

Revisionsrapport

Granskning av intern kontroll i system och rutiner - exploateringsredovisning

Växjö kommun

Caroline Liljebjörn
Certifierad kommunal
revisor

April 2019

Innehållsförteckning

Sammanfattning och revisionell bedömning.....	2
1.1. Rekommendationer.....	3
2. Inledning	5
2.1. Bakgrund	5
2.2. Revisionsfråga och kontrollmål.....	5
2.3. Metod och avgränsning	5
3. Iakttagelser och bedömningar	6
3.1. Har kommunstyrelsen och nämnderna beslutat om system och rutiner för redovisning av exploateringsprojekt?.....	6
3.1.1. Iakttagelser	6
3.1.2. Bedömning.....	7
3.2. Är regler och rutiner kända i verksamheten?.....	7
3.2.1. Iakttagelser	7
3.2.2. Bedömning.....	8
3.3. Görs uppföljning av att regler och riktlinjer samt lagstiftning efterlevs?	8
3.3.1. Iakttagelser	8
3.3.2. Bedömning.....	9
3.4. Stickprov.....	10
3.4.1. Löpande transaktioner.....	10
3.4.2. Årsbokslut.....	10
3.4.3. Bedömning.....	11
Bilaga 1: Utförda stickprov.....	12
Bilaga 2: Redovisning per förvaltning	13

Sammanfattning och revisionell bedömning

I revisorernas uppdrag ingår att granska om räkenskaperna är rättvisande och om verksamheten bedrivs med en tillräcklig intern kontroll. Processen för redovisning av exploateringsprojekt bedöms som viktig för informationen i årsredovisningen eftersom det rör sig om betydande belopp och redovisningsprinciperna har förändrats från och med 1 januari 2018.

I den risk och väsentlighetsanalys som utförts inför granskningen av årsredovisningen 2018 har vi identifierat exploateringsprojekt som ett område där den interna kontrollen i system och rutiner bör granskas. Granskningen syftar till att kartlägga processen och testa ingående kontroller.

- Säkerställer kommunstyrelsen och nämnderna att den interna kontrollen avseende redovisning av exploateringsprojekt är tillräcklig?

Vi bedömer att kommunstyrelsen och tekniska nämnden i allt väsentligt säkerställer att den interna kontrollen avseende redovisningen av exploateringsprojekt är tillräcklig.

Vi grundar vår bedömning på att det finns riktlinjer och rutiner som stödjer redovisningen av exploateringsprojekt samt att utbildning har skett både vid införandet av de nya riktlinjerna och ett år efter införandet. Vår bedömning stöds utav genomförda stickprov av löpande transaktioner och de omföringar som görs inom ramen för bokslutsprocessen.

Bedömningar mot kontrollmål:

Kontrollmål	Kommentar
Har kommunstyrelsen och nämnderna beslutat om system och rutiner för redovisning av exploateringsprojekt?	<p>Uppfyllt</p> <p>Vi bedömer att det finns system och rutiner för redovisning av exploateringsprojekt inom kommunstyrelsen och tekniska nämndens förvaltningar. Det finns en detaljerad konteringsanvisning som anger hur ekonomiska händelser kopplade till exploateringsprojekt ska hanteras.</p> <p>Om det skulle uppstå ett behov av att förtydliga riktlinjerna bör en förankring i kommunstyrelsen övervägas.</p>
Är regler och riktlinjer kända i verksamheten?	<p>Uppfyllt</p> <p>Vi bedömer att riktlinjerna och rutinerna är kända i verksamheten. Det är ett begränsat antal personer som är inblandade i exploateringsverksamheten och utbildning har hållits</p>

vid ett par tillfällen med tid emellan.

Görs uppföljning av att regler, riktlinjer samt lagstiftning efterlevs?

Uppfyllt

Vi bedömer att det i samband med processen för månads-, delårs- och årsbokslut sker en uppföljning av att riktlinjer och rutiner efterlevs. Det görs främst av kontrollern på ekonomiavdelningen som har detta till uppgift.

Vi anser att riktlinjerna i allt väsentligt överensstämmer med de principer som förs fram i idéskriften för exploateringsredovisning som utgetts av Rådet för kommunal redovisning. I riktlinjerna finns antaganden om procentsatser för när ett projekt ska vinstavräknas. Det är ett praktiskt sätt att förhålla sig till att utgifter ska kunna beräknas med tillförlitlighet för att en intäkt ska redovisas.

Att använda en del av intäkten för att finansiera de anläggningar som ingår i ett exploateringsprojekt sker analogt med bestämmelserna för gatukostnadsersättning som finns i Plan- och bygglagen. Något formellt beslut om gatukostnadsersättning har inte fattats, därmed är redovisningen inte fullt ut anpassad till RKR 18¹. Vi har iakttagit att flera andra kommuner valt liknande finansiering för anläggningar som ingår i exploateringsprojekt. För att inte gatukostnadsersättning ska kunna tas ut mer än en gång krävs att exploateringsavtalen reglerar att gatukostnadsersättning anses ingå i köpeskillingen för tomten. Det behöver också finnas en beräkning gatukostnadernas storlek.

1.1. Rekommendationer

Vi lämnar följande rekommendationer med anledning av granskningen:

- Vi bedömer att kopplingen mellan verifikation och underlag bör säkerställas för de transaktioner som sker i bokslutsprocessen vad avser exploateringen. Om det föreligger svårigheter kan en så kallad hänvisningsverifikation användas. Då ska det av hänvisningsverifikationen eller av kommunens systemdokumentation framgå var uppgifterna som behövs för att tolka transaktionen finns.
- Vi bedömer även att det behöver säkerställas att den skattefinansierade delen av tekniska förvaltningen inte kan få större kompensation för gjorda investeringar än vad den erlagda försäljningsintäkten uppgår till.

¹ RKR:s rekommendation 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar

-
- Underlagen vid omföring av råmark från markreserven till exploateringsprojektet bör förtydligas.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

I revisorernas uppdrag ingår att granska om räkenskaperna är rättvisande och om verksamheten bedrivs med en tillräcklig intern kontroll. Processen för redovisning av exploateringsprojekt bedöms som viktig för informationen i årsredovisningen eftersom det rör sig om betydande belopp och redovisningsprinciperna har förändrats från och med 1 januari 2018.

I den risk och väsentlighetsanalys som utförts inför granskningen av årsredovisningen 2018 har vi identifierat exploateringsprojekt som ett område där den interna kontrollen i system och rutiner bör granskas. Granskningen syftar till att kartlägga processen och testa ingående kontroller.

2.2. Revisionsfråga och kontrollmål

Granskningen ska besvara följande revisionsfråga:

- Säkerställer kommunstyrelsen och nämnderna att den interna kontrollen avseende redovisning av exploateringsprojekt är tillräcklig?

Granskningen sker baserat på följande revisionskriterier:

- Kommunala styrdokument såsom policyer/riktlinjer och rutiner med bäring på granskningsområdet

Följande kontrollmål ska besvaras av granskningen:

- Har kommunstyrelsen och nämnderna beslutat om system och rutiner för redovisning av exploateringsprojekt?
- Är regler och rutiner kända i verksamheten?
- Görs uppföljning av att regler och riktlinjer samt lagstiftning efterlevs?

2.3. Metod och avgränsning

Granskningen avgränsas till stickprov på totalt 20 bokförda fakturor fördelade på fem exploateringsprojekt. Följande projekt omfattas av stickproven: Vikaholm, Ingelstad, Sjöbågen Teleborg Limnologen, Hovshaga C och Torparängen. Se vidare bilaga 1. Den interna kontrollen gällande debitering/försäljning av tomter omfattas inte av granskningen.

Vi har genomfört intervjuer redovisningschef och controller på ekonomiavdelningen. Vi har tagit del av följande dokument: Mark och exploateringsredovisning – en konteringsanvisning.

Faktauppgifterna i rapporten har granskats av ekonomichef och controller.

3. *Iakttagelser och bedömningar*

För varje kontrollmål redogörs för vilka iakttagelser som gjorts i samband med granskningen och revisionella bedömningar som gjorts därpå.

3.1. *Har kommunstyrelsen och nämnderna beslutat om system och rutiner för redovisning av exploateringsprojekt?*

3.1.1. *Iakttagelser*

Växjö kommun har från och med 1 januari 2018 ändrat redovisningsprinciperna för exploateringsprojekt för att överensstämma med god redovisningssed. För att förbereda förändringen har ekonomiavdelningen inför år 2018 bedrivit ett projekt i syfte att anpassa system och rutiner till förändringen. Projektet omfattade att identifiera huvudsakliga aktörer bland kommunens förvaltningar, kartlägga transaktionsflödet, ta fram en övergripande konsekvensanalys, anpassa budgetmodellen och ge förslag på mindre organisatoriska förändringar.

Inför år 2018 upprättades även en konteringsanvisning som beskriver exploateringsprojektets tre faser: planering och utredning, utbyggnad och försäljning.

De av kommunens förvaltningar som främst involveras i redovisningen av exploateringsprojekt är planeringskontoret inom kommunstyrelsen, den skattefinansierade verksamhetsdelen av tekniska förvaltningen samt VA-verksamheten inom tekniska förvaltningen. Beroende på roll berörs förvaltningarna av olika delar av redovisningen kring exploateringsprojekten, se bilaga 2.

VA-verksamheten omfattar VA-anläggningen till exempel ledningar och pumpstationer inom ett exploateringsprojekt. Verksamheten har utgifter för investering i anläggningarna och debiterar tomtägarna inom området anslutningsavgifter. Efter avslutat projekt aktiveras tillgångarna i anläggningsregistret och börjar kostnadsföras genom avskrivningar. Ersättningen för anslutningsavgifter intäktsförs i samma takt som avskrivningarna.

Skattefinansierade delen av tekniska förvaltningen omfattar investeringar i form av cykelvägar, parkanläggningar, lekplatser samt intäkter i form av bidrag. Verksamheten har utgifter för investering i anläggningarna. Bidraget avser del av försäljningsintäkten för tomten som slutkunden betalar. Efter avslutat projekt aktiveras tillgångarna i anläggningsregistret och börjar kostnadsföras genom avskrivningar. Bidraget intäktsförs i samma takt som avskrivningarna.

Planeringskontoret ansvarar för projektledning och uppföljning av det totala projektresultatet. Redovisningen för planeringskontoret omfattar kostnader som ska ingå i anskaffningsvärdet för kvartersmarken (tomterna). Vid försäljning av kvartersmark (tomtmark) fakturerar planeringskontoret den externa kunden. Del av försäljningsintäkten anses avse ersättning för investering i allmän plats, gata och park. Återstående del av intäk-

ten resultatförs och matchas mot kostnaderna för anskaffning av kvartersmarken (tomterna).

Enligt riktlinjerna resultatförs intäkten från tomtförsäljningen om 70 % av beräknade utgifter i projektet har nedlagts. Under pågående projekt resultatförs 90 % av resultatet från tomtförsäljningen. De återstående 10 % hålls inne av försiktighetsskäl och resultatförs i samband med projektavslut. Om projektet beräknas gå med förlust kostnadsförs 100 % av den prognosticerade förlusten i närmast kommande bokslut.

Konteringsanvisningen har inte beslutats av kommunstyrelsen vilket inte krävs enligt kommunens riktlinjer.

3.1.2. Bedömning

Vi bedömer att det finns system och rutiner för redovisning av exploateringsprojekt inom kommunstyrelsen och tekniska nämndens förvaltningar. Det finns en detaljerad konteringsanvisning som anger hur ekonomiska händelser kopplade till exploateringsprojekt ska hanteras.

Om det skulle uppstå ett behov av att förtydliga riktlinjerna bör en förankring i kommunstyrelsen övervägas.

Kontrollmålet bedöms som uppfyllt.

3.2. Är regler och rutiner kända i verksamheten?

3.2.1. Iakttagelser

Konteringsrutinen som beskrivs under avsnitt 3.1 finns på kommunens intranät. Projektledarna inom planeringskontoret, tekniska förvaltningens skattefinansierade verksamhet och VA-verksamheten har fått utbildning av ekonomikontoret i början av januari 2018 samt i januari 2019. Den uppföljande utbildningen syftade till att göra förbättringar i processen när den varit i drift ett år.

Projektledarna har projektnummer som är unika för varje enskilt projekt. Totalt är det cirka 15 projektledare som berörs av rutinerna inom de tre förvaltningarna. Det förekommer olika typer av transaktioner inom ramen för exploateringsprojekten.

Leverantörsfakturor anländer till samtliga förvaltningar. Inom tekniska förvaltningen, både skattefinansierade delen och VA-verksamheten, är det projektledaren som mottagningsattesterar och chefen för respektive verksamhet som beslutsattesterar leverantörsfakturor. Inom planeringsavdelningen fördelar administratören ankommande leverantörsfakturor till projektledarna, projektledarna kompletterar konteringen av fakturan och mottagningsattesterar densamma. Beslutsattest sker av planeringschefen.

Löner kan enligt god redovisningssed räknas in i anskaffningsvärdet för olika typer av tillgångar om den är direkt hänförlig till projektet. Lönekostnaderna för projektledarna fördelas till olika projekt direkt när lönen genereras i lönesystemet enligt anmälan till personalavdelningen. Respektive chef kontrollerar i efterhand att fördelningen blivit rätt.

Internfakturering används till exempel vid omföring av externa och interna kostnader mellan förvaltningarna.

Manuella bokföringsordrar används för att korrigera felaktiga konteringar samt för att göra omföringar i samband med avstämningar inför månads-, delårs- och årsbokslut.

Projektledarna har fått utformade rapporter i ekonomisystemet för att kunna följa upp exploateringsprojekten.

Administratören på planeringskontoret fakturerar försäljning av tomter. Anslutningsavgifterna inom VA handhas av VA-avdelningen.

Se även avsnitt 3.4 Stickprov.

3.2.2. Bedömning

Vi bedömer att riktlinjerna och rutinerna är kända i verksamheten. Det är ett begränsat antal personer som är inblandade i exploateringsverksamheten och utbildning har hållits vid ett par tillfällen med tid emellan.

Kontrollmålet bedöms som uppfyllt.

3.3. Görs uppföljning av att regler och riktlinjer samt lagstiftning efterlevs?

3.3.1. Iakttagelser

Rådet för kommunal redovisning har samlat de redovisningsprinciper som är centrala för exploateringsprojekt i en idéskrift som kom år 2012. Redovisningsprinciperna innebär att tillgångar ska klassificeras utifrån syfte med innehavet, vilket betyder att tillgångar avsedda för stadigvarande innehav är anläggningstillgångar och tillgångar avsedda för försäljning är omsättningstillgångar. Vidare ska intäkter redovisas vid försäljningstillfället, tillsammans med motsvarande kostnader. Vid beslut om gatukostnadsersättning kan denna periodiseras för att matcha avskrivningarna från de tillgångar som ersättningen avser.

På ekonomikontoret finns en controller som följer upp och kontrollerar exploateringsprojekten en gång i månaden. Projektledarna lämnar in prognoser månadsvis tillsammans med kommentar om projektens status. Controllern kontrollerar att prognoserna är rimliga och baserar de omföringar som görs i bokslutsprocessen på dem.

Stegen i bokslutsprocessen kan beskrivas enligt följande:

1. Vinstavräkning av projekt: Projekt som uppnått 70 % av intäkter och kostnader eller som enligt prognosen kommer att generera en förlust förs till resultaträkningen. Innan projektet är avslutat avräknas endast 90 % av det beräknade utfallet. Bedömningen görs utifrån projektledarens prognos.
2. Ersättning till den skattefinansierade delen av tekniska förvaltningen: Ersättningen fördelas baserat på de investeringar som hör till exploateringsprojektet. Full kompensation ges genom att en del av försäljningsintäkten för tomterna avskiljs och omförs till pågående investeringar. Det kan aldrig omföras mer än vad som finns i faktiska intäkter. Kompensation ges inte till så kallade tillväxtinvesteringar. Dessa ska avskiljas med särskilda koder, men det krävs en genomgång för att veri-

fiera att så sker. Tillväxtinvesteringar avser infrastruktur utanför ett exploateringsområde, till exempel en väg till ett nytt område.

3. Omföring av exploateringsdelen av projektet: Nedlagda utgifter som avser anskaffningsvärdet för tomten förs till omsättningstillgångar. Intäkter som inte ska vinstavräknas samt 10 % av de projekt som vinstavräknas klassificeras som förutbetalda intäkter (kortfristiga skulder).
4. Befarade förlustprojekt: Den befarade förlusten kostnadsförs i resultaträkningen.

Underlagen till de transaktioner som beskrivs ovan är beräkningar i en excelfil som baseras på framtagna prognoser per projekt. Verifikationen finns i en utav flikarna i filen. Det bör finnas en koppling mellan verifikationen som finns i bokföringsmaterialet och de underlag som visar hur de olika transaktionerna har beräknats.

3.3.2. *Bedömning*

Vi bedömer att det i samband med processen för månads-, delårs- och årsbokslut sker en uppföljning av att riktlinjer och rutiner efterlevs. Det görs främst av kontrollern på ekonomiavdelningen som har detta till uppgift.

Vi anser att riktlinjerna i allt väsentligt överensstämmer med de principer som förs fram i idéskriften för exploateringsredovisning som utgetts av Rådet för kommunal redovisning. I riktlinjerna finns antaganden om procentsatser för när ett projekt ska vinstavräknas. Det är ett praktiskt sätt att förhålla sig till att utgifter ska kunna beräknas med tillförlitlighet för att en intäkt ska redovisas.

Att använda en del av intäkten för att finansiera de anläggningar som ingår i ett exploateringsprojekt sker analogt med bestämmelserna för gatukostnadsersättning som finns i Plan- och bygglagen. Något formellt beslut om gatukostnadsersättning har inte fattats, därmed är redovisningen inte fullt ut anpassad till RKR 18². Vi har iakttagit att flera andra kommuner valt liknande finansiering för anläggningar som ingår i exploateringsprojekt. För att inte gatukostnadsersättning ska kunna tas ut mer än en gång krävs att exploateringsavtalen reglerar att gatukostnadsersättning anses ingå i köpeskillingen för tomten. Det behöver också finnas en beräkning gatukostnadernas storlek.

Vi bedömer att kopplingen mellan verifikation och underlag bör säkerställas för de transaktioner som sker i bokslutsprocessen vad avser exploateringen. Om det föreligger svårigheter kan en så kallad hänvisningsverifikation användas. Då ska det av hänvisningsverifikationen eller av kommunens systemdokumentation framgå var uppgifterna som behövs för att tolka transaktionen finns.

Vi bedömer även att det behöver säkerställas att den skattefinansierade delen av tekniska förvaltningen inte kan få större kompensation för gjorda investeringar än vad den erlagda försäljningsintäkten uppgår till.

Kontrollmålet bedöms som uppfyllt.

² RKR:s rekommendation 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar

3.4. *Stickprov*

3.4.1. *Löpande transaktioner*

Vi har tagit stickprov på 20 stycken transaktioner som bokförts på exploateringsprojekt. Stickproven har fördelats mellan följande fem projekt:

- Vikaholm
- Ingelstad
- Sjöbågen Teleborg Limnologen
- Hovshaga centrum
- Torparängen Teleborg

Stickproven visar att utgifter i huvudsak kommer från tre olika processer. Det är externa kostnader som hanteras via processen avseende leverantörsfakturor. Utav stickproven avser hälften kostnader som styrks utav externa fakturor. Granskningen visar att det framgår av fakturorna vilket arbete/tjänst som har utförts.

Andra hälften av stickproven avser interna kostnader som faktureras mellan avdelningarna via en modul i ekonomisystemet som heter Tid och projekt. Kostnaderna avser till exempel byggnation av VA-ledningar som utförts av produktionsavdelningen inom tekniska förvaltningen, men som ska belasta VA-avdelningen. Internfakturorna innehåller uppgift om utfört arbete samt tid och pris per timme för arbete och maskiner. Ibland sker omföring av externa kostnader via internfaktureringen.

Ett av stickproven avser omföring av råmark från markreserven till exploateringen. Omföringen har skett via en bokföringsorder. Det framgår inte av underlaget vilket markområde som avses eller hur värderingen har skett.

3.4.2. *Årsbokslut*

I samband med granskning av årsredovisningen har följande poster som avser exploateringen identifierats:

Balansräkningen, anläggningstillgångar

- Årets investeringar, utgifter: 121 mnkr varav 81 mnkr avser gator och vägar och 40 mnkr avser VA-verksamheten
- Årets investeringar, inkomster: 55 mnkr varav 47 mnkr avser ersättningar inom exploateringen och 8 mnkr avser anläggningsavgifter

Våra kommentarer:

Inom ramen för pågående arbeten redovisas utgifter och inkomster från investeringsprojekt som anläggningstillgångar. När investeringsprojekten avslutas ska ersättning inom exploateringen och anläggningsavgifter omklassificeras till kortfristiga skulder och lösas upp i samma takt som den relaterade tillgången skrivs av.

Balansräkningen, omsättningstillgångar

- Exploateringsfastigheter, utgifter: 294 mnkr

Balansräkningen, kortfristiga skulder

- Förutbetalda intäkter, inkomster: 161 mnkr

Våra kommentarer:

Nettot mellan exploateringsfastigheter till försäljning och förutbetalda intäkter avseende exploateringsprojekt utgör 133 mnkr (294-161). Värdet består främst av tre projekt: Bäckalövsområdet (64 mnkr), Arenastaden (49 mnkr) samt Ekeberg norra (28 mnkr). I samband med bokslutsarbetet har projektledarna tagit fram prognoser som visar projektens slutställning. För Arenastaden och Ekberg norra är prognosen att projekten ska generera överskott med 17 mnkr respektive 18 mnkr medan Bäckalövsområdet förväntas generera ett underskott med 18 mnkr. För hela exploateringsverksamheten visar prognoserna att pågående projekt totalt sett förväntas ge ett överskott om 144 mnkr. Summan avser såväl redan resultatförda som framtida överskott.

Resultaträkningen

- Försäljning av exploateringsfastigheter, intäkter: 219 mnkr
- Försäljning av exploateringsfastigheter, kostnader: 168 mnkr
- Nedskrivning av befarade förluster, kostnader: 15 mnkr

Våra kommentarer:

Under år 2018 har försäljning av exploateringsfastigheter resultatförts med 36 mnkr. I beloppet ingår nedskrivning av befarade förluster med 15 mnkr. Det avser främst nedlagda kostnader inom projektet Stationsområdet som projektledaren inte bedömer att kommunen kommer att få ersättning för.

3.4.3. Bedömning

Vi bedömer att genomförda stickprov på löpande transaktioner och granskningen av ombokningarna som görs inom ramen för bokslutsprocessen visar att upprättade riktlinjer och rutiner följs. Underlagen vid omföring av råmark från markreserven till exploateringsprojektet bör förtydligas.

Bilaga 1: Utförda stickprov

Tabellen visar vilka projekt som omfattas av stickproven, totala utgifter i projektet, summa utgifter som omfattas av stickproven samt andel stickprov i % av totala utgifter. Beloppen är i tkr.

Projekt	Utgifter	Stickprov	Andel stickprov
Vikaholm	186 177	5 895	3,2 %
Ingelstad	8 941	2 381	26,6 %
Sjögågen Teleborg Limnologen	35 050	1 349	3,8 %
Hovshaga C	16 731	439	2,6 %
Torparängen	50 511	1 474	2,9 %

Bilaga 2: Redovisning per förvaltning



2019-04-10

Lena Salomon

Uppdragsledare

Caroline Liljebjörn

Projektledare