

Revisionsrapport

Granskning av exploaterings- redovisningen

Botkyrka kommun

Sonja Moré
Ebba Lind

September 2017

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattning	2
2.	Inledning	3
2.1.	Bakgrund	3
2.2.	Revisionsfråga, kontrollmål och revisionskriterier	3
2.3.	Revisionsmetod och avgränsning.....	4
3.	Exploatering – lagar och redovisningssed.....	5
4.	Granskningsresultat	9
4.1.	Ansvarsfördelning	9
4.1.1.	Vår bedömning	10
4.2.	Regler och riktlinjer avseende redovisning.....	10
4.2.1.	Vår bedömning	10
4.3.	Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring	11
4.3.1.	Vår bedömning	13
4.4.	Anskaffningsvärde.....	13
4.4.1.	Vår bedömning	14
5.	Bedömning och rekommendationer	16
5.1.	Avstämning mot kontrollmål	16
5.2.	Svar på revisionsfrågan samt rekommendationer	17

1. Sammanfattning

PwC har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Botkyrka kommun genomfört en granskning av kommunens exploateringsverksamhet. Efter genomförd granskning gör vi bedömningen att kommunstyrelsen inte fullt ut säkerställer en ändamålsenlig hantering och rättvisande redovisning avseende exploateringsprojekt. Detta mot bakgrund av bedömningarna av de fyra kontrollmålen som sammanfattats i avsnitt 5.1.

Vi rekommenderar kommunstyrelsen och berörda nämnder att:

- Säkerställa att ansvarsfördelningen avseende exploateringsprojekt tydliggörs och förankras i verksamheterna.
- Inneha högre transparens i redovisningen som möjliggör, dels en enkel uppföljning av projektets intäkter och kostnader, dels en tydlig koppling mellan nedlagda kostnader och underliggande avtal, beställning, offert eller dylikt.
- Säkerställa att dokumenterade riktlinjer avseende redovisningen av projekten (kompletteras med ytterligare anvisningar med exempel) och säkerställer att dessa förankras hos samtliga berörda i avsikt att få enhetlig och samordnad arbetssätt som följer regelverken.
- Säkerställa efterlevnad av matchningsprincipen och värdering enligt lägsta värdets princip avseende exploateringsstillgångar i enlighet med regelverken.
- Införa en rutin som säkerställer att internt nedlagd tid på projekten godkänns via attest av ansvarig person för projektet (förslagsvis projektledare).

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Markexploatering är ett begrepp som använts sedan länge för att beteckna den verksamhet som innebär att markanvändningen förändras och ny bebyggelse uppförs i ett område. Begreppet "markexploatering" innefattar i princip alla de åtgärder som är nödvändiga för att dels bygga bostäder, kontor, industrier m.m., dels komplettera bebyggelsen med gemensamma anordningar som gator och vägar, grönområden, VA-system, värmeanläggningar samt el- och telesystem. Det är en process som löper från inledande idé och initiativ till ny bebyggelse fram till dess att byggnader och anläggningar är färdigställda.

I Botkyrka kommun pågår och planeras exploateringsprojekt. I kommunens årsredovisning 2016 framgår att totala intäkter från sålda exploateringsfastigheter/projekt uppgick till ca 120 mnkr där det bokförda värdet på fastigheterna uppgick till ca 25 mnkr.

Brister i styrningen och redovisningen avseende exploatering kan påverka kommunens verksamhet och ekonomi på lång sikt. PwC har fått i uppdrag att genomföra en granskning av den interna kontrollen avseende exploateringsredovisning. Granskningen har tillkommit som en del av revisorernas bedömning av risk och väsentlighet.

2.2. Revisionsfråga, kontrollmål och revisionskriterier

Granskningen har syftat till att besvara följande revisionsfråga:

- Säkerställer kommunstyrelsen en ändamålsenlig hantering och redovisning avseende exploateringsverksamhet?

För att besvara revisionsfrågan och därmed uppnå syftet med granskningen har vi utgått från följande kontrollmål:

- Ansvaret för exploateringsverksamheten är ändamålsenligt och tydligt uttalat i kommunen.
- Principerna för redovisning av exploateringsverksamheten är dokumenterade.
- Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring sker enligt god redovisningssed.
- Anskaffningsvärdet beräknas på ett tillförlitligt vis.

Revisionskriterier utgörs av kommunallag, lag om kommunal redovisning, rådet för kommunal redovisning, kommunfullmäktiges beslutade interna kontrollreglemente, kommunfullmäktiges beslutade reglemente för ekonomiska transaktioner samt övriga interna styrande dokument.

2.3. Revisionsmetod och avgränsning

Kartläggning har gjorts av redovisningsprinciper kopplat till exploateringsprocessen med avseende på klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering, intäkts- och kostnadsföring.

Dokumentgranskning av styrdokument, avtal, beslut och ekonomisk information samt substansgranskning av redovisningen i två projekt. De granskade projekten är projekt nr 9170 "Tingstorget" och projekt nr 9147 "Hallunda gård".

För varje exploateringsprojekt har relevanta beslut samt för projektet underlag för väsentliga ekonomiska händelser (klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering, intäkts- och kostnadsföring) granskats.

Avstämning har gjorts med ansvarig ekonom samt projektledare till utvalda exploateringsprojekt. Följande tjänstemän har intervjuats:

- Projektekonom, tekniska förvaltningen
- Förvaltningschef, tekniska förvaltningen
- Biträdande exploateringschef, samhällsbyggnadsförvaltningen
- Projektledare Tingstorget, samhällsbyggnadsförvaltningen
- Projektledare Hallunda gård, samhällsbyggnadsförvaltningen

Granskningen avgränsas till att avse kommunstyrelsen, tekniska nämnden och samhällsbyggnadsnämnden.

Revisionsrapporten har varit föremål för sakgranskning hos berörda tjänstemän.

3. *Exploatering – lagar och redovisningssed*

Begreppet exploatering innebär en förändring eller förädling av markanvändning, och avser åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor eller industrier. I exploateringsverksamheten ingår exempelvis att bygga gator och anlägga grönområden. Äger kommunen inte den mark som är aktuell för exploatering måste ett exploateringsavtal skrivas. Avtalet reglerar ekonomiska åtaganden och genomförandefrågor, och tecknas innan eller i samband med att en detaljplan antas.

Kommunen har enligt plan- och bygglagen ansvaret för exploateringsprocessen. Från och med den 1 januari 2015 innehåller plan- och bygglagen (PBL) en definition av exploateringsavtal som *”ett avtal om genomförande av en detaljplan mellan en kommun och en byggherre eller en fastighetsägare avseende mark som inte ägs av kommunen, dock inte avtal mellan en kommun och staten om utbyggnad av statlig transportinfrastruktur”*.

Medan planläggning reglerats i plan- och bygglagen så har det tidigare inte funnits någon särskild lagreglering angående exploateringsavtal. Avtalslagen, kommunalagen, plan- och bygglagen m.fl. innehåller bestämmelser som har betydelse vid utarbetandet av exploateringsavtal.

Kommunal redovisning regleras i Lagen om kommunal redovisning (KRL). I KRL 1:3 stadgas att *”bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”*. God redovisningssed är en allmänrättslig standard grundad på praxis och rekommendationer. I lagmotiven till KRL fastslås att det aldrig är god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagbestämmelser. Rådet för kommunal redovisning (RKR) gav år 2003 ut skriften *”Redovisning av kommunal markexploatering”* (reviderad 2012). Där presenteras principer om öppenhet och transparens som bör vara vägledande vid redovisning av kommunal exploateringsverksamhet. I skriften står även att förkalkyler och budget ska vara upprättade enligt de principer som gäller för redovisningen.

Avvikelse från rekommendationer utgivna av RKR kan endast motiveras av att avvikande redovisning ger en bättre bild av vad som faktiskt har hänt under redovisningsperioden. I tabellen nedan anges ett urval av de rekommendationer som är relevanta vid exploateringsredovisning.

Nr. Rekommendation

- 3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål
 - 10.3 Avsättningar och ansvarsförbindelser
 - 11.4 Redovisning av materiella anläggningstillgångar
 - 12.1 Redovisning av immateriella anläggningstillgångar
 - 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal
 - 14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelse av fel
 - 15.1 Redovisning av lånekostnader
 - 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar
-

Klassificering

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska enligt KRL 6:1 klassas som omsättningstillgångar, medan tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska klassas som anläggningstillgångar.

I RKR:s idéskrift (2012) beskrivs att när man börjar bygga om en förvaltningsfastighet ska fastigheten omklassificeras till en omsättningstillgång.

Anskaffningsvärde

För fastigheter avsedda för försäljning ska anskaffningsvärdet innefatta alla kostnader för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen (RKR:s idéskrift 2012). I tillverkningskostnaderna för försäljningsbar mark inräknas utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen, samt fördelade fasta och rörliga omkostnader. I detta ingår bland annat andel av projekteringskostnader och kostnader för upprättande av detaljplan.

Värdering

Om anläggningstillgången har en bestående värdenedgång i förhållande till bokfört värde ska nedskrivning ske till detta värde enligt KRL 6:5. Prövning av nedskrivningsbehov för den typ av anläggningstillgång som normalt uppstår i exploateringsverksamhet är troligen aktuell endast vid rivning, ombyggnad eller ändrad användning, t.ex. ändring av tomtmark till park.

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, KRL 6:7. Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). Prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet. Bedömningen av det verkliga värdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid värderingstillfället. Utgångspunkten för bedömningen är att värderingen sker objekt för objekt. I normalfallet torde anskaffningsvärdet

väsentligt understiga nettoförsäljningsvärdet. Tomter som är svårsålda, t.ex. industritomter i kommuner med minskande befolkning, kan dock ha det omvända förhållandet. Vid fastställandet av försäljningspriset får man utgå från det belopp som välinformerade och av varandra oberoende parter med intresse av transaktionen skulle vara beredda att betala. Även om kommunens avsikt är att bara sälja till en företagsetablering kan värderingen utgå från vad en fastighetsspekulant är beredd att betala. En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet, dvs. minst i samband med års- och delårsbokslut. Justering från anskaffningsvärdet till ett eventuellt lägre nettoförsäljningsvärde redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen är hänförlig. En eventuell återföring av en nedskrivning, till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat, redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.

Intäkter, kostnader och matchning

Intäkter ska från och med år 2010 redovisas enligt RKR 18 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar". I rekommendationen finns allmänna kriterier för när en intäkt kan redovisas. Specifikt för exploatering anges följande:

- Inkomsten intäktsförs normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång bokförs hela inkomsten som intäkt.

Kostnader och intäkter som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt, enligt matchningsprincipen. Principen innebär att när intäkt för såld tomt bokförs ska också kostnaderna för anskaffning och iordningsställande av tomten bokföras. Kostnaden för en såld tomt är lika med dess anskaffningsvärde.

Det är således bruttoredovisning som ska tillämpas vid resultatredovisning av försäljning av exploateringsomter, till skillnad mot försäljning av anläggnings-tillgångar där reavinsten/-förlusten resultatförs.

Allmän plats och gatukostnadsersättning

Redovisning av allmän plats och gatukostnadsersättningar finns delvis beskrivet i normeringen. Den första frågan är om kostnader för allmän platsmark kan matchas mot försäljningar av exploateringsmark. I RKR 18 står det att utgifter för anläggningar i närområdet exempelvis gator, gatubelysning och parkmark inte ska ingå vid matchningen.

Däremot kan kommunen under vissa förutsättningar ta ut avgifter från fastighetsägare för att finansiera allmän platsmark, så kallad gatukostnads-ersättning. Enligt RKR 18 ska gatukostnadsersättning periodiseras i takt med att de

avskrivningsbara investeringsobjekten som ingår i avgiftsunderlaget skrivs av över sina respektive nyttjandeperioder.

4. Granskningsresultat

4.1. Ansvarsfördelning

Ansvaret för exploateringsverksamheten är ändamålsenligt och tydligt uttalat i kommunen.

Den övergripande regleringen av ansvar och befogenheter avseende exploateringsverksamheten framgår av kommunstyrelsens och samhällsbyggnadsförvaltningens reglementen och delegationsordningar. Vi har inom ramen för denna granskning inte bedömt innehållet och ansvarsfördelningen som framgår av respektive reglemente och delegationsordning. Dock har det vid intervjuerna framgått att samhällsbyggnadsförvaltningen upplever att den politiska ansvarsfördelningen mellan kommunstyrelsen och samhällsbyggnadsnämnden behöver förtydligas. Utöver denna övergripande reglering finns reglering av ansvarsfördelningen i två dokument enligt nedan.

- Riktlinjer för ansvar och ekonomisk hantering i exploateringsprojekt (KS 2009:421, oktober 2009).
- Projekthandbok (SBF, version 2: 2015-11-23).

I riktlinjerna för ansvar och ekonomisk hantering i exploateringsprojekt ges en beskrivning av exploateringsprocessen och dess faser (idé, förstudie, planprogram, detaljplan, genomförande, drift). Dock framgår inte i tillräcklig utsträckning vilka befattningshavare som ansvarar för vilka delar i processen. Anmärkningsvärt är att riktlinjerna inte är uppdaterade efter den organisatoriska förändring som genomfördes 1 januari 2016 som innebar att ansvaret för exploateringsverksamheten övergick från kommunstyrelsen till samhällsbyggnadsnämnden.

Projekthandboken är ett internt dokument hos stadsbyggnadsförvaltningen som syftar till att konkretisera arbetsmomenten som framgår av riktlinjerna och på så vis fungera som ett stöd till projektledarna i det dagliga arbetet. Enligt uppgift pågår ett arbete sedan 2015 med att uppdatera handboken så att den bland annat överensstämmer med förändringen i den politiska ansvarsfördelningen.

Vid intervjuerna framgår att uppdatering av både riktlinjerna och projekthandboken fördröjts till följd av att det finns otydligheter i vilka beslut som ska fattas av respektive kommunfullmäktige, kommunstyrelsen och samhällsbyggnadsnämnden.

Värt att notera är att vår granskning av Tingstorget och Hallunda gård har omfattat en genomgång och uppföljning av samtliga fattade beslut och dylikt per granskningstillfället och där vår bedömning är att projekten har de beslut och detaljplaner som följer kommunens dokumenterade riktlinjer (projekthandbok och övriga anvisningar), men som påpekats ovan är riktlinjerna inte uppdaterade efter den organisatoriska förändring som genomfördes 1 januari 2016.

4.1.1. Vår bedömning

Genomförd granskning påvisar att samhällsbyggnadsförvaltningen upplever att det är en otydlig ansvarsfördelning avseende exploateringsverksamheten mellan de politiska organen. Detta har genomsyrat arbetet med de styrande och stödjande dokumenten som ännu, 1,5 år efter organisationsförändringen, inte är uppdaterade så att de överensstämmer med nuvarande organisation. I samband med vår granskning av projekten Tingstorget och Hallunda gård har vi dock kunnat konstatera att projekten har de beslut och detaljplaner som följer kommunens dokumenterade riktlinjer (projekthandbok och övriga anvisningar), men där riktlinjerna inte är uppdaterade efter den organisatoriska förändring som genomfördes 1 januari 2016. Kontrollmålet bedöms vara *ej uppfyllt*.

4.2. Regler och riktlinjer avseende redovisning

Principerna för redovisning av exploateringsverksamheten är dokumenterade.

I riktlinjerna för ansvar och ekonomisk hantering i exploateringsprojekt framgår principerna för redovisning av exploateringsverksamheten. Riktlinjerna överensstämmer i allt väsentligt med rådande lagar och god redovisningssed. Vid intervjuerna framkommer att dessa riktlinjer inte är fullt förankrade hos bland annat projektledare. I projekthandboken redogörs inte för redovisningsprinciperna och dess praktiska betydelse för exempelvis kontering av fakturor.

Värt att notera är att det saknas rutinbeskrivningar för hur gatukostnadsersättningar ska hanteras.

Projektledarna ansvarar för den löpande redovisningen i projekten. Inför boksluten skapar en projektkonom i samråd med projektledarna underlag som sänds till redovisningsenheten. Projektkonomen bistår även projektledarna vid de tillfällen då de behöver stöd i särskilda frågor. I intervjuerna har det dock framkommit att det finns ett behov av utökat ekonomistöd. Det genomförs inga stickprovskontroller av fakturor i exploateringsprojekt i syfte att säkerställa redovisningens riktighet.

4.2.1. Vår bedömning

Det finns dokumenterade redovisningsprinciper avseende exploateringsverksamheten vilka i allt väsentligt överensstämmer med lagar och god redovisningssed. Kontrollmålet bedöms därför vara *uppfyllt*. Dock framkommer vid intervjuerna att dessa inte är fullt förankrade hos berörda tjänstemän samt att det finns ett upplevt behov av utökat ekonomistöd i det dagliga arbetet.

4.3. *Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring*

Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring sker enligt god redovisningssed.

Som framgått i ovanstående ansvarar projektledarna för den löpande redovisningen av exploateringsprojekt. Redovisningen görs med aktivitetsnummer vilket styr vilket tillgångsslag som kostnaden/intäkten avser. Vid varje tertiäl görs prognoser och uppföljningar av projekten. En gång per år, inför årsbokslut, görs en genomgång av vilka exploateringsprojekt som ska säljas.

Vinstavräkning

I samband med vår granskning av Tingstorget och Hallunda gård har vi noterat att det finns risk för avvikelser från matchningsprincipen i samband med vinstavräkning av exploateringsprojekt. Matchningsprincipen innebär att de upparbetade (och eventuella tillkommande) utgifterna (dvs anskaffningsvärdet) som är hänförliga till inkomsterna ska lyftas från balansräkningen till resultaträkningen i samband med att inkomsterna redovisas som intäkter, exempelvis i samband med att försäljningen vinner laga kraft. Exploateringsprojektet Tingstorget innebär försäljning av fyra fastigheter. Per 2016-12-31 hade tre fastigheter sålts, dock utan att kommunen hade särredovisat kostnaderna per fastighet. Således finns det stor risk att matchning inte har gjorts mellan kostnader hänförliga till intäkter, eftersom samtliga upparbetade utgifter per 2016 har lyfts per årsbokslutet 2016. Enligt kommunens riktlinjer ska anskaffningsvärdet för försäljning av exploateringsprojekt med flera fastigheter göras via schablon (tex baserat på areal) om det föreligger betydande svårigheter att fastställa det verkliga anskaffningsvärdet.

Nedan finns utdrag från resultaträkningen och balansräkningen per årsbokslutet 2016.

Resultaträkning per 2016-12-31 samt 2015-12-31

Kod	Konto Text	Innevarande Jan 16 - Mån 13 16	Föregående Jan 15 - Mån 13 15
37210	Försäljn pris expl fastig	-119 393 787,57	-30 353 324,75
37220	Bokf värde expl fastigh	25 173 867,87	21 213 012,42
	Summa (reavinst/förlust)	94 219 920	9 140 312

Vid årsbokslutet 2016 vinstavräknades sex exploateringsprojekt, varav Tingstorget svarar för 58 mnkr av realisationsvinsten. Vinsten i Tingstorget är fördelad på 60,4 mnkr i intäkter och 2,4 mnkr i kostnader. Vi har verifierat att de redovisade intäkterna för Tingstorget överensstämmer med avtal och att dessa har vunnit laga kraft. Intäkten för Tingstorget bedöms därmed vara redovisad i rätt period. I samband med granskningen har det framkommit att det finns två

exploateringsprojekt, ABC-tomten och Norsborgsdepån, vars intäkter redovisats 2016 men där hänförliga upparbetade utgifter inte kostnadsredovisats. De sammantagna utgifterna för de två projekten uppgick till 8,2 mnkr. Konto 37220 borde således ha belastats med ytterligare 8,2 mnkr under 2016. Detta berodde enligt uppgift från kommunen på den mänskliga faktorn.

Balansräkningen per 2016-12-31 samt 2015-12-31

Kod	Konto	2016	2015	Förändring
14711	Exploateringsmark inkomster	-57 677 792	-59 657 519	1 979 727
14712	Exploateringsmark utgifter	65 207 138	80 642 709	-15 435 571
	Exploateringsmark	7 529 346	20 985 190	-13 455 844

De upparbetade inkomsterna per 2016-12-31 uppgick till 57,7 mnkr och avser bland annat planavgifter och gatukostnadsersättningar. De upparbetade utgifterna per 2016-12-31 uppgick till 65,2 mnkr och avser samtliga nedlagda utgifter avseende pågående omsättningstillgångar.

Värdering av omsättningstillgångarna

Enligt god redovisningssed ska kommunen årligen genomföra en värdering avseende omsättningstillgångarna enligt lägsta värdets princip. Det innebär att bokfört värde ska vara det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Kommunen värderar alltid till anskaffningsvärde och genomför inga förnyade bedömningar avseende verkligt värde. Detta medför en principiell avvikelse från god sed, vilket vi påpekat för kommunen i samband med boksluten. Kommunen hävdar dock att detta inte medför några avsteg från god redovisningssed i praktiken eftersom exploateringsprojekten medför stora vinster för kommunen. Verkligt värde är således högre än anskaffningsvärdet i normalfallet. Granskningen av Tingstorget visar också att verkligt värde varit högre än anskaffningsvärdet. Värdering till anskaffningsvärde har således varit korrekt hanterat för Tingstorget per 2016, vilken utgjorde drygt hälften av försäljningsintäkterna 2016.

Klassificering i anläggningstillgång och omsättningstillgång

Kommunen särskiljer anläggningstillgångar (de delar som ska kvarvara i kommunens ägo, tex. gata och park samt vatten och avlopp) och omsättningstillgångar (de delar som ska försälas) via aktivitetskoder. Principen i kommunens regelverk är att mark omklassificeras från anläggningstillgång till omsättningstillgång i samband med upprättandet av projektkalkylen. Enligt uppgift följer kommunen dessa principer. Den löpande hanteringen av fakturor i exploateringsprojekten och klassificeringen av dessa i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar hanteras av projektledarna. Projektledarna uppgav i samband med intervjuerna att det inte föreligger några problem med klassificeringen då olika entreprenörer hanterar de delar som ska bli anläggningstillgångar respektive omsättningstillgångar. Vid granskningen av

Tingstorget och Hallunda gård har vi identifierat att omklassificering av marken för Tingstorget inte har hanterats i enlighet med den rutinen, dvs i samband med upprättande av projektkalkylen.

4.3.1. *Vår bedömning*

Genomförd granskning visar att det finns avvikelser från matchningsprincipen vilket kan få stora redovisningsmässiga effekter. För två exploateringsprojekt, ABC-tomten och Norsborgsdepån, har intäkter redovisats 2016 men där hänförliga upparbetade utgifter om sammanlagt 8,2 mnkr inte kostnadsredovisats samma år. För Tingstorget saknas spårbarhet avseende matchning mellan inkomster och utgifter. Kommunen genomför inga bedömningar som säkerställer att värdering enligt lägsta värdets princip tillämpas. Dessa båda medför risk för avvikelser från god redovisningssed. Kommunen har rutiner för hur klassificering mellan anläggningstillgång och omsättningstillgång ska ske, vilka vi till synes bedömer vara ändamålsenliga. Vi har i den fördjupade verifieringen av två exploateringsprojekt (se avsnitt 4.4) inte sett några indikationer på att klassificeringen skulle vara felaktig. Kontrollmålet bedöms sammantaget vara *delvis uppfyllt*.

4.4. *Anskaffningsvärde*

Anskaffningsvärdet beräknas på ett tillförlitligt vis.

Nedan redogörs för våra iakttagelser vid verifiering av de två exploateringsprojekten Tingstorget och Hallunda gård. Vi har valt dessa projekt eftersom de befinner sig i olika faser i exploateringsprocessen samt har olika projektledare. Tingstorget kommer slutredovisas under 2017 (med avseende på exploateringstillgångar) och Hallunda gård befinner sig i projekteringsfasen.

Tingstorget

Vi har valt att stickprovsvist granska 17 verifikationer avseende nedlagda utgifter under 2016 och 2017 där granskade verifikationer uppgick till sammanlagt 4,9 mnkr. Kontroll har utförts av att den bokförda utgiften överensstämmer med den underliggande fakturan, tidrapport eller dylikt. Kontroll har även genomförts av att fakturorna avser projektet och överensstämmer med en underliggande beställning/avtal/offert. Vi har även kontrollerat om den nedlagda utgiften rimligen har klassificerats korrekt och att anskaffningsvärdet är tillförlitligt beräknat, dvs att utgiften ska tas upp som investering anläggningstillgång/omsättningstillgång och får räknas med i anskaffningsvärdet för respektive tillgångslag.

Resultatet av stickprovet visar att för flertalet fakturor har en tydlig och enkel koppling med avseende på beloppets storlek inte kunnat verifieras genom att inhämta avtal, offert eller budgetunderlag. Flertal uppföljningsfrågor har förekommit vid vår avstämning då förändringar under projektets förlopp sker frekvent och tilläggsavtal är vanligt förekommande. Sammantaget kan konstateras att undertecknade avtal och beställningar finns till samtliga verifikationer men att beloppets storlek inte enkelt kunnat stämmas av mot dessa avtal för en stor del av

verifikationerna. Vid ett fall har vi noterat att ramavtalets giltighetstid gick ut något år innan utförd tjänst. Detta berodde enligt uppgift från projektledaren på att avtalet inte förlängdes men att man lät leverantören färdigställa sina pågående arbeten.

I samband med vår granskning noterade vi att stor del av nedlagda utgifter på projektet avser internt nedlagd tid och där det, enligt vår uppfattning, inte sker någon avstämning och godkännande via exempelvis attest avseende den rapporterade nedlagda tidens riktighet/rimlighet. Det sker inte heller någon stickprovsvis uppföljning av den rapporterade nedlagda tiden. Enligt projektledaren skulle denne dock reagera om onormalt mycket tid rapporterades på projektet.

Hallunda gård

Vi har valt att granska tio verifikationer avseende nedlagda utgifter på projektet under 2016 och 2017 (tom april). Totalt har 511 tkr i bokförda utgifter granskats vilket motsvarar 46 procent av totala nedlagda utgifter i projektet under denna period. Kontroll har skett av att den bokförda utgiften överensstämmer med en underliggande faktura, tidrapport eller dylikt. Vi har även kontrollerat om den nedlagda utgiften rimligen har klassificerats korrekt och att anskaffningsvärdet är tillförlitligt beräknat, dvs att utgiften ska tas upp som investering anläggningstillgång/omsättningstillgång och får räknas med i anskaffningsvärdet för respektive tillgångsslag. Vi har kontrollerat att fakturan avser rätt projekt samt överensstämmer med underliggande beställning, offert eller annat avtal. I de fall där fakturerat belopp avviker från ursprungligt avtal t ex där leverantören har fakturerat högre än det som avtalats har vi inhämtat tilläggsbeställning eller annan kommunikation som förmedlats mellan kommunens projektledare och leverantören. Detta i enlighet med förvaltningens riktlinjer. Resultatet av stickprovet visar att samtliga bokförda utgifter på projektet i huvudsak överensstämmer med underliggande beställning. Inga materiella avvikelser har noterats.

I samband med vår granskning noterade vi att stor del av nedlagda utgifter på projektet avser internt nedlagd tid och där det, enligt vår uppfattning, inte sker någon avstämning och godkännande via exempelvis attest avseende den rapporterade nedlagda tidens riktighet/rimlighet. Det sker inte heller någon stickprovsvis uppföljning av den rapporterade nedlagda tiden.

Kan omnämnas att vårt urval har omfattat i huvudsak utgifter nedlagda under projektets utredning/projekteringsfas, detta då projektet ännu inte hunnit komma till genomförandefasen.

4.4.1. Vår bedömning

I den fördjupade verifieringen av de två exploateringsprojekten har det inte framkommit några tecken på att anskaffningsvärdet på omsättningstillgångarna skulle vara felaktigt klassificerat. Dock kan konstateras att det finns en bristande transparens i redovisningen vilket försvårat verifieringen. Bland annat finns bristande uppföljning avseende internt upparbetad tid. Vi bedömer att kontrollmålet är *delvis uppfyllt*.

5. *Bedömning och rekommendationer*

5.1. *Avstämning mot kontrollmål*

Granskningen har gjorts utifrån fyra kontrollmål. Bedömningen av respektive kontrollmål görs enligt kriterierna: Uppfyllt/Delvis uppfyllt/Ej uppfyllt.

Kontrollmål	Bedömning
Ansvaret för exploateringsverksamheten är ändamålsenligt och tydligt uttalat i kommunen.	Ej uppfyllt. Genomförd granskning påvisar att samhällsbyggnadsförvaltningen upplever att det är en otydlig ansvarsfördelning avseende exploateringsverksamheten mellan de politiska organen. Detta har genomsyrat arbetet med de styrande och stödjande dokumenten som ännu, 1,5 år efter organisationsförändringen, inte är uppdaterade så att de överensstämmer med nuvarande organisation. I Samband med vår granskning av projekten Tingstorget och Hallunda gård har vi dock kunnat konstatera att projekten har de beslut och detaljplaner som följer kommunens dokumenterade riktlinjer (projekthandbok och övriga anvisningar), men där riktlinjerna inte är uppdaterade efter den organisatoriska förändring som genomfördes 1 januari 2016.
Principerna för redovisning av exploateringsverksamheten är dokumenterade.	Uppfyllt. Det finns dokumenterade redovisningsprinciper avseende exploateringsverksamheten vilka i allt väsentligt överensstämmer med lagar och god redovisningssed. Vid intervjuerna framkom dock att dessa inte är fullt förankrade hos berörda tjänstemän samt att det finns ett upplevt behov av utökat ekonomistöd i det dagliga arbetet.
Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring sker enligt god	Delvis uppfyllt

<p>redovisningssed.</p>	<p>Genomförd granskning visar att det finns avvikelser från matchningsprincipen vilket kan få stora redovisningsmässiga effekter. För två exploateringsprojekt, ABC-tomten och Norsborgsdepån, har intäkter redovisats 2016 men där hänförliga upparbetade utgifter om sammanlagt 8,2 mnkr inte kostnadsredovisats samma år. För Tingstorget saknas spårbarhet avseende matchning mellan inkomster och utgifter.</p> <p>Kommunen genomför inga bedömningar som säkerställer att värdering enligt lägsta värdets princip tillämpas. Dessa båda medför risk för avvikelser från god redovisningssed. Kommunen har rutiner för hur klassificering mellan anläggningstillgång och omsättningstillgång ska ske, vilka vi till synes bedömer vara ändamålsenliga. Vi har i den fördjupade verifieringen av två exploateringsprojekt (se avsnitt 4.4) inte sett några indikationer på att klassificeringen skulle vara felaktig.</p>
<p>Anskaffningsvärdet beräknas på ett tillförlitligt vis.</p>	<p>Delvis uppfyllt.</p> <p>I den fördjupade verifieringen av de två exploateringsprojekten har det inte framkommit några tecken på att anskaffningsvärdet på omsättningstillgångarna skulle vara felaktigt klassificerat. Dock kan konstateras att det finns en bristande transparens i redovisningen vilket försvårat verifieringen. Bland annat finns bristande uppföljning avseende internt upparbetad tid.</p>

5.2. Svar på revisionsfrågan samt rekommendationer

Efter genomförd granskning gör vi bedömningen att kommunstyrelsen inte fullt ut säkerställer en ändamålsenlig hantering och rättvisande redovisning avseende

exploateringsprojekt. Detta mot bakgrund av bedömningarna av de fyra kontrollmålen som sammanfattats ovan.

Vi rekommenderar kommunstyrelsen och berörda nämnder att:

- Säkerställa att ansvarsfördelningen avseende exploateringsprojekt tydliggörs och förankras i verksamheterna.
- Inneha högre transparens i redovisningen som möjliggör, dels en enkel uppföljning av projektets intäkter och kostnader, dels en tydlig koppling mellan nedlagda kostnader och underliggande avtal, beställning, offert eller dylik.
- Säkerställa att dokumenterade riktlinjer avseende redovisningen av projekten (kompletteras med ytterligare anvisningar med exempel) och säkerställer att dessa förankras hos samtliga berörda i avsikt att få enhetlig och samordnad arbetssätt som följer regelverken.
- Säkerställa efterlevnad av matchningsprincipen och värdering enligt lägsta värdets princip avseende exploateringstillgångar i enlighet med regelverken.
- Införa en rutin som säkerställer att internt nedlagd tid på projekten godkänns via attest av ansvarig person för projektet (förslagsvis projektledare).

2017-12-11

Sonja Moré

Projektledare

Anders Hägg

Uppdragsledare