

Öhrlings

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Revisionsrapport

Granskning av rutiner för utrangering och avyttring av maskiner och inventarier

Karlshamns kommun

2009-08-24

Yvonne Lundin

Auktoriserad revisor och Certifierad kommunal revisor

Innehållsförteckning

1	Inledning	2
1.1	Bakgrund	2
1.2	Syfte, genomförande och avgränsning	2
2	Granskningens resultat	3
2.1	Regelverk och styrdokument	3
2.1.1	Reglemente för ekonomi- och verksamhetsstyrning	3
2.1.2	Investeringspolicy	4
2.2	Rutiner för anläggningstillgångar	5
2.2.1	Försäljning och utrangering	6
3	Revisionell bedömning	7

1 Inledning

1.1 Bakgrund

På uppdrag av Karlshamns kommuns förtroendevalda revisorer har Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB granskat Karlshamns kommuns rutiner för utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier. I granskningen ingår även att följa upp om förvaltningarna följer kommunens investeringsreglemente gällande kontering på drift respektive investering.

Bakgrunden till granskningen är de frågor gällande rutiner för utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier som framkom vid den granskning som genomfördes i december 2006 gällande ”Kommunens investeringsverksamhet”. Denna granskning visade bland annat att Karlshamns kommuns anläggningsregister historiskt sett ej har uppdaterats vid utrangeringar av maskiner och inventarier, vilket innebär att anläggningsregistret innehållit ett stort antal inventarier och maskiner som ej längre finns i bruk.

Rapporten är sakgranskad av AnnMargreth Matsson och Ulrika Hägvall Lundberg.

1.2 Syfte, genomförande och avgränsning

Granskningen har till syfte att ge svar på vilka rutiner som Karlshamns kommun har för utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier, samt att granska om förvaltningarna följer investeringsreglementet för bokföring, mot drift respektive investering.

Följande kontrollfrågor skall besvaras:

- Vilka rutiner och riktlinjer finns för avyttring och utrangering?
- Finns kontroller som säkerställer att beslut om avyttringar fattas av den som har behörighet?
- Hur säkerställs att bokföring sker på konto där maskiner och inventarier är upptagna som tillgång i balansräkningen?
- Finns kontroll att reavinst resp. reaförlust bokförs korrekt?
- Hur säkerställs att uppdatering av anläggningsregister och inventarieförteckning sker vid avyttring och utrangering?
- Följer förvaltningarna investeringsreglementet gällande kontering på driften respektive som investering?

Skriftlig dokumentation i form av reglementen för ekonomi- och verksamhetsstyrning, investeringspolicy, reglemente för kommunstyrelsen, delegationsordning för kommunsty-

relsen och budget har ingått i granskningen. Intervjuer har gjorts med handläggare och företrädare för förvaltningarna.

2 Granskningens resultat

2.1 Regelverk och styrdokument

Regelverket för redovisning av anläggningstillgångar utgörs bland annat av Kommunal redovisningslag (KRL) kapitel 6, samt rekommendation nr 11 från Rådet för kommunal redovisning gällande Redovisning av materiella anläggningstillgångar. Kommunförbundet gav 1997 ut en skrift angående avskrivningstider som fortfarande är i bruk.

Karlshamns kommuns styrdokument gällande redovisning av anläggningstillgångar består främst av Reglemente för ekonomi- och verksamhetsstyrning samt Investeringspolicy.

2.1.1 Reglemente för ekonomi- och verksamhetsstyrning

Karlshamns kommuns ”Reglemente för ekonomi- och verksamhetsstyrning” har fastställts av kommunfullmäktige 2004. I kap 7 beskrivs kortfattat investeringshanteringen.

Gällande avyttringar och utrangeringar framgår att:

”Anläggningstillgångar vilka inte längre används eller finns kvar i verksamheten på grund av att de förstörts, kasserats, stulits etc ska skrivas ned (utrangeras) med det oavskrivna restvärdet.

Gällande försäljning framgår att:

Vid försäljning redovisas skillnaden mellan försäljningsvärde och bokfört restvärde som reavinst/-förlust.”

Gällande vad som skall aktiveras som tillgång respektive kostnadsföras direkt som driftskostnad framgår att:

”Med anläggningstillgång förstås tillgång som har en ekonomisk livslängd på minst tre år och en anskaffningskostnad som överstiger ½ basbelopp exkl. moms.”

I övrigt hänvisar man till den ”Investeringspolicy” som finns.

Kommunen har sålunda en rutinbeskrivning för gränsdragning mellan investeringsutgift och driftskostnad som innebär att:

För att **klassificeras** som en anläggningstillgång skall anskaffningen exklusive moms uppgå till 20 500 kronor (½ basbelopp 2008) och ha en ekonomisk livslängd överstigande tre år.

Huvudregeln är att värdet på det enskilda objektet skall avgöra huruvida posten skall behandlas som en tillgång eller kostnadsföras direkt. Med objekt avses till exempel ett skrivbord eller en dator. Således skall ett objekt vars anskaffningsvärde exklusive moms understiger ett ½ basbelopp kostnadsföras i sin helhet.

Undantag från huvudregeln uppstår när anskaffningen avser flera objekt med ett naturligt samband. Då avgör det samlade anskaffningsvärdet om posten skall behandlas som en anläggningstillgång eller ej.

För att ett naturligt samband skall gälla krävs följande:

1. att beslut om inköp av de enskilda objekten skall ske vid samma tidpunkt,
2. att det skall finnas ett funktionellt samband mellan de enskilda objekten.

Båda kriterierna skall vara uppfyllda för att det naturliga sambandet skall gälla.

Exempel där ett naturligt samband bedöms finnas är vid inköp av kopiator, sorterare och dokumentmatrare, inköp av inventarier till en nyetablerad verksamhet t ex möbler, gardiner och dylikt till en nyöppnad förskoleavdelning. Naturligt samband föreligger **ej** om inköpet omfattar 10 datorer till olika arbetsplatser.

Om det naturliga sambandet finns och det samlade anskaffningsvärdet exklusive moms överstiger ett ½ basbelopp skall värdet aktiveras som en anläggningstillgång även om objekten var för sig kostar mindre än ett ½ basbelopp exklusive moms.

2.1.2 Investeringspolicy

”Investeringspolicy för Karlshamns kommun” har antagits av kommunfullmäktige 2002.

I investeringspolicyn lämnas en sammanställning och förtydligande av regler, anvisningar och rekommendationer som berör bl.a. anläggningstillgångarna inventarier och fastigheter.

Av investeringspolicyn framgår att syftet med den är att skapa enhetliga regler för investeringsredovisning och avskrivningstider, samt att ansvaret för att bedöma vad som skall redovisas som anläggningstillgång respektive driftskostnad åvilar *beslutsattestant*.

Här beskrivs att en anläggningstillgång är en tillgång som:

- är avsedd för stadigvarande bruk
- har en ekonomisk livslängd överstigande tre år och
- inte är av ringa värde (½ basbelopp exklusive moms)

Sålunda samma gränser som i ”Reglemente för ekonomi- och verksamhetsstyrning”.

Det framgår även att ”Anskaffning av tillgång med **viss varaktighet** och **visst väsentlighetsvärde** skall redovisas som en investering. Dessa får inte kostnadsföras direkt. Vad som karakteriserar ”viss respektive visst” framgår ej.

Gällande avyttring och kassation av lös egendom framgår:

- vid avyttring och kassation av lös egendom där värdet överstiger 1 basbelopp krävs delegationsbeslut av kommundirektören.
- om värdet understiger 1 basbelopp erfordras delegationsbeslut av förvaltningschef och värden under 5000 kr utgör verkställighet.
- vid alla avyttringar gäller affärsmässighet, dvs. bästa möjliga ekonomiska ersättning skall eftersträvas.
- överstiger försäljningsvärdet 1 basbelopp krävs anbudsförfarande och under 2 basbelopp krävs skriftlig dokumentation.
- intern försäljning av inventarier skall ske till bokfört värde.
- avyttrad eller kasserad anläggningstillgång skall rapporteras till beslutsstöd – ekonomi för justering i anläggningsregistret.

2.2 Rutiner för anläggningstillgångar

Karlshamns kommun har styrdokument för inköp av, försäljning och utrangering av tillgångar, enligt ovan.

Då budgeten fastställts läggs beslutade investeringar in i anläggningsreskontran som ett objekt. Investeringsbudgeten fastställs för en treårsperiod. Ansvarig handläggare på ekonomikontoret gör fördelning på objekt tillsammans med ekonomen på respektive förvaltning.

Respektive förvaltningsekonom bokför herefter investeringarna i redovisningen under löpande år.

Vid bokslutsarbetet går handläggaren och förvaltningsekonomen igenom årets bokförda investeringar och beslutar om avskrivningstid och internränta för respektive objekt. Samtidigt nollställs budgetbeloppet i anläggningsreskontran och bokfört belopp läggs in som en investering.

Vi har gjort en transaktionsanalys av investeringar genomförda 2008. Vid stickprovsgranskning framkom avsteg från kommunens reglemente och god redovisningssed avseende klassificering av materiella anläggningstillgångar, då det som anläggningstillgång har bokförts inköp av förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial, vilka rätteligen

borde bokförts som driftskostnader. Dessa investeringar kan inte heller ses ha ett naturligt samband med andra investeringar i objektet.

Av kommunens styrande dokument framgår beloppsgränserna för gränsdragning mellan drift och investering. Ansvar för denna bedömning åligger beslutsattestanten. Enligt investeringspolicyn är gränsdragningen mellan drift och investering en anskaffning med en ekonomisk livslängd på minst tre år, till en anskaffningskostnad som överstiger ett halvt basbelopp, för år 2008 kronor 20.500.- (se ovan under rubrik 2.1.2.).

Vi har vid granskningen via transaktionsanalys funnit drygt 1100 poster på belopp understigande ett halvt basbelopp. Totala beloppet för de 1100 posterna uppgår till 6,7 mkr. Totala investeringsbudgeten som finns inlagd i redovisningen för 2008 uppgår till 199 mkr. Stickprovsgranskning visar att inte alla dessa enskilda transaktioner är felaktiga, det vill säga det är ändå rätt att klassificera dem som en investering, eftersom de ska räknas ihop som en och samma investering tillsammans med andra transaktioner på respektive projekt. För vissa investeringar finns det även ett funktionellt samband. Vi har dock bland de bokförda investeringarna funnit poster som inte kan ses som investeringar eller har ett funktionellt samband, varför dessa rätteligen skulle kostnadsföras på driften direkt.

Av styrdokument framgår att anläggningar som inte längre används eller finns kvar skall skrivas ned med oavskrivet restvärde och rapporteras till ekonomiavdelningen för justering i anläggningsregistret. Det är ett fåtal anläggningstillgångar som genom åren skrivits ned, där restvärde finns kvar.

Granskningen visar att en tillgång som är fullt avskriven i balansräkningen finns kvar på objektet i anläggningsreskontran med värde noll kronor tills objektet rensas ut. Inventarier i anläggningsreskontran rensas på objekt 5 år efter att det är fullt avskrivet, dvs inventarierna finns i anläggningsreskontran i 15 år innan de plockas bort och läggs i den "vilande" anläggningsreskontran. I samband med detta rensas även i balansräkningen. Restvärdet är noll kronor. Under 2008 har 25 gamla objekt rensats ut. De samlingsobjekt som man fortsätter bokföra anläggningstillgångar på, tas inte bort i anläggningsreskontran.

2.2.1 Försäljning och utrangering

Denna granskning har begränsats till rutiner för maskiner och inventarier, den omfattar således inte fastigheter eller markförsäljning.

Kommunen har ett fåtal försäljningar av anläggningstillgångar. De försäljningar som sker avser till största delen inbyte vid nyinköp av maskin eller fordon. Samtliga inbyten administreras tillsammans med ekonomikontoret och ansvarig för anläggningsreskontran.

Av investeringspolicyn, se rubrik 2.1.2 framgår att avyttrad eller kasserad anläggningstillgång skall rapporteras till beslutsstöd – ekonomi för justering i anläggningsregistret. Vid intervju med handläggaren som ansvarar för anläggningsreskontran på ekonomikontoret framkommer dock att hon inte får uppgifter om de försäljningar av mindre värde och utrangeringar som görs på förvaltningarna, vilket innebär att anläggningstillgången ligger kvar i balansräkningen och i anläggningsreskontran, trots att de är sålda eller skrotade.

Ovanstående har gått igenom med samhällsbyggnadsförvaltningens chef och skolplaneraren tillika ansvarig för anläggningstillgångar på utbildningsförvaltningen. De säger att man inte har rutinen att rapportera till ekonomiavdelningen om man säljer någon anläggningstillgång av mindre värde (under 5 tkr), eller utrangerar någon anläggningstillgång. Beslutad investeringspolicy följs ej, vilket de inte varit medvetna om.

Samhällsbyggnadsförvaltningen har ett anläggningsregister som omfattar den egna förvaltningen. Detta har senast uppdaterats vid årsskiftet 2006/2007 i samband med inventering av anläggningstillgångarna. Utbildningsförvaltningen saknar eget anläggningsregister.

De inventarier och maskiner som inte används i förvaltningarna lämnas via driftservice till det lager som finns i Svängsta. De inventarier och maskiner som finns här kan hämtas och användas av samtliga förvaltningar i kommunen. Det är endast inventarier och maskiner som går sönder och inte kan användas som skrotas.

Några individuella utrangeringar av inventarier som inte längre används, där det fortfarande finns ett restvärde, har således ej gjorts under 2008. Dessa kvarligger i anläggningsreskontran. De inventarier av mindre värde som sålts har inte heller plockats bort från anläggningsreskontran.

Förvaltningarna har inga nedtecknade rutiner för hur utrangeringar och försäljningar skall hanteras, förutom vad som finns skrivet i styrdokumentet.

3 Revisionell bedömning

Vilka rutiner och riktlinjer finns för avyttring och utrangering?

Karlshamns kommuns rutiner och riktlinjer som avser avyttringar och utrangeringar beskrivs under rubrik 2.2 ovan. Dokumenten "Investeringspolicy för Karlshamns kommun" och "Reglemente för ekonomi- och verksamhetsstyrning" beskriver riktlinjer för avyttringar.

Beloppsgränser för beslut vid försäljningar framgår av styrdokumentet. För försäljningar över 10 basbelopp krävs respektive nämnds beslut. Under året har endast tomtmarker sålts, enligt beslut av nämnd.

Uppföljning av investeringar och utrangeringar görs årligen av ekonomikontoret för registrering i anläggningsregistret. Det är endast ekonomikontoret som kan registrera uppgifter i anläggningsregistret. Handläggaren på ekonomikontoret gör uppföljningen tillsammans med ekonomen vid respektive förvaltning. Uppföljning av utrangeringar avser äldre inventarier där restvärdet är noll kronor.

Försäljningar av anläggningstillgångar av mindre värde, samt utrangeringar av anläggningstillgångar rapporteras inte till ekonomikontoret. Några individuella utrangeringar av inventarier som inte längre används, där det fortfarande finns ett restvärde, har således ej gjorts under 2008.

Vi bedömer att de styrdokument för riktlinjer vid avyttring och utrangering av anläggningstillgångar som finns är ändamålsenliga, men att ekonomikontoret tillser att rutinbeskrivningarna förbättras. Tillägg skall göras i investeringspolicyn gällande rutiner för utrangeringar, samt beslutsattestantens befogenheter.

Vi bedömer att rutiner för avyttringar av anläggningstillgångar av mindre värde samt utrangering av anläggningstillgångar måste förbättras.

Finns kontroller som säkerställer att beslut om avyttringar fattas av den som har behörighet?

Avyttrade tillgångar under 2008 avser exploateringsmark. Karlshamns kommun avyttrar historiskt sett få tillgångar, förutom exploateringsmark. Granskningen visar att beslut om avyttringar fattats av behörig. Kommunstyrelsens delegationsordning reglerar vem som beslutar om försäljning och till vilka värden.

Vi bedömer att beslut om avyttringar har fattats av behörig under granskningsåret 2008

Hur säkerställs att bokföring sker på konto där maskiner och inventarier är upptagna som tillgång i balansräkningen?

Då budgeten är beslutad för nästkommande år läggs alla objekt upp i anläggningsreskontran. Vid redovisning av investeringen under räkenskapsåret anges projektnumret vid konteringen i ekonomisystemet. Avstämning görs mellan anläggningsreskontran och ekonomisystemet vid bokslutsarbetet. Kontroll görs mot anläggningsreskontran där respektive balanskonto finns noterat på tillgången.

Vid utrantering när bokfört värde är noll kronor nollställs samtliga konton och objektet läggs som ett "vilande" objekt. Kontrollen görs av ekonomikontoret.

Vi bedömer att kommunen har väl utarbetade avstämningsrutiner som säkerställer att registrering sker på ett riktigt sätt.

Finns kontroll att reavinst resp. reaförlust bokförs korrekt?

Ekonomikontoret är ansvarigt för kontroll och bokföring vid försäljningar som gäller hela kommunens innehav av anläggningstillgångar. Före försäljning lämnas uppgift om det bokförda värdet av ekonomikontoret. Rutinen gäller försäljning av anläggningstillgång till större värde (över 5.000.- kronor). Försäljning till mindre värde handläggs av förvaltningarna själva. Det är ett fåtal inventarier som säljs. Reavinster och reaförluster bokförs av ekonomikontoret vid försäljning till större värde eller vid byte. Justering i anläggningsregistret sker bara på ekonomikontoret.

Vi bedömer att kommunen har tillräckliga kontroller för att säkerställa att reavinster och reaförluster bokförs korrekt gällande försäljningar av anläggningstillgångar till värde överstigande 5.000.-kronor .

Vi bedömer att rutiner för försäljningar av anläggningstillgångar till mindre värde måste förbättras.

Hur säkerställs att uppdatering av anläggningsregister och inventarieförteckning sker vid avyttring och utrantering?

Då en försäljning av anläggningstillgång till värde överstigande 5.000.- kronor sker, inhämtas uppgift från ekonomikontoret om bokfört värde. Rutinen gäller även vid byte av maskin eller inventarier. Anläggningsregistret uppdateras efter försäljningen av ekonomikontoret.

Försäljningar av anläggningstillgångar av mindre värde, samt utranteringar av anläggningstillgångar rapporteras inte till ekonomikontoret. Anläggningsregistret uppdateras således ej.

Utrangering av maskiner och inventarier görs ej individuellt så länge det finns ett restvärde på tillgången. Kommunen saknar rutiner för utranteringar då inventariet fortfarande har ett restvärde. Som exempel kan nämnas att handläggaren inte erhåller uppgifter om bilar som skrotas. Bilen finns kvar som tillgång respektive finns kvar i anläggningsreskontran tills den rensas bort.

Handläggaren på ekonomikontoret nollställer tillgången i balansräkningen vad gäller inventarier fem år efter det att inventariet är avskrivet. Samtidigt plockas inventariet bort från anläggningsreskontran och läggs i en anläggningsreskontra som "vilande".

Samlingsobjekt där man fortsätter bokföra anläggningstillgångar, ex vis investeringar i gator tas inte bort i anläggningsreskontran. Det finns inga nedtecknade rutiner för hur ut-rangeringar skall göras, förutom vad som finns skrivet i styrdokumentet.

Vår bedömning är att gällande anläggningsregister troligtvis innehåller ett antal utrange-rade och försålda anläggningstillgångar, varför en genomgång med respektive förvaltning skall göras för att få ett aktuellt anläggningsregister.

Följer förvaltningarna investeringsreglementet gällande kontering på driften respek-tive som investering?

Respektive förvaltningsekonom ansvarar för bokföring av inköp. Den transaktionsanalys som genomförts visar att inköp ibland bokförs som investering, vilka rätteligen skulle ha bokförts på driften.

Ekonomikontoret har även informerat samtliga förvaltningsekonomer om att det finns driftkostnader konterade på investeringar. Samtliga berörda fick i uppdrag att korrigera sina uppgifter i respektive förvaltning. Samtliga verksamhetsansvariga och assistenter, som ofta konterar, informerades och vikten av att redovisa på rätt konto. En översyn skall också göras i kommande budgetarbete gällande fördelning av anslag till drift respektive investering. Orsaken till detta är att investeringsbudgeten i vissa fall är överdimensionerad i förhållande till driftbudgeten. Tillägg skall göras i policyn vad gäller utrangeringar. Man skall även förtydliga beskrivningen av rutiner kring bokföring av anläggningstillgångar gällande beslutsfattarens befogenheter.

Vi bedömer att kommunen har en tydlig beskrivning av gränsdragning mellan invester-ings- och driftskostnader.

Vi bedömer att reglementet inte alltid följs eftersom aktivering ibland sker vid inköp av mindre belopp. Inköp av förbrukningsmaterial och förbrukningsinventarier ska kostnads-bokföras även om de ingår i ett större inköp med andra inventarier som är att anse som anläggningstillgång.

Karlshamn den 28 augusti 2009

Yvonne Lundin