

Revisionsrapport

Intern kontroll i system och rutiner för materiella anläggningstillgångar

Rebecca Lindström
Cert. Kommunal revisor
December 2015

Örkelljunga kommun

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattning	1
2.	Inledning	2
2.1.	Bakgrund	2
2.2.	Revisionsfråga och revisionskriterier	2
2.3.	Metod och avgränsning	2
3.	Iakttagelser	4
3.1.	Dokumenterade riktlinjer och anvisningar	4
3.2.	Ansvar för anläggningsregistret	4
3.3.	Klassificering	4
3.3.1.	Registeranalys	5
3.4.	Avskrivning och avskrivningstider	5
3.4.1.	Registeranalys	6
3.5.	Anläggningsregistret är ajourfört	6
3.5.1.	Registeranalys	7
3.5.2.	Avstämning mot externa register	8
3.6.	Anläggningsregistret stäms löpande av mot huvudboken.	8
4.	Revisionell bedömning	9
4.1.	Dokumenterade riktlinjer och anvisningar	9
4.2.	Ansvar avseende anläggningstillgångar	9
4.3.	Klassificering	9
4.4.	Avskrivning och avskrivningstider	10
4.5.	Anläggningsregistret är ajourfört	11
4.6.	Löpande avstämning av anläggningsregistret	11

1. **Sammanfattning**

Revisorerna i Örkelljunga kommun har gett PwC i uppdrag att granska intern kontroll i system och rutiner för materiella anläggningstillgångar.

Revisionsfrågan för granskningen är: *Är kommunstyrelsens interna kontroll avseende redovisning av materiella anläggningstillgångar tillräcklig?*

Efter genomförd granskning bedömer vi att den interna kontrollen av redovisning av materiella anläggningstillgångar inte är tillräcklig.

Vi bygger vårt svar på:

- Att kommunen inte har några dokumenterade rutiner eller riktlinjer för redovisning av materiella anläggningstillgångar.
- Att det saknas rutiner för inventering, utrantering och nedskrivning.
- Att anläggningsregistret inte är ajourfört.
- Att det finns stora brister vad avser redovisning och kontroll av ägda fastigheter.
- Att det inte genomförs systematiska inventeringar av de materiella anläggningstillgångarna.

I avsnitt 4 Revisionell bedömning lämnar vi kommentarer kring respektive kontrollområde samt rekommendationer för fortsatt utveckling.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Revisorerna har i sin analys av väsentlighet och risk identifierat behov av att granska den interna kontrollen i anläggningsredovisningen. Bokfört värde på materiella anläggningstillgångar uppgick till 450 mnkr per 31 december 2014. Granskningen fokuserar på rutiner kring anläggningsredovisning och tillförlitligheten i anläggningsregistret och omfattar alla nämnder. Det är kommunstyrelsen som är ansvarig nämnd för anläggningsredovisningen.

Med tillräcklig intern kontroll avses i denna granskning att rutinerna kring anläggningsregistret är säkra och att uppgifterna i registret är tillförlitliga.

2.2. Revisionsfråga och revisionskriterier

Granskningen ska besvara följande revisionsfråga:

Revisionsfrågan för granskningen är: Är kommunstyrelsens interna kontroll avseende redovisning av materiella anläggningstillgångar tillräcklig?

Revisionskriterierna för denna granskning har hämtats ur följande:

- Kommunal redovisningslag
- God redovisningssed
- Kommunens policy och riktlinjer

Med utgångspunkterna från dessa har följande kontrollområden formulerats:

- Det finns tydliga och aktuella dokumenterade regler/anvisningar avseende anläggningsredovisningen och anläggningsregistret.
- Det finns ett tydligt ansvar för anläggningsregistret och dess innehåll.
- Anläggningstillgångarna har klassificerats i enlighet med kommunens anvisningar och god redovisningssed.
- Avskrivning och avskrivningstider sker i enlighet med god redovisningssed.
- Anläggningsregistret är ajourfört och att det med viss periodicitet stäms av mot en fysisk inventering.
- Anläggningsregistret stäms löpande av mot huvudboken.

2.3. Metod och avgränsning

Granskningen avgränsas till att omfatta Örkelljungas kommuns förvaltningar. Kommunägda bolag ingår inte.

Granskningen inriktas mot att kartlägga och bedöma generella rutiner samt att genom urval/stickprov kontrollera följsamhet mot regelverk för samtliga nämnder.

Granskningen har skett genom intervjuer med redovisningschef och controller på ekonomiavdelningen, genom kartläggning och analys av styrdokument och rutinbeskrivningar samt verifieringar enligt nedan:

Stickprov har tagits för inköp, (underlag till stickprov avseende försäljningar och utrangeringar har inte kunnat tas fram) av materiella anläggningstillgångar för att säkerställa att rutinerna för inrapportering till registret är ändamålsenligt.

Att uppgifterna i anläggningsregistret är korrekta utifrån existens och tillhörighet har granskats enligt följande:

- Vad gäller fastigheter har en avstämning gjorts mellan kommunens anläggningsregister (fastigheter och mark) gentemot Lantmäteriets fastighetsregister.
- För övriga inventarier har kontroll av klassificering gjorts genom registeranalys av anläggningsregistret samt kontroll av underlag för inventering hösten 2015.

Rapporten är sakavstämd av berörda tjänstemän.

3. Iakttagelser

3.1. Dokumenterade riktlinjer och anvisningar

Örkelljunga kommun har inga dokumenterade regler/anvisningar avseende anläggningsredovisningen och anläggningsregistret. Vidare finns inga dokumenterade rutiner för klassificering mellan drift- och investeringsutgift, nedskrivning, utrantering, försäljning samt inventering.

I kommunens redovisningsprinciper finns riktlinjer för investeringar samt avskrivningar angivna. För att ett inköp ska klassificeras som en investering ska följande förutsättningar vara uppfyllda:

- Att tillgången är avsedd för stadigvarande bruk
- Att tillgången är varaktig, dvs att tillgången har en ekonomisk livslängd på mer än tre år
- Att tillgångar har ett värde över ett basbelopp (2015, 44 500 kr)

Avskrivningsprinciper:

- Avskrivningar beräknas på tillgångens anskaffningsvärde.
- Avskrivningarna sker linjärt och påbörjas då anläggningen tas i bruk.
- Avskrivningstiden för anläggningstillgångar fastställs efter en bedömning av tillgångens nyttjandeperiod.

3.2. Ansvar för anläggningsregistret

Det organisatoriska ansvaret för anläggningsregistret ligger på ekonomienheten. En person är ansvarig för anläggningsregistret, vilket enligt intervju omfattar ansvar för att det system som används fungerar och att anläggningsregistret stämmer med uppgifterna i huvudboken. Anläggningsregistret finns som en modul i systemet Raindance. Ansvaret omfattar även enligt intervju att hålla registret ajourfört.

Enligt intervju bokför ekonom i förvaltningen aktiveringen av anläggningstillgångar. Information om tillgången inför aktivering erhålls från projektledare och förvaltningschef. Aktiveringar sker löpande under året och görs i samband med driftsättning. Det genomförs enligt intervju ingen efterkontroll av aktiveringar.

Ansvarsfördelningen/rollerna avseende anläggningsregistret finns inte dokumenterad i riktlinjer eller rutinbeskrivningar.

3.3. Klassificering

Enligt Örkelljunga kommuns redovisningsprinciper skall anskaffningar klassificeras som materiell anläggningstillgång enligt kriterierna nämnda under rubrik 3.1.

Örkelljunga kommun har inga riktlinjer/rutiner som beskriver gränstragningen mellan vad som klassificeras som underhåll och investering vid

fastighetsbyggnationer, gator, cykelvägar osv. Reparation och underhåll, dvs. åtgärder som syftar till att vidmakthålla en anläggnings tekniska och funktionella status ska enligt god redovisningssed bokföras som en kostnad det år som åtgärden utförs.

Vidare görs det enligt intervju inga nedskrivningar/utrangeringar vid reinvesteringar eller byte av en komponent inom en anläggningstillgång. Den nya komponenten läggs på ursprungligt anskaffningsvärde utan att den utrangerade komponenten skrivs ner. Vidare görs ingen utrangering av gamla detaljplaner när nya planer antas, enligt intervju.

I Örskelljunga kommun klassificeras samtliga exploateringsstillgångar som en materiell anläggningstillgång, vilket inte är i enlighet med god redovisningssed. Tillgångar för stadigvarande bruk eller innehav, d.v.s. tillgångar i ett exploateringsområde som kommunen har för avsikt att fortsätta äga, är anläggningstillgångar. Övriga tillgångar exempelvis tomtmark till försäljning är omsättningstillgångar (Lagen om kommunal redovisning).

På grund av att exploateringsfastigheter inte redovisas på ett korrekt sätt i anläggningsregistret och att fastighetsbeteckningarna inte är angivna med rätt beteckning, går det enligt intervju inte att räkna fram ett tillförlitligt anskaffningsvärde på tillgången vid försäljning. Speciellt gäller detta vid avstyckning av tomt.

3.3.1. Registeranalys

Vid genomförd registeranalys har det identifierats ett antal tillgångar som inte klassificerats enligt kommunens riktlinjer och god redovisningssed. Kommunens anläggningstillgångar ska klassificeras enligt tabellen under rubriken 3.4. Som exempel har markreserv, datorer, arbetsmiljöförbättrande åtgärder, vatten och avlopp, åtgärder VA och åtgärder ledningsnät klassificerats som maskiner. Vidare har andra klassificeringsfel uppmärksamats. Det kan också konstateras att underhållsåtgärder har aktiverats som en investering och att aktivering har skett för belopp understigande ett prisbasbelopp.

3.4. Avskrivning och avskrivningstider

Enligt RKR 11.3 ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över dess nyttjandeperiod enligt plan som fastställs vid anskaffningstillfället. Lagen föreskriver inte någon speciell avskrivningsmetod. Den metod som väljs ska dock avspegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. Avskrivningstiden ska anpassas till tillgångens nyttjandeperiod. Ju större tekniska, administrativa och ekonomiska förändringar man kan förutse, desto kortare bör den ekonomiska livslängden kalkyleras.

Enligt Örskelljunga kommuns redovisningsprinciper beräknas avskrivningarna på tillgångarnas anskaffningsvärde. Avskrivningarna sker linjärt och påbörjas när anläggningarna tas i bruk. Avskrivningstiden för anläggningstillgångar fastställs

efter en bedömning av tillgångens nyttjandeperiod dock saknas en rutin för omprövning av nyttjandeperioden för befintliga anläggningar.

Normalt tillämpas följande avskrivningstider i kommunen:

Typ av tillgång	Avskrivningstid
Allmän markreserv och detaljplaner	Ingen avskrivning
Verksamhetsfastigheter	5-50 år
Fastigheter för affärsverksamhet	20-50 år
Publika fastigheter	20-33 år alt ingen avskrivning
Pågående projekt	Ingen avskrivning
Fastighetsinstallationer	5-20 år
Maskiner	5-33 år
Inventarier	3-20 år
Bilar och transportmedel	5-15 år
Konst	Ingen avskrivning

I Årsredovisningen 2014 finns information om att kommunen påbörjat en övergång till komponentavskrivningar vid nyproducerade anläggningar, i de fall tillgången har betydande eller fysiskt klart avgränsade delar. Enligt intervju har ett arbete påbörjats med att ta fram riktlinjer för hur övergången till komponentavskrivningar ska ske. Riktlinjerna är vid granskningstillfället inte färdigställda.

Vid oförutsedda och väsentliga värdeminskningar ska engångsnedskrivningar ske med de belopp som kan anses erforderliga enligt god redovisningssed. Några nedskrivningar har de senaste åren ej genomförts, enligt intervju. Vidare saknas dokumenterad rutin om hur identifieringen av tillgångar som är i behov av nedskrivning ska göras.

3.4.1. Registeranalys

Genom registeranalys av anläggningsregistret har vi identifierat tillgångsobjekt där avskrivning inte skett enligt kommunens redovisningsprinciper eller god redovisningssed. Exempelvis har markreserv varit föremål för planmässig avskrivning. Vidare har tillgångar under "Verksamhetsfastigheter" och "Fastigheter för affärsverksamhet" inte varit föremål för planmässig avskrivning.

Vi har även noterat att endast en anläggningstillgång har aktiverats under 2015 (t.o.m. 2015-11-10). Vidare har det konstaterats i analysen att det inte skett några nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar.

3.5. Anläggningsregistret är ajourfört

Örkelljunga kommun har ingen dokumenterad rutin avseende löpande inventering. Det finns vidare ingen rutin över hur avyttringar/utrangeringar ska bedömas eller hur det säkerställs att tillgångar som sålts stryks ur anläggningsregistret.

Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:2) ska ett anläggningsregister innehålla följande information för varje tillgång:

- a) Anskaffningssvärde,
- b) Anskaffningstidpunkt,
- c) Tillämpad avskrivningsmetod eller om uppgift att tillgången inte skrivs av,
- d) Nyttjandeperiod,
- e) Ackumulerade avskrivningar,
- f) Ackumulerade nedskrivningar,
- g) Uppgift som gör det möjligt att utläsa det avskrivna beloppet,
- h) Uppgift som gör det möjligt att identifiera tillgången.

Kommunen följer inte de allmänna råden fullt ut vad gäller fastigheter och mark då fastighetsbeteckningen inte alltid framgår i anläggningsregistret och om det framgår är beteckningen inte alltid korrekt enligt intervju. Det blir därmed svårt att tydligt identifiera tillgången.

Sortering av anläggningstillgångarna görs på olika tillgångsslag i anläggningsregistret baserat på anläggningsgrupperna. För att identifiera den specifika anläggningen i anläggningsregistret används ett löpnummer. Vidare anges följande obligatoriska uppgifter; anläggningstyp, ansvar, anskaffningsdatum samt avskrivningstyp. Detta gör det möjligt att sortera fram vilka anläggningar som tillhör respektive förvaltning och ansvar.

Enligt intervju är det oftast inte angivet i anläggningsregistret vart tillgången är placerad. Objektskoden för placering ligger i ett "fritt fält" i aktiveringsblanketten, som i dagsläget inte används. Dock finns ett annat fält som heter "placering" där det kan finnas uppgift om vart tillgången är placerad.

Någon systematisk inventering avseende kommunens samlade anläggningsregister görs inte. Enligt intervju har det under hösten 2015 påbörjats ett arbete med inventering av inventarier. Inventeringslistor har skickats ut till respektive förvaltning som ska kompletteras av ansvarig med uppgifter om tillgångarna. Uppgifterna ska sedan användas för att komplettera/justera anläggningsregistret. Återkoppling från förvaltningarna har inte inkommit vid granskningstillfället.

3.5.1. Registeranalys

Vid registeranalys kan det konstateras att de tillgångar som utrangerats ligger kvar i anläggningsregistret till redovisat värde.

Genomförd analys har visat att tillgångar i konst inte finns upptagna i anläggningsregistret och det finns inget bokfört värde för konst i balansräkningen. Enligt uppgift äger kommunen konst, men det är oklart till vilket värde. Det är Kultur- och fritidsförvaltningen som har ansvaret för förteckningen över kommunens konst.

Inom Socialförvaltningen finns en verksamhet som heter Hälsa inom hästkraft (daglig verksamhet). I samband med att projektet startade 2012 köptes fem hästar in till ett värde av 160 tkr. Hästarna finns inte upptagna i kommunens anläggningsregister utan har kostnadsförts inom ramen för projektet.

3.5.2. Avstämning mot externa register

Som ett led i granskningen har kommunens anläggningsregister/fastighetsregister stämts av mot Lantmäteriets fastighetsregister. I kommunens anläggningsregister framgår det inte alltid vilken fastighetsbeteckning en tillgång har. Om fastighetsbeteckning anges är de i de flesta fall inte uppdaterade. Detta gör att vi inte kan göra en fullständig avstämning gentemot Lantmäteriets fastighetsregister.

Vi har i samband med granskningen erhållit en avstämning som Örkelljunga kommun genomfört under 2015, vilken visar på stora skillnader. Enligt kommunens register är de ägare till fler fastigheter än vad som finns registrerat i Lantmäteriets fastighetsregister. Det finns även fastigheter som är registrerade vid Lantmäteriet men som inte finns upptagna i kommunens anläggningsregister. Genomförd avstämning har inte föranlett några åtgärder i kommunen.

3.6. Anläggningsregistret stäms löpande av mot huvudboken.

Enligt intervju görs avstämnings löpande mot huvudboken. Avstämningen görs mellan det som är definitivbokfört eller under bearbetning i anläggningsregistret mot utgående balans i huvudboken. Registeranalysen visar att utrangerade tillgångar inte stryks ur anläggningsregistret, vilket enligt intervju beror på att kunskapen om hur detta görs i systemet är begränsat. Därmed tas de anläggningar som är utrangerade bort från jämförelsen mot huvudboken. Vi har tagit del av den avstämning som löpande genomförs och inga avvikelser har noterats.

4. Revisionell bedömning

Revisionsfrågan för granskningen är: Är kommunstyrelsens interna kontroll avseende redovisning av materiella anläggningstillgångar tillräcklig?

Vårt svar på revisionsfrågan är att kommunstyrelsens interna kontroll inte är tillräcklig. Vi bygger vårt svar på:

- Att kommunen inte har några dokumenterade rutiner eller riktlinjer för redovisning av materiella anläggningstillgångar.
- Att det saknas rutiner för inventering, utrantering och nedskrivning.
- Att anläggningsregistret inte är ajourfört.
- Att det finns stora brister vad avser redovisning och kontroll av ägda fastigheter.
- Att det inte genomförs systematiska inventeringar av de materiella anläggningstillgångarna.

Vi lämnar följande kommentarer kring respektive kontrollområde i granskningen.

4.1. Dokumenterade riktlinjer och anvisningar

Örkelljunga kommun har inga dokumenterade riktlinjer och anvisningar avseende anläggningsregistret och dess redovisning.

Vi rekommenderar att riktlinjer och rutiner tas fram avseende anläggningsregistret och dess redovisning.

4.2. Ansvar avseende anläggningstillgångar

Ansvar för anläggningsregistret finns på ekonomienheten. En person är ansvarig för anläggningsregistret och systemet.

Vi rekommenderar att anvisningar/riktlinjer upprättas som innefattar förvaltningarnas samt ekonomienhetens ansvar beträffande anläggningsregistret och dess redovisning.

4.3. Klassificering

Enligt Örkelljunga kommuns redovisningsprinciper ska följande två kriterier vara uppfyllda för att händelsen skall betraktas som en investering, att den ekonomiska livslängden är mer än tre år och har ett värde överstigande ett basbelopp. I registeranalys har det identifierats ett antal tillgångar som aktiverats trots att de understiger ett prisbasbelopp, vilket inte är i enlighet med kommunens anvisningar.

Det har framkommit i registeranalys att underhållsåtgärder har aktiverats som investeringar.

Vi rekommenderar att rutiner och riktlinjer avseende gränsdragning mellan vad som ska beaktas som underhåll respektive investering tas fram.

I kommunen görs det inga nedskrivningar/utrangeringar vid reinvesteringar eller byte av en komponent för en tillgång. Vidare har inte gamla detaljplaner uttrangerats när nya antas. Detta medför en risk att tillgångarnas värde är för höga.

Vi rekommenderar att kommunen gör en inventering av anläggningsregistret och uttrangerar de tillgångar som inte längre finns i kommunens ägo.

Objekten som är föremål för exploatering klassificeras som materiella anläggningstillgångar och inte som omsättningstillgångar. Den redovisningsmodell som Örskelljunga kommun använder för sina exploateringsprojekt är inte förenlig med lagen om kommunal redovisning. Hanteringen överensstämmer inte heller med RKR 18 avseende intäkter.

Vi rekommenderar att en översyn över markreserven görs samt att en modell för exploateringsredovisning tas fram. Speciellt då det har framkommit att anskaffningsvärdet av fastigheter och mark inte på ett tillförlitligt sätt kan tas fram vid försäljning av avstyckad tomt.

Vid genomförd registeranalys har det identifierats ett antal tillgångar som inte klassificerats enligt kommunens riktlinjer och god redovisningssed.

Vi rekommenderar att ett arbete initieras med att se över att tillgångarna är rätt klassificerade, benämnda och existerar.

Vidare har det konstaterats att den konst som finns i kommunens ägor inte finns upptagna i anläggningsregistret.

Vi rekommenderar att kommunen ser över sina konstverk och utformar rutiner/riktlinjer för redovisningen.

4.4. Avskrivning och avskrivningstider

Enligt Örskelljunga kommuns redovisningsprinciper sker avskrivningarna linjärt och påbörjas när anläggningarna tas i bruk. Vid registeranalys kan det konstateras att endast en tillgång har aktiverats under 2015, vilket kan tyda på att aktivering inte sker löpande under året. Avskrivningstiden för anläggningstillgångar fastställs efter en bedömning av tillgångens nyttjandeperiod dock saknas det rutin för omprövning av nyttjandeperioden för befintliga anläggningar.

Vi rekommenderar att hänsyn tas till detta vid framtagandet av riktlinjer för komponentavskrivning.

Genom registeranalys av anläggningsregistret har vi identifierat tillgångsobjekt där avskrivning inte skett enligt kommunens redovisningsprinciper eller god redovisningssed. Exempelvis har markreserv varit föremål för planmässig avskrivning.

Vi rekommenderar att ett arbete initieras med att se över rutiner för aktivering av tillgångar så att avskrivningstiderna följer kommunens riktlinjer.

4.5. Anläggningsregistret är ajourfört

Örkelljunga kommun har inte ett ajourfört anläggningsregister avseende fastigheter och mark. Det finns stora brister avseende redovisning och kontroll av ägda fastigheter. Det saknas vid vissa fall fastighetsbeteckningar för tillgångarna samt i vissa fall är de inte uppdaterade efter förändringar som skett i fastigheterna. Det går därför inte att verifiera att samtliga redovisade fastigheter existerar och tillhör kommunen. Kommunen har genomfört matchningar mellan anläggningsregistret och Lantmäteriverkets ägarregister, dock har matchningen inte föranlett några åtgärder. Det kan konstateras att det finns stora skillnader mellan kommunens anläggningsregister över fastigheter och Lantmäteriverkets register över ägda fastigheter. Vidare genomförs det inte någon systematisk inventering av kommunens anläggningstillgångar.

Vi rekommenderar att Örkelljunga kommun i högre utsträckning säkerställer att anskaffade tillgångar existerar och finns i kommunens ägo, speciellt avseende fastigheter och mark.

Vi kan konstatera genom registeranalys och intervjuer att uttrangerade tillgångar ligger kvar till redovisat värde i anläggningsregistret. Detta är enligt intervju en kunskapsbrist om systemets funktioner.

Vi rekommenderar att utbildning i systemet genomförs så att anläggningsregistret är ajourfört.

4.6. Löpande avstämning av anläggningsregistret

Avstämmningar görs löpande mellan huvudboken och anläggningsregistret. Vi har inte noterat några avvikelser mellan huvudboken och anläggningsregistret.

2015-12-17

Rebecca Lindström
Projektledare

Kerstin Sikander
Uppdragsledare