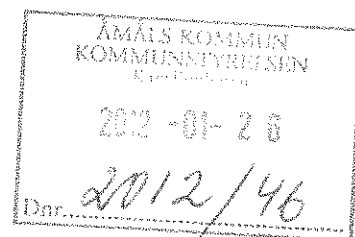


Åmåls kommun  
Kommunrevisionen

2012-01-26



Kommunstyrelsen  
Kopia till kommunfullmäktige

### Revisionsrapport avseende granskning av redovisning av anläggningstillgångar.

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Åmåls kommun har Deloitte granskat kommunens investeringsredovisning med avseende på reparations- och underhållskostnader.

Projektets syfte är att granska hur kommunen tillämpar och definierar investeringsbegreppet som det uttalas i god redovisningssed avseende offentlig verksamhet.

Efter vår granskning lämnar vi följande förbättringsförslag:

- Kommunen bör skapa ett styrdokument som förtydligar kommunens syn på hur reparations- och underhållskostnader och andra frågor relaterade till anläggningstillgångar skall hanteras. Utgångspunkt för arbetet skall vara god redovisningssed.
- Kommunen bör säkerställa att alla typer av underhålls- och reparationskostnader hanteras på ett konsekvent sätt inom kommunen
- Kommunen bör utveckla underhållsplaner för både fastigheter, vägar, VA-nät och andra större anläggningstillgångar som är i behov av kontinuerligt underhåll och reparationer.
- Komponentavskrivningar av vissa anläggningsstillgångar är ett redovisningsalternativ som kommunen bör överväga.
- Säkerställa att förkalkyler genomförs avseende större projekt oavsett om det rör sig om investering eller utgifter som kostnadsförs som reparation. Kalkylerna bör också följas upp efter att projektet har färdigställt.

Svar önskas senast 16 mars 2012 till nedanstående adress.

Deloitte AB  
Att. Hans Wennerholm  
Box 488  
651 11 Karlstad

För revisorerna i Åmåls kommun

Bengt Hansson

Inga Engström

Bil. revisionsrapport

Rapport avseende  
granskning av  
redovisning av  
anläggningstillgångar.

Åmåls Kommun

Januari 2012

# Innehåll

Sammanfattning.....	1
1. Inledning.....	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Syfte.....	3
1.3 Revisionskriterier och metod.....	3
1.4 Avgränsning.....	3
2. Lagar & rekommendationer.....	4
2.1 Lagen om kommunal redovisning.....	4
2.2 RKR, 11.2 Materiella anläggningstillgångar.....	4
2.3 RKR, Redovisning av affärsverksamhet.....	5
2.4 Allmänt om god redovisningssed.....	5
3 Granskningsresultat.....	7
3.1 Styrdokument Åmåls kommun.....	7
3.2 Beläggnings- och VA-underhåll.....	7
3.3 Takomläggning kommunhuset.....	8
3.4 Gemensam nämnd.....	8
3.5 Kommentarer.....	9

# Sammanfattning

I bland annat Rådet för kommunal redovisnings (RKR) rekommendation nr 11.2 kan utläsas att med materiella anläggningstillgångar avses en tillgång i balansräkningen där det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna med innehavet kommer kommunen till del och anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Utgifter för reparationen och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper skall redovisas som en kostnad den period de uppkommer.

Projektets syfte är att granska hur kommunen tillämpar och definierar investeringsbegreppet som det uttalas i rekommendationen. Som projekt att studera väljs kommunhusets takomläggning, vägbeläggning (asfalt) och VA-underhåll.

Vi har i denna granskning gått igenom de investeringsprojekt som finns inom kommunen avseende beläggningsunderhåll, VA-underhåll samt renoveringen av kommunhusets tak. Det har visat sig, genom diskussioner med berörda tjänstemän, granskning av investeringsbudgetar samt granskning av kommunens bokföring, att kommunen aktiverar i det närmaste alla utgifter som rör underhåll och reparationer avseende de tre granskade områdena.

Parallellt med denna granskning har ett förändringsarbete avseende dessa frågor inletts inom kommunen. Kommunstyrelsen har till exempel under december månad beslutat (KS 2011 § 346) att ändra sitt tidigare beslut om att renoveringen av kommunhusets tak skulle finansieras via investeringsbudgeten. Istället skall utgiften på drygt två miljoner kronor i sin helhet kostnadsföras under 2011. Förändringen är i linje med god redovisningssed och välkomnas således. Vi vill dock poängtera vikten av att politiken beslutar om vilka principer som kommunen generellt skall använda istället för att besluta om redovisningssättet för individuella projekt. Den är också av stor vikt att kommunen använder samma regler för alla utgifter och alla projekt som rör renoverings- eller underhållsarbeten. Det ska inte finnas något utrymme för kommunen att använda sig av olika redovisningsprinciper avseende olika projekt. Kommunen skall heller inte ändra redovisningsprinciper från år till år.

Utöver redovisningsförändringen av takrenoveringen har kommunen också nu i december justerat investeringsbudgeten med drygt 6 miljoner kronor. Innan justeringen låg 3,5 mkr av dessa som underhållsarbeten i investeringsbudgeten, 2 mkr avsåg sluttäckning av deponi och 700 tkr avsåg rena inventarieinköp. Dessa äskade medel lyftes således ur investeringsbudgeten för att istället läggas in i driftsbudgeten för 2012. Hur utrymme för denna förändring skall skapas i driftsbudgeten är i skrivande stund inte klart.

Vi ser kommunens förändringsinsatser så långt som positiva, men vi ser det också som mycket viktigt att kommunen först diskuterar, dokumenterar och beslutar hur man framgent vill hantera dessa frågor. Kommunen bör se över sin hantering av anläggningstillgångar i allmänhet och hanteringen av underhålls- och reparationskostnader i synnerhet. Hur kommunen skall arbeta framöver bör fastställas i ett styrdokument och det bör grunda sig på god redovisningssed inom området, det vill säga lag om kommunal redovisning samt rekommendationer från RKR. Efterlevnad av

detta styrdokument bör regelbundet följas upp, till exempel via nämndens internkontrollplan.


Åmåls historia med att aktivera underhålls- och reparationskostnader har lett till att kommunen har ett högre värde på sina anläggningstillgångar än andra kommuner, till exempel Säffle kommun som man samarbetar med. Som en följd av de höga värdena på anläggningstillgångarna får Åmåls kommun också högre kostnader för avskrivningar. När kommunen nu, även om det inte ännu är politiskt förankrat, förändrar sina redovisningsprinciper från att aktivera utgifter till att kostnadsföra dessa utgifter kommer kommunen under en övergångsperiod att få dubbla kostnader. Kommunen kommer årligen att kostnadsföra respektive års reparations- och underhållskostnader samtidigt som man årligen kommer att kostnadsföra avskrivningar avseende underhålls- och reparationsutgifter som aktiverats fram till det att kommunen ändrade sina redovisningsprinciper.


Ett vanligt motiv för att inte kostnadsföra reparations- och underhållskostnader är att kostnadsbilden mellan olika år kan bli ojämn. De år som det finns större underhållsprojekt kommer kostnaderna att öka. För att undvika detta scenario krävs att kommunen har god kontroll över vilka reparations- och underhållsprojekt som kommer att behöva genomföras de närmsta åren. Vet kommunen att ett stort underhållsprojekt kommer att genomföras år tre får kommunen planera så att andra mindre projekt koncentreras till år ett och två eller år fyra och fem. På detta vis skapas utrymme för det stora projektet under år tre. Kommunen behöver således ta fram bra underhållsplaner för att kunna hålla en jämn kostnadsbild mellan åren. Ett annat alternativ är att införa komponentavskrivningar för fastigheter och andra större anläggningstillgångar.

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi att:

- \* Kommunen bör skapa ett styrdokument som förtydligar kommunens syn på hur reparations- och underhållskostnader och andra frågor relaterade till anläggningstillgångar skall hanteras. Utgångspunkt för arbetet skall vara god redovisningssed.
- \* Kommunen bör säkerställa att alla typer av underhålls- och reparationskostnader hanteras på ett konsekvent sätt inom kommunen
- \* Kommunen bör utveckla underhållsplaner för både fastigheter, vägar, VA-nät och andra större anläggningstillgångar som är i behov av kontinuerligt underhåll och reparationer.
- \* Komponentavskrivningar av vissa anläggningstillgångar är ett redovisningsalternativ som kommunen bör överväga.
- \* Säkerställa att förkalkyler genomförs avseende större projekt oavsett om det rör sig om investering eller utgifter som kostnadsförs som reparation. Kalkylerna bör också följas upp efter att projektet har färdigställt.

Karlstad den 25 januari 2012

  
Nils Nordqvist  
Revisor

  
Hans Wennerholm  
Certifierad kommunal revisor

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

I bland annat Rådet för kommunal redovisnings (RKR) rekommendation nr 11.2 kan utläsas att med materiella anläggningstillgångar avses en tillgång i balansräkningen där det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna med innehavet kommer kommunen till del och anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Utgifter för reparation och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper skall redovisas som en kostnad den period de uppkommer.

## 1.2 Syfte

Projektets syfte är att granska hur kommunen tillämpar och definierar investeringsbegreppet som det uttalas i rekommendationen. Som projekt att studera väljs kommunhusets takomläggning, vägbeläggning (asfalt) och VA-underhåll.

Granskningen genomförs genom faktainsamling via redovisning samt genom att ta del av regelverk och övrig dokumentation inom kommunen. Vi har också genomfört intervjuer med berörda tjänstemän inom Åmåls kommun.

## 1.3 Revisionskriterier och metod

De bedömningsgrunder som bildar underlag för våra analyser, slutsatser och bedömningar kommer i första hand att vara det material som vi erhåller från kommunen samt de svar vi erhåller från våra intervjuer.

## 1.4 Avgränsning

Granskningen har avgränsats till tre olika områden. Granskningen avser utgifter som är aktiverade eller kostnadsförda de senaste två åren.

- \* Kommunhusets takomläggning
- \* VA-underhåll
- \* Vägbeläggning (asfalt)

## 2. Lagar & rekommendationer

### 2.1 Lagen om kommunal redovisning

Lagen om kommunal redovisning (KRL) reglerar redovisningen inom kommuner, landsting och kommunalförbund och trädde i kraft 1998. Lagen är till stora delar baserad på det så kallade normalreglementet som kommuner och landsting använde innan KRL trädde i kraft. Normalreglementet var inspirerat av dåvarande årsredovisningslag men även av bokföringslagens innehåll. KRL har sedan den trädde i kraft varit föremål för översyn och kompletteringar vid ett flertal tillfällen, bland annat justeringar för att anpassa KRL till uppdateringar i andra lagar som bokföringslagen.

KRL behandlar värdering av tillgångar och skulder i kapitel 6, däribland anläggningstillgångar. Nedan redogörs för de paragrafer, eller delar av paragrafer, som vi anser vara av störst betydelse avseende denna granskning.

**6 kap 1 §** ” Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.”

**6 kap. 3 §** ”Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.”

### 2.2 RKR, 11.2 Materiella anläggningstillgångar

Rådet för kommunalredovisning (RKR) är ett oberoende ideellt organ som bildades 1997 av staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Utgångspunkten för Rådets arbete är lagen om kommunal redovisning som trädde i kraft den 1 januari 1998. RKR:s huvuduppgift är att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, landsting och kommunalförbund. God redovisningssed uttrycker RKR genom de rekommendationer som rådet utarbetar. RKR har också som uppgift att följa upp den egna verksamhetens genomslag på kommuners och landstings externa redovisning samt att följa utvecklingsarbetet på redovisningsområdet i Sverige och internationellt.

Kommuner, landsting och kommunalförbund skall följa, förutom lagens bestämmelser, allmänt accepterade normer för kommunal bokföring och redovisning eller med andra ord god redovisningssed. Avviker kommun, landsting eller kommunalförbund från RKR:s rekommendationer skall detta redovisas i en not i årsredovisningen.

Avseende materiella anläggningstillgångar har RKR utarbetat en rekommendation (11.2) som behandlar god redovisningssed inom området. Vi kommer nedan kort att gå igenom utdrag ur rekommendationen som vi anser vara av intresse för denna granskning.

### **Reparation och underhåll**

*"Utgifter för reparationer och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper skall redovisas som en kostnad den period de uppkommer."*

### **Komponentavskrivning**

*"Viktiga delar, komponenter, i anläggningstillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Eftersom avskrivningarna skall avspegla hur tillgångar värde och/eller servicepotential successivt förbrukas kan det vara lämpligt att sådana komponenter som har en annan nyttjandeperiod och utgör ett väsentligt värde redovisas och skrivs av som separata enheter. Utgiften för att anskaffa en sådan komponent redovisas som anskaffning av en ny anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs."*

## **2.3 RKR, Redovisning av affärsverksamhet**

Denna rådgivande text från RKR behandlar affärsverksamhet under självkostnadsprincipen och berör i denna granskning således VA-underhåll. Reglerna för vad som anses vara underhåll skiljer sig inte från RKR 11.2. Går vi däremot in på vad som är möjligt att aktivera så har denna skrivelse en något mer liberal syn på aktivering än rekommendationer avseende skattefinansierad verksamhet. I näringsverksamhet under självkostnadsprincipen finns det något större möjligheter att aktivera ersättningsinvesteringar.

### **Reparation och underhåll**

*"Underhåll avser sådana åtgärder som genomförs i syfte att vidmakthålla och säkerställa en tillgångs funktion och egenskaper så att tillgången kan användas på ett ändamålsenligt sätt under hela dess beräknade nyttjandeperiod."*

### **Investering**

*"Investering avser anskaffande av tillgång vilken kan förväntas ha ett framtida ekonomiskt värde, dvs. ett ekonomiskt värde och servicepotential för verksamheten under mer än en redovisningsperiod (jfr RR 12 till vilken RKR 11 hänvisar). Huruvida det handlar om en nyinvestering eller en ersättningsinvestering är ur redovisningssynpunkt egalit. En investering som syftar till att ersätta en uträntad och/eller avskriven tillgång skall följaktligen alltid aktiveras som en tillgång på balansräkningen! Detta gäller också för utbyte av enskilda komponenter vilka är av väsentligt värde."*

Det bör noteras att denna skrift är under omarbetning av RKR. Ett utkast till ny rekommendation har diskuterats av RKR under hösten med blev återremitterat, den nya rekommendationen kommer sannolikt att bli utgiven under 2012.

## **2.4 Allmänt om god redovisningssed**

För att summera de lagar och rekommendationer som finns på området, vilka också utgör god redovisningssed, skall alla utgifter som avser att vidmakthålla och säkerställa en tillgångs funktion alltid kostnadsföras och inte aktiveras i kommunens balansräkning.

Undantag från detta är om kommunen beslutat sig för att använda så kallad komponentavskrivning. Detta brukar användas främst avseende fastigheter och innebär kortfattat att man delar upp fastigheten i komponenter som; tak, fönster, fasad, VA-stammar, el-stammar och så vidare. Respektive komponent skrivs av som en separat



anläggningstillgång med individuella avskrivningstider. Utgifter för underhåll eller utbyte av komponenter skall aktiveras. Eventuellt kvarvarande restvärde på komponenten, som ersätts, skall kostnadsföras i samband med aktivering av utgiften för ersättningskomponenten. Det principiella argumentet för komponentavskrivning är att det ger en mer rättvisande redovisning. Balansräkningen ger då en bättre bild av byggnadernas värde eftersom insatser i fastigheten leder till högre bokfört värde. Resultaträkningen blir mer rättvisande därför att enbart årets värdeminskning ses som kostnad och inte hela underhållsutgiften som i det vanliga systemet. Genom att betrakta större underhållsinsatser som en komponent som skrivs av under flera år kan det ekonomiska resultatet utjämnas under en period där det är svårt att klara nödvändiga underhållsinsatser inom driftsbudgeten.

Reglerna avseende näringsverksamheten kan innebära tolkningssvårigheter. Komponentavskrivning, enligt ovan, kan dock göras även vid användande av denna rekommendation. Det som framgår av denna rekommendation och som skiljer den från RKR 11.2 är: *"En investering som syftar till att ersätta en utrangerad och/eller avskriven tillgång skall följaktligen alltid aktiveras som en tillgång på balansräkningen!"* Detta får tolkas som att alla befintliga anläggningstillgångar som ersätts skall aktiveras. Ordet "ersätta" innebär att tillgången alltså skall bytas ut i sin helhet. Utbyte och underhåll av detaljer i tillgången bör således ses som underhåll och redovisas som en kostnad det året den uppstått. Som tidigare angetts ser RKR för närvarande över dessa regler och kommer sannolikt med en uppdaterad rekommendation under 2012.

Slutsatsen från ovan förda resonemang är att gränsdragningen mellan investering och underhåll i praktiken inte alltid är glasklar. Förutom det grundläggande resonemanget angående om utgiften kommer att innebära en framtida ekonomisk nytta för verksamheten eller ej, måste i sådana situationer väsentlighetsprincipen vara vägledande. Frågan som bör ställas är om transaktionen är av sådant väsentligt värde att det påverkar huruvida redovisningen ger en rättvisande bild eller inte beroende på om affärshändelsen redovisas som investering eller som underhåll.

I samband med denna granskning har vi fört diskussioner kring dessa regler och rekommendationer med RKR och Sveriges kommuner och landsting (SKL). De uttrycker förståelse för att kommuner kan uppleva det besvärligt att avgöra vad som skall aktiveras och vad som skall kostnadsföras. De menar att det viktigaste är att kommunen fastslår vilket tillvägagångssätt man använder och sedan konsekvent håller sig till detta. Endera aktiverar kommunen underhåll med korrekta avskrivningstider alternativt kostnadsför kommunen underhållskostnader och reparationer det år då utgiften uppstår. Vi håller inte helt med om denna ståndpunkt utan anser att kommunerna så långt som möjligt bör följa rekommendationerna för att bland annat möjliggöra en rättvis jämförelse mellan olika kommuners redovisning. Avstår vissa kommuner från att använda RKR:s rekommendationer kan jämförelsen mellan olika kommuners redovisning bli missvisande. SKL menar att kostnadsbilden över tid inte påverkas av vilken metod man använder och att det därför kan vara acceptabelt att aktivera reparations- och underhållskostnader under förutsättning att man använder en riktig avskrivningstid. Det viktiga är att kommunen ifråga är konsekvent i sitt agerande. Detta uttalande visar på svårigheten i dessa bedömningar.

# 3 Granskningsresultat

## 3.1 Styrdokument Ämåls kommun

Ämåls kommun har en investeringspolicy som är antagen av kommunfullmäktige 2008 (2008 § 184). Policyn anger bland annat miniminivå för investeringar till ett halvt basbelopp samt en ekonomisk livslängd om minst tre år. Utgifter som inte uppfyller dessa två krav skall kostnadsföras det år de uppstår. Vidare anger policyn att till investeringar över 5 basbelopp ska bifogas väl motiverande skäl samt en redogörelse över investeringsförtjänsten som kan vara kvalitet, säkerhet, effektivitet eller andra fördelar.

Policyn ger inga direktiv över hur kommunen skall hantera reparationer och underhåll av olika slag. Vidare skulle ett styrdokument rörande investeringar mycket väl kunna ge vägledning kring andra frågor som till exempel hur anskaffningsvärdet skall beräknas, hur tillgångar skall skrivas av hur försäljning och utrangering skall gå till och så vidare.

## 3.2 Beläggnings- och VA-underhåll

Det finns endast marginella skillnader mellan hur kommunen hanterar VA-underhåll och underhåll och reparationer av kommunens vägar, beläggningsarbeten. Vi har därför valt att redovisa dem tillsammans.

Vi har i granskningen gått igenom de investeringsprojekt som finns inom kommunen avseende beläggningsarbeten och VA-underhåll, två investeringsprojekt avseende beläggningsarbeten och två projekt avseende VA-underhåll under 2010. Tyvärr finns ingen möjlighet att i redovisningen följa vad som kostnadsförts rörande ett specifikt projekt utan enbart vad som aktiveras. Allt som aktiveras bokförs under en specifik projektkod. Skulle kommunen bedöma att en del av ett visst projekt skall bokföras över resultatet som en underhållskostnad så kan man inte härleda denna kostnad till ett specifikt projekt. Alla kostnader avseende vägunderhåll bokförs på ett och samma sätt oavsett väg kostnaden hänförs till eller om kostnaden rör en del av utgifterna i ett investeringsprojekt. Underhållskostnaderna redovisas alltså som en klumpsumma av kommunens totala underhållskostnader.

Oavsett detta så kan vi konstatera att kommunen för de granskade projekten uteslutande har aktiverat utgifterna avseende VA-underhåll och beläggningsarbeten. Vid granskning av resultatförda kostnader finns i stort sett bara kommuninterna kostnader, dels administrativa avgifter, dels internräkningar avseende kommunens egen personal och maskiner.

Vi har också gått igenom kommunens investeringsbudgetar för de senaste åren och av dessa framgår posterna; beläggningsunderhåll, byte ledningar, reparationer med flera. Redan i investeringsbudgeten finns alltså medtaget åtgärder som enligt god redovisningssed skall redovisas via resultatet. Det finns inom Ämåls kommun en lång tradition av att aktivera underhålls- och reparationskostnader. Vår uppfattning, efter

diskussioner med kommunens tjänstemän, är att kunskapen om reglerna kring hur underhållskostnader skall hanteras varierar bland tjänstemännen. Detta spelar dock mindre roll då bedömningen om vad som aktiveras respektive kostnadsförs görs av hävd snarare än utifrån ett aktivt övervägande grundat i god redovisningssed eller interna styrdokument. Det är, i de flesta fall, respektive chef som avgör om finansiering görs från investeringsbudget eller driftsbudget.

Renoverings- och underhållsutgifter rörande VA-nätet och vägbeläggningar har historiskt aktiverats utan större eftertanke inom kommunen. På 70- och 80-talen aktiverades allt och oftast med en avskrivningstid på 33 år. En bit in på 90-talet kom man fram till att detta inte var hållbart och efter några år med större nedskrivningar av anläggningstillgångarna började kommunen mer aktivt att överväga avskrivningstakten. Vid några tillfällen under de senaste 20 åren har diskussioner inom kommunen förts om inte rena underhållsjobb rimligtvis borde gå under driften men det har inte resulterat i några faktiska ändringar av hur kommunen agerar.

### 3.3 Takomläggning kommunhuset

Takomläggningen har i sin helhet aktiverats, inga utgifter har bokförts över resultaträkningen. Detta är således inte i linje med god redovisningssed som säger att: *”Utgifter för reparationer och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla eller återställa tillgångens egenskaper skall redovisas som en kostnad den period de uppkommer.”*. Takomläggningen innebär att ett gammalt skiffertak har monterats ned och skifferplattorna har sedan återmonterats på taket efter det att undertaket har renoverats. Således har ingen förbättrande åtgärd genomförts utan taket har endast återställts till sin ursprungliga funktionalitet. Därmed skall utgiften enligt god redovisningssed kostnadsföras det år den uppstår, såvida inte kommunen valt att använda sig av komponentavskrivning men det är inte fallet.

Renoveringsprojektet har diskuterats i kommunstyrelsen angående frågan om utgifterna avseende projektet skall gå via driften (kostnadsföras) eller visa investeringsbudgeten (aktiveras). Enligt kommunstyrelsens beslut (KS 2010 § 273) röstar sex ledamöter för att det skall gå på investeringsbudgeten och fem röstar för driftbudgeten. Enligt protokollet har KSAU givit ekonomichefen i uppdrag att inkomma med förslag till finansiering. Något sådant förslag framgår inte av beslutet i kommunstyrelsen. Vår uppfattning är att politiker bör besluta om regler och styrdokument avseende hur underhåll och reparationer generellt skall hanteras inom kommunen och inte besluta om redovisningssätt i specifika fall. Dessutom bör politikerna informeras om redovisningsregler, rekommendationer och andra regler inom området samt redovisning av vilka ekonomiska konsekvenser de olika redovisningsalternativen ger. Det bör vidare föreligga ordentligt genomarbetade konsekvensbeskrivningar som beslutsunderlag till politikerna. Dessa konsekvensbeskrivningar eller förkalkyler bör också följas upp efter det att större projekt är slutförda.

### 3.4 Gemensam nämnd

Sedan 1:e januari 2011 är teknik- och fritidsförvaltningens verksamhet gemensam med Säffle kommun i en gemensam nämnd, där Säffle kommun är huvudman. Nämndens verksamhet styrs av ett avtal mellan kommunerna och verksamheten omfattar bland annat vatten och avlopp, gatuunderhåll, gatubelysning, snöröjning med mera. Motiven till att skapa en gemensam nämnd var bland annat att dela på höga

investeringskostnader, tillgodose krav på tillräcklig kapacitet och kompetens samt att möta en snabb teknik- och kvalitetsutveckling.

I samband med sammanslagningen noterades skillnaderna mellan Säffle och Åmåls kommuners sätt att redovisa underhålls- och reparationskostnader. Säffle kommun redovisade utgifterna som kostnader och aktiverade Åmål utgifterna som tillgångar i balansräkningen. Diskussioner har förts inom nämnden om ett behov av samsyn rörande dessa frågor. Diskussioner har också förts internt inom Åmåls kommun och dessa diskussioner har resulterat i att Åmåls kommun kommer att se över sina rutiner.

### 3.5 Kommentarer

Vi har i denna granskning gått igenom de investeringsprojekt som finns inom kommunen avseende beläggningsunderhåll, VA-underhåll samt renoveringen av kommunhusets tak. Det har visat sig genom diskussioner med berörda tjänstemän, granskning av investeringsbudgetar samt granskning av kommunens bokföring att kommunen aktiverar i det närmaste alla utgifter som rör underhåll och reparationer avseende de tre granskade områdena.

Parallellt med denna granskning har ett förändringsarbete avseende dessa frågor inletts inom kommunen. Kommunstyrelsen har till exempel under december månad beslutat (KS 2011 § 346) att ändra sitt tidigare beslut om att renoveringen av kommunhusets tak skulle finansieras via investeringsbudgeten. Istället skall utgiften på drygt två miljoner kronor i sin helhet kostnadsföras under 2011. Förändringen är i linje med god redovisningssed och välkomnas således. Vi vill dock poängtera vikten av att politiken beslutar om vilka principer som kommunen generellt skall använda istället för att besluta om redovisningssättet för individuella projekt. Den är också av stor vikt att kommunen använder samma regler för alla utgifter och alla projekt som rör renoverings- eller underhållsarbeten. Det ska inte finnas något utrymme för kommunen att använda sig av olika redovisningsprinciper avseende olika projekt. Kommunen skall heller inte ändra redovisningsprinciper från år till år.

Utöver redovisningsförändringen av takrenoveringen har kommunen också nu i december justerat investeringsbudgeten med drygt 6 miljoner kronor. Innan justeringen låg 3,5 mkr av dessa som underhållsarbeten i investeringsbudgeten, 2 mkr avsåg sluttäckning av deponi och 700 tkr avsåg rena inventarieinköp. Dessa äskade medel lyftes således ur investeringsbudgeten för att istället läggas in i driftsbudgeten för 2012. Hur utrymme för denna förändring skall skapas i driftsbudgeten är i skrivande stund inte klart.

Vi ser kommunens förändringsinsatser så långt som positiva, men vi ser det också som mycket viktigt att kommunen först diskuterar, dokumenterar och beslutar hur man framgent vill hantera dessa frågor. Kommunen bör se över sin hantering av anläggningstillgångar i allmänhet och hanteringen av underhålls- och reparationskostnader i synnerhet. Hur kommunen skall arbeta framöver bör fastställas i ett styrdokument och det bör grunda sig på god redovisningssed inom området, det vill säga lag om kommunal redovisning samt rekommendationer från RKR. Efterlevnad av detta styrdokument bör regelbundet följas upp, till exempel via nämndens internkontrollplan.

Åmåls historia med att aktivera underhålls- och reparationskostnader har lett till att kommunen har ett högre värde på sina anläggningstillgångar än andra kommuner, till exempel Säffle kommun som man samarbetar med. Detta har föranlett en diskussion kring att det kan finnas behov av att skriva ned vissa anläggningstillgångar inom

kommunen. Det är viktigt att god redovisningssed beaktas även avseende denna bedömning, KRL behandlar nedskrivning i 6 kap. 5 § och RKR:s behandlar nedskrivningar i en ny rekommendation 19 som utkom under hösten.

Som en följd av de höga värdena på anläggningstillgångarna får Åmåls kommun också höga kostnader för avskrivningar. När kommunen nu, även om det inte ännu är politiskt förankrat, förändrar sina redovisningsprinciper från att aktivera utgifter till att kostnadsföra dessa utgifter kommer kommunen under en övergångsperiod att få dubbla kostnader. Kommunen kommer årligen att kostnadsföra respektive års reparations- och underhållskostnader samtidigt som man årligen kommer att kostnadsföra avskrivningar avseende underhålls- och reparationsutgifter som aktiverats fram till det att kommunen ändrade sina redovisningsprinciper.

Ett vanligt motiv för att inte kostnadsföra reparations- och underhållskostnader är att kostnadsbilden mellan olika år kan bli ojämn. De år som det finns större underhållsprojekt kommer kostnaderna att öka. För att undvika detta scenario krävs att kommunen har god kontroll över vilka reparations- och underhållsprojekt som kommer att behöva genomföras de närmsta åren. Vet kommunen att ett stort underhållsprojekt kommer att genomföras år tre får kommunen planera så att andra mindre projekt koncentreras till år ett och två eller år fyra och fem. På detta vis skapas utrymme för det stora projektet under år tre. Kommunen behöver således ta fram bra underhållsplaner för att kunna hålla en jämn kostnadsbild mellan åren. Ett annat alternativ är att införa komponentavskrivningar för fastigheter och andra större anläggningstillgångar.

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi att:

- \* Kommunen bör skapa ett styrdokument som förtydligar kommunens syn på hur reparations- och underhållskostnader och andra frågor relaterade till anläggningstillgångar skall hanteras. Utgångspunkt för arbetet skall vara god redovisningssed.
- \* Kommunen bör säkerställa att alla typer av underhålls- och reparationskostnader hanteras på ett konsekvent sätt inom kommunen
- \* Kommunen bör utveckla underhållsplaner för både fastigheter, vägar, VA-nät och andra större anläggningstillgångar som är i behov av kontinuerligt underhåll och reparationer.
- \* Komponentavskrivningar av vissa anläggningstillgångar är ett redovisningsalternativ som kommunen bör överväga.
- \* Säkerställa att förkalkyler genomförs avseende större projekt oavsett om det rör sig om investering eller utgifter som kostnadsförs som reparation. Kalkylerna bör också följas upp efter att projektet har färdigställts.