
Revisionsrapport

Granskning av redovisning i exploateringsprocessen

Malmö stad

*Mattias Haraldsson
Viveca Karlsson
Caroline Liljebjörn*

November 2011



Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	1
2	Inledning	2
2.1	Bakgrund	2
2.2	Revisionsfrågor	2
2.3	Metod och avgränsning	2
2.4	God redovisningssed avseende exploateringsredovisning	3
3	Granskningsresultat	4
3.1	Exploateringsverksamheten	4
3.1.1	Omfattning och inriktning år 2011	4
3.1.2	Organisatoriskt ansvar i exploateringsprocessen	4
3.1.3	Upplägg vid genomförande	5
3.1.4	Kompetens	6
3.1.5	Styrande och stödjande dokument	6
3.2	Redovisningsprinciper för exploateringsprocessen	7
3.2.1	Klassificering och omklassificering	7
3.2.2	Anskaffningsvärden	7
3.2.3	Utgifter och inkomster	8
3.2.4	Värdering	9
3.2.5	Kostnader och intäkter	9
3.2.5.1	Gatukostnadsersättning	9
3.2.5.2	Ny rutin för matchning av kostnader och intäkter 2011	9
3.3	Substansgranskning	10
3.3.1	Omklassificering och markaffärer	10
3.3.1.1	Markaffärer	11
3.3.2	Beräkning av anskaffningsvärdet	11
3.3.3	Inkomster under exploateringsprocessen	11
3.3.4	Värdering	11
3.3.5	Matchning av intäkter och kostnader	12
3.3.6	Gatukostnadsersättning	12
4	Analys i förhållande till god redovisningssed	13
5	Revisionell bedömning	17

1 Sammanfattning

PwC har på uppdrag av Stadsrevisionen Malmö stad granskat redovisningen i exploateringsprocessen. Syftet med granskningen har varit att identifiera konsekvenserna av tillämpad redovisningsmodell samt tillämpningen av RKR:s rekommendation nr 18, *”Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning”*.

Vi kan genom granskningen konstatera att arbetet med att tillämpa RKR:s rekommendation nr 18 har påbörjats år 2011. Vår bedömning är att den nya rutinen för intäktsföring av exploateringsinkomster överensstämmer med RKR nr 18 när det gäller tidpunkten för intäktsföring. Däremot bedömer vi att matchningen mot kalkylerade kostnader, inte fullt ut, lever upp till kriteriet att kostnaderna ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vår bedömning är att det inte är god redovisningssed att bokföra utgifter för allmän platsmark som omsättningstillgång. Detta har historiskt skett i redovisningen, men vid resultatbokningen i delårsrapporten (DR2) exkluderades allmän platsmark.

Redovisningen av gatukostnadsersättningar sker genom matchning mot de kommunala anläggningstillgångarnas avskrivningar, men vi bedömer att det är väsentligt att det tydligt går att härleda redovisningen till ett faktiskt uttag av gatukostnadsersättning, vilket inte alltid är fallet baserat på de avtal som vi har granskat. Redovisningen av gatukostnadsersättning bör analyseras ur detta perspektiv.

Viktigt att beakta är att ett förändringsarbete har inletts år 2010 och 2011. Exploateringsprojekt pågår under lång tid vilket innebär att tidigare redovisningsmodell lever kvar även år 2011. Det finns idag ca 85 st aktiva projekt i redovisningen.

Tillämpad redovisningsmodell fram till år 2010 har inneburit en eftersläpning av resultatredovisningen för exploateringsprojekten. Bokföring i resultaträkningen har inte skett på de räkenskapsår då inkomsterna har inkommit (kontraktsdag eller tillträdesdag) genom matchning mot havda kostnader utan först när hela projekten färdigställts. Istället för att redovisa kostnader och intäkter i resultaträkningen har balansräkningen påverkats. Konsekvensen för redovisning idag är att det finns ej resultatförda äldre projekt i balansräkningen som måste fasas ut framöver.

Ovan hantering är en följd ut av att delar av utgifterna för allmän plats har belastat exploateringsprojekten (omsättningstillgången), vilket förlänger projektiderna då dessa tillgångar är de sista som färdigställs i ett exploateringsområde. Hanteringen innebär också att anskaffningsvärdet för omsättningstillgången blir högre jämfört med om inte delar av allmän plats hade bokförts på exploateringsprojekten.

Både Stadskontoret och Fastighetskontoret arbetar med att utveckla en ny modell för exploateringsredovisning, men avvaktar Rådet för kommunal redovisnings uppdatering av skriften *”Redovisning av kommunal markexploatering”*.

2 Inledning

2.1 Bakgrund

Malmö stad bedriver ett stort antal exploateringsprojekt, vars genomförande kan vara flera år och de ekonomiska värdena betydande. Stadsrevisionen pekar på att det finns en väsentlig risk i den externa redovisningen då flera nämnder/förvaltningar och externa leverantörer är involverade under exploateringsprocessen. Bokföringen blir därmed komplicerad bl a avseende motpart.

Vidare väcker den relativt nya rekommendationen nr 18 från Rådet för kommunal redovisning, som trädde i kraft 1 januari 2010, frågan om Malmö stads sätt att redovisa exploateringsinkomster och gatukostnader är korrekt i förhållande till rekommendationen.

2.2 Revisionsfrågor

Följande revisionsfrågor är definierade för uppdraget:

- Vilka konsekvenser får den tillämpade redovisningsmodellen för redovisningen av exploateringsprojekt?
- Vilka konsekvenser får den tillämpade redovisningsmodellen för stadens externa balans- och resultaträkning?
- Följer nämnden RKR:s rekommendation nr 18 - Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning? Om inte - Hur skulle kommunens redovisning av exploateringsprojekt samt stadens externa balans- och resultaträkning påverkas om man följt rekommendationen?
- Finns ett dokumenterat underlag för de ekonomiska konsekvenserna om man följer rekommendationen?

2.3 Metod och avgränsning

Granskningens innehåll och resultat bygger på:

Kartläggning av redovisningsprinciper kopplat till exploateringsprocessen med avseende på klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering, intäkts- och kostnadsföring.

Enkät till projektledare för 18 utvalda projekt. Se bilaga för förteckning av exploateringsprojekt.

Substansgranskning av sex st exploateringsavtal/projekt. Vägledande vid urvalet var faktorer så som storlek på exploateringsprojektet, i vilken fas projektet befinner sig i, hur länge exploateringen har pågått, markens användningsområde (bostäder, industri etc), projektets ekonomi. Detta för att säkerställa ett representativt urval.

För varje exploateringsprojekt har relevanta beslut, planer, exploateringsavtal samt projektets väsentliga ekonomiska händelser (klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering, intäkts- och kostnadsföring) granskats. Granskningen har baserats på det underlag som tekniska nämndens Fastighetskontor har som underlag för redovisning för sina exploateringsprojekt. Substansgranskning har inte skett av t ex Gatukontorets underlag.

Iakttagelser har stämts av med berörda tjänstemän kombinerat med intervjuer.

2.4 God redovisningssed avseende exploateringsredovisning

Kommunal redovisning regleras i Lagen om kommunal redovisning (KRL). I KRL 1:3 stadgas att "bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed". God redovisningssed är en allmänt rättslig standard grundad på praxis och rekommendationer.

I lagmotiven till KRL fastslås att det aldrig är god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagbestämmelser. Vidare kan avvikelser från rekommendationer utgivna från Rådet för kommunal redovisning (RKR) endast motiveras genom att en avvikande redovisning ger en bättre bild av vad som faktiskt har hänt under redovisningsperioden.

Nedan anges rekommendationer som är relevanta vid exploateringsredovisning:

Nr	Rekommendation
3.1	Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål
10.1	Avsättningar och ansvarsförbindelser
11.1	Redovisning av materiella anläggningstillgångar
12.1	Redovisning av immateriella anläggningstillgångar
13.1	Redovisning av hyres-/leasingavtal
14.1	Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel
15.1	Redovisning av lånekostnader
18	Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar

Vidare har RKR:s givit ut en idéskrift "Redovisning av kommunal markexploatering" (nov 2003). Idéskrifter är inte direkt normerande, men RKR:s idéskrift bygger i stor utsträckning på rekommendationerna ovan samt rekommendationer som gäller för privata bolag. Rekommendation nr 18 "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar" fanns dock inte 2003, utan är ny med tillämpning 2010. Idéskriften är under uppdatering, mot bakgrund av nya rekommendationer samt att praxis är starkt varierande bland Sveriges kommuner.

3 Granskningsresultat

3.1 Exploateringsverksamheten

3.1.1 Omfattning och inriktning år 2011

Malmö stad äger en stor andel av marken i kommunen, som utgör mark för gator och parker, skolor, vårdhem och andra anläggningar för kommunal service samt markreserv/exploateringsmark dvs obebyggda fastigheter som kan användas för att utveckla kommunen.

Exploateringsens huvuduppgift är att tillhandahålla byggklara tomter för i huvudsak bostäder och verksamheter, där bostadsbyggande är ett prioriterat område mot bakgrund av kommunens snabba befolkningsökning (Fastighetskontorets verksamhetsplan 2011).

Exploateringsverksamheten inom Malmö stad är omfattande, dels för att Malmö är Sveriges tredje största kommun, dels för att regionen är expansiv.

Utifrån Fastighetskontorets internbudget och delårsuppföljning (DR2) framgår följande siffror som beskriver exploateringsverksamheten för år 2011:

Mkr	Intern budget	Utfall per 31 aug 2011	Prognos helår per 31 aug 2011	Avvik budget - prognos helår 2011
Summa Exploateringsutgifter	300	72,961	220	+ 80
Summa Exploateringsinkomster	350	44,292	150	- 200

I internbudgeten för 2011 budgeterades för utgifter på 131 mkr avseende rena bostadsområden och 76 mkr avseende verksamhetsområden. Utöver detta finns s k ”Större utvecklingsområden” budgeterade till 136 mkr. De större utvecklingsområdena är framförallt Hyllie och Västra Hamnen. Ett schablonavdrag gjordes på 52 mkr mot bakgrund av att det vanligen blir fördröjningar i projektutvecklingen (därav 300 mkr i budget). Årets exploateringsinkomster budgeterades till 350 mkr.

Vid uppföljningen i delårsrapporten (DR2) konstateras relativt stora avvikelser i prognosen för helåret, framförallt avseende exploateringsinkomsterna. I delårsrapporten anges flera olika orsaker, men i stort är utvecklingen relaterad till en svagare global ekonomi och åtstramningar samt avvaktan på den svenska bostadsmarknaden.

Ett annat sätt att beskriva omfattningen är att det finns ca 140 projektnummer upplagda i redovisningen för olika exploateringsprojekt. Ett flertal projektnummer är dock relaterade till samma område, men det handlar om ca 85 exploateringsområden.

3.1.2 Organisatoriskt ansvar i exploateringsprocessen

Vid exploatering är många olika aktörer inblandade såväl offentliga som privata. Vidare har kommunen flera olika roller i förhållande till, och under, exploateringsprocessen så som planläggare, myndighetsutövning, markägare, byggherre och ex-

plötar, huvudman för t ex gator och vägar, nyttjare av tomter som produceras för egen verksamhet etc.

Tekniska nämndens Fastighetskontor (FK) ansvarar bl a för att utöva kommunens ägande av mark och för att samordna och genomföra nyexploatering av bostads- och verksamhetsområden.

Att samordna och genomföra nyexploatering innebär:

- att förvärva, iordningställa och avyttra/upplåta byggklar kommunal mark för bostads- och verksamhetsbebyggelse
- att bevaka kommunens ekonomiska intressen i stadsutbyggnaden
- att beställa planer för kommunal mark och bedöma dessa ur ekonomisk synpunkt
- att övergripande samordna alla på kvartersmark ingående arbeten respektive gatu-, park- och ledningsarbete i exploateringsprojekten
- att bära det samlade budgetansvaret för markexploatering och därmed det yttersta beställningsansvaret för erforderliga åtgärder
- att ansvara för att exploatering på mark som inte tillhör kommunen sker på för kommunen gynnsamma villkor.

Tekniska nämndens Gatukontor ansvarar för förverkligande, förvaltning, genomförande och upplåtelse av kommunens allmänna platsmark (t ex gator, parker, lekplatser och torg m m). Vidare är Gatukontoret involverat i genomförandet av exploatering vid egen regi genom att Gatukontorets upphandlingsenhet upphandlar genomförandet av exploatering till byggklara tomter.

Stadsbyggnadsnämndens med dess Stadsbyggnadskontor ansvarar för planarbetet, på beställning av t ex Fastighetskontoret.

Vidare är kommunfullmäktige, kommunstyrelse, miljöförvaltningen, kulturförvaltningen, VA SYD m fl inblandade i olika besluts- och utredningssteg.

3.1.3 Upplägg vid genomförande

Kommuner har möjlighet att välja strategi eller upplägg för genomförande av exploatering. Det finns olika alternativ:

1. Kommunen äger marken, genomför exploateringen och säljer byggklara tomter och/eller upplåter genom tomrättsavtal. Allmän platsmark iordningställs av kommunen.
2. Kommunen äger marken, kontrakterar extern aktör som genomför exploateringen och säljer, eller bygger själv på, byggklara tomter. Allmän platsmark iordningställs av plötar men lämnas över till, eller löses av, kommunen.
3. Marken ägs inte av kommunen, men kommunen köper marken och kan utveckla den enligt 1 eller 2.

4. Marken ägs inte av kommunen, ett exploateringsavtal tecknas med markägarna, där hanteringen av allmän platsmark regleras genom överlämnande eller lösen efter det att marken är iordningställd.

5. Marken ägs inte av kommunen, ett exploateringsavtal tecknas med markägarna, där kommunen övertar (genom överlämnande eller lösen) obearbetad allmän platsmark som kommunen iordningställer.

Ovan alternativ är inte heltäckande utan exploatering kan ske på många olika sätt, men Malmö stad exploaterar i stor utsträckning mark som kommunen äger och i egen regi (alt 1 ovan) eller tecknar exploateringsavtal med externa markägare men övertar obearbetad mark som sedermera skall bli allmän plats (alt 5 ovan).

Iordningställande av allmän plats sker i Malmö vanligen i egen regi. Med egen regi avses här att kommunen genomför iordningställandet (men inte genom interna resurser utan genom upphandling av entreprenör).

Det är detaljplanen som reglerar vad som är allmän platsmark (en gata, en väg, en park, ett torg eller ett annat område som enligt en detaljplan är avsett för ett gemensamt behov) eller kvartersmark (mark som enligt en detaljplan inte ska vara allmän plats).

Utgångspunkten är att mark och anläggningar på allmän platsmark ägs och förvaltas av det allmänna (kommunen), men samfälligheter kan också bildas för förvaltning av anläggningar som skall vara allmänt tillgängliga.

I alla exploateringar tecknas någon form av genomförandeavtal. Markanvisningsavtal används när kommunen är ägare av marken och avtal sluts med byggherren. Avtalet följs sedermera av ett köpeavtal när alla förutsättningar är klarlagda.

Exploateringsavtal tecknas när kommunen inte är ägare av marken. Exploateringsavtalet syftar till att reglera villkoren så att den externa ägaren av marken/exploatören genomför exploateringen enligt detaljplan.

3.1.4 Kompetens

Inom Fastighetskontoret finns exploateringskompetensen samlad inom exploateringsavdelningen där projektledarna sorterar. Vidare finns en fastighetsjuridisk avdelning som t ex arbetar med avtalsfrågor. Fastighetskontoret har också en egen förvaltningsavdelning med ekonomienhet som har exploateringsekonomisk kompetens.

Gatukontoret har en upphandlingsenhet som arbetar med genomförandet av exploateringen. Vidare har Gatukontoret en Stadsmiljöavdelning och en Trafikavdelning som är involverade i utformningen av exploateringsområden. Gatukontoret har en administrativ avdelning.

3.1.5 Styrande och stödande dokument

Fastighetskontoret har arbetat fram en omfattande Exploateringshandbok, med styrande och stödande dokument, för processtyrning av exploateringsprojekt. Här

finns handläggnings-, besluts- och redovisningsrutiner och exempelsamlingar m m dokumenterade. Handboken är under uppdatering och i sitt slutskede. Handboken innehåller ett avsnitt om redovisning under exploateringsprocessen.

Vidare finns ett dokument benämnt "Exploateringsredovisning i Malmö stad", december 2006 som beskriver en del principer för exploateringsredovisningen som gällt fram till år 2010. Dokumentet är upprättat av Stadskontoret.

Några andra styrande dokument för exploateringsredovisningen har inte identifierats.

3.2 Redovisningsprinciper för exploateringsprocessen

Nedan beskrivs de redovisningsprinciper som är tänkt att tillämpas under exploateringsprocessen. Beskrivningen bygger på genomförda intervjuer och till granskningen bifogade dokument. År 2011 har hanteringen justerats, vilket beskrivs under aktuella rubriker.

3.2.1 Klassificering och omklassificering

Mark för exploatering/försäljning överförs från markreserv/anläggningstillgång till omsättningstillgång i anslutning till upprättandet av "Start-PM" eller "Projektbeskrivning", enligt fastighetskontorets exploateringsprocess. Detta är i normalfallet i ett skede innan det finns en fastställd detaljplan.

Överföring sker till bokfört värde. Även markförvärv som görs i exploateringssyfte kan "passera" anläggningstillgångar (exploateringsmark) om det är så att förvärvet är större än vad som behövs för det aktuella exploateringsprojektet ("Exploateringsredovisning i Malmö stad", december 2006).

Omklassificering sker av hela markområdet, inklusive de markområden som sedermera skall bli tillgångar med kommunal huvudman (parker, gator, skolor etc.).

Omklassificering från omsättningstillgång tillbaka till anläggningstillgång sker när en tomt inte säljs utan upplåtes genom ett tomträttsavtal.

Principerna för hanteringen har inte förändrats 2011.

3.2.2 Anskaffningsvärdet

Grundprincipen för att identifiera anskaffningsvärdet är att alla utgifter som är direkt hänförliga till exploateringsprojektet skall ingå. Typiska poster som ingår är:

Mark till anskaffningsvärde, plankostnader, markarbeten, geoteknik, arkeologi, rivning och evakuering, fastighetsbildning, sanering, miljöutredningar, projektledarens tidsredovisning, marknadsföring och anläggningar på kvartersmark.

Vad som inte ingår är ränta under byggtid, omkostnader så som administration och lokalkostnader.

Vidare ingår också utgifter för att bereda, och anlägga på, allmän plats (dvs tillgångar som sedermera skall ha kommunal huvudman):

Lokala gator

Andel av huvudgata (ibland)

Gång- och cykelvägar

Övriga områdesspecifika anläggningar (park, belysning etc.)

När det avser allmän plats där kommunen skall vara huvudman görs en fördelning av vad som skall finansieras via Gatukontorets investeringsbudget (skattefinansiering) och exploateringsbudgeten (via exploateringsinkomster). Fördelningen görs baserat på en intern överrensommelse mellan Gatukontoret och Fastighetskontoret.

I varje enskilt fall görs en skälighetsbedömning för hur anläggningsutgifterna för allmän plats skall fördelas. Skälighetsbedömningen baserar sig på om nyttan av tillgångarna i huvudsak bedöms vara knuten till det aktuella exploateringsområdet eller för en vidare krets. Gatukontoret upphandlar genomförandet fakturerar sedan Fastighetskontoret.

Det extern gatukostnadsersättning tas också ut direkt av de externa fastighetsägarna.

De totala utgifterna som påförs ett exploateringsprojekt fördelas ut efter tomtareal till respektive tomt.

Om det ingår markbyten i en exploateringsaffär skall affären bruttoredovisas. Att extern entreprenörer, i samband med exploatering, bygger kommunala anläggningar som sedan överlåtes till Malmö stad vederlagsfritt förekommer endast i undantagsfall.

3.2.3 Utgifter och inkomster

Utgifter och inkomster per exploateringsprojekt bokförs löpande på sitt projektnummer (projektredovisning) samt på balanskonton för omsättningstillgångar.

Utgifter ökar värdet på omsättningstillgången och inkomster reducerar värdet, vilket innebär att när erhållna inkomster är större än utgifterna för ett projekt uppstår ett negativt saldo för projektet.

Vid bokslutstillfället redovisas nettot mellan utgifter och inkomster som omsättningstillgång. Värdet är således ett nettovärde. Om inkomsterna överstiger utgifterna redovisas den del av inkomsterna som överstiger utgifterna som skuld (förutbetalda intäkter). Detta för att inte få negativa värden på omsättningstillgången. Denna balansering görs per projekt. I delåret (DR2) 2011 balanserades 387,3 mkr som omsättningstillgång och 629,1 mkr som förutbetald intäkt.

Anledningen till att man inte bruttoredovisar utgifter (omsättningstillgång) och inkomster (skuld) i balansräkningen är att man då skulle redovisa värden på exploateringstomter som redan bytt ägare. Hanteringen är sprungen av tidigare grundprincip om att resultatredovisa exploateringsprojekt vid färdigställande.

3.2.4 Värdering

Ingen särskild rutin finns upprättad.

3.2.5 Kostnader och intäkter

Redovisning av kostnader och intäkter handlar om när utgifter och inkomster förs ut i resultatet som kostnader respektive intäkter i kommunens externa resultaträkning. Den princip som gällt fram till och med år 2010 är att exploateringsprojektet resultatförs när i princip hela området är färdigställt (dvs. vid slutredovisning eller i vissa fall etappslutredovisning).

Resultatföring sker som reavinst eller reaförlust dvs netto och inte brutto som intäkter och kostnader.

Anledningen till denna hantering anges i dokumentet ”Exploateringsredovisning i Malmö stad” (december 2006):

- Försäljning sker tidigt i exploateringsprocessen och utgifterna är inte kända, vilket ger osäkra kalkyler och därmed osäker reavinst.
- Försäljning innebär att kommunen har ett åtagande att gentemot köparen att färdigställa tomten. Det anses inte vara god redovisningssed att basera realisationsvinster på en uppbokad framtida kostnad.
- Hanteringen gör att projektredovisningen får en bättre kvalitet.

3.2.5.1 Gatukostnadsersättning

Från och med år 2010 gäller RKR nr 18 ”Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar”, vilket föranlett att Malmö stad övergått till att redovisa investeringsbidrag och gatukostnadsersättning som långfristig skuld som periodiseras över anläggningarnas respektive nyttjandeperiod (Malmö stads årsredovisning 2010).

Tidigare redovisades investeringsbidrag och gatukostnadsersättning så att de reducerade det bokförda värdet på anläggningstillgången (dvs nettoaktivering).

Det är Gatukontoret som administrerar redovisningen av gatukostnadsersättningar och i kommunens externa redovisning baseras redovisningen på dels interna gatukostnadsersättningar, dels externa avtalade gatukostnadsersättningar.

3.2.5.2 Ny rutin för matchning av kostnader och intäkter 2011

I delårsrapporten (DR2) provades en ny rutin för resultatredovisning med syftet att anpassa redovisningen till RKR nr 18 ”Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar”.

”Från och med delårsrapport januari – augusti 2011 resultatredovisas försäljning av exploateringsfastigheter i samband med försäljning.” (Malmö stads delårsrapport, jan-aug 2011). Följande principer har tillämpats:

De inkomster som inkommit på exploateringsprojekten under januari-augusti 2011 har fördelats mellan intäkter på exploateringsprojektet och förutbetalad intäkt för "gatukostnadsersättning".

När det gäller intäkten på exploateringsprojektet som resultatförts har kostnaderna som matchats mot intäkten fastställts enligt följande:

Den andel kostnader som gör att projektets kalkylerade överskott (exklusive kostnaderna för allmän plats) uppnås har matchats mot intäkten. Principen innebär att faktiska intäkter matchas mot kostnader som bygger på kalkylerade värden vars utgifter till del ligger i framtiden.

För exploateringsprojekt med inkomster 2011 har således redovisningsprincipen förändrats jämfört med hantering som beskrivs under rubrikerna 3.2.3 Utgifter och inkomster och 3.2.5 Kostnader och intäkter ovan.

3.3 Substansgranskning

Nedan redogörs för resultatet av substansgranskningen av sex stycken exploateringsprojekt. Följande projekt har granskats:

1003 Öster Fjärilsgatan öster om
1021 Öster om Strandhem
1027 Bunkeflostrand 1:7
1580 Glas bruket
6581 Agnesfridsvägen söder om
7029 V Hamnen Kappseglaren

Ytterligare fakta om projekten presenteras i bilaga.

3.3.1 Omklassificering och markaffärer

Vid granskning framkom att inget ursprungligt anskaffningsvärde (överföring från anläggningstillgång till omsättningstillgång) redovisats på följande projekt:

1003 Öster Fjärilsgatan öster om
1027 Bunkeflostrand 1:7

För projekt 1027 ovan finns dock anskaffningsvärden redovisade för gjorda markförvärv.

Förklaringen till att det inte alltid finns ursprungligt anskaffningsvärde är för vissa äldre områden saknades väsentliga värden på mark som anskaffats för länge sedan och det har också tidigare förekommit rutin som inneburit att markvärdet förts över vid slutredovisning.

För övriga projekt har överföring skett i nära anslutning till projektstart.

För flertalet projekt saknas tydliga beräkningsunderlag som styrker värdet på överförd mark, med undantag för 7029 V Hamnen Kappseglaren. Även om det inte framgått av underlaget är principen fördelning utifrån tomtareal.

3.3.1.1 Markaffärer

Projektet 1003 Öster Fjärilsgatan öster om innehåller markbyten med NCC. Exploateringsavtalet med NCC innebärande erhållande av Bunkeflostrand 1:94 (gratis), samt markbyte mellan NCC och kommunen avseende del av Bunkeflostrand 1:7 samt 6:37 (dvs kommunen säljer 22 500 m² och kommunen köper 14 900 m²) till ett pris om 6 500 tkr som NCC skulle betala 1 juli 2004.

Ovan affär har ej bokförts på exploateringen. Däremot är försäljningen och köpet bokförts direkt mot anläggningsregistret. Försäljningen betraktades som försäljning av råmark. Vi bedömer att affären åtminstone borde genererat ett anskaffningsvärde för exploateringsprojektet.

Projektet Bunkeflostrand 1:7 innehåller köp (inkl överlåtelse av allmän platsmark i detaljplanen) av mark från Skanska om totalt 2,2 mkr som inte bokförts på exploateringen. Enligt uppgift är köpet inte verkställt.

3.3.2 Beräkning av anskaffningsvärdet

Vid granskning av projekten framgår att de utgifter som bokförs som omsättnings-tillgång i stort följer de utgiftsposter som beskrevs under rubriken ”3.2.2 Anskaffningsvärden”.

Fastighetskontoret kan dock inte baserat på informationen i de interna fakturorna från Gatukontoret härleda utgifterna till olika delar av exploateringsprojektet (terrassering, gator, parker etc). De interna fakturorna är inte specificerade på denna nivå.

3.3.3 Inkomster under exploateringsprocessen

Bokförda inkomster har i allt väsentligt kunnat härledas till avtal.

3.3.4 Värdering

Av de substansgranskade projekten finns det två projekt där nedskrivning är/hade varit aktuellt:

1003 Öster Fjärilsgatan öster om

Vid granskningstillfället uppgick förlusten till 8,9 mkr (inkl ännu ej bokförd anskaffningskostnad). Fr o m år 2008 uppvisar projektet förlust som sedan ökades i och med att ”slutfinisharbetena” utfördes. Ett nedskrivningsbehov fanns således fr o m 2008.

1580 Glasbruket

Projektets kostnader har ökat jämfört med kalkylen på grund av omfattande saneringsarbeten. Inkomsterna på projektet bokfördes år 2008 och uppgick till 48 mkr. Inga ytterligare inkomster är prognostiserade. Ca 60 mkr i kostnader inkl markvär-

den har lagts ned under åren 2006-2011. I delårsbokslutet 2011 visar projektet ett underskott på ca 10 mkr. Kvarstående kostnader enligt kalkyl är ca 15 mkr.

3.3.5 Matchning av intäkter och kostnader

Matchning av intäkter och kostnader handlar om frågan när och hur exploateringsens inkomster respektive utgifter förs ut i resultaträkningen (dvs. resultatförs).

Av de substansgranskade projekten är det ett projekt, 1003 Öster Fjärilsgatan öster om, som är i princip färdigställt men där matchning av intäkter och kostnader inte skett. Enligt uppgift kommer dock projektet att slutredovisas år 2011.

Av den genomförda enkäten framgick också att följande projekt borde ha avslutas i redovisningen:

1028 Hammars Park, anges som i princip färdigställd.

6011 Stadens Entré, anges som i princip färdigställd (mindre arbete kvarstår).

Ovan följer den princip som hittills tillämpats, dvs. att matchning sker när projektet i princip är helt avslutade.

Av de substansgranskade projekten är det tre projekt där matchning av intäkter och kostnader skett under 2011 (delårsrapport) enligt ny princip:

1027 Bunkeflostrand 1:7

6581 Agnesfridsvägen söder om

7029 V Hamnen Kappseglaren

Alla erhållna inkomster 2011 togs upp för redovisning, med avdrag för det Fastighetskontoret skall betala till Gatukontoret för allmän platsmark. Vidare togs upp kostnader för projektet baserat på projektets kalkyl enligt ny rutin (se 3.2.5.2 Ny rutin för matchning av kostnader och intäkter 2011).

3.3.6 Gatukostnadsersättning

För projektet 1003 Öster om Fjärilsgatan, öster om finns ett exploateringsavtal med NCC i vilken framgår att NCC skall betala gatukostnader. Vidare finns intern överenskommelse mellan Fastighetskontoret och Gatukontoret (2003) där exploateringen belastas med gatukostnader.

För projektet 1021 Öster om Strandhem finns det enligt projektbeskrivningen en överenskommelse mellan Fastighetskontoret och Gatukontoret (2008) om att exploateringen skall finansiera allmän platsmark på mellan 50 till 100 %, beroende på typ av anläggning det handlar om. Inga externa avtal finns med definierade gatukostnadsersättningar.

För projektet 1027 Bunkeflostrand 1:7 har bilagts ett exploateringsavtal med NCC i vilken framgår att NCC skall betala gatukostnader. Vidare finns det en intern överenskommelse mellan Fastighetskontoret och Gatukontoret (2009) där exploateringen belastas med gatukostnader. Vidare framgår att också Skanska och andra

privata fastighetsägare skall betala gatukostnader. I det av oss granskade köpeavtalet för enfamiljshus sägs dock inget om gatukostnadsersättning i avtalet.

För projektet 1580 Glasbruket har bilagts exploateringsavtal med Skanska och AB Riberssjö (JM övertog sedermera avtalet) där det framgår att bolagen skall betala gatukostnader.

För Projektet 6581 Agnesfridsvägen finns en intern överenskommelse mellan Fastighetskontoret och Gatukontoret (2004) där exploateringen belastas med gatukostnader.

I exploateringen av 7029 Kappseglaren har bilagts en projektsammanfattning (2010) där det framgår att exploateringen skall finansiera gatukostnader. Till projektet har bilagts två köpeavtal (med ThinKing Energy AB och Klyvaren Förvaltning AB). I köpeavtalen framgår att kommunen skall bekosta utbyggnaden av allmän platsmark.

4 Analys i förhållande till god redovisningssed

Nedan görs en analys av exploateringsredovisningen i förhållande till god redovisningssed.

Klassificering

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav är omsättningstillgångar enligt KRL 6:1. Tomtmark med avsikten att försäljas är omsättningstillgång. Detta skiljer sig mot anläggningstillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk och innehav (KRL 6:1). Det betyder att anläggningar på allmän plats som kommunen skall vara slutlig ägare till skall klassificeras som anläggningstillgångar.

I RKR:s idéskrift (2003) beskrivs att när man "börjar bygga om" en förvaltningsfastighet ska fastigheten omklassificeras till en omsättningstillgång. Vidare anges att en rimlig utgångspunkt är att upprättande och fastställande av detaljplan för ett exploateringsområde är att jämföras med att "börja bygga om".

Vår slutsats

I Malmö stad påbörjas arbetet med exploateringen i ett tidigt skede och omklassificering sker innan detaljplanen är fastställd. Vi har inga principiella invändningar mot hanteringen.

Anskaffningsvärde

För fastigheter avsedda att försäljas ska anskaffningsvärdet innefatta alla kostnader för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen (RKR:s idéskrift, 2003).

I tillverkningskostnaderna för den försäljningsbara marken inräknas utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen samt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen. I detta ingår bl.a. andel av projekteringskostnader och andel av kostnader för upprättande av detaljplan.

Ianspråktagande av markreserv för exploatering ska i externredovisningen tas upp till kommunens ursprungliga anskaffningsvärde.

Vid markaffärer inom ramen för aktuell exploatering skall anskaffningsutgiften för anskaffande av exploateringsmark redovisas som utgift (påverka anskaffningsvärdet) och försäljning av exploateringsmark redovisas som exploateringsinkomst.

Vår slutsats

Vår slutsats är att tillämpningen av redovisning av utgifter på exploateringsprojektet är relativt konsekvent. Här ingår anskaffningsvärdet på tomten, löpande inköp under processen, utgifter för mark- och gatuarbeten samt slutarbeten på området.

Det vi bedömer inte följer god sed är att del av utgifter för anläggningar på allmän plats (gator, parker etc) bokförs på exploateringsprojekten hos Fastighetskontoret. Sedan år 2010 justeras dock detta i den externa redovisningen genom justering av motpart mot Gatukontoret som bruttoredovisar anskaffningsvärdet anläggningstillgångar. Vidare har inte allmän platsmark inte ingått i resultatredovisningen vid delårsrapporten (DR2) 2011.

Vi konstatera genom granskningen att ursprungligt anskaffningsvärde saknas för en del projekt samt att beräkningsunderlagen är bristfälligt dokumenterade till redovisningen. En översyn av projekten bör göras mot denna bakgrund.

Vi noterar också att för vissa projekt har markaffärer redovisats på exploateringen och i andra projekt har affären redovisats direkt mot anläggningstillgångar. En översyn av projekten bör göras för att säkerställa en likvärdig hantering.

Ur perspektivet intern kontroll bör också den interna faktureringen mellan Gatukontoret och Fastighetskontoret ses över, då fakturorna ur Fastighetskontorets perspektiv är bristfälligt dokumenterade avseende vad de specificerade utgifterna avser för typ av åtgärder/anläggningar.

Värdering

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, KRL 6:7. Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet.

Vår slutsats

Vi bedömer att det är en brist att det inte finns en tydlig rutin för värdering av exploateringstillgångarna och vi kan konstatera att det också finns projekt där värdet

kan ifrågasättas. En rutin för värdering baserat på väsentlighet och risk bör upprättas som åtminstone innebär en årlig prövning av projektets värde.

Intäkter, kostnader och matchning

Intäkter skall från och med år 2010 redovisas enligt RKR 18, "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar". I rekommendationen finns allmänna kriterier för när en intäkt kan redovisas. Specifikt för exploatering anges följande:

- Inkomsten intäktsförs normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen skall kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång bokförs hela inkomsten som intäkt.

Kostnader och intäkter som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt, enligt matchningsprincipen. Principen innebär att när intäkt för såld tomt bokförs ska också kostnaderna för anskaffning och iordningställande av tomt bokföras. Kostnaden för en såld tomt är lika med dess anskaffningsvärde.

Det är således bruttoredovisning som skall tillämpas vid resultatredovisning av försäljning av exploateringsstomter, till skillnad mot försäljning av anläggningstillgångar där reavinsten/förlusten resultatförs.

Vår slutsats

Malmö stad har tidigare tillämpat resultatredovisning av exploateringsprojekt när hela projektet i stort är färdigställt och slutredovisat. Denna tillämpning är inte förenlig med RKR nr 18. Vi kan konstatera att det i redovisningen finns projekt som är färdiga och borde ha varit resultatförda vid tiden för granskningen. Det bör upprättas en strategi för att fasa ut gamla projekt i redovisningen.

En ny rutin har tillämpats under 2011 där årets inkomster resultatförs i anslutning till tillträdesdagen (likviddagen), vilket är i linje med RKR nr 18. Matchning med projektets kostnader görs genom andel av kalkylerade totala utgifter för projektet, vilket innebär att matchning sker mot kostnader som ännu inte uppstått.

Vi bedömer att den nya rutinen är en anpassning till RKR 18 vad gäller tidpunkten för intäktsföring av inkomster. Däremot bedömer vi att matchningen mot kalkylerade kostnader, i allt för stor utsträckning, inte lever upp till kriteriet att kostnaderna skall kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vår bedömning är att en bättre hantering är att del av intäkten matchas mot redan havda kostnader och att resterande del skuldförs i avvaktan mot efterkommande kostnader.

Vidare kan vi konstatera att Malmö stad nettoredovisar exploateringsresultatet i resultaträkningen (dvs samma hantering som vid försäljning av anläggningstillgångar), vilket inte är korrekt. Det påverkar inte resultatet men däremot blir årets kostnader och intäkter undervärderade.

Allmän plats och Gatukostnadsersättning

Redovisning av allmän plats och gatukostnadsersättningar finns delvis beskrivet i normeringen. Den första frågan är om kostnader för allmän plats kan matchas mot intäkter för försäljning av exploateringsmark. I RKR nr 18 står det att utgifter för anläggningar i närområdet som exempelvis gator, gatubelysning och parkmark inte skall ingå vid matchning.

Däremot kan kommunen under vissa förutsättningar ta ut avgifter från fastighetsägarna för att finansiera allmän platsmark s k gatukostnadsersättning. Enligt RKR 18 ska gatukostnadsersättningar periodiseras i takt med att de avskrivningsbara investeringsobjekten som ingår i avgiftsunderlaget skrivs av över sina respektive nyttjandeperioder.

Vår slutsats

Sedan år 2010 redovisas anläggningstillgångar sprungna ur exploateringsverksamheten brutto i Malmö stad, vilket följer definitionen av anläggningstillgångar och rekommendation nr 18, "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar".

Periodisering av exploateringsbidrag/gatukostnadsersättning, enligt RKR 18, började också tillämpas år 2010 i kommunen. Inom ramen för denna granskning har vi funnit exploateringsavtal med tydliga referenser till att kommunen skall erhålla gatukostnadsersättning. I andra externa avtal saknas tydliga skrivningar om gatukostnadsersättning.

Det finns dock parallellt en praxis med interna avtal om finansiering av allmän plats där Fastighetskontoret betalar "intern gatukostnadsersättning" till Gatukontoret som redovisas som förutbetald intäkt och matchar anläggningstillgångens avskrivningar. När den interna hantering saknar tydlig härledning till externa avtal bedömer vi inte hanteringen som korrekt i kommunens externa redovisning då denna skall spegla innebörden i kommunens externa transaktioner med omvärlden.

Vi bedömer att det är väsentligt att det tydligt går att härleda till exploateringsaffären (avtalet) att gatukostnadsersättning har erlagts för att matchning skall kunna ske mot anläggningstillgångarnas avskrivningar.

5 Revisionell bedömning

Nedan följer vår bedömning utifrån granskningens revisionsfrågor. Viktigt att beakta är att ett förändringsarbete har inletts år 2010 och 2011 för att anpassa exploateringsredovisningen till framförallt RKR nr 18, "Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar". Det innebär att det för närvarande finns en blandmodell. Det gör att vi under revisionsfrågorna a) respektive b) nedan beskriver konsekvenserna av tillämpad redovisningsmodell fram till år 2010 som har konsekvenser även för år 2011. Under revisionsfråga c) beskrivs bedömningen av den nya hanteringen år 2011.

- a) *Vilka konsekvenser får den tillämpade redovisningsmodellen för redovisningen av exploateringsprojekt?*

Tillämpad redovisningsmodell fram till år 2010 har inneburit en eftersläpning av överskott och underskott för exploateringsprojekten. Bokföring i resultaträkningen har inte skett på de räkenskapsår då inkomsterna har inkommit (kontraktsdag eller tillträdesdag) genom matchning mot havda kostnader utan först när hela projekten färdigställts.

Ovan hantering är en följd ut av att delar av utgifterna för allmän plats har belastat exploateringsprojekten, vilket förlänger projekttiderna då dessa tillgångar är de sista som färdigställs i ett exploateringsområde. Hanteringen innebär också att anskaffningsvärdet för omsättningstillgången blir högre jämfört med om inte delar av allmän plats hade bokförts på exploateringsprojekten.

Ur perspektivet intern kontroll försvårar också den interna faktureringen mellan Gatukontoret och Fastighetskontoret, Fastighetskontorets möjlighet till uppföljning och kontroll då fakturorna är bristfälligt specificerade avseende vad utgifterna avser för typ av åtgärder/anläggningar.

- b) *Vilka konsekvenser får den tillämpade redovisningsmodellen för stadens externa balans- och resultaträkning?*

Då bokföring i resultaträkningen inte har skett på de räkenskapsår då inkomsterna har inkommit genom matchning mot havda kostnader utan först när hela projekten färdigställts så har istället utgifterna och inkomsterna balanserats på, och påverkat, balansräkningens tillgångar och skulder. Det innebär som konsekvens att resultatet enskilda år har påverkats.

Vid resultatredovisning nettoredovisar Malmö stad exploateringsresultatet i resultaträkningen vilket medför att årets kostnader och intäkter blir undervärderade. Hanteringen i sig har dock ingen resultatpåverkande effekt.

Ovan effekter har uppstått i tidigare redovisningsperioder. De exakta konsekvenserna på de enskilda räkenskapsåren kan dock inte bedömas då redovisningen innehåller ca 85 exploateringsprojekt.

Konsekvensen för 2011 års redovisning är att det finns ej resultatförda äldre projekt i balansräkningen som måste fasas ut framöver.

- c) Följer nämnden RKR:s rekommendation nr 18 - Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning? Om inte - Hur skulle kommunens redovisning av exploateringsprojekt samt stadens externa balans- och resultaträkning påverkas om man följt rekommendationen?*

Vi bedömer att den nya rutinen för intäktsföring av exploateringsinkomster överensstämmer med RKR nr 18 när det gäller tidpunkten för intäktsföring, dvs en väsentlig anpassning har skett i jämförelse med tidigare redovisningsmodell för exploatering.

Däremot bedömer vi att matchningen mot kalkylerade kostnader, inte fullt ut lever upp till kriteriet att kostnaderna ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Inkomster som inte på ett tillförlitligt sätt kan matchas mot kostnader bör skuldföras tills dess att denna matchning kan ske med rimlig säkerhet.

Redovisningen av gatukostnadsersättningar sker genom matchning mot de kommunala anläggningstillgångarnas avskrivningar, men vi bedömer att det är väsentligt att det tydligt går att härleda redovisningen till ett faktiskt uttag av gatukostnadsersättning vilket inte alltid är fallet baserat på de avtal som vi har granskat.

- d) Finns ett dokumenterat underlag för de ekonomiska konsekvenserna om man följer rekommendationen?*

Nej det finns det inte, men en ny rutin har provats i delårsrapport (jan-aug 2011). Både Stadskontoret och Fastighetskontoret arbetar med att utveckla en ny modell för exploateringsredovisning, men avvaktar Rådet för kommunal redovisnings uppdatering av skriften "Redovisning av kommunal markexploatering".

Bilaga

Huvudsakliga uppgiftslämnare har varit:

Monica Johansson, Avdelningschef, Fastighetskontoret, Malmö Stad

Filippa Mellbourn, Enhetschef, Fastighetskontoret, Malmö Stad

Jan Holmberg, Exploateringsavdelningen, Fastighetskontoret, Malmö Stad

Intervjuer har också genomförts med:

Marianne Jönsson, Redovisningschef, Stadskontoret, Malmö stad

Jörgen Jeppsson, Ekonomichef, Gatukontoret, Malmö stad

Carina Ostrander, Redovisningschef, Gatukontoret, Malmö Stad

Nedan 18 exploateringsprojekt har ingått i granskningen:

Proj	Benämning	Ändamål	Slutår		Kalkyl	Ack Redo 10 + årets	Prognos tot proj
1003	Öster Fjärilsgatan öster om	Bostadsområde	2010	Ink	-19 404	-19 545	-19 545
				Utg	39 716	26 617	26 917
1021	Strandhem, öster om	Bostadsområde	2016	Ink	0	0	-171 243
				Utg	88 060	30 131	90 487
1027	Bunkeflostrand 1:7	Bostadsområde	2015	Ink	-81 710	-9 732	-143 632
				Utg	19 750	29 804	44 804
1028	Hammars Park söder om	Bostadsområde	2011	Ink	-59 000	-56 784	-56 784
				Utg	26 916	27 984	29 542
1038	Gyllins trädgård etapp 1 & 2	Bostadsområde	2016	Ink	-20 000	0	-20 000
				Utg	19 748	5 375	19 675
1580	Glasbruket	Bostadsområde	2015	Ink	-48 000	-48 000	-48 000
				Utg	27 179	60 521	75 221
2070	Vintrie, söder om	Bostadsområde	2012	Ink	-46 668	-50 892	-50 892
				Utg	17 973	24 114	28 559
2882	Västra Klagstorp station	Bostadsområde	2012	Ink	-19 500	-46	-15 646
				Utg	13 600	9 400	10 371
5009	Lindängelunds rekreation	Blandat kom service	2020	Ink			
				Utg			
5140	Kaninen	Verksamhetsområde	2015	Ink	0	-126 100	-167 300
				Utg	17 300	69 433	76 683
6011	Stadens Entré	Verksamhetsområde	2010	Ink	-64 070	-52 000	-52 000
				Utg	64 604	57 404	58 404
6015	Vintrie Park	Verksamhetsområde	2020	Ink	0	-15 000	-15 000
				Utg	0	3 356	80 386
6024	Mosippan	Verksamhetsområde	2012	Ink	-12 166	0	-12 166
				Utg	6 690	6 200	6 573
6280	Svågertorp	Verksamhetsområde	2011	Ink	-316 500	-210 267	-210 267
				Utg	107 811	97 469	109 199
6581	Agnesfridsvägen söder om	Verksamhetsområde	2012	Ink	-63 000	-35 041	-35 041
				Utg	29 775	30 014	30 394
7026	V Hamnen Flagghusen	V Hamnen (bostad)	2010	Ink	-56 345	-56 345	-56 345
				Utg	48 461	45 553	51 228
7027	V. Hamnen Fullriggaren	V Hamnen (bostad)	2013	Ink	-126 602	-120 987	-120 987
				Utg	59 069	26 666	48 685
7029	V Hamnen Kappseglaren	V Hamnen (bostad)	2017	Ink	0	-21 688	-112 589
				Utg	1 800	15 660	31 971