsrapport, bl a markexploatering
181105	Kommunfullmäktige, revisionen	Delårsrapport, bl a markexploatering
181212	Kommunstyrelsen, revisionens ordförande och vice ordförande, KPMG, förvaltningsledning m fl	Markexploatering

Revisionen har även vid ett flertal tillfällen haft enskilda träffar med tjänstemän ansvariga för projekt och redovisning inom exploateringsverksamheten.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

Den huvudsakliga skriftliga kommunikationen de senaste fem åren, i sammandrag:

Revisionen		*Kommunstyrelsen*	
Datum	*Skrivelse*	*Datum*	*Skrivelse*
140321	PWC granskningsrapport		
160115	Revisionen missivbrev PWC granskningsrapport	160525	Yttrande
160415	Revisionsberättelse		
161021	Uttalande delårsrapport KPMG granskningsrapport		
		April 2017	Årsredovisning för 2016 Rättelse 1,35 miljarder kr utan underlag
170410	Revisionen missivbrev KPMG granskningsrapport	170920	Yttrande. Rättelser avslutas i allt väsentligt 2017.
170410	Revisionsberättelse: Räkenskaperna inte rättvisande. Måste åtgärdas snarast. KPMG granskningsrapport.		
		Oktober 2017	Delårsrapport. Väsentligaste delar klart 2017.
171020	Uttalande delårsrapport. Måste vara klart i årsredovisningen för 2017. KPMG granskningsrapport.		
		April 2018	Årsredovisning för 2017. Genomlysningen kommer att avslutas under 2018.
180413	Revisionsberättelse. Ej rättvisande räkenskaper. Förutsätter att arbetet slutförs 2018. KPMG granskningsrapport.		
180518	Revisionen missivbrev. KPMG granskningsrapport markexploatering.	180829	Yttrande. Avsluta första halvåret 2019. IT-stöd, inventering slutförd september 2018.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

181024	Uttalande delårsrapport. Förutsätter avslut 2018. KPMG granskningsrapport		

Nedan ges en utförligare redovisning av vad som kommunicerats i revisionsberättelser och granskningsrapporter:

- PWCs påpekade i sin granskningsrapport från **2014-03-21** över årsredovisningen för 2013 brister i exploateringsredovisningen och lämnade ett antal rekommendationer, att:
    - större projekt delas upp och ges separata projektnummer för att etapperna ska kunna resultatavräknas när de avslutas
    - genomgång görs av samtliga projekt och att en beräkning av kvarvarande åtaganden och kostnader och bokförs som en avsättning
    - kommunstyrelsen börjar arbeta med budget per projekt för att kunna följa upp och beräkna utgifter för eventuella åtaganden
    - kontrakten formuleras med tydligt definierade deletapper
- Revisionen framförde 2016-01-15 i missivbrev efter av PWC genomförd granskning (rapport avlämnad i november 2015) stark kritik över brister i processer och rutiner i exploateringsverksamheten och påpekade bland annat att **dokumentationen av exploateringsprojekt var undermålig** och att **stor risk fanns för felaktigheter** i redovisningen.
- PWCs rapport:
    - Det saknas fastställda riktlinjer och rutinbeskrivningar för Mark- och exploateringsverksamheten.
    - Projekten präglas av ett stort personberoende då det oftast bara är en projektledare som är insatt i projektet.
    - Dokumentationen av projekten är undermålig.
    - Brister har noterats i styrning och uppföljning av projekten.
- I revisionsberättelsen för 2015, avlämnad 2016-04-15, skrev revisorerna att **stora brister noterats** i exploateringsredovisningen och att det fanns stora risker för fel i redovisningen av mark- och exploateringsverksamheten som **måste åtgärdas**.
- **KS yttrande 25 maj 2016: Avslut projekt kommer att ske andra halvåret 2016**, implementering IT-stöd andra halvåret. Budgetmall används på samtliga projekt från april/maj 2016. Slutförande av projektgenomgång för avslut målsättning klar under året.
- Revisionen påpekade i sitt uttalande 2016-10-21 över delårsrapporten per 2016-08-31 att exploateringsredovisningen inte följde lag och god redovisningssed och att felaktigheterna avsåg stora belopp. **Revisionen underströk vikten av att redovisningen i allt väsentligt skulle vara korrekt i den kommande årsredovisningen för 2016**. KPMG konstaterade i sin rapport över översiktlig granskning av delårsrapporten att redovisningen inte följde lag och god redovisningssed.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- I granskningsrapport 2017-04-05 över kommunens anläggningsredovisning påtalade KPMG **vikten av att exploateringsredovisningen rättats till delårsrapporten per 2017-08-31**. Revisionen uttryckte samma uppfattning i sitt missivbrev 2017-04-10.
- I granskningsrapport daterad 2017-04-12 över årsredovisningen påpekade KPMG att felaktigheterna avsåg **projekt upp till 30 år gamla** och för länge sedan avslutade men fortfarande pågående i redovisningen och att redovisningen inte följde lag och god redovisningssed. Som del av granskningen av 2016 års bokslut och årsredovisning genomförde KPMG en riktad granskning mot exploateringsredovisningen. **Granskningen omfattade läsning och analys av ca 170 köpekontrakt, köpebrev och exploateringsavtal m m i 25 olika projekt och visade mycket stora felaktigheter i redovisningen.**
- Revisorerna skrev i sin revisionsberättelse för 2016, daterad 2017-04-10, att räkenskaperna inte var rättvisande och att **bristerna i exploateringsredovisningen måste åtgärdas snarast**.
- **KS yttrande** av anläggningsredovisningen 20 sep 2017: **Rättelser kommer i allt väsentligt avslutas 2017**. Markförsäljningar från redovisas korrekt från 2017.
- Delårsrapport 2017. Uppskattningen kommer under 2017 att ersättas med resultatet från den systematiska genomgången av projektportföljen. Genomgången är dock tidsödande och bedömningen är nu att den över tid ackumulerade ansamlingen av oavslutade projekt, kommer att hanteras och **de mest väsentliga delarna kommer att avslutas 2017**. De projekt som prioriteras i utredningen är de som bedöms vara nära färdigställande och som har betydande ekonomisk omfattning. Arbetet med identifiering av och avslut av färdigställda
- Revisorernas uttalande 2017-10-20. Följer inte lag och sed. **Understryker vikten av att i allt väsentligt rätt i kommande årsredovisning**.
- KPMG 2017-10-20. Stora och delvis gamla fel. Följer inte lag och god sed.
- **KS i årsredovisning för 2017: Sid 169: "arbetet med genomlysningen kommer att avslutas under 2018."**
- Revisionsberättelse för 2017, daterad 2018-04-13. Ej rättvisande räkenskaper. **Vi förutsätter att arbetet slutförs under 2018.**
- KPMG granskningsrapport ÅR 2017, daterad 2018-04-13. Inte upprättad i enlighet med lag och god sed.
- KPMGs granskningsrapport 2018-05-07 Uppföljning av mark- och exploateringsverksamheten. För att ytterligare öka ändamålsenligheten och stärka den interna kontrollen vad gäller mark- och exploateringsverksamheten rekommenderar vi att för de rutiner, där för närvarande rutinbeskrivningar eller annan dokumentation saknas, ett arbete med att ta fram detta prioriteras. Stadsbyggnadsförvaltningen ska även under 2018 fortsätta det arbete med att gå igenom, utreda och avsluta äldre exploateringsprojekt som bedrivits under 2016 och 2017. Stadsbyggnadsförvaltningen ska även fortsättningsvis arbeta för att ett adekvat och lämpligt projekt-/IT-stöd för mark- och exploateringsverksamheten införskaffas. Detta stöd ska vara anpassat till exploateringsverksamhet och denna verksamhets behov.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Revisorernas missiv 2018-05-18:
    - prioritera arbetet med att ta fram rutinbeskrivningar och annan dokumentation
    - prioritera även arbetet med att gå igenom, utreda, avsluta och delavsluta exploateringsprojekt, bland annat genom genomgång av de intäkter för markförsäljningar som ännu inte intäktsförts trots att köparen tillträtt marken
    - införskaffa ett adekvat och lämpligt projekt-/IT-stöd för mark- och exploateringsverksamheten och denna verksamhets speciella förutsättningar
- KS yttrande om kommunrevisionens uppföljning av mark- och exploateringsverksamheten i slutet av augusti 2018. Rutinbeskrivningar, arbete pågår. Avslut av projekt **färdigställs första halvåret 2019**. IT-stöd, inventering slutförd aug-sep 2018.
- Revisorernas uttalande över delårsrapport per 2018-08-31, daterat 2018-10-24. Redovisningen följer inte lag och god sed. Kvarstående fel bedöms omfatta stora belopp. **Felaktigheter även i pågående projekt, anmärkningsvärt. Kvarstående fel inte historiska skäl. Absolut högsta prioritet. Förutsätter att utrednings- och rättningsarbetet är avslutat i och med bokslutet för 2018.**
- KPMG granskningsrapport 2018-10-24. Stora felaktigheter kvarstår, även i pågående projekt. Stickprovsgranskning har visat felaktigheter. Inte acceptabelt, varken utifrån redovisningsregler, rättvisande bild eller ansvar.

9.5 Slutsatser och rekommendationer

Med utgångspunkt ifrån vad som framkommit gör vi följande bedömningar, rörande:

Redovisning:

- De stora felen av exploateringsredovisningen är till största delen åtgärdade i årsredovisningen för 2018 som därmed redovisar utifrån väsentlighetsperspektiv korrekta resultat- och balansräkningar för 2018. Jämförelseåret 2017 är inkorrekt.
- Vissa rättningar kommer att ske under 2019 som avser tidigare period. Det är vår bedömning att de beloppsmässiga konsekvenserna inte är väsentliga.
- Efter 31 mars 2019 återstår ett större projekt att genomlysa och rätta. Enligt kommunledningen kommer den rättningen inte att omfatta väsentliga belopp, sett i kommunperspektiv.

Styrning och ledning:

- Den modell som nu tillämpas för exploateringskontrakt tillsammans med att kommunen nu även tillämpar korrekta redovisningsprinciper ger förutsättningar för en korrekt redovisning och även en ändamålsenlig ekonomisk styrning och uppföljning av exploateringen i stort och i enskilda projekt.
- Vi bedömer att en pågående organisationsförändring i exploateringsavdelningen kommer att ge bättre förutsättningar att styra och följa upp exploateringsprojekt.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Ett ändamålsenligt systemstöd saknas fortfarande. Vi ser en stor risk för att redovisningen inom kort igen kommer att förlora i både kvalitet och transparens om inte sådant stöd implementeras snarast.
- Vi ser även en risk att kommunen inte har tillräckligt stöd för sin finansiella planering i avsaknad av ändamålsenligt systemstöd för både portfölj- och projektstyrning.

Ansvarsfrågan:

Det är de förtroendevalda revisorerna som gör ansvarsprövningen, som ett viktigt underlag till fullmäktiges beslut rörande ansvarsfrihet. I revisionsberättelsen för 2018 ska revisorerna uttala sig rörande ansvarsfrihet för verksamhetsåret 2018, inte för tidigare år. Det sakkunniga biträdets uppgift är att bidra med underlag till de förtroendevalda revisorernas ansvarsprövning genom att utreda, bedöma och avrapportera sakförhållanden.

Vi har i vår granskning kommit till följande slutsatser och bedömningar:

- Det ansvariga politiska organet är kommunstyrelsen. Exploateringsverksamheten drivs av en avdelning under kommunstyrelsen och redovisningen utförs av personal på kommunledningskontoret som sorterar under kommunstyrelsen. Det är även kommunstyrelsen som upprättar delårsrapporter och årsredovisningar. IT-frågor som systemstöd hanteras av personal på kommunledningskontoret under kommunstyrelsen. Slutligen har kommunstyrelsen även det övergripande ansvaret för kommunens ekonomi och exploateringsverksamheten har mycket stor påverkan på och betydelse för ekonomin.
- Mål och budget för 2019-2021 är felaktig vad gäller exploateringsredovisningen. Verksamheten budgeteras inte utefter förväntat utfall för markförsäljningar m m.
- Årsredovisningen för 2017 gav en felaktig bild av kommunens finansiella resultat och ställning. Årsredovisningen innehöll en hel del information om exploateringen men den var inte tillräckligt transparent. Under 2017 och 2018 har markförsäljningar om totalt 1,7 miljarder kr rättats, med oredovisade vinster på ca 1 miljard kr. Anläggningstillgångar för ca 700 mkr har korrigerats i redovisningen. Drygt 300 mkr i exploateringsavgifter har rättats. Beloppsmässigt ungefär hälften av dessa rättningar har gjorts i årsredovisningen för 2018, drygt 70 projekt. Under 2019 har rättningar skett i ytterligare drygt 10 projekt. Den bild som gavs i årsredovisningen för 2017 var att en betydligt större del av de bedömda totala felaktigheterna hade rättats då.
- En annan bild som gavs i årsredovisningen för 2017 var att genomlysning och rättningar skulle färdigställas under 2018. I augusti gavs ett annat besked. Arbetet tog ordentlig fart i november-december men tiden har inte räckt till för att slutföra genomlysning och rättningar för beaktande i årsredovisningen för 2018.
- Med hänsyn till den omfattande kommunikation från revisorerna till kommunstyrelsen som föregått år 2018 och även inkluderade revisionsberättelsen för 2017 anser vi att kommunstyrelsen inte tagit sitt ansvar för denna väsentliga fråga under 2018. Den enda politiska behandling som finns dokumenterad är beslut i augusti att ännu en gång frångå tidigare utfästelser om tidplan för arbetet med genomlysning och rättningar. Det rimliga beslutet i augusti då borde ha varit att inte acceptera tjänsteskrivelsen. Efter revisionens starka kritik och uttalande över delårsrapporten i fullmäktige tog arbetet med genomlysning och rättningar fart. Det utförda arbetet har både visat

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

att väsentliga fel kvarstod i ett stort antal projekt och att det var möjligt att genomföra ett stort rättelsearbete för att undanröja de väsentliga osäkerheterna och skapa förutsättningar för framtida styrning, ledning, uppföljning och redovisning. Det har rört sig om en fråga om prioriteringar och att skapa resurser. Kommunstyrelsen har inte gett tillräcklig prioritet till denna fråga.

- Kommunstyrelsens presidium och kommunens ledande tjänstemän har uttryckt att en löpande dialog förts mellan politiker och tjänstemän rörande denna fråga. I maj 2018 hölls ett möte där ansvariga tjänstemän kom fram till att stora resurser skulle behövas för återstående genomlysning. Dessa resurser borde då ha tillsatts av kommunstyrelsen i stället för att efter sommaren ännu en gång skjuta på arbetet.
- I slutet av mars 2019, i slutfasen av arbetet med genomlysning, konstaterar ansvariga tjänstemän att organisationen inte varit mogen för att hantera frågan om systemstöd förrän nu när ordning skapats i processer, organisation och redovisning m m. det är vår uppfattning att kommunstyrelsen långt tidigare borde ha kommit till slutsatsen att det inte enbart rört sig om en redovisningsfråga och tillsatt nödvändiga resurser inte i december 2018 utan i januari 2018.
- Vi har i vår granskning inte funnit att kommunstyrelsen har någon formell process för att hantera allvarlig kritik i revisionsberättelser och uttalanden om delårsrapport. I denna fråga har det rört sig om att revisorerna uttalat att redovisningen inte följt lag och god redovisningssed.
- Den avgående kommunstyrelsen har därmed inte agerat tillräckligt under 2018 för att genomlysa och rätta redovisningen i projekten. Det arbetet har varit en förutsättning inte bara för en korrekt redovisning utan även för en ändamålsenlig och effektiv framtida styrning, ledning och uppföljning av exploateringsverksamheten och enskilda projekt.
- Kommunstyrelsen har inte heller agerat tillräckligt för att se till att exploateringen har det systemstöd som krävs för styrning, ledning och uppföljning.

Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, redovisar i skriften God revisionssed nio olika grunder för kritik i revisionsberättelsen. Aktuella grunder här:

- Otillräcklig beredning av ärenden. Exploateringsverksamheten budgeteras inte korrekt, varken för 2018 eller 2019-2021.
- Brister i styrning och intern kontroll av verksamhet
- Brister i styrning och kontroll av ekonomi

I bedömningen av graden av kritik är det rimligt att beakta det arbete som nedlagts från och med slutet av 2018 för att åtgärda brister i redovisning och organisationsstruktur.

Vi lämnar följande rekommendationer:

- Exploateringsverksamheten måste budgeteras så korrekt som möjligt i Mål och budget. Det gäller resultaträkning, balansräkning, kassaflöde och soliditetspåverkan.
- Säkerställ att organisation och projektorganisationer har ändamålsenliga strukturer.
- Större projekt bör efterkalkyleras efter varje etapp och återrapporteras till kommunstyrelsen, i stora projekt även till kommunfullmäktige.

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen

- Till varje projekt måste knytas ekonom med goda kunskaper i både ekonomistyrning och redovisning.
- Säkerställ att projektledare m fl ges löpande utbildning och kompetensutveckling.
- Ändamålsenligt systemstöd måste implementeras.
- Tydliggör ansvaret för avstämningar av projekt samt resultat- och balanskonton kopplade till exploateringsredovisningen.
- Lämna erforderliga tilläggsupplysningar i årsredovisningen.
- Skriv in i nämndernas reglementen ansvar för att behandla frågor som väcks av revisorerna, i revisionsberättelser eller på annat sätt, inom sina respektive ansvarsområden

Uppsala, dag som ovan

Bo Ädel
Auktoriserad revisor
Certifierad kommunal yrkesrevisor

© 2019 KPMG AB. All rights reserved.
Error! Unknown document property name.KPMG öppen