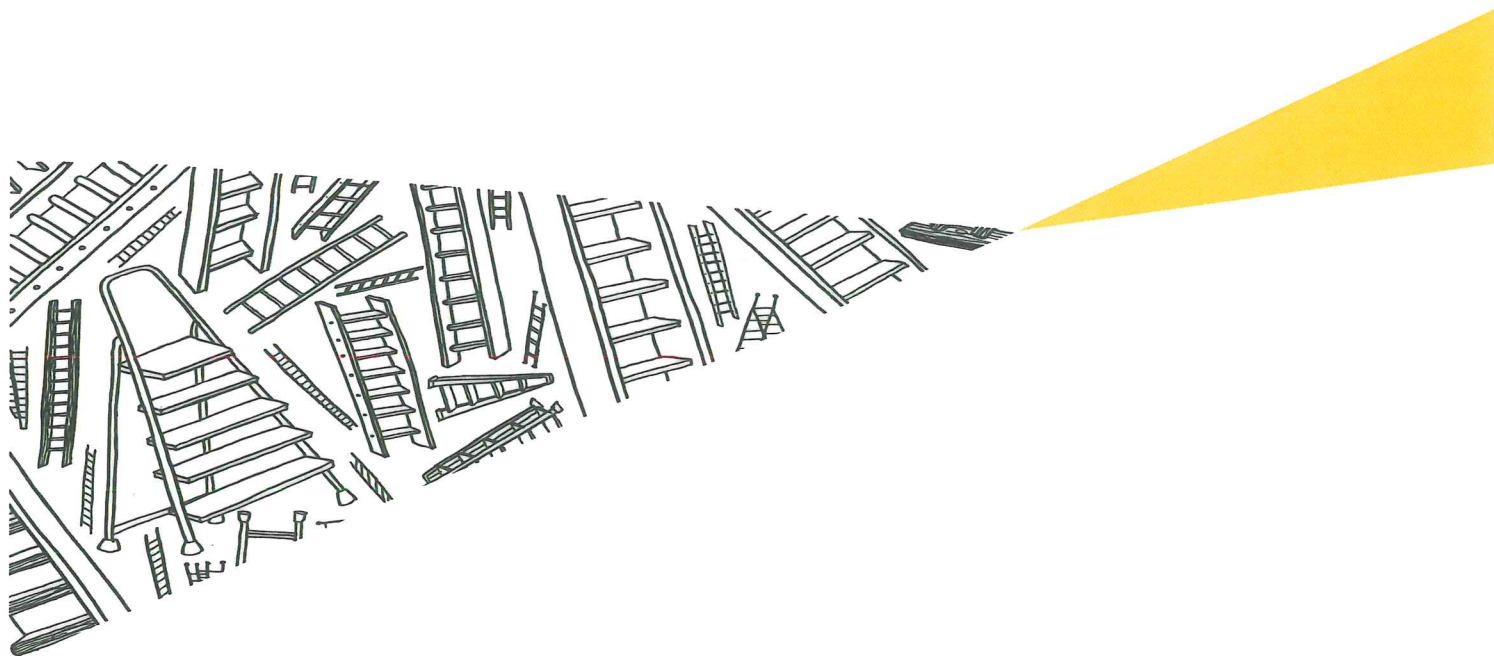


# Haninge kommun

## Granskning av exploaterings- och investeringsprojekt



## Innehållsförteckning

<b>1. Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Inledning och bakgrund</b> .....	<b>4</b>
2.1. Syfte.....	4
2.2. Metod och genomförande .....	4
<b>3. Exploatering som kommunalt begrepp</b> .....	<b>5</b>
3.1. Kommunen som aktör .....	6
3.2. Normer för kommunal markexploatering .....	6
<b>4. Exploaterings- och investeringsverksamheten inom Haninge kommun</b> .....	<b>7</b>
4.1. Organisation, roller och fördelning av ansvar inom Haninge kommun .....	8
4.2. Rutiner för uppföljning och utvärdering av pågående investeringsprojekt .....	9
4.2.1. Bedömning av förlustrisker och slutredovisning av pågående investeringsprojekt .....	9
4.3. Styrande dokument och interna riktlinjer .....	9
4.4. Intern kontroll med avseende på bedrivande av projekt:.....	10
4.5. Kommunens redovisningsprinciper rörande exploaterings och investeringsprojekt 10	
<b>5. Granskning av exploaterings- och investeringsprojekt</b> .....	<b>11</b>
<b>6. Svar på revisionsfrågor</b> .....	<b>12</b>
6.1. Omfattning beträffande kommunens exploateringsverksamhet och större investeringar? Finns tillförlitliga beslutsunderlag och tydliga finansieringslösningar? .....	12
6.2. Finns kunskap och kontroll rörande ingångna exploateringsavtal? .....	13
6.3. Finns kompetens och rutiner kopplat till kalkylering av investeringsprojekt? .....	13
6.4. Finns riktlinjer och rutiner för att följa upp pågående projekt?.....	13
6.5. Vilka interna systemstöd för styrning, kontroll och uppföljning av projekten används? .....	14

## 1. Sammanfattning

Haninge kommun befinner sig i en expansiv utvecklingsfas och är en av de kommuner i Stockholms län med allra högst befolkningstillväxt. En förutsättning för detta är att kommunen investerar och exploaterar tillgångar för att på så sätt möjliggöra en fortsatt expansion. Kommunens investeringsvolym är, och kommer att vara, betydande under de närmsta åren. Med anledning av detta har kommunens förtroendevalda revisorer valt att med utgångspunkt från sin risk- och väsentlighetsanalys genomföra en granskning av kommunens arbete med att bedriva exploaterings- och investeringsprojekt. Vid granskningen har det konstaterats att rutiner för dokumentation, uppföljning och analys är att betrakta som relativt informella. Kunskapen rörande de investerings- och exploateringsavtal som kommunen ingår är god, men spårbarhet rörande uppföljning och analys med avseende på ingångna avtal brister. Granskningen har föranlett följande noteringar.

- Uppföljningar och analyser av exploaterings- och investeringsprojekt dokumenteras inte på särskilt sätt, varför spårbarheten när det gäller intern kontroll bedöms som svag.
- Rutiner för hur uppföljningar av exploaterings- och investeringsprojekt ska ske bör dokumenteras på ett tydligt sätt. Av rutinerna bör det framgå roll- och ansvarsfördelning samt när i tiden olika kontrollmoment ska utföras.
- Det bör upprättas tydliga skriftliga redovisningsprinciper och redovisningsrutiner rörande projekt med avseende på upprättande av finansiell rapportering. Detta i syfte att säkerställa att gällande normgivning inom redovisningsområdet följs på ett tydligt sätt.
- Kommunen bör säkerställa att en rutin för efterkalkyler av samtliga projekt implementeras i syfte att stärka uppföljningen av genomförda projekt.
- Kommunen bör överväga att inrätta en särskild controllerfunktion med tydlig inriktning mot exploaterings- och investeringsprojekt. En sådan funktion skulle ge bättre förutsättningar för en enhetlig och kvalitativ uppföljning och återrapportering av de projekt som kommunen bedriver.
- Kommunen bör överväga att införa någon form av systemstöd, med tillhörande avtalsdatabas, med avseende på bedrivande av projekt. Detta i syfte att stärka förutsättningar för en tillfredsställande intern kontroll över tiden. Exempelvis gäller detta former för enhetliga kalkyler samt hur dessa ska arkiveras.
- Kommunen har inga övergripande policies och riklinjer när det gäller bedrivandet av investerings- och exploateringsprojekt. Dock finns ett antal styrande dokument som på olika sätt, och på olika nivåer, berör projekt. Vår uppfattning är dock att det bör upprättas ett övergripande rutin- och policydokument med avseende på bedrivande av projekt.
- Vår granskning har visat att kommunen bör säkerställa att klassificering av anläggningstillgångar sker i enlighet med gällande normgivning.

## 2. Inledning och bakgrund

Ett stort antal stadsbyggnadsprojekt, investeringar och exploateringar pågår och planeras i Haninge kommun under de kommande åren. Kommunens omfattande investeringsplaner kräver finansiering och medför risk för ökade räntekostnader och driftskostnader. Detta förutsätter väl underbyggda beslutsunderlag och finansieringslösningar samt bedömning av dess effekter på kommunens ekonomiska ställning över tiden.

En aktiv styrning, uppföljning och återrapportering av vidtagna kontroller/åtgärder beträffande exploaterings- och investeringsprojekt är väsentligt för att kunna upprätthålla en tillräcklig kontroll, inte minst från kommunstyrelsens sida. Vidare är det av vikt att kommunen har rutiner och riktlinjer som möjliggör att bedrivna projekt redovisas och avslutas på ett korrekt sätt i den finansiella rapporteringen.

Revisorerna har i sin risk- och väsentlighetsbedömning därför sett det som angeläget att genomföra en granskning med fokus på investeringsprocessen och exploateringsredovisningen.

Haninge kommunen budgeterar, i likhet med många andra kommuner, ett resultat om minst två procent av skatteintäkter och generella statsbidrag. Detta i enlighet med rekommendationer från Sveriges kommuner och landsting. Resultatmålet är en nivå som Sveriges Kommuner och Landsting rekommenderar för att kommuner ska bibehålla värdet på sina anläggningstillgångar, möjliggöra självfinansiering av investeringar och för att ha en marginal för oförutsedda kostnadsökningar eller intäktsminskningar. Också i detta perspektiv är uppföljning och kontroll rörande bedrivande av projekt viktigt.

### 2.1. Syfte

Syftet med granskningen har varit att bedöma kommunens egna kvalitetssäkringskontroller och rutiner för att säkerställa att investeringsprocess och exploateringsprojekt bedrivs i enlighet med gällande lagar, regler och redovisningspolicys.

### 2.2. Metod och genomförande

Granskningen har baserats på dokumentstudier och intervjuer. Genomgång har skett av relevanta styrdokument samt administrativa rutiner med avseende på den finansiella rapporteringen av exploaterings- och investeringsprojekt.

Intervjuer har genomförts med exploateringschef och ansvariga för administrativa kontroller inom respektive styrelse/nämnd samt med personer som har ett kommunövergripande ansvar för upprättande av finansiell rapportering. Granskningen omfattar även en stickprovvis genomgång av ett antal investerings- och exploateringsprojekt från investeringsbeslut till slutredovisning. Granskningen har inriktats mot ändamålsenlighet, organisation och ansvarsfördelning med avseende på exploateringsprojekt och den finansiella redovisningen av dessa.

Med exploateringsverksamhet avses anskaffning, bearbetning och iordningsställande av råmark för bostads- och industriändamål. Rådet för kommunal redovisning har gett ut en idéskrift rörande redovisning av kommuners exploateringsverksamhet och kan därmed sägas utgöra "god redovisningssed" inom exploateringsområdet.

### 3. Exploatering som kommunalt begrepp

Markexploatering används för att beteckna den verksamhet som huvudsakligen innebär att marktillgångar, ofta råmark, omvandlas och bearbetas för nya användningsområden, vanligtvis gällande att ny bebyggelse (bostäder och lokaler) uppförs.

Exploatering omfattar alla de åtgärder som är nödvändiga i form av gemensamma anordningar som gator, vägar, grönområden, VA-system, värmeanläggningar, el- och telesystem, men även bygga bostäder och verksamhetslokaler. Exploateringsprojekt utgör således ofta en förutsättning för att andra investeringsprojekt ska komma till stånd.

Exploateringsprojekt påverkas av ekonomiska, sociala och miljömässiga överväganden inom alla kommunala verksamheter. Således är exploateringsverksamheten inte sällan en verksamhet som påverkar och påverkas av flera verksamhetsområden inom en kommun. Ofta är ett flertal nämnder inblandade i exploateringsprojekt där kommunstyrelsen och stadsbyggnadsnämnden utgör ett nav för planering och genomförande. Exploateringsverksamheten kan ses som ett uttryck för nyttjande för markresurser vilket ytterst är kommunstyrelsens ansvar.

Markexploateringar är ofta komplicerade då många beslut och aktiviteter måste samordnas mellan olika interna och externa aktörer. Aktörer som berörs i dessa projekt, förutom kommunen utgörs av fastighetsägare, byggtreprenörer, konsulter, externa finansiärer, huvudmän för gemensamma anordningar, rättighetshavare i fastigheter, grannar, intresseorganisationer, kommuninvånare, myndigheter, etc.

Nybebyggelse representerar stora värden och leder till att markanvändningen låses fast under lång tid framöver. Det hör därför till ovanligheten att alla intressenter är eniga om hur ett markområde ska användas. Snarare är det regel att det finns, mer eller mindre, motstridiga intressen om såväl målet med exploateringen som medlen för att nå resultatet. Detta innebär att det inte är ovanligt att rättsliga tvister uppstår som behöver prövas i rättsliga instanser.

Varje markexploatering är mer eller mindre unik och exploateringsprocessen måste därför anpassas till förutsättningarna i det enskilda fallet. Varje markexploatering har sina speciella särdrag. Detta innebär att kommunens process för upprättande av detaljplaner är av central betydelse.

Sammanfattningsvis noteras att exploateringsverksamheten inom en kommun är omgärdad av ett omfattande juridiskt regelsystem, som kan delas in i tre huvudområden:

- Lagstiftning för planläggning av mark och tillståndsprövning av olika byggnadsåtgärder
- Regler för byggande, drift och finansiering av infrastruktur som vägar och ledningar
- Lagstiftning kring tvångsförvärv av mark.

Plan- och bygglagen utgör en legal utgångspunkt för kommunernas kontinuerliga arbete med detaljplaner och planprocessen. Ur ett verksamhetsperspektiv är utgångspunkten annars kommunens långsiktiga planering för utveckling och tillväxt, det vill säga strategi och budget. Denna granskning har inte till syfte att belysa ovanstående områden på ett mer detaljerat sätt utan är inriktad på rutiner som har påverkan på den finansiella rapporteringen av bedrivna exploaterings- och investeringsprojekt.

### 3.1. Kommunen som aktör

En kommun har, som nämnts ovan, många ansvarsområden som har samband med markanvändningen och därmed exploatering. Detta gäller framför allt verksamheter som skolor, förskolor, äldreomsorg, social omsorg, miljö- och hälsoskydd m.m. Därutöver är kommunen direkt engagerad i exploateringsprocessen i fyra andra roller:

- Kommunen beslutar hur marken ska användas genom planläggning och tillståndsprövning och fungerar i detta avseende som en myndighet.
- Kommunen har ansvar för teknisk infrastruktur som gator, vatten och avlopp.
- Kommunen kan vara markägare.
- Kommunen eller kommunala bolag kan vara byggherre och uppföra bebyggelse för bostäder, kontor, industrier m.m.

En positiv effekt av att kommunen har flera roller är att det skapar förutsättningar för en god samordning av olika aktiviteter. Det är dock inte oproblematiskt då det finns en risk för sammanblandningar av olika kommunala intressen och roller. Myndighetsutövningen får inte påverkas av kommunens roll som t.ex. markägare.

Kommunallagen ger kommunerna stor frihet att välja organisation efter egna förutsättningar. Hur kommunerna organiserar sin exploateringsverksamhet, med politiska nämnder och tjänstemannaförvaltningar, beror på krav och behov i den enskilda kommunen, men även av politiska motiv och historiska traditioner.

### 3.2. Normer för kommunal markexploatering

Rådet för kommunal redovisning (RKR) har som huvudsaklig uppgift att utveckla god redovisningssed för kommunal verksamhet med utgångspunkt ifrån kommunallagen samt lagen om kommunal redovisning. Rådet ger ut rekommendationer, idéskrifter och vägledningar inom en rad olika områden med påverkan på kommunal redovisning.

Under år 2003 gav rådet ut skriften "redovisning av kommunal markexploatering" vars syfte var att på ett tydligare sätt ge vägledning när det gäller redovisningen av exploateringsprojekt. Då lagstiftning inom detta område samt förändringar i redovisningsrekommendationer genomförts har RKR därför utkommit med en reviderad skrift i mars 2012. Skriften syftar till att belysa de redovisningsfrågor som uppstår i samband med att en kommun bedriver exploateringsverksamhet. Skriftens ambition är att vägleda kommunerna till lagstiftning och övrig relevant normgivning, där sådan finns. Skriften ger även vägledning och tar ställning i redovisningsfrågor där relevant normgivning för kommunsektorn i övrigt saknas, ibland med hänvisning till andra normgivare, ex Redovisningsrådet. Vidare förs allmänna resonemang om vad som bör prägla god redovisning.

Skriften tar huvudsakligen upp följande områden för genomgång:

- Klassificering och värdering av tillgångar. Styrande vid frågan om klassificering av en tillgång som anläggningstillgång eller omsättningstillgång är syftet med innehavet. Tillgångar för stadigvarande bruk eller innehav, d.v.s. tillgångar i exploateringsområde som kommunen har för avsikt att fortsätta att äga, är anläggningstillgångar. Övriga tillgångar, t.ex. tomtmark till försäljning, är omsättningstillgångar.

- Definiering av intäkter och kostnader: Skriften tar övergripande upp frågor som rör periodisering av intäkter och kostnader samt hur redovisning bör ske i kommuners finansiella rapportering.
- Krav på tilläggsupplysningar: Upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper som har påverkan på exploateringsverksamheten. Exempel på krav på tillämpningsupplysningar är noter till balansräkningsposterna samt specifikation av jämförelsestörande poster.

Utöver ovanstående beskrivs särskilda redovisningsfrågor som kan uppstå samt hur exploateringsprojekt ska behandlas i den sammanställda redovisningen. En förutsättning för att exploateringsredovisningen ska vara korrekt och rättvisande är att alla inblandade i processen har kunskap om de förutsättningar som gäller för redovisningen. Förkalkyler och budget måste naturligtvis vara upprättade enligt de principer som gäller för redovisningen i övrigt.

Rådet för kommunal redovisning hänvisar i vissa fall till god redovisningssed så som den definieras av övriga normgivande instanser, framför allt Bokföringsnämnden (BFN) samt det inte längre aktiva Redovisningsrådet (RR). Detta för att söka stöd och vägledning i redovisningsfrågor. I dessa normgivande organ finns det dock inga rekommendationer som specifikt rör kommunal redovisning av exploateringsprojekt.

De rekommendationer som bedöms vara vägledande när det gäller redovisning av exploateringsprojekt utgörs huvudsakligen av RKR's skrifter rörande

- Redovisning av intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar (RR 18)
- Redovisning av materiella anläggningstillgångar (RR 11:2)
- Redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser (RR10.2)

#### **4. Exploaterings- och investeringsverksamheten inom Haninge kommun**

Haninge kommun bedriver en omfattande exploaterings- och investeringsverksamhet. När kommunfullmäktige fattat beslut om budgetramar har respektive nämnd i uppgift att upprätta en detaljbudget uppdelad på intäkter och kostnader. Det ingår i nämndernas uppdrag att utveckla sin verksamhet utifrån sin budget och att anpassa sin verksamhet till ändrade förhållanden. Respektive nämnd ska ha en egen reserv motsvarande en till två procent av budgeten för att kunna parera volymförändringar och oförutsägbara merkostnader. Reserven disponeras av nämnden som beslutar om/när reserven ska användas.

Nedanstående sammanställning, som är hämtad från "strategi och budget 2013" visar på ett tydligt sätt att omfattningen gällande investeringar kommer att öka under de närmaste åren.

### Sammanställning av investeringar på nämnd- och bolagsnivå

(belopp i tkr)	Budget 2013	Plan 2014	Plan 2015
Kommunstyrelsen	51 800	64 300	28 350
Grund- och förskolenämnden	49 000	65 000	122 000
Gymnasie- och vuxenutbildningsnämnden	102 000	152 000	52 000
Kultur- och fritidsnämnden	25 400	21 550	11 600
Socialnämnden	19 000	19 400	19 000
Stadsbyggnadsnämnden VA	30 300	55 300	75 000
Stadsbyggnadsnämnden (exkl. VA)	20 000	20 000	35 000
Äldrenämnden	4 200	600	0
Tornberget	70 000	100 000	100 000
<b>Totalt</b>	<b>371 700</b>	<b>498 150</b>	<b>442 950</b>

Strategi och budget 2013

#### 4.1. Organisation, roller och fördelning av ansvar inom Haninge kommun

Enheten för mark- och exploateringsverksamhet (MEX) är organisatoriskt inordnad under enheten "Samhällsutveckling", som i sin tur är en del av kommunstyrelseförvaltningen. Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för samtliga exploateringsfrågor i bemärkelsen markanvändning samt förutsättningar för markanvändning. Kommunstyrelsen ansvarar också för förvärv och försäljningar/avyttringar av fastigheter och mark och därmed sammanhängande frågor. Kommunens budget omfattar en särskild investeringsbudget, men där exploatering inte särredovisas på särskilt sätt.

MEX-enheten ansvarar för exploateringsbudgeten samt framtagande av detaljplaner och detaljanvisningar. Arbetet genomförs i projektgrupper uppdelade efter projektens olika faser som delas upp enligt nedan.

- Initiera projekt rörande nya bostäder och arbetsplatsområden
- Ange förutsättningar för planuppdrag
- Ange förutsättningar för projektens genomförande i exploaterings- och genomförande uppdrag.
- Medverka i projektens genomförande samt följa upp projekten med utgångspunkt ifrån ingångna avtal etc.

Inom MEX-enheten finns en projektledare samt två exploateringsingenjörer, vilka dock ofta även fungerar som projektledare. Vid vissa tillfällen tar kommunen även in extern kompetens och expertis för exempelvis upprättande av komplexa kalkyler och beräkningar av olika slag.



Den finansiella rapporteringen och ekonomiska redovisningen av mark- och exploateringsprojekt, det vill säga bokföring av kostnader, intäkter, utgifter och inkomster hanteras helt av personal inom kommunens centrala redovisningsenhet.

#### **4.2. Rutiner för uppföljning och utvärdering av pågående investeringsprojekt**

En budget upprättas inför varje enskilt exploaterings- och investeringsbeslut samt över projektets totala livslängd. Uppföljning och utvärdering av projekt diskuteras på avstämningsmöten mellan mark- och exploateringschefen och ansvarig ekonom inom redovisningsenheten. Dessa möten hålls cirka tre gånger om året, framför allt inför upprättande av tertialbokslut samt årsbokslut. Mötena syftar till att informera ekonomen om aktuell status rörande samtliga pågående projekt. Uppföljningen dokumenteras till viss del i Excel och fokus ligger på att den totala investeringsbudgeten för året inte ska överskridas. Enskilda projekt som överstiger budget kan till viss del kompenseras av projekt som ej når upp till budget. Vid vår granskning har vi ej kunnat fastställa att det finns specifika rutiner för efterkalkyler eller särskilda slutrapporter i samband med att projekt avslutats och en investerad tillgång tas i bruk.

Vid vår granskning har vi noterat att många projekt ligger "öppna" under lång tid i ekonomisystemet. Detta innebär att investeringsprojekt som lett fram till en tillgång som börjat nyttjas inte belastas med avskrivningskostnader, vilket strider mot god redovisningssed.

##### **4.2.1. Bedömning av förlustrisker och slutredovisning av pågående investeringsprojekt**

Enligt god redovisningssed ska "befarade och kända" förluster bokföras och redovisas. Det innebär att för de mark- och exploateringsprojekt där kommunen befarar eller känner till en förlust, ska kostnaden för förlusten påverka den ekonomiska redovisningen vid just den tidpunkten. Enligt kommunens nuvarande rutin diskuteras eventuella förlustrisker samt slutredovisning av projekt i samband med de avstämningsmöten som hålls mellan mark- och exploateringschefen och redovisningsansvarig ekonom tre gånger per år. Därefter slutredovisas projektet, vilket innebär att saldot netto på projektnumret bokförs i resultaträkningen, antingen som en kostnad (förlust) eller intäkt (vinst) beroende på om nedlagda kostnader överstiger erhållna intäkter eller tvärt om.

Vi har i vår granskning identifierat brister i hanteringen av förlustrisker i mark- och exploateringsprojekt. Förluster bokförs tidigast då projektet slutredovisas och då ofta i slutet av året vilket riskerar att bokningen kan användas som en post för resultatutjämning.

#### **4.3. Styrande dokument och interna riktlinjer**

Inom Haninge kommun finns det ett flertal styrdokument som på olika sätt berör arbetet med exploateringar och investeringsprojekt. Utgångspunkten utgörs av det strategi- och budgetdokument som fullmäktige beslutar om årligen. Detta bryts sedan ner till nämndernas verksamhetsmål. Av strategi- och budgetdokumenten framgår även vilken styrmodell som tillämpas inom kommunen och hur ansvarsfördelningen ska fungera mellan nämnderna (politiken) och respektive förvaltning (tjänstemannaorganisationen). En uppdelning görs mellan det närmaste årets planerade investeringar (budget) och kommande års investeringar (planer). I kommunstyrelsens budget finns för närvarande en investeringsreserv uppgående till 15 mkr vars syfte är att det inom kommunen ska finnas en viss flexibilitet, framför allt när det gäller anpassningar av de lokaler där kommunen bedriver verksamhet.

Investeringsbudgetar för nämnderna utformas så att vissa medel avdelas för speciellt angivna projekt medan resterande del ges som en investeringsram. Inom ramen ges respektive nämnd möjlighet att disponera bland övriga i äskandet angivna objekt. Av gällande budgetar framgår att specifika investeringsanslag inte är så vanliga, då huvuddelen av de projekt som bedrivs fattas inom en fastställd budgetram inom respektive nämnd.

På en mer detaljerad nivå har det inom kommunens centrala redovisningsenhet tagits fram en "rutinbeskrivning" som utgör skriftliga riktlinjer avseende hur redovisning av MEX-projekt ska utföras. Dessa riktlinjer är mycket kortfattade och bedöms inte på ett tydligt sätt redogöra för hur uppföljning av projekt ska ske samt vilka redovisningsnormer som den finansiella rapporteringen ska bygga på. Riktlinjerna beskriver endast summariskt hur kontering och avstämning ska utföras i samband med delårs- och årsbokslut. Vår bedömning är således att dessa interna riktlinjer bör förtydligas när det gäller hur uppföljningar av pågående MEX-projekt ska ske samt hur ekonomisk redovisning ska ske i samband med upprättande av finansiella rapporter.

#### **4.4. Intern kontroll med avseende på bedrivande av projekt:**

Fullmäktige har fastställt ett reglemente för intern kontroll (2003). I reglementet beskrivs ansvarsfördelningen mellan kommunstyrelse, nämnd och förvaltningar. Respektive nämnd är ansvarig för att den interna kontrollen fungerar samt att regler och rutiner utarbetas, efterlevs och följs upp. Krav ställs på att varje nämnd ska upprätta en riskanalys som grund för sin interna kontrollplan. Internkontrollplanen ska innehålla mätbara kontrollmoment. Planen är ettårig och ska fastställas av respektive nämnd. Internkontrollplanerna ska följas upp och återrapporteras till nämnd minst två gånger varje år (delårsrapport 2 och årsredovisning).

Förvaltningschefen ansvarar inför sin nämnd att budgeten hålls och är skyldig att rapportera ekonomisk obalans inom förvaltningens verksamheter. Om prognosen för året visar på underskott ska åtgärdsförslag med besparingar, omprioriteringar och/eller intäkter omedelbart tas fram och redovisas för nämnden som tar beslut. Det ska tydligt framgå vilka åtgärder som kommer att vidtas, vilken kostnadsbesparing det kommer att generera och när effekten kommer att få genomslag i utfallet. Åtgärdsplanen ska skickas till kommunstyrelsen för kännedom. Dessa rutiner omfattar även projektverksamheten.

Kommunens strategi- och budgetdokument redogör också för att uppföljningar av ekonomi och verksamhet ska ske på ett regelbundet sätt till olika nivåer inom kommunen. Dock nämns det inte på vilket sätt uppföljningar ska ske. Denna iakttagelse gäller även projektverksamheten inom kommunen som helhet och inom respektive nämnd.

Vi rekommenderar att gällande styrdokument förtydligas när det gäller på vilket sätt exploaterings- och investeringsprojekt ska följas upp samt vilka former för dokumentation som ska gälla för dessa uppföljningar. Vi anser att det är viktigt att det finns en tydlig spårbarhet i de uppföljningar som genomförs, vilket inte är fallet för närvarande.

#### **4.5. Kommunens redovisningsprinciper rörande exploaterings och investeringsprojekt**

Av budget framgår ett antal kriterier som ska vara uppfyllda för att en utgift ska anses vara en investering, och därmed inte redovisas som driftskostnad. Exempel på kriterier är att utgifter ska överstiga 25 tusen kronor samt att den ekonomiska livslängden ska överstiga tre år.

Kommunen bokför löpande kostnader och intäkter för projekten i resultaträkningen. Vid tertiäl- och årsbokslut elimineras bokförda kostnader och intäkter för de projekt som inte är avslutade till balansräkningen. När ett projekt ska slutredovisas, bokförs nettosaldo av använda balanskonton som reavinst alternativt en reaförlust. Det styrande för kommunen när det gäller när i tiden ett projekt ska redovisas i resultaträkningen är i huvudsak när ett exploaterings- eller investeringsprojekt anses vara avslutat. Enligt gällande redovisningsnormer är det dock först när tillträde till en tillgång (fastighet) sker och slutlikvid erhållits från köparen som affären ska redovisas i resultaträkningen. Resultatet ska då bokföras brutto med åtskillnad av försäljningspris, bokfört värde, avvecklingskostnader samt eventuella kvarstående åtaganden. Nettot av dessa fyra kontotyper ger realisationsvinsten. Vår granskning har visat att kommunen inte i samliga fall följer dessa redovisningsprinciper.

Vår granskning har även visat att det inte framgår på ett tydligt sätt huruvida kommunen har en enhetlig rutin för hantering av kommuninterna kostnader och intäkter som belastar de olika projekten. Kommun bör säkerställa rutiner och skapa ett system för att kunna hantera interna poster på ett enhetligt sätt.

Vidare har vår granskning visat att kommunen i vissa fall har registrerat flera olika projekt under ett och samma anläggningsnummer i anläggningsregistret. Detta kan skapa problem i framtiden, exempelvis vid framtida försäljningar eller uttrangeringar.

Enligt gällande redovisningsnormer ska fastigheter/mark, och andra typer av tillgångar som är föremål för exploatering, klassificeras om från anläggningstillgång till omsättningstillgång i de fall försäljning beräknas att ske inom en tvåårs period. I de fall kommunen räknar med att fortsätta äga ett exploaterat område kvarstår klassificeringen som anläggningstillgång. I dessa fall påbörjas avskrivningar i samband med att projektet i fråga är färdigställt. Vår granskning har visat att kommunen bör säkerställa att klassificering av anläggningstillgångar sker i enlighet med gällande normgivning.

Utöver ekonomisystemet och därtill hörande moduler för bland annat anläggningsregister har kommunen inga specifika verktyg eller system kopplat till exploaterings- eller investeringsverksamheten. I varierande form används "Excel" för sammanställningar och utvärderingar. Det sker dock ingen särskild kvalitetssäkring av de Excel-dokument som sammanställs med information från ekonomisystemet. Att använda "Excel" i stor omfattning kan innebära en risk, varför rutiner för regelbunden kvalitetssäkring är viktig.

## **5. Granskning av exploaterings- och investeringsprojekt**

Vår substansgranskning har omfattat en genomgång av ett antal olika exploaterings- och investeringsprojekt. De projekt som valts ut för denna genomgång är både pågående och avslutade och avser både exploaterings- och investeringsprojekt enligt nedan:

- Pågående projekt (7 st)
- Avslutade projekt, under åren 2010-2012 (4 st)

Vår granskning har syftat till att säkerställa att realisationsresultat vid försäljningar av tillgångar, och då i huvudsak fastigheter och mark, sker vid "tillträde" av den köpande parten. Vidare har granskningen omfattat att fastställa huruvida investerade tillgångar belastas med avskrivningskostnader så snart dessa tas i bruk. Vår granskning har visa att

det förekommer att projekt inte har avslutats i den finansiella redovisningen i enlighet med ovanstående redovisningsnormer. Detta innebär att:

- Exploateringsprojekt inte resultatavräknas i samtliga fall när köpare tillträder en fastighet. Kommunen tillämpar företrädesvis principen att resultatavräkna då projektet är helt avslutade. Tidpunkten för redovisning av en realisationsvinst eller förlust kan därmed inte säkerställas på ett tillfredsställande sätt.
- Investerade tillgångar inte belastas med avskrivningskostnader i samband med att tillgången tas i bruk. Detta kan innebära att kostnader redovisas i fel redovisningsperiod.

Anledningen till ovanstående förfarande är ofta att kommunen inväntar sena faktureringar i syfte att säkerställa att samtliga kostnader som ska belasta enskilda projekt kommer med. Det är således svårt att med utgångspunkt ifrån kommunens redovisningsdokumentation fastställa att intäkter och kostnader redovisas i korrekt redovisningsperiod. Detta innebär att redovisade realisationsresultat inte med säkerhet kan sägas vara helt korrekta i varje redovisningsperiod.

I de fall kommunen erhållit dellikvider i förväg, vilket framgår av vissa avtal, redovisas dessa som en skuld på respektive projektkonto och har således inte påverkat kommunens resultaträkning. Detta synes vara en korrekt hantering. Vidare har kommunen i enstaka fall beviljat uppskov på försäljningslikvider, vilka därmed redovisas som fordringar i balansräkningen. Dessa har ej påverkat resultaträkningen innan det aktuella projektet har slutredovisats.

Vid vår granskning av enskilda underlag avseende redovisade intäkter och kostnader har vi inte identifierat poster, som inte kan bedömas vara rörelsegilla inom ramen för respektive projekt.

I samband med de intervjuer som genomförts vid denna granskning har det framkommit att det finns en god kunskap om de avtal som ligger till grund för exploateringsredovisningen. De projektledare som är utsedda för respektive projekt bedöms ha en ändamålsenlig kännedom om de avtal som ingåtts. Detta är en förutsättning för den uppföljning och regelbundna kontroll som bör ske av gällande avtal, och som också bör dokumenteras, håller en tillfredsställande kvalitet. Det finns dock en risk att personella förändringar inom berörda förvaltningar kan skapa osäkerheter vid uppföljningar och utvärderingar i de fall avtalen håller en hög komplexitet.

## 6. Svar på revisionsfrågor

Som utgångspunkt för granskningen har ett antal revisionsfrågor formulerats och de svar som generats i samband med granskningen framgår av följande avsnitt. Varje stycke avslutas med en bedömning samt förslag på eventuell förbättringsåtgärd från kommunen.

### 6.1. Omfattning beträffande kommunens exploateringsverksamhet och större investeringar? Finns tillförlitliga beslutsunderlag och tydliga finansieringslösningar?

Haninge kommun bedriver en omfattande projektverksamhet av olika slag vad gäller exploatering och investeringar. Detta är ett naturligt led i kommunens vision och strategiska inriktning om tillväxt, både på kort och lång sikt.

Finansieringar av MEX-projekt kan ske på olika sätt över tiden. Vid rena exploateringsprojekt sker finansiering huvudsakligen genom försäljningar av iordningsställda (och exploaterade) tillgångar, i form av mark. Vid större investeringsprojekt i anläggningstillgångar sker finansiering huvudsakligen via budgetanslag samt via externa lån. Beslut om finansieringslösning för respektive projekt sker i samband med fastställande av investeringsbudget. Uppföljning av externa lån sker av kommunens centrala ekonomifunktion.

Till varje MEX-projekt ska en ursprunglig kalkyl ligga till grund för investeringsbeslut, vilka fattas i samband med varje års budgetförfarande. Vår granskning har dock visat att det inte föreligger en enhetlig rutin för dokumentation när det gäller ursprungliga kalkyler och övriga beräkningar av väsentlig karaktär. Detta kan innebära svårigheter att genomföra uppföljningar och efterkalkyler på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Vår rekommendation är därför att kommunen bör säkerställa att samtliga underlag (kalkyler, beräkningar och övriga bedömningar) dokumenteras på ett enhetligt och lättåtkomligt sätt.

#### **6.2. Finns kunskap och kontroll rörande ingångna exploateringsavtal?**

Kommunen har en relativt liten organisation när det gäller bedrivande och uppföljning av projekt. Uppföljningar av projekten sker regelbundet, främst inför upprättande av tertial- och årsbokslut och av en begränsad grupp personer. Det är framför allt individer inom den så kallade MEX-enheten som har direkt kunskap om de olika exploaterings- och investeringsavtal som kommunen ingått med externa parter. Som framgått tidigare sker uppföljning av avtalen regelbundet, men spårbar dokumentation av gjorda uppföljningar finns ej upprättad på ett samlat och tydligt sätt. Vår rekommendation är därför att kommunen arbetar fram en rutinbeskrivning där regelbundna uppföljningar av gällande avtal avseende exploaterings- och investeringsprojekt dokumenteras på ett enhetligt sätt. Detta för att skapa förutsättningar för en tydlig och effektiv intern kontroll rörande uppföljning av de avtal som kommunen ingått. Vid vår granskning har vi erhållit de avtal vi har efterfrågat, men vi har noterat att det ej finns någon lättåtkomlig sammanställning över samtliga de avtal som kommunen ingått när det gäller exploatering och investeringar. Vår bedömning är därför att samtliga avtal bör registreras i någon form av avtalsdatabas eller liknande, på ett och samma ställe. Enligt uppgift finns det inom kommunen systemstöd för detta men används ej fullt ut.

#### **6.3. Finns kompetens och rutiner kopplat till kalkylering av investeringsprojekt?**

Inom kommunens MEX-enhet finns erfarenhet och kompetens avseende exploateringar och investeringar. I de fall kommunen gör bedömningen att specifik kompetens inte finns inom den egna organisationen anlitas extern kompetens och expertis. Detta kan exempelvis gälla kvalitetssäkring av tekniska beräkningar etc. Dock är vår bedömning att kommunen bör överväga att skapa förutsättningar för en tydligare roll- och ansvarsfördelning när det gäller uppföljningar samt kvalitetssäkring av den finansiella rapporteringen avseende dessa projekt. Vår rekommendation är att kommunen bör överväga att inrätta en särskild controllerfunktion med tydlig inriktning mot exploaterings- och investeringsprojekt. En sådan skulle ge bättre förutsättningar för en enhetlig och kvalitativ uppföljning och återrapportering av de projekt som kommunen bedriver.

#### **6.4. Finns riktlinjer och rutiner för att följa upp pågående projekt?**

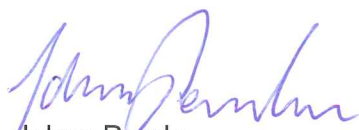
Skriftliga rutiner avseende uppföljning och redovisning rörande exploaterings- och investeringsprojekt finns upprättade, dock endast i ringa omfattning. Av de dokumenterade rutiner som finns upprättade framgår inte roll- och ansvarsfördelning när det gäller uppföljning av projekt. Ej heller framgår hur uppföljning ska ske samt i vilken omfattning

eller hur detta ska dokumenteras. Vår bedömning är således att det föreligger oklarheter när det gäller kommunens dokumenterade rutiner. Med anledning av detta är det vår rekommendation att detta förtydligas i en dokumenterad rutinbeskrivning där det framgår vilka uppföljningsmoment som ska genomföras, av vem och vid vilka tillfällen.

#### **6.5. Vilka interna systemstöd för styrning, kontroll och uppföljning av projekten används?**

Inom kommunen finns inga specifika systemstöd avseende projektredovisning eller projektuppföljning. Enligt uppgift är någon form av systemstöd upphandlat, men används ej vid tidpunkten för denna granskning. Det som används är information från kommunens ekonomisystem, Agresso, samt sammanställningar och beräkningar som dokumenteras i "Excel". I vår granskning har vi noterat att det krävs relativt omfattande manuell hantering för att upprätta och sammanställa den information som behövs i samband med uppföljningar och rapporteringar av olika slag. Vår bedömning är att kommunen bör överväga att implementera ett systemstöd när det gäller projektverksamheten. Detta i syfte att skapa förutsättningar för en effektivare hantering och uppföljning av projekt. Detta gäller exempelvis dokumentation av ursprungliga kalkyler och beräkningar. En avtalsdatabas bör vara en del av ett sådant system.

Stockholm den 10 december 2012



Johan Perols  
Certifierad kommunal revisor