



# LUND UNIVERSITY

## Vad påpekar de sakkunniga? - 2008 års bokslut

Tagesson, Torbjörn

2010

[Link to publication](#)

*Citation for published version (APA):*

Tagesson, T. (2010). *Vad påpekar de sakkunniga? - 2008 års bokslut*. Föreningen Sveriges Kommunalekonomer.

*Total number of authors:*

1

### General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117  
221 00 Lund  
+46 46-222 00 00



## Vad påpekar de sakkunniga?

---

2008 års bokslut

## Förord

Kommuners och landstings årsredovisningar är ett viktigt dokument som är underlag för externa intressenters analys, ansvarsutkrävande mm. Krav på innehållet i dessa dokument är lagreglerat sedan 1998 och finns i lag om kommunal redovisning samt i rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning.

Praxisstudier visar dock på att det finns brister i efterlevnaden av dessa bestämmelser. Graden av efterlevnad förklaras utifrån tre aktörers perspektiv, normgivaren, redovisaren och granskaren. Normgivaren ansvarar för att utforma regelverket. Om regelverket är känt, tillräckligt lätt att förstå och upplevs som rimligt/lämpligt underlättas efterlevnaden. Redovisarens har ansvaret för utformningen av årsredovisningen och kvalitén blir då beroende av redovisarens vilja och kompetens att följa reglerna. Granskaren dvs. revisorerna påverkar redovisaren genom vilka avvikelser man uppmärksammar och hur man värderar dessa.

För att höja kunskaperna om vilka avvikelser de sakkunniga revisorerna uppmärksammar, - eller inte uppmärksammar, och hur avvikelser bedöms och kommenteras har Föreningen Sveriges kommunalekonomer uppdragit åt Torbjörn Tagesson att göra en studie av de sakkunnigas rapporter avseende granskning av 2008 års bokslut i kommuner och landsting där det finns uppenbara avvikelser från lagstiftning och rekommendationer. Insamlingen av det underlag som ligger till grund för praxisstudien har skett med stöd av kanslichefen hos Sveriges kommunala yrkesrevisor

Det är vår förhoppning att detta underlag ska vara en pusselbit i diskussionen om revisionens roll och arbetssätt avseende granskning och bedömning av årsredovisningen.

De kommentarer, slutsatser och förslag som redovisas i rapporten är författarens.

April 2009

Ola Eriksson

Kanslichef  
Föreningen Sveriges kommunalekonomer

# 2008 års bokslut

## Vad påpekar de sakkunniga?

Torbjörn Tagesson

### **Sammanfattning**

Studien visar att revisorerna, jämfört med tidigare studie avseende 2003 års bokslut, generellt blivit något bättre på att påpeka avvikelser hänförliga till klassificerings- och värderingsfel. Vad gäller påpekande av upplysningsfel, så sker detta emellertid endast undantagsvis, trots att de sakkunniga i flera fall hävdar att de granskat att noter och upplysningar finns i tillräcklig omfattning.

De avvikelser som trots allt påpekas av de sakkunniga revisorerna upplyser kommunerna och landstingen ofta om i sina årsredovisningar, även om man inte, vilket lagstiftningen kräver, anger skälen till avvikelserna.

I det övergripande utlåtandet ger de sakkunniga revisorerna normalt utlåtande i stil med att årsredovisningen ger en rättvisande bild av resultat och ställning och att den i allt väsentligt uppfyller lagstiftningens krav och är upprättad enligt god redovisningssed. Detta även om man i rapporten har påpekat flera avvikelser och fel. Undantaget gäller avvikelser från lagstiftningens krav avseende pensionsredovisningen vilket av Komrev/PWC:s sakkunniga revisorer i de flesta fall påpekas i en inskjuten bisats.

Med hänsyn taget till de noterade avvikelsernas typ och omfattning, pekar studiens resultat på att toleransnivån och väsentlighetskriterierna verkar vara väldigt högt satta inom den kommunala revisionen.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING:

1. Inledning.....	1
Bakgrund .....	1
Uppdrag och genomförande .....	1
Urval.....	1
Rapportens fortsatta disposition .....	2
2. Empiri.....	3
Eget kontor .....	4
Kommun 1.....	4
Avvikelser enligt praxisundersökningen.....	4
Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper.....	4
Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten.....	4
Övriga anmärkningar.....	4
Deloitte .....	5
Kommun 1.....	5
Ernst & Young .....	6
Kommun 1.....	6
Kommun 2.....	7
Kommun 3.....	8
Kommun 4.....	9
Landsting 1.....	10
Landsting 2.....	11
KPMG .....	12
Kommun 1.....	12
Kommun 2.....	13
Kommun 3.....	14
Kommun 4.....	15
Kommun 5.....	16
Kommun 6.....	17
Kommun 7.....	18
Komrev/PWC.....	19
Kommun 1.....	19
Kommun 2.....	20
Kommun 3.....	21
Kommun 4.....	22
Kommun 5.....	23
Kommun 6.....	24
Kommun 7.....	25
Kommun 8.....	26
Kommun 9.....	27
Kommun 10.....	28
Kommun 11.....	30
Kommun 12.....	31
Kommun 13.....	32
Kommun 14.....	33
Kommun 15.....	34
Kommun 16.....	35
Kommun 17.....	36
Kommun 18.....	37

Kommun 19.....	38
Kommun 20.....	39
Kommun 21.....	40
Kommun 22.....	41
Landsting 1.....	42
3. Analys.....	43
4. Summering och slutsatser.....	44
5. Implikationer och förslag .....	44
Referenser: .....	45

# 1. Inledning

## **Bakgrund**

Efter Rådet för kommunal redovisnings (RKR) praxisstudie av 2003 års bokslut, vilken bl.a pekade på brister i revisionskvalitén (se Falkman och Tagesson, 2008), lät RKR genomföra en begränsad studie av sakkunnigas rapporter från 15 kommuner som var uppenbart medvetna om att man inte efterlevde lagstiftning och rekommendationer (Eriksson och Tagesson, 2005; Tagesson och Eriksson, kommande). Undersökningen pekade på stora brister i revisorernas granskning, då endast en begränsad del av avvikelserna påpekades. Även i de fall där revisorerna hittade och påpekade avvikelser, skrev man i de flesta fall i det sammanfattande omdömet att deras granskning visade att årsredovisningen i allt väsentligt var upprättat i enlighet med lagstiftning och god redovisningssed samt att den i allt väsentligt gav en rättvisande bild av resultat och ställning.

RKR:s praxisstudie av 2008 års bokslut pekade även den på brister i kommunerna och landstingens årsredovisningar. I första hand gällde bristerna avsaknad av obligatoriska tilläggsupplysningar. En rad klassificerings- och värderingsfel kunde emellertid också noteras. Följande studie ska ses som en uppföljning av den studie som RKR genomförde efter 2003 års praxisundersökning.

Syftet med studien är följaktligen att undersöka hur konstaterade avvikelser hanterats i de sakkunnigas revisionsrapporter.

## **Uppdrag och genomförande**

Projektet är initierat av Föreningen Sveriges kommunalekonomer (KEF) och har genomförts i samarbete med Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV). Uppdraget är att studera de sakkunnigas rapporter i kommuner och landsting jämföra de påpekande som skett i dessa rapporter med vad respektive kommun svarat i RKR:s enkät avseende 2008 års bokslut. De sakkunnigas rapporter samt aktuella årsredovisningar har samlats in av Anders Petersson från SKYREV. Själva studien har genomförts av Torbjörn Tagesson, men en dialog om noteringar och slutsatser har löpande förts med Ola Eriksson från KEF.

## **Urval**

Urval har gjorts bland kommuner och landsting som besvarat enkäten och som angivit att de bryter mot flera av RKR:s rekommendationer. Från början valdes 39 kommuner och landsting ut med proportionell spridning mellan vilket sakkunnigt biträde man använder. En kommun föll bort, då vi trots flera påstötningar ej fick någon kopia av sakkunnigas rapport för det aktuella året. Fördelningen på sakkunnigt biträde är:

Eget kontor	1
Deloitte	1
Ernst&Young	6
KPMG	7
Komrev/PWC	23

Urvalet är riktat mot kommuner och landsting som är medvetna att de inte följer rekommendationer och lagstiftningen. Detta kan antingen bero på att dessa uppmärksammats, i högre grad än andra, av sina revisorer på avvikelser eller att man trots att man är medvetna

om felen kan fortsätta att göra fel eftersom man inte får några påpekanden. Kontentan är att man måste vara försiktig med att generalisera studiens resultat.

### ***Rapportens fortsatta disposition***

I nästa avsnitt kommer jag att redovisa det empiriska underlaget sorterat efter revisionsbyrå och kommun/landsting. Den läsare som inte är intresserad av detaljer kan med fördel hoppa vidare till nästa avsnitt där det empiriska materialet analyseras. Efter analysen presenteras en kortfattad summering med rapportens slutsatser. Rapporten avslutas sedan med ett avsnitt med implikationer och förslag.



## 2. Empiri

Det empiriska underlaget baseras på data från tre källor: (i) data från RKR:s praxisundersökning, (ii) dokumentstudier av sakkunnigas granskningsrapporter samt (iii) kommunernas och landstingens årsredovisningar.

För varje kommun och landsting som ingår i undersökningen kommer först en tabell med avvikelser enligt RKR:s praxisundersökning att visas. Tabellen specificerar antal upplysningsfel respektive klassificerings- och värderingsfel. I tabellen kommenteras kort även vad felen/avvikelserna gäller.

Under rubriken kommunens beskrivning av redovisningsprinciper redovisas vilken normgivning respektive lagstiftning som kommunen/landstinget följer enligt avsnittet om redovisningsprinciper.

De sakkunnigas omdöme redovisas dels genom att redogöra den övergripande kommentaren angående följsamhet i sakkunnigrapportens sammanfattning, dels genom en syntetisering av de anmärkningar som berör räkenskaperna.

I de fall de sakkunniga revisorerna explicit uttalar sig om granskning av tilläggsupplysningar, så indikeras det i redogörelsen.

Författarens egna kommentarer markeras genom klamrar: [kommentar]

## **Eget kontor**

Antal och typ av reviderade organisationer: 1 kommun

## **Kommun 1**

### **Avvikelser enligt praxisundersökningen.**

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	17	Lånekostnader (1), Materiella anläggningstillgångar (8), Pensioner och pensionsmedel (2); Avsättningar (5); Leasing/hyresavtal (1)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Periodisering skatt (1); Exploateringsredovisning (1) samt Hyra/Leasing (1)

### **Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper**

”X kommuns redovisning följer den kommunala redovisningslagen (SFS 1997:614) och de rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning lämnar, förutom rekommendation 4.2...”

### **Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten**

”Granskningen av årsredovisningen och räkenskaperna har visat att:

- Granskningen av räkenskaperna är utan anmärkning
- Årsredovisningen innehåller obligatoriska delar
- Motiveringen till avvikelserna från god redovisningssed bör förtydligas”

### **Övriga anmärkningar**

Inga

## **Deloitte**

Antal och typ av reviderade organisationer: 1 kommun

### **Kommun 1**

#### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	9	Lånekostnader (1); Materiella anläggningstillgångar (3), Pensioner och pensionsmedel (2) och Avsättningar (3)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Exploateringsredovisning (1) samt Hyra/Leasing (1)

#### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”X kommun följer den kommunala redovisningslagen. Kommunen följer rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning (RKR) eller dess företrädare, bortsett från det som kommenteras nedan.” [Inga avvikelser noteras sedan]

#### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi anser sammanfattningsvis att kommunens årsbokslut och årsredovisning håller en hög standard och på ett tydligt sätt presenterar kommunens ekonomiska resultat och ställning.”

#### *Övriga anmärkningar*

Vid periodiseringskontroll har påvisats att årets resultat borde vara ca 660 tkr lägre. Av detta belopp avser dock ca 366 tkr fakturor som inte periodiserats rätt, men där kommunen tillsett att rätt antal fakturor per år kostnadsförts exempelvis 12 fakturor för renhållning (en per månad)

#### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar**

Noter finns i tillräcklig omfattning

## Ernst & Young

Antal och typ av reviderade organisationer: 4 kommuner och 2 landsting

### Kommun 1

#### Avvikelser enligt praxisundersökningen.

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	31	Kassaflödesrapport (2); Lånekostnader (1); Materiella anläggningstillgångar (13); Pensioner och pensionsmedel (4); Avsättningar (6); Hyra och Leasing (5)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Anslutningsavgift VA (1); Marexploatering (2); Pensionsredovisning (1); Avsättningar (1)

#### Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper

”X kommun följer Lag om kommunal redovisning och Rådet för kommunal redovisnings utgivna rekommendationer, med några få undantag”

[Under särskild rubrik redovisar man att man gör undantag vad gäller redovisning av anslutningsavgifter samt avsteg från blandmodellen]

#### Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten

” Vår bedömning är att granskat material överensstämmer med lagen om kommunal redovisning och god redovisningssed och att bokslutet och årsredovisningen i alla väsentliga delar är korrekt upprättat och ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.”

#### Övriga anmärkningar

”X har till del frångått den lagstadgade blandmodellen där förpliktelser att betala ut **pensionskostnader** som intjänats innan 1998 skall redovisas utanför balansräkningen. Kommunen har beslutat att årligen göra en avsättning om 20 Mkr som kostnadsförs och en placering förs i värdepapper för att täcka framtida pensionsutbetalningar. Detta är i sig ett avsteg från Lagen om kommunal redovisning, 5 kap 4 §.”

”Under året har en **nedskrivning** gjorts av placeringar med 4,3 Mkr, se vidare under avsnittet 3.2... På motsvarande sätt har även avsättningen för pensioner lösts upp med samma belopp eftersom kommunen anser att posterna ska motsvara varandra [?]. Eftersom den årliga avsättningen inte följer god redovisningssed då har vi svårt att ta ställning till om nedskrivningen även skall justera pensionsavsättningen.” [?]

**Lager** (Tekniska nämnden) felaktig lagervärdering

**Anslutningsavgifter** intäktsredovisas i strid mot gällande normer

**Avsättning deponi.** Görs löpande [Revisorerna hänvisar till den gamla rekommendationen!]

## Kommun 2

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	2	Avsättningar (2)
Värderings- och klassificeringsfel	6	Ränta vid beräkning av lånekostnader (1); Materiella anläggningstillgångar (1); Anslutningsavgift VA (1); Marexploatering (1); Pensioner och pensionsmedel (1); Hyra/leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”X kommun följer lagen och redovisningsrekommendationerna med följande undantag:

- anslutningsavgifter bokförs som inkomst i investeringsredovisningen (Ref.gr anvsn11)
- upplupen amortering på upptagna lån räknas inte som kortfristig skuld
- upplupen amortering på utlämnade lån räknas inte som kortfristig fordran”

[Senare framgår det dock att kommunen redovisar sin pensionsskuld enligt fullfonderingsmodellen]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

” Vår bedömning är att granskat material överensstämmer med lagen om kommunal redovisning och god redovisningssed och att bokslutet och årsredovisningen i alla väsentliga delar är korrekt upprättat och ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.”

-

### *Övriga anmärkningar*

Redovisar pensioner enligt fullfonderingsmodellen Effekt 19 mkr

Ifrågasätter redovisning av exploatering

Utestående lån 9,8 mkr som förfallit till betalning [nedskrivning?]

#### **Brister avseende momsredovisning**

En felperiodiserad faktura resultateffekt 1,4 mkr, accepteras utifrån revisionens väsentlighetskriterier. [Resultat efter finansnetto är 60,4 mkr]

## Kommun 3

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	22	Kassaflödesrapport (1); Byte redovisningsprincip (3); Materiella anläggningstillgångar (4); Lånekostnader (1) Pensioner och pensionsmedel (2); Ansvarsförbindelser (3); Avsättningar (7); Hyra/leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (1); Hyra/leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Detta avsnitt innehåller ingen allmän hänvisning till normgivande organ eller lagstiftning.

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vår granskning har visat att stadens resultaträkning ger en rättvisande bild av stadens intäkter och kostnader.”

”Vår bedömning är att balansräkningen ger en i allt väsentligt rättvisande bild av stadens ekonomiska ställning per 2008-12-31. Staden bör dock se över de noteringar som kommenterats ovan [se nedan].”

-

### *Övriga anmärkningar*

Brister vad gäller rutiner för representation

Mindre brister vad gäller periodiseringar

Brister vad gäller aktiveringsbeslut av projekt

Försålda exploateringstillgångar har varit klassificerade som anläggningstillgångar, varför förändringen inte framgår av posten exploateringstillgångar [detta görs mer som ett konstaterande än som en anmärkning!]

Brister vad gäller hantering av osäkra fordringar hos VA (korrekt hantering hade påverkat resultatet negativt med 1,1 mkr) [Resultat efter finansnetto 42,8]

Felaktig klassificering av miljöfond. (Tas nu upp som likvida medel istället för finansiell anläggningstillgång)

Förutbetalda kostnader på 1,2 mkr har felaktigt klassificerats som upplupna kostnader.

Stadens redovisning inkluderar fordringar om 133 mkr hänförliga till XX AB. Denna underkoncern är förlustbringande. Det är av största vikt att staden följer utvecklingen i XX AB och dess dotterbolag i syfte att undvika eventuella framtida nedskrivningsbehov.

## Kommun 4

### *Avvikelse enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	10	Materiella anläggningstillgångar (4); Lånekostnader (1) Pensioner och pensionsmedel (2); Avsättningar (3)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Marexploatering (1); Avsättningar (1); Hyra/leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen har skett enligt god redovisningssed, i enlighet med lagen om kommunal redovisning samt av kommunfullmäktig fastställt redovisningsreglemente [!]”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Årsredovisningen bedöms i allt väsentligt uppfylla kraven enligt kommunallag och god redovisningssed inom kommunal verksamhet. Årsredovisningen bedöms sammantaget ge en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.”

### *Övriga anmärkningar*

I kommunens årsredovisning saknas upplysningar om nyttjandeperiod, anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (RKR 11.1). Detta bör kompletteras i kommande årsredovisningar.

Kommunen har en fordran [!] på VA med 622 tkr vilket inte framgår.

## Landsting 1

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	12	Sammanställd redovisning (2); Kassaflödesrapport (1); Byte av redovisningsprincip (1); Materiella anläggningstillgångar (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2); Balanskrav (1); Lånekostnader (1); Avsättningar (3)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Sammanställd redovisning (3); Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen har skett i enlighet med Lagen om kommunalredovisning (1997:614). Med utgångspunkt från denna har redovisningen skett enligt god redovisningssed och enligt de rekommendationer som finns från Rådet för kommunal redovisning”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Årsredovisningen har upprättats i enlighet med lagen om kommunal redovisning och i överensstämmelse med god redovisningssed. L följer i allt väsentligt de rekommendationer som finns utgivna av Rådet för kommunal redovisning”

### *Övriga anmärkningar*

De sätt som L öronmärker eget kapital har inget stöd i vare sig lagstiftning eller normgivning.

Periodisering av utgifter (upplupna kostnader) ej i enlighet med bokföringsmässiga grunder. Netto-redovisning vid inköp av ny buss.



## Landsting 2

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplyningsfel	12	Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (5); Balanskrav (1); Ansvarsförbindelser (2); Avsättningar (4)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Materiella anläggningstillgångar (1); Pensioner och pensionsmedel (1); Hyra/leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Landstingets redovisningssystem följer Lagen om kommunal redovisning (1997:614), samt i förekommande fall rekommendationer från Rådet för Kommunal Redovisning. I de fall landstinget avviker från rekommendationerna beskrivs detta jämte skäl för avvikelserna.

[Landstinget redovisar pensioner enligt fullfonderingsmodellen]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”De delar av årsredovisningen vi har tagit del av (avsnitten gällande god hushållning, finansiell analys, redovisningsprinciper, nyckeltal, resultaträkning, finansieringsanalys, balansräkning och notförklaringar) är i allt väsentligt upprättade enligt god revisionsssed [!] för kommuner och landsting samt landstingets bokslutsanvisningar.”

### *Övriga anmärkningar*

Resultatet är 8 Mkr för lågt redovisat beroende på att upplupna ränteintäkter på värdepapper inte bokförts. [Resultat efter finansnetto är 17,2 mkr]. I övrigt anser vi att resultat- och balansräkning ger en rättvisande bild av verksamhetsåret 2008.

Vi har inte haft möjlighet att ta del av hela årsredovisningen och därmed har vår analys och möjligheter till bedömning av helheten begränsats. Nuvarande arbetssätt för framtagande av årsredovisning innebär, för revisionen, en risk för att informationen i granskade avsnitt avviker från slutlig version av årsredovisningen.

Ej beaktat upplupen intäktsränta

Tandvården har ej gjort reserveringar för osäkra fordringar i bokslutet

Vissa brister vad gäller fysisk inventering av anläggningstillgångar

Stor osäkerhet vad gäller semesterlöneskulden

Osäkerhet vad gäller flexskuld

Otillfredsställande projektredovisning

(Ingen reservering för tvist angående hyra)

## **KPMG**

Antal och typ av reviderade organisationer: 7 kommun

### **Kommun 1**

#### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	17	Materiella anläggningstillgångar (3); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (3); Lånekostnader (1); Avsättningar (5); Hyra/leasing (5)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (1); Avsättningar (1)

#### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Detta avsnitt innehåller ingen allmän hänvisning till normgivande organ eller lagstiftning.

[Däremot innehåller avsnittet en rad motsägelsefulla anmärkningsvärda uppgifter vilka tyder på uppenbara brister i redovisningen, exempelvis uppgifter om att nettoredovisning tillämpas och att det är fullmäktige som beslutar om avsättningar till deponi]

#### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Årsredovisningen, uppfyller kraven i tillämpliga lagar och ger en rättvisande bild av kommunens ställning och resultat.”

#### *Övriga anmärkningar*

Inga anmärkningar [tvärt om får beröm]

## Kommun 2

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	14	Kassaflödesrapport (2); Materiella anläggningstillgångar (3); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (5); Lånekostnader (1); Ansvarsförbindelser (3)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Skatteintäkt (1); Markexploatering (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Detta avsnitt innehåller ingen allmän hänvisning till normgivande organ eller lagstiftning.

[Däremot innehåller avsnittet uppgifter som tyder på att kommunen tillämpar nettoredovisning av anläggningstillgångar]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

Med **ovanstående undantag [värdering av finansiella anläggningstillgångar]** anser vi att årsredovisningen, uppfyller kraven i tillämpliga lagar och ger en rättvisande bild av kommunens ställning och resultat

### *Övriga anmärkningar*

Med undantag för värderingen av finansiella anläggningstillgångar har årsredovisningen för 2008 upprättats enligt KRL och rekommendationer från RKR.

Enligt vår bedömning bör kommunen, enligt lagen om kommunal redovisning, ta ställning till om en nedskrivning är erforderlig av det bokförda värdet på aktierna i X Energi AB på grund av varaktig värdenedgång. Bokfört värde 35 Mkr på aktierna. EK 16,2 Mkr. Resultat -6,6 Mkr. Vi ifrågasätter även värdet på aktier i H AB, 0,7 Mkr...

## Kommun 3

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	9	Materiella anläggningstillgångar (1); Lånekostnader (1); Ansvarsförbindelser (1); Avsättningar (6)
Värderings- och klassificeringsfel	4	Anslutningsavgifter (1); Markexploatering (2); Hyra/leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunen inklusive koncernen följer lagen om kommunal redovisning samt de rekommendationer som lämnats av Rådet för kommunal redovisning (exklusive rekommendation nr 10 om avsättningar och nr 13.1 om leasingavtal) och Referensgruppen i redovisningsfrågor (exklusive anvisning nr 11 om anslutningsavgifter).”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Granskningen visar att årsredovisningen för 2008 i allt väsentligt har upprättats i enlighet med externa krav i kommunallagen, lag om kommunal redovisning samt god redovisningssed....

Vår bedömning är att årsbokslutet i allt väsentligt ger en rättvisande bild av kommunens finansiella ställning och resultat för år 2008.”

### *Övriga anmärkningar*

#### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Granskning har uttryckligen även omfattat tilläggsupplysningar inkl redovisningsprinciper

## Kommun 4

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	13	Byte av redovisningsprincip (2); Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (2); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2); Balanskravsutredning (1); Ansvarsförbindelser (2); Avsättningar (3)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Rättelse av fel (1); Materiella anläggningstillgångar (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen bygger på Lagen om kommunal redovisning och rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Årsredovisningen bedöms i allt väsentligt uppfylla kraven på rättvisande egenskaper och är upprättad i enlighet med god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Granskningen har försvårats av att det inte finns fullständiga balanspostspecifikationer. ... kvaliteten i bokslutsarbetet är inte tillfredställande pga olika faktorer såsom personella förändringar och nytt ekonomisystem

Principer för reservering av äldre fordringar bör fastställas

## Kommun 5

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	19	Kassaflödesrapport (3); Materiella anläggningstillgångar (10); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (1); Balanskravsutredning (3); Lånekostnader (1); Hyra/leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Markexploatering (2); Hyra/leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunen strävar efter att följa den kommunala redovisningslagen, de rekommendationer som lämnas av Rådet för kommunal redovisning och dess föregångare samt vad som i övrigt kan anses som god redovisningssed.”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

” Efter årets revision kan konstateras att årsredovisningen kan göras mer informativ och lättläst, bl.a. genom att minska ner antalet sidor.”

Det påpekas också att: ”Granskningen har inte varit så fullständig att inte andra än här framförda brister kan förekomma”

### *Övriga anmärkningar*

**Avskrivningar** på nyanskaffande anläggningar påbörjas först året efter anskaffningsåret (Årets investeringar uppgår till 6,6 mkr)

**Rutiner saknas** som säkerställer att avyttrade/skrotade anläggningar bokas bort ur anläggningsregistret [och redovisningen]

**Twistig leverantörsfaktura** på 1,5 mkr har ej kostnadsförts [Resultat efter finansnetto 71 tkr]

**Uppgifter om leasingkostnader** saknas.

Kundreskontran innehåller mindre avstämningsdifferens (43 tkr)

Återföring av nedskrivning har redovisats direkt mot eget kapital och ej över resultaträkningen [40 mkr !! Redovisat resultat 2,7 mnkr Verksamhetens kostnader 358 mnkr Finansiella kostnader 8,6 mnkr]

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Nothänvisningar har granskats översiktligt.

## Kommun 6

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	7	Materiella anläggningstillgångar (4); Lånekostnader (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2);
Värderings- och klassificeringsfel	2	Skatteintäkt (1); Markexploatering (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Detta avsnitt innehåller ingen allmän hänvisning till normgivande organ eller lagstiftning.

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer att informationen i årsredovisningen ger en relevant och rättvisande bild av verksamheten. ...

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med den kommunala redovisningslagen. Vi anser att årsredovisningen i allt väsentligt följer lag och god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Avsteg från RKR 4:2. ”Detta avsteg beskrivs på ett tydligt sätt i årsredovisningen”  
[Den tydliga beskrivningen lyder enligt följande: ”Kommunen har detta år använt SKL,cirkulär 09:10 vilket är ett avsteg”]

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Granskningen omfattar uttryckligen även noter

## Kommun 7

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	11	Kassaflödesrapport (1); Materiella anläggningstillgångar (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (1); Balanskravsutredning (2); Lånekostnader (2); Avsättningar (3); Hyra/leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Materiella anläggningstillgångar (1); Avsättningar (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunen följer Lagen om kommunal redovisning (1997:+14) och de rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning (RKR) ger ut och tillämpar gällande praxis inom nästan alla områden”

[Tillämpar en 13:1 Hyres -/Leasingavtal följer ej heller 10.1 Avsättningar fullt ut. Motiverar ej]]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi anser att resultaträkningen och balansräkningen ger en rättvisande bild av resultat och ställning 2008.”

### *Övriga anmärkningar*

Vissa **investeringar** har enligt vår åsikt närmast karaktären av underhåll

Hos X finns, liksom föregående år, tillgodohavanden som inte upptagits i balansräkningen (3,8 mkr)

Bland förutbetalda kostnader finns en post på ca 50 tkr som avser 2008 [?]

Bland förutbetalda intäkter finns knappt 6,5 mkr avseende oförbrukade bidrag från

Migrationsverket och Socialstyrelsen. **Bedömning om posternas verkliga storlek saknas.**

[Resultat efter finansnetto är -1 198 tkr]



## **Komrev/PWC**

Antal och typ av reviderade organisationer: 22 kommuner, 1 landsting.

### **Kommun 1**

#### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplyningsfel	10	Sammanställd redovisning (1); Kassaflödesrapport (1); Skatteintäkter (1); Materiella anläggningstillgångar (2); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (4); Lånekostnader (1)
Värderings- och klassificeringsfel	4	Immateriella tillgångar (1); Pensionsförpliktelser (1); Markexploatering (1); Hyra/Leasing (1)

#### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”För kommuner gäller Lagen om kommunal redovisning (KRL) samt den normgivning som lämnats av Rådet för kommunal redovisning (RKR). I de fall redovisningen avviker kommenteras detta nedan.” [Man anger sedan att man avviker från RKR 10.1 Avsättningar och ansvarsförbindelser (avseende deponi) samt RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal. Skäl anges inte]

#### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Kommunen följer i allt väsentligt god redovisningssed som den kommer till uttryck i den kommunala redovisningslagen (KRL) och uttalanden från Rådet för kommunal redovisning...

Vi bedömer att det egentligen endast finns två klara avvikelser från god sed, nämligen vad gäller avsättningar och ansvarsförbindelser samt redovisning av hyres-/leasingavtal.”

#### *Övriga anmärkningar*

Mindre avvikelser från RKR 11.1 samt redovisning av exploateringsredovisning

Sammanställd redovisning:

Stiftelserna ej konsoliderade

Saknar tilläggsupplysningar och noter

Redogör ej för kommunkoncernen som helhet i anslutning till kommentarer om kommunens verksamhet och ekonomi

#### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Kommunens BR och RR omfattar tillräckligt med noter. Bilagor/specifikationer finns i tillräckligt omfattning. Vi bedömer att det är mycket god ordning beträffande dessa.

## Kommun 2

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	18	Kassaflödesrapport (2); Materiella anläggningstillgångar (4); Lånekostnader (1); Avsättningar (7); Hyra/Leasing (4)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Sammanställd redovisning (2); Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (1); Markexploatering (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Ambitionen är att följa den kommunala redovisningslagen och de rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning utger” ... Nedan lämnade kommentarer till de redovisningsprinciper som kommunen använt samt avvikelser jämfört med lagstiftning och rekommendationer” [Avviker från RKR 11.1 materiella anläggningstillgångar då historisk information saknas för att kunna uppfylla upplysningskraven, följer inte heller Vattentjänstlagens krav på särredovisning]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer att årsredovisningen i allt väsentligt redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen.”

Lite längre ned skriver man:

”Vi bedömer att balansräkningen till stor del ger en rättvisande bild av tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder. Det är fortfarande stora problem med anläggningsredovisningen och det gör att det inte är möjligt att med fullständig säkerhet uttala sig om balansräkningen ger en helt rättvisande bild”

### *Övriga anmärkningar*

Det finns differenser motsvarande 776 tkr avseende interna poster.

Stora problem med anläggningsredovisningen

Noten för mark, byggnader och tekniska anläggningar saknar belopp för de olika typerna av anläggningar. Noter lämnas ej i enlighet med RKR 11.1

Nedskrivningar har ej gjorts, bland annat finns det ett nedskrivningsbehov på ca 13 mkr [!] för inventarieinköp tidigare år som redovisats som investeringar, men som borde ha bokförts direkt i driftsredovisningen. [Resultat 5 391 tkr, Verksamhetens kostnader 772 351 tkr]

Exploateringsfastigheter redovisas fortfarande som anläggningstillgångar

Det föreligger risk att man gör avskrivningar på redan färdigavskrivna objekt (kan vara en förklaring till differens mellan anläggningsregister och redovisning)

Avvikelser från gängse avskrivningstider för fastigheter

Ej tillräcklig avsättning gjord för deponi

I avsnittet redovisningsprinciper kommenteras avvikelser och det finns en tidplan för när en anpassning till gällande regler och rekommendationer ska ske[!]

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 3

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	9	Kassaflödesrapport (1); Materiella anläggningstillgångar (2); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (3); Lånekostnader (1); Avsättningar (2)
Värderings- och klassificeringsfel	4	Skatteintäkter (1); Immateriella tillgångar (1); Markexploatering (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Har ingen sådant avsnitt, däremot ett avsnitt där man i allmänna ordalag redogör för den kommunala redovisningslagen. Där skriver man att:

”I 2008 års bokföring och bokslut har den kommunala redovisningslagens bestämmelser i allt väsentligt tillämpats. Undantag är rekommendationen om redovisning av exploateringstillgångar där kommunen endast tillämpar vissa delar”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed. ...

Kommunens redovisningsprinciper följer god redovisningssed i allt väsentligt. Vissa avvikelser förekommer dock vilka redovisas i rapporten.”

### *Övriga anmärkningar*

**Periodisering** Vi har dock påträffat 4 poster, på totalt 1 mkr som finns skuldbokförda och har belastat 2008 och till viss del tidigare års resultat. Posterna är inte att betrakta som upplupna kostnader eller förutbetalda intäkter. 2008 års resultat skulle ha varit 1 mkr högre om posterna hanterats korrekt i bokslutet. [Redovisat resultat 2,8 mkr]

**Pensionsförpliktelser** Under 2008 har 4,6 mkr återlånats i verksamheten och redovisats som en finansiell anläggningstillgång och långfristig skuld. Detta ger inte en rättvisande bild av den finansiella ställningen enligt vår bedömning. Transaktionerna är interna och skall inte redovisas som tillgång och skuld. Posterna blåser därmed upp balansomslutningen med 4,6 mkr.

I noten till pensionsförpliktelserna framgår som följd av detta inte att hela förpliktelsen är återlånad i verksamheten.

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 4

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	6	Materiella anläggningstillgångar (4); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (1); Lånekostnader (1)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Rättelse av fel (1); Skatteintäkter (1); Immateriella tillgångar (1); Markexploatering (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”... kommun[en] följer den kommunala redovisningslagen på nästan alla punkter. Kommunen har svårt att leva upp till 2 kap 8 § ... Kommunen följer de rekommendationer som lämnats av Rådet för kommunal redovisning eller dess företrädare, förutom rekommendation nr 13 – Redovisning av leasingavtal där det ingår att kommunen har upplysningsplikt om operationella och finansiella leasingavtal” [Ingen förklaring]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

Samtidigt påpekar man att:

”Vi bedömer att delårsrapport och årsredovisning behöver utvecklas ytterligare för att på ett tydligt sätt ge fullmäktige möjligheter att bedöma huruvida god ekonomisk hushållning har uppnåtts eller inte. Detta gäller mål avseende god ekonomisk hushållning ur såväl ett verksamhetsmässigt som finansiellt perspektiv.”

### *Övriga anmärkningar*

Kommunen har använt SKL:s prognos per februari 2009 vilket är ett avsteg från RKR:s rekommendation nr 4.2. En tydlig beskrivning över resultatpåverkan till följd av avsteget saknas. Enligt rekommendationen ska avsteg från rekommendationer anges och resultatpåverkan redovisas.

Brister i anläggningsregistret vilket gör att det med säkerhet ej går att fastställa att alla medtagna tillgångar existerar.

Det finns inga immateriella tillgångar redovisade. Muntliga uppgifter tyder på att det kan finnas tillgångar som felaktigt klassificerats som materiella istället för immateriella. Kommunen bör se över om det finns anläggningstillgångar som ska redovisas som omsättningstillgång (exploateringsfastigheter)

Uppgifter om hyres- och leasingavtal saknas i ÅR

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 5

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	10	Kassaflödesrapport (2); Materiella anläggningstillgångar (3); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (1); Avsättning (4)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Sammanställd redovisning (3); Pensionsförpliktelser (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”[kommunens] årsredovisning är upprättad i enlighet med lagen om kommunal redovisning. Kommunen följer de rekommendationer som lämnats av Rådet för kommunalredovisning och strävar i övrigt efter att följa god redovisningssed men med undantag för pensionsredovisningen.” [Senare påpekar man att man även avviker från RKR 13 om materiella anläggningstillgångar. Inga skäl lämnas]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed. **Redovisningen av pensioner intjänade före 1998 följer dock inte reglerna i KRL varför vi inte kan tillstyrka att årsredovisningen godkänns i denna del.**”

### *Övriga anmärkningar*

Rutiner för mark- och exploateringshantering bör ses över i sin helhet.

Vissa oklarheter vad gäller avsättningar.

Redovisar hela pensionskulden som avsättning

Noten avseende avsättningar till pensioner ej i enlighet med RKR 17

Redovisningsprinciperna bör utvecklas så att principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder tydligt framgår.

Tilläggsupplysningarna innehåller inga upplysningar om särskild avtalspension och visstidspension i enlighet med RKR 2.1

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.

Samtidigt påpekar man i nästa mening att: ”Bilagor och specifikationer till balansräkningens poster bör utvecklas för att ge en tydligare dokumentation kring balansräkningens poster”

## Kommun 6

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	24	Sammanställd redovisning (1); Kassaflödesrapport (2); Byte av redovisningsprincip (1); Materiella anläggningstillgångar (4); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2); Lånekostnader (1); Balanskravet (1); Avsättning (8); Hyra/Leasing (4)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Materiella anläggningstillgångar (1); Markexploatering (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

Allmän beskrivning där man konstaterar att det finns en lag. [Ingen hänvisning till RKR]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Ej gjort omräknat siffror för jämförelseändamål trots ändrat redovisning av avsättning till deponi

Ej gjort nedskrivning av befarade kundförluster (0,4 mnkr). Avvikelsen redovisas inte öppet i årsredovisningens avsnitt ”Redovisningsprinciper”.

Avviker vad gäller tilläggsupplysningar från:

RKR 17 avseende värdering och upplysningar av pensionsförpliktelser. Avvikelsen redovisas inte öppet i årsredovisningens avsnitt ”Redovisningsprinciper”.

RKR 10.1 avseende upplysningar om avsättningar. Avvikelsen redovisas inte öppet i årsredovisningens avsnitt ”Redovisningsprinciper”.

Exploateringsfastigheter redovisas endast delvis som omsättningstillgångar.

Hur förrådsinventarier värderats framgår ej

Bland förutbetalda kostnader/upplupna intäkter finns en bankgaranti för bredband på 1 mnkr. Upplysningar har inte lämnats om att fordran är tvistig.

Felperiodisering av utdelning och räntor mm. motsvarande 217 tkr vilket borde belasta resultatet. Motsvarande post på skuldsidan 18 tkr.

Placerade pensionsmedel fel klassificerade (redovisas som kortfristig fordran istället för kortfristig placering)

Semesterlöneskuld fel värderad (105 tkr för hög)

Avsättning bokförts direkt mot eget kapital 11,4 mnkr. [Redovisat resultat 10 mnkr Verksamhetens kostnader 366 mnkr]

Olikheter i redovisningsprinciper mellan enheter har inte beskrivits. (sammanställd redovisning)

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 7

### *Avvikelse enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	19	Kassaflödesrapport (1); Materiella anläggningstillgångar (3); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (4); Lånekostnader (1); Ansvarsförbindelser (3); Avsättning (3); Hyra/Leasing (4)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Skatteintäkter (1); Immateriella tillgångar (1); Pensionsförpliktelser (1); Markexploatering (2)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunen tillämpar i allt väsentligt den kommunala redovisningslagen, rekommendationer från Sveriges Kommuner och Landsting samt Rådet för kommunal redovisningsrekommendationer (RKR). Undantag beskrivs under avsnitt periodisering.”

[Avsteg från RKR 4.2 Redovisning av skatteintäkter]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Mindre brister vad gäller lagerredovisning Hjälpmedelscentralen  
Projektredovisning kan utvecklas

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.

Skriver sedan även att:

”Vi bedömer att årsredovisningen i allt väsentligt lämnar information om tillämpade redovisningsprinciper och lämnar tilläggsupplysningar i tillräcklig omfattning (se bilaga)”  
[bilagan finns ej med ]

## Kommun 8

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	11	Materiella anläggningstillgångar (3); Immateriella tillgångar (6); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2);
Värderings- och klassificeringsfel	4	Skatteintäkter (1); Pensionsförpliktelser (1); Markexploatering (2)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”... kommun[en] följer Lagen om kommunal redovisning och rekommendationer som lämnats av Rådet för Kommunal redovisning, RKR, på alla punkter utom några, vilka framgår enligt nedan”

[Redovisar sedan avsteg från RKR 4.1 Redovisning av skatteintäkter; RKR 11 Materiella anläggningstillgångar; RKR 10. Avsättningar. Anger inga principiella skäl annat än Rättvisande bild avseende RKR 4.2]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer att årsredovisningen i allt väsentligt, med **undantag av pensionsredovisningen** i balans- och resultaträkningen, uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god sed.”

### *Övriga anmärkningar*

Redovisning av pensioner (fullfondering) Resultatpåverkan 41 mkr

Redovisning av skatteintäkter 4.2 Februariprognos anledning försiktighetsprincipen [i ÅR hänvisar man dock till rättvisande bild]. Resultatpåverkan 10,8 mkr. Revisionen har inget att invända.

Kostnadsför ibland inventarier anskaffade för mer än 20 tkr

Gör ej avskrivningar på gator och belysning som ingår som del i exploatering

Nuvärdeberäknar ej avsättning till deponi RKR 10.1

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning.



## Kommun 9

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	5	Rättelse av fel (1); Materiella anläggningstillgångar (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (1); Lånekostnader (1); Hyra/Leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Rättelse av fel (1); Immateriella tillgångar (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och i överensstämmelse med den kommunala redovisningslagen. Avsteg från den kommunala redovisningslagen sker dock när det gäller kravet på systemdokumentation...”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Mindre differens avseende leverantörsskulder

Exploateringsfastigheter redovisas både som omsättnings- och som anläggningstillgångar

Upplysningar saknas avseende:

RKR 2.1 Särskild avtalspension och visstidspension, upplysning om antalet visstidsförordnanden och de särskilda villkor som kan leda till betydande ekonomiska konsekvenser

RKR 15.1, Redovisning av lånekostnader, uppgift om att huvudmetoden tillämpas saknas.

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning. [Trots att man på andra ställen påpekar att noter saknas]

## Kommun 10

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	19	Materiella anläggningstillgångar (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (6); Balanskravet (2); Avsättningar (6); Hyra/Leasing (4)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Skatteintäkter (1); Markexploatering (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”.. kommun[en] följer den kommunala redovisningslagen och Rådet för kommunal redovisnings rekommendationer med undantag av att fakturerade anslutningsavgifter intäktsförs omedelbart vilket innebär att periodisering inte görs.”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi har granskat ett utkast till årsredovisning som innehåller flera både oklarheter och felaktigheter, felskrivningar och andra redigeringsbrister. Man är inte konsekvent avseende begrepp, definitioner och klassificeringar. ... Ovan nämnda brister är ofta hänförliga till redovisning av kommunens anläggningstillgångar samt exploateringar (omsättningsgångar i balansräkningen). Men de påverkar och redovisas också i både text/analys, balansutredning, resultaträkning, kassaflödesanalysen, noter samt investeringsredovisning

Vi bedömer att årsredovisningen i övrigt och i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed. Följsamheten till gällande kommunal redovisningslag och rekommendationer från RKR (Rådet för kommunal redovisning) är god [!], men bör förbättras avseende periodisering av anslutningsavgifter och tilläggsinformation avseende pensionsåtaganden. ...”

Vi bedömer att årsredovisningen i all väsentlighet redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen.”

Senare påpekar man att:

”Analysen av årets resultat och den ekonomiska ställningen ger därför inte fullt ut en rättvisande bild”

Under rubrikerna Resultaträkning respektive Balansräkning skriver man emellertid att:

”Vi bedömer att resultaträkningen ger en i allt väsentligt rättvisande bild över årets resultat”.

”Vi bedömer att balansräkningen i allt väsentligt ger en rättvisande bild av tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital”

[Frågan är om man tillstyrker eller avstyrker fastställandet av årsredovisningen?]

### *Övriga anmärkningar*

Det finns en råbalansdifferens på 19 tkr

Noterna 1 och 2 särredovisar inte tydligt reaförluster och reavinster samt försäljningar av anläggningstillgångar eller vinster och förluster i exploateringsverksamheten.

Anslutningsavgifterna periodiseras ej

Mindre diffar avseende leverantörsskulder

Aktieinnehav felvärderade med 7 mkr. Vissa underlag saknas. [Obs årets resultat är 5,7 mkr, finansiella kostnader är 12,7 mnkr, Verksamhetens kostnader är 528,5 mnkr]

Noter och tilläggsinformation kan förbättras avseende pensionsåtaganden.

Innehåller en checklista där man prickar av efterlevnaden.

Av denna framgår brister i efterlevnaden av:

RKR 2.1

RKR 7.1

RKR 10.1

RKR 11.1

RKR 12.1

RKR 17

**Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Påpekar uttryckligen att noterna avseende pensionsåtaganden kan förbättras. [se även kommentarer ovan]

## Kommun 11

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	8	Kassaflödesrapport (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (5); Balanskravet (2)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Materiella anläggningstillgångar (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Den kommunala redovisningen regleras i den kommunala redovisningslagen. Därutöver har Rådet för kommunal redovisning utfärdat rekommendationer om vad som kan anses som god redovisningssed för kommuner. Avsteg från rådets principer redovisas särskilt.”

[Anger att man avviker helt eller delvis från RKR 11.1 Materiella anläggningstillgångar, RKR 13 Hyres-/Leasingavtal samt RKR 2 Särskild avtalspension och visstidsförordnande. Inga skäl anges. ]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Årsredovisningen bedöms i stort uppfylla kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad i enlighet med den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed.”

Lite längre ned skriver man:

”Granskningen visar att kommunen i vissa avseende avviker från god redovisningssed...”

### *Övriga anmärkningar*

Ett antal poster har bokförts som investering ar under året fast de har karaktären av reparation och underhåll och därmed borde ha kostnadsförts.

Bristfälliga tilläggsupplysningar vad gäller fastigheter (årets förändring ej specificerat)

Tilläggsupplysningar saknas för maskiner och inventarier, likaså not för eget kapital och långfristiga skulder.

Sammanställd redovisning saknas i ÅR, redovisas i separat dokument. Tilläggsupplysningar måste utvecklas till den sammanställda redovisningen

Avvikelser har noterats i fråga om;

1. Sammanställd redovisning
  2. Leasingavtal redovisas inte i enlighet med rekommendation
  3. Tidpunkt för avskrivningar på nyinvesteringar
  4. Kommunrådets pensionsförmåner
  5. Exploateringsmark redovisas som anläggningstillgång
  6. Löner och övriga löneförmåner avseende december redovisas enligt kontantmetoden
- De fyra första avvikelserna anges öppet i avsnittet om redovisningsprinciper

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Påpekar att vissa notupplysningar saknas [se ovan]

## Kommun 12

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	15	Materiella anläggningstillgångar (6); Lånekostnader (2); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (5); Avsättningar (2)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Skatteintäkter (1); Markexploatering (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”... kommun[en] följer den kommunala redovisningslagen förutom när det gäller anslutningsavgifter, som har bokförts som inkomst i investeringsredovisningen enligt av kommunfullmäktige fattat beslut”

[Framgår, dock utan hänvisning eller skäl, att man inte följer RKR 4.2 Redovisning av skatteintäkter, resultateffekt 2,2 mnkr, Redovisat resultat 17,4 mnkr]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed”

### *Övriga anmärkningar*

Inga

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning

## Kommun 13

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	13	Materiella anläggningstillgångar (9); Lånekostnader (1); Avsättningar (3)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Pensionsförpliktelser (2); Markexploatering (2); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Bokslutet och årsredovisningen är upprättad enligt kommunal redovisningslag och god redovisningssed. På några punkter där kommunernas praxis är oenhetlig, följer redovisningen inte fullt ut rekommendationer från normgivande organ. Dit hör redovisningen av anslutningsavgifter, exploateringsredovisning och dokumentation av redovisningssystem, se vidare nedan”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt – **dock med undantag av redovisad extra pensionsavsättning om 9,2 mkr, totalt 41,9 mkr** – uppfyller kravet på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

I likhet med tidigare år redovisas anslutningsavgiften som en inkomst i investeringsredovisningen vilket avviker från gällande föreskrifter. [netto-redovisning]  
Redovisning av pensioner följer ej blandmodellen  
Nothänvisning angående materiella tillgångar ej korrekt. Enligt KRK:s uttalande 2002:9 [?] ska man i tilläggsupplysningar specificera balansposten även på anskaffningsvärden och ackumulerade avskrivningar/nedskrivningar samt årets värdeförändring  
Kommunen saknar i dagsläget en komplett beskrivning över redovisningssystemet

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Kommenterar att det saknas vissa notupplysningar [se ovan]

## Kommun 14

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	11	Byte av redovisningsprincip (2); Materiella anläggningstillgångar (2); Immateriella tillgångar (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (4); Lånekostnader (2);
Värderings- och klassificeringsfel	4	Pensionsförpliktelser (1); Markexploatering (2); Lånekostnader (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”... kommun[en] följer, med några undantag Lagen om kommunal redovisning (KRL) och de rekommendationer som har lämnats av Rådet för kommunal redovisning (RKR).

[Den enda avvikelse som redovisas är att man inte gjort någon fullständig dokumentation av redovisningssystemet. Inga skäl anges. Vidare säger man sig följa RKR 13.1 när man använder Ekonomistyrningsverkets prognos [!] för den definitiva slutavräkningen av skatteintäkter]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Kommunen avviker från god redovisningssed vad avser dokumentation av redovisningssystem

Redovisning av internränta påverkar resultatet positivt med 2,0 mnkr [Redovisat resultat 32,9 mnkr Finansiella intäkter 11,3 mnkr]

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Att noter finns i tillräcklig omfattning, även om viss avvikelse från god redovisningssed vad avser tilläggsinformation förekommer (systemdokumentation och beskrivning av tillämpade redovisningsprinciper)

## Kommun 15

### *Avvikelse enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	16	Kassaflödesrapport (2); Materiella anläggningstillgångar (2); Lånekostnader (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (7); Avsättningar (3); Hyra/Leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Pensionsförpliktelser (1); Markexploatering (2); Anslutningsavgifter (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunens redovisning följer Lagen om kommunal redovisning. Kommunen följer i huvudsak de rekommendationer som ges av Rådet för Kommunal Redovisning. Avvikelse från rekommendationer har gjorts i de fall vi bedömt att redovisningen härigenom blivit mer rättvisande”

[Sådana exempel är att: nästkommande års amortering för upptagna och utlämnade lån redovisas som långfristiga skulder respektive tillgångar, att avskrivningar påbörjas med ett års förskjutning, att all leasing hanteras som operationell, att anslutningsavgifter vissa år redovisas som driftintäkter och andra år som investeringsinkomster samt att exploateringsverksamhetens inkomster och utgifter redovisas direkt mot balansräkningen samt att timlöner ej periodiseras. På vilket sätt detta innebär att redovisningen blir mer rättvisande anges ej]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen **i stort sett** uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed. **Vid några tillfällen avviker X kommun dock mot vad som betraktas som god redovisningssed.**”

### *Övriga anmärkningar*

Anger ej orsak till avvikelse av redovisning av exploateringsverksamhet.

Upplysningar avseende materiella anläggningstillgångar uppfyller ej RKR 11

Avsättning till deponi uppfyller ej RKR 10

Upplyser ej om hur man hanterar lånekostnader enligt RKR 15

Uppfyller ej de nya kraven angående redovisning av pensionsförpliktelser (upplysningar)

Kommunens sk ”fallskärmsavtal” finns inte redovisade (orsak uppges ej)

Med undantag av ovanstående bedömer vi att kommunen på ett öppet sätt redovisar vilka avvikelser som görs gentemot vad som kan betraktas som god redovisningssed.

Felaktig värdering av utdelning som återgått. Innebär att det egna kapitalet i X kommun är 1,5 mnkr för högt.

Vi ser det som extra angeläget att X kommun anpassar sin redovisning till att följa god redovisningssed vad gäller nedanstående punkter:

avskrivningar ska påbörjas när tillgången tas i bruk

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Se kommentarer ovan



## Kommun 16

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	14	Kassaflödesrapport (2); Materiella anläggningstillgångar (3); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (3); Avsättningar (5); Hyra/Leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	3	Materiella anläggningstillgångar (1); Pensionsförpliktelser (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen har i huvudsak skett enligt god redovisningssed – i överensstämmelse med den nya [!] redovisningslagen för kommuner”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Avsättning pensionsförpliktelser. Kommunen följer inte redovisningslagen när det gäller redovisning av intjänade pensionsförpliktelser.

Avskrivningar. För kommunens materiella anläggningstillgångar påbörjas avskrivningar året efter investeringarnas färdigställande. Enligt god redovisningssed ska avskrivning påbörjas då anläggningen tas i bruk (RKR nr 11)

Löner för timanställdas tid och ob-ersättningar periodiseras inte.

Leasing. Vid redovisning av tecknade leasingavtal ska enligt rekommendation nr 13.1 framtida leasingåtaganden redovisas som en tilläggsupplysning. Vad som ska tillföras redovisningen av leasingavtal är de hyreskontrakt på blockhyror som finns med bolag X Exploateringstillgångar. I redovisningen framgår ej hur exploateringstillgångarna är klassificerade och värderade.

Borgensåtagande. Kommunens redovisning av borgensåtaganden ska specificeras i en bokslutsbilaga enligt referensgruppens anvisning nr 9.

Avsättningar. Inte gjort avsättning för utbyggnaden av den sk. Citybanan, trots att avtal har tecknats.

Långfristiga fordringar. Lån till föreningar där avsikten ej verkar vara att dessa ska återbetalas (5 mnkr)

Leverantörsreskontra inte avstämd mot leverantörsskuldena

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Noter finns i tillräcklig omfattning

## Kommun 17

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	1	Byte av redovisningsprincip (1)
Värderings- och klassificeringsfel	4	Markexploatering (2); Pensionsförpliktelser (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”...kommun[en]s redovisning upprättas enligt kommunallagen och enligt kommunala redovisningslagen samt följer anvisningar och rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning (RKR). I vissa fall, där praxis inte är enhetlig, görs vissa avsteg från rekommendationerna från normgivande organ”

[De avsteg sin öppet redovisas är pensionsredovisningen och RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal, Av redovisningsprinciperna framgår det också implicit att man avviker från RKR 11.1 Materiella anläggningstillgångar, då nettoredovisning tillämpas]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer att årsredovisningen *i all väsentlighet* redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen. Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt – **dock med undantag av redovisad extra pensionsavsättning om 5 mkr, totalt 35 mkr** – uppfyller kravet på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Vi rekommenderar att man även kompletterar med en prognos för färdigställandet och jämförelse med föregående år enligt KLR 4:2 (Investeringsredovisning)

Vi bedömer att resultaträkningen ger in i allt väsentligt rättvisande bild över årets resultat och konstaterar att kommunen i huvudsak följer gällande principer, råd och anvisningar som gäller för den kommunala redovisningen.

Vi har noterat ett antal mindre poster som vi bedömer som tveksamma huruvida dessa ska ingå i investeringsredovisningen.

Enlig uppgift saknas fastställda beloppsnivåer för hur kostnader respektive intäkter ska redovisas/periodiseras...

Avsteg från blandmodellen: Vill dock uppmärksamma på att kommunen i bokslutet för 2008 till en mindre del frångått denna princip, och redovisar 5 mkr som en extra avsättning.

Hyresavtal för lokaler klassas som operationell leasing även om de har en hyrestid överstigande 3 år. Bör hanteras i enlighet med RKR 13.1

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Har granskat att noter finns i tillräcklig omfattning

## Kommun 18

### *Avvikelse enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	12	Sammanställd redovisning (1); Kassaflödesrapport (3); Materiella anläggningstillgångar (4); Lånekostnader (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (3);
Värderings- och klassificeringsfel	6	Sammanställd redovisning (3); Skatteintäkter (1); Markexploatering (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen har skett enligt god redovisningssed och i huvudsaklig överensstämmelse med den kommunala redovisningslagen och Redovisningsrådets [!] anvisningar”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed. **Vi har dock noterat vissa poster som vi anser borde ha belastat resultatet med c:a 1,1 Mnkr.**”

### *Övriga anmärkningar*

Lön som utbetalas i efterskott bokförs enligt kontantprincipen

Pensionsåtaganden för förtroendevalda bör bokas upp under ansvarsförbindelser enligt RKR 2.1

Redovisning av leasingavtal enligt RKR 13.1

Uttalande om redovisning av privata medel

Osäkra kundfordringar är felklassificerade. Borde belasta resultatet med 0,8 Mnkr.

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Har granskat att noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 19

### *Avvikelse enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	6	Kassaflödesrapport (1); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2); Lånekostnader (1); Avsättningar (1); Hyra/Leasing (1)
Värderings- och klassificeringsfel	6	Sammanställd redovisning (3); Pensionsförpliktelser (1); Markexploatering (1); Lånekostnader (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”I ... redovisning och bokslut för 2008 har den kommunala redovisningslagen tillämpats. Kommunen följer de rekommendationer som lämnats av Rådet för kommunal redovisning (RKR) eller dess företrädare”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed”

### *Övriga anmärkningar*

Avviker från 2.1 innefattar ej pensionsförbindelser till förtroendevalda [Vilket enligt ÅR berör 13 personer, ingenting nämns om belopp]

Avviker från 13.1 redovisar ej mark och fastigheter som omfattas av rekommendationen

Avviker från 17 Lämnar ej upplysningar om tillämpade beräkningsgrunder för KPA-Plan.

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Har granskat att noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 20

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	13	Materiella anläggningstillgångar (3); Lånekostnader (2); Pensionsförpliktelser och pensionsmedel (2); Hyra/Leasing (4); Balanskravet (2)
Värderings- och klassificeringsfel	2	Pensionsförpliktelser (2);

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunen bedömer att tillämpliga rekommendationer enligt Rådet för Kommunal Redovisning följs med några smärre undantag enligt nedan.”

[Det avsteg som redovisas gäller lagens krav avseende pensionsredovisning enligt blandmodellen]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen, **med undantag för redovisningen av kommunens pensionsåtagande**, i all väsentlighet redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen. Med samma undantag, bedömer vi vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Inkonsekvens vad gäller hanteringen av effekten av fullfonderingsmetoden (påverkar res med 26,6 mnkr)

Exploatering bland anläggningstillgångar

Aktiverar och skriver av leasade tillgångar på 5 år trots att leasingperioden i vissa fall endast är 3 år.

Periodiserar icke väsentliga belopp

Brister i noter vad gäller finansieringsanalysen

Differens mellan kommunens och bolagens uppgifter om interna lån!

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Har granskat att noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 21

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	9	Kassaflödesrapport (1); Rättelse av fel (2); Materiella anläggningstillgångar (1); Lånekostnader (2); Avsättningar (3)
Värderings- och klassificeringsfel	5	Markexploatering (2); Lånekostnader (1); Avsättningar (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Den kommunala redovisningen regleras av lagen om kommunal redovisning (SFS 1997:614). Därutöver lämnar Rådet för kommunal redovisning (RKR) anvisningar och rekommendationer för kommunsektorns redovisning.

I enlighet med Rådet för kommunal redovisning skall tilläggsupplysningar lämnas för hur tillämpning sker av vissa principiellt viktiga rekommendationer. Nedan sker kommentarer i enlighet med detta. I de fall något avsteg helt eller delvis sker mot ovan nämnda regelverk kommenteras detta också nedan. Vikiga övriga redovisningsprinciper kommenteras också.”

[Det avsteg som anges öppet med hänvisning gäller RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal.]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Kommunen avviker från god redovisningssed enligt följande:

RKR:s rekommendation nr 13:1 ”Redovisning av leasingavtal. Avvikelsen redovisas öppet i Årsredovisningens avsnitt ”Redovisningsprinciper” Samtliga leasingavtal har klassificerats som operationella leasingavtal

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Har granskat att noter finns i tillräcklig omfattning.

## Kommun 22

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	8	Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (6); Lånekostnader (1);
Värderings- och klassificeringsfel	3	Markexploatering (1); Avsättningar (1); Hyra/Leasing (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Kommunen följer i huvudsak den kommunala redovisningslagen (KRL), samt de rekommendationer som lämnats av Rådet för kommunal redovisning.”

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Vi bedömer vidare att årsredovisningen i allt väsentligt uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed.”

### *Övriga anmärkningar*

Årets kassaflöde redovisas efter förändringen av likvida medel

### **Uttalanden om noter och tilläggsupplysningar:**

Har granskat att noter finns i tillräcklig omfattning.

## Landsting 1

### *Avvikelser enligt praxisundersökningen.*

Avvikelse	Antal	Kommentar:
Upplysningsfel	8	Sammanställd redovisning (1); Materiella anläggningstillgångar (1); Immateriella tillgångar (2); Avsättningar (4);
Värderings- och klassificeringsfel	5	Sammanställd redovisning (2); Skatteintäkter (1); Lånekostnader (1); Pensionsförpliktelser (1)

### *Kommunens beskrivning av redovisningsprinciper*

”Redovisningen i kommuner och landsting regleras av kommunallagen och kommunal redovisningslag (KRL). Därutöver lämnar Rådet för kommunal redovisning (RKR) anvisningar och rekommendationer för kommun- och landstingssektorns redovisning.

X följer dessa lagar och rekommendationer. Avvikelser har skett 2008 från föreskrifterna avseende leasing (RKR 13.1), avsättningar (RKR 10.1), lånekostnader (RKR 15.1) och skatteintäkter (RKR 4.2). Orsak till dessa avvikelser redovisas under respektive rubrik. ”

Orsaker:

13.1 Bedöms ej utgöra väsentlig post

10.1 Stort antal avsättningar, grupperats inom olika verksamhetsområden

15.1 Inga externa lån [Räknar med ränta trots att man inte har externa lån. Räntesats 3 %]

4.2 Den kraftiga nedjusteringen [försiktighet?]

### *Revisorernas övergripande kommentar till följsamheten*

”Sammanfattande bedömning av regionens redovisning är att bokslutet i allt väsentligt ger en rättvisande bild av resultat och ställning...”

### *Övriga anmärkningar*

”Årsredovisningen är inte färdig varför någon granskning av den ännu inte utförts”



### 3. Analys

Utformningen av granskningsrapporterna varierar högst väsentligt. Olika praxis inom olika byråer är en förklaring, men även inom en och samma byrå, förekommer det stora variationer i struktur och innehåll. Även de sakkunniga revisorernas förmåga och eller vilja att upptäcka och påpeka fel och avvikelser varierar kraftigt.

Jämfört med den studie som genomfördes avseende sakkunnigas granskningsrapporter av 2003 års bokslut, förefaller det ändå generellt som om revisorerna påpekar avvikelser i högre omfattning än tidigare.

De fel och avvikelser som påpekas är delvis, men inte alltid, samma avvikelser och fel som framkom i RKR:s praxisstudie. Detta indikerar att antalet fel och avvikelser förmodligen är ännu fler än vad som framkom av RKR:s praxisundersökning.

Fokus i granskningsrapporterna förefaller ligga på avvikelser av värderings- och klassificeringskaraktär. Det är endast i undantagsfall som upplysningsfel påpekas. Trots detta hävdar man i 26 av granskningsrapporterna att man även granskat noter och tilläggsupplysningar. Endast i 4 fall anmärker man explicit på brister i notapparaten, vilket är anmärkningsvärt med tanke på att kommunerna och landstingen i urvalet i genomsnitt saknar över 12 obligatoriska upplysningar!

Vad gäller värderingsfel, så är det ibland svårt att bedöma hur stora dessa är. I vissa fall framgår det emellertid hur stor påverkan avvikelsen har på resultat och ställning. Av dessa fall man konstatera att fel som klart överstiger 1 % av verksamhetens kostnader, och som i vissa fall skulle radera ut hela årets resultat, inte betraktas som väsentliga! Ingen hänsyn verkar heller tas till den enskilda kommunen/landstingens resultat och finansiella ställning, då man avgör vad som anses vara väsentligt. Inte i något fall har man påpekat att summan av de felaktiga uppgifter som upptäckts inneburit att felen sammantaget betraktas som väsentliga.

Även om många fel och avvikelser påpekas, är det bara i undantagsfall som man i sammanfattningen indikerar att det finns allvarliga brister. I de fall kommuner och landsting inte följer lagens grav avseende pensionsredovisning, brukar Komrev/PWC skjuta in en bisats där man påpekar detta i det allmänna omdömet. Ernst & Young accepterar avsteget utan någon anmärkning i det allmänna omdömet. Att en kommun inte följer lagstiftningens krav avseende (i) att man ska ange skäl till avvikelser från rekommendationer från normgivande organavseende (KRL 1:3) (ii) kraven på systemdokumentation (KRL 2:7) eller för den delen (iii) Vattentjänstlagens krav på särredovisning, har inte föranlett någon anmärkning i de allmänna omdömena.

I några fall förefaller det som om de sakkunniga revisorerna "brottas" med avvägningar mellan professionella normer och en vilja att inte uttryckligen avstyrka fastställandet av årsredovisningen. gäller exempelvis KPMG Kommun 2, Komrev/PWC Kommun 2, Kommun 4 och inte minst Kommun 9.

Sammantaget kan man konstatera en toleransnivå vad gäller avvikelser från lagstiftning och normering är hög. Flera av de avvikelser som noterats gäller bestämmelser som gällt sedan flera år tillbaka. Ändå väljer de sakkunniga revisorerna att avstå från att ge allvarlig kritik i det sammanfattande omdömet. De sakkunniga revisorerna förefaller följaktligen inte göra någon som helst skillnad mellan rena förbiseenden eller systematiska fel.

Även om man inte finner skäl för att avstyrka fastställandet av årsredovisningen kunde man ha varit tydligare i sin kritik, och framförallt undvika att berömma kommuner vars årsredovisningar är behäftade med flera fel och avvikelser (se exempelvis KPMG kommun 1).

## 4. Summering och slutsatser

Studien visar att det fortfarande finns stora brister både vad gäller kommuner och landstings redovisning och granskningen av den. Även om urvalet i denna studie är riktat mot kommuner och landsting som är medvetna att de inte följer rekommendationer och lagstiftningen, varför man måste vara försiktig med att generalisera studiens resultat eller göra några systematiska jämförelser mellan exempelvis byråer, kan man konstatera att det finns en stor variation i de sakkunniga revisorernas förmåga eller vilja att upptäcka och påpeka avvikelser och brister. Detta kan vara en indikation på att kompetensen bland de sakkunniga revisorerna varierar och att den i vissa fall inte är tillräcklig.

Oavsett förmåga att upptäcka fel och avvikelser, förefaller det som om de sakkunniga revisorerna drar sig för att avstyrka fastställandet av en årsredovisning. Detta kan ses som ett uttryck för svaga professionella normer och ett bristande institutionellt tryck på de sakkunniga revisorerna (jfr. Tagesson och Eriksson, kommande).

## 5. Implikationer och förslag

Studien väcker naturligtvis frågan om huruvida dagens system med sakkunnigbiträden fungerar. En möjlighet att öka den institutionella pressen både på de redovisningskyldiga och granskarna/revisorerna, skulle vara att reglera och professionalisera räkenskapsrevisionen.

Oavsett hur man ser på räkenskapsrevisionens ställning kan man på kort sikt vidta ett antal åtgärder:

- Öka kraven utbildning och fortbildning inom extern redovisning och rapportering (exempelvis kan SKYREV ställa högre krav för certifiering, byråerna kan ställa högre krav på sina anställda och kommunerna och landstingen kan ställa utbildnings- och certifieringskrav vid upphandling av revisionstjänster)
- Standardisera delar av sakkunnigrapporterna (åtminstone sammanfattningen) och formalisera hur olika avvikelser ska rapporteras. En sådan standardisering skulle kunnat ge stöd åt de sakkunniga revisorerna i deras rapportering av fel och avvikelser och bidragit till en ökad stringens i granskningsrapporternas språkbruk. Det hade också kunnat bidra till att öka tydligheten för läsaren av granskningsrapporterna.

## Referenser:

Eriksson, O. och Tagesson, T. (2005) "Kan man lita på revisorerna?", *Kommunal ekonomi*, nr 3.

Falkman, P., and Tagesson, T. (2008) "Accrual Accounting Does Not Necessarily Mean Accrual Accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 24, No. 3, pp. 271 – 283.

Tagesson, T., and Eriksson, O. (kommande) "What Do Auditors Do? – Obviously they do not scrutinize the accounting and reporting", *Financial Accountability and Management*