

Revisionsrapport

Granskning av sammanställd redovisning

Linköpings kommun

Jonas Leek
Auktoriserad revisor
Certifierad kommunal
revisor

December 2018

pwc

Innehåll

1.	Sammanfattning.....	2
1.1.	Kontroller	2
1.2.	Rekommendationer	4
2.	Inledning.....	5
2.1.	Syfte och revisionsfrågor	5
2.2.	Revisionskriterier	5
3.	Granskningsresultat.....	6
3.1.	Bakgrund	6
3.2.	Olika redovisningsprinciper	6
3.3.	Kommunens koncernkonto	7
3.4.	Internvinster	7
3.5.	Uppskjuten skatt	8
3.6.	Övriga elimineringar i den sammanställda redovisningen	8
3.6.1.	Presentation i årsredovisningen	9
3.6.2.	Bakgrund	9
3.6.3.	Kommentar	9
3.6.4.	Årsredovisning 2017 sidan 66 - 90	9
3.6.5.	Resultaträkning	9
3.6.6.	Balansräkning	9
3.6.7.	Panter och ansvarsförbindelser	10
3.6.8.	Kassaflödesanalys	10

juu

1. Sammanfattning

PwC har på uppdrag av kommunens förtroendevalda revisorer granskat kommunens sammanställda redovisning för 2017.

Syftet med granskningen är att ge kommunens revisorer ett underlag för sin bedömning av om den sammanställda redovisningen ger en rättvisande bild och om den är upprättad i enlighet med lagens krav om god redovisningssed. Med utgångspunkt från ställda revisionsfrågor lämnas följande sammanfattande revisionella bedömning:

- Lämnar årsredovisningen upplysning om verksamhetens utfall, verksamhetens finansiering och ekonomiska ställning avseende den sammanställda redovisningen 2017?

Vi bedömer att årsredovisningen allt väsentligt lämnar den information som krävs enligt lag och god redovisningssed. I rapporten lyfts ett antal punkter fram där informationsgivningen kan och bör förbättras.

- Är räkenskaperna i allt väsentligt rättvisande avseende den sammanställda redovisningen.

Vi har i vår granskning funnit så stora avvikelser från god redovisningssed att vi inte anser att den sammanställda redovisningen ger en rättvisande bild.

1.1. Kontroller

De sammanställda räkenskaperna är uppställda enligt KRL och även innehåller en finansieringsanalys/kassaflödesanalys. Den kommunala koncernens räkenskaper ska ställas upp jämfört kommunens och jämföras med föregående års siffror.

Kontrollmålet är uppfyllt

Noter finns i tillräcklig omfattning och utgör specifikationer till resultat- och balansräkningsposter. Noter till resultat- och balansräkningens poster ska i årsredovisningen utgöras av specifikationer till resultat- och balansposterna och vara av samma typ som kommunens samt redovisas jämfört dessa

Kontrollmålet är i huvudsak uppfyllt. Förslag på förbättringar återfinns i avsnitt 3.6.1-8

De sammanställda räkenskaperna omfattar de bolag/kommunalförbund som krävs enligt rekommendation RKR 8.2

Kontrollmålet är i huvudsak uppfyllt men vissa koncernföretag omfattas inte av den sammanställda redovisningen, t ex kommunförbund. Vilka dessa är och skälen till varför de exkluderas bör framgå av årsredovisningen.

Konsolideringen omfattar de bolag/kommunalförbund i vilka kommunen har ett betydande inflytande i enlighet med RKR 8.2

Kontrollmålet är i huvudsak uppfyllt men vissa koncernföretag omfattas inte av den sammanställda redovisningen, t ex kommunförbund. Vilka dessa är och skälen till varför de exkluderas bör framgå av årsredovisningen.

Proportionell konsolideringsmetod och förvärvsmetod tillämpas vid konsolideringen

Kontrollmålet är inte uppfyllt. Redovisning av delägda dotterbolag och intressebolag redovisas inte enligt klyvningsmetoden. Vår uppskattning är att tillgångsmassan överskattas med 883 Mkr och skulderna med 576 Mkr.

Beloppen överensstämmer mellan de sammanställda räkenskaperna och de ingående bolagens/kommunalförbundens redovisningar

Kontrollmålet är uppfyllt.

Mellanhavanden inom kommunkoncernen har eliminerats i allt väsentligt

Kontrollmålet är i huvudsak uppfyllt men kommunen borde införa avstämningsrutiner mellan de kommunala bolagen och kommunen som säkerställer att interna transaktioner klassificeras rätt, bokförs i samma period och till rätt belopp.

De sammanställda räkenskaperna upprättats med enhetliga redovisningsprinciper, kommunens redovisningsprinciper ska vara vägledande

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt:

- Nedskrivningsprövningar görs i bolagen med marknadsmässiga avkastningskrav. Detta underskattar tillgångsmassan jämfört med kommunens redovisningsprinciper. Vår uppskattning är att tillgångarna underskattas med 778 Mkr.
- Uppskrivningar görs ibland i bolagen på ett sätt som inte är tillåtet i den kommunala redovisningen. Vår uppskattning är att tillgångsmassan överskattas med 18 Mkr
- Redovisning av delägda dotterbolag och intressebolag redovisas inte enligt klyvningsmetoden. Vår uppskattning är att tillgångsmassan överskattas med 883 Mkr och skulderna med 576 Mkr.
- Internvinster i samband med att nuvarande Linköpings Stadshus AB (SH) bildades 2006-2007 har inte eliminerats på ett korrekt sätt. Vår uppskattning är att tillgångsmassan överskattas med 2 215 Mkr.

I granskningen ingår även att;

Granska förändringar med avseende på vilka enheter som ingår i den sammanställda redovisningen jämfört med föregående år.

Kontrollmålet är uppfyllt, inga förändringar jämfört med föregående år.

Granska hur avyttrade enheter hanterats i konsolideringen med avseende på jämförelseåret

Ej tillämpligt. Inga enheter har avyttrats under året.

Granska att ev. upprättad förvärvskalkyl gjorts i enlighet med RKR 8.2

Ej tillämpligt. Inga enheter har förvärvats under året.

Granska hur hanteringen av skillnader i redovisningsprinciper hanterats. I enlighet med RKR 8.2

Kontrollmålet är ej uppfyllt. Några justeringar görs inte avseende skillnader i redovisningsprinciper.

Granska att kommunen prövat skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper i enlighet med RKR 8.2

Kontrollmålet är uppfyllt. En sammanställd redovisning upprättas.

1.2. Rekommendationer

- Kommunen borde tillse att de ingående balanserna rättas på lämpligt sätt. I samband med detta borde ett förvärvsregister upprättas där samtliga elimineringar som påverkar eget kapital beskrivs, beräknas och dokumenteras.
- Vissa koncernföretag omfattas inte av den sammanställda redovisningen, t ex kommunförbund. Vilka dessa är och skälen till varför de exkluderas bör framgå av årsredovisningen.
- Kommunen borde tillse att rutiner och rapportinstruktioner upprättas så att:
 - Det är möjligt att spåra försäljningar av tillgångar mellan kommunen och bolagen.
 - SH rapporterar årets förändringar och ackumulerade värden avseende nedskrivningar och uppskrivningar.
 - SH rapporterar värden som möjliggör åtminstone en uppskattning av den nödvändiga justeringen av minoriteter och intressebolag.
- Kommunen borde fatta beslut i vilken utsträckning tidigare internvinster behöver utredas ytterligare.
- Kommunen borde införa avstämningsrutiner mellan de kommunala bolagen och kommunen som säkerställer att interna transaktioner klassificeras rätt, bokförs i samma period och till rätt belopp.
- Kommunen borde se över sin årsredovisningsmall och eventuellt komplettera den enligt avsnitten om Presentation i årsredovisningen. En ny redovisningslag träder ikraft 1/1-2019 och arbetet med uppdateringen av mallen kan med fördel samordnas för att täcka in eventuella förändringar som lagen påbjuder.

2. Inledning

I lag om kommunal redovisning regleras externredovisningen för kommuner och landsting. I lagen finns bestämmelser om årsredovisningen. Vidare regleras den kommunala redovisningen av uttalanden från Rådet för kommunal redovisning och i tillämpliga delar av Redovisningsrådet och Bokföringsnämndens normering.

2.1. Syfte och revisionsfrågor

Bakgrund

Revisorerna har bl. a. till uppgift att pröva om räkenskaperna är rättvisande. Inom ramen för denna uppgift bedöms om årsredovisningen är upprättad i enlighet med lag om kommunal redovisning, kapitel 3 – 8. Vidare ska revisorerna enligt kommunalagen 9:9 a bedöma om resultatet enligt årsredovisningen är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om. Kommunen kan även ha egna riktlinjer för årsredovisningens upprättande som ska följas.

Revisionsobjekt är kommunstyrelsen som enligt kommunallagen är ansvarig för årsredovisningens upprättande.

Revisionskontoret har genomfört granskning av årsredovisningen 2017 och önskar stöd i granskningen gällande den sammanställda redovisningen för 2017 inför årsredovisningsgranskningen 2018. Linköpings kommun har ett flertal bolag som konsolideras i redovisningen.

Syftet med granskningen är att ge kommunens revisorer underlag för uttalande om rättvisande räkenskaper avseende den **sammanställda redovisningen** i Linköpings kommun och om årsredovisningen är upprättad i enlighet med lagens krav om god redovisningssed.

Revisionsfrågan

- Lämnar årsredovisningen upplysning om verksamhetens utfall, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen avseende den sammanställda redovisningen?
- Är räkenskaperna i allt väsentligt rättvisande avseende den sammanställda redovisningen?

2.2. Revisionskriterier

Granskningen av årsredovisningen innebär en bedömning av om rapporten följer:

- Kommunallagen (KL)
- Lag om kommunal redovisning (KRL)
- Rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning (RKR)

3. Granskningsresultat

3.1. Bakgrund

Den sammanställda redovisningen ska beskriva hela den kommunala verksamheten i Linköping, dvs både den som bedrivs inom kommunen och den som bedrivs i Stadshuskoncernen (SH). Detta innebär att dessa två redovisningar läggs samman. För att detta ska bli korrekt behöver en del eliminerings/korrigerings göras. Exempel för att redovisningsreglerna inte är likadana i kommunen som i de kommunala bolagen. Därtill måste interna transaktioner elimineras. Skulle inte det göras är det exempelvis mycket lätt att skapa vinster som inte är verkliga genom att sälja en tillgång dyrt till en annan enhet i samma koncern.

3.2. Olika redovisningsprinciper

Den kommunala redovisningen upprättas enligt rekommendationer utgivna av Rådet för Kommunal Redovisning medan redovisningen i SH upprättas enligt K3. Dessa redovisningssystem skiljer sig åt på några väsentliga punkter. Enligt RKR 8.2 ska då redovisningen i de kommunala bolagen justeras före konsolidering.

Nedskrivningsprövning

Enligt K3 ska en nedskrivningsprövning göras när det finns skäl att misstänka att värdet på en tillgång gått ned i värde. Vid denna prövning ska marknadsmässiga avkastningskrav tillämpas. Enligt RKR görs en annan prövning där nedskrivningar bara bokförs om tillgången inte längre kommer kunna användas för det syfte de är tänkta till (så som servicepotential). Enligt årsredovisningen i SH uppgår ackumulerade nedskrivningar till 778 Mkr (exkl uppskjuten skatt). Någon justering för detta görs inte i den sammanställda redovisningen.

Uppskrivningar

Uppskrivningar av materiella tillgångar är inte tillåtet enligt RKR. Enligt årsredovisningen i SH uppgår ackumulerade uppskrivningar till 18 Mkr (exkl uppskjuten skatt). Någon justering för detta görs inte i den sammanställda redovisningen.

Avsättning för pensioner

Enligt RKR ska avsättning för pensioner redovisas enligt den så kallade blandmodellen. I SH redovisas pensionsavsättningar till sina fulla värden. I kommunen tillämpas inte reglerna om blandmodellen varför redovisningen i kommunen och SH bedöms vara i huvudsak likadan.

Redovisning av minoritetsintressen och intressebolag

Enligt RKR ska konsolidering av alla delägda bolag göras med så kallad klyvning. Detta innebär varje rad i resultat- och balansräkningen tas in till kommunens ägarandel. Exempelvis redovisas en fastighet i ett 60%-igt ägt dotterbolag till 60% av fastighetens bokförda värde.

I K3 konsolideras ett dotterbolags varje rad i resultat- och balansräkning i sin helhet. Värdet av minoritetens andel (Tillgångar – skulder) redovisas på egen rad inom SHs egna kapital. I vårt exempel innebär det således att 100% av fastighetens bokförda värde redovisas.

Vidare redovisas intressebolag i K3 enligt den sk kapitalandelsmetoden. Detta innebär något förenklat att koncernens andel intressebolaget egna kapital redovisas på en rad. Således ska en fastighet i ett intressebolag inte redovisas alls i koncernredovisningen.

I den sammanställda redovisningen görs ingen justering för detta. Att beräkna de exakta effekterna av detta är tämligen komplext. Däremot går det att göra en uppskattning baserad på de största delägda bolagen.

Enligt årsredovisningen för SH uppgår minoritetsintressena till 307 Mkr varav 6 Mkr var hänförligt till årets resultat. Detta borde i sin helhet elimineras bort. Vidare överskattas omsättningen och tillgångs- och skuldmassan. I nedanstående tabell görs en skattning av effekterna avseende de större delägda innehaven:

Bolag	Omsättning (Mkr)	Totala tillgångar (Mkr)	Minoritetsandel	Justering omsättning	Justering tillgångar
MSE	234	1 050	49%	115	515
Bixia AB	1 947	952	22%	433	212
Bixia Prowin	5	100	51%	3	51
Utsikt Bredband	153	650	5%	8	33
Gryningsvind	15	147	50%	8	74
Summa	2 354	2 899		566	883

3.3. Kommunens koncernkonto

Kommunen har ett gemensamt koncernkonto för både kommunen och SH. I SH redovisas detta som en fordran på kommunen eftersom bolagen civilrättsligt inte har någon fordran/skuld gentemot banken då kommunen är motpart i avtalet. Av det skälet borde hela kommunkoncernens engagemang redovisas som kassa och bank alternativt skuld till kreditinstitut. Nettningen bedöms vara korrekt hanterad även om det totala saldot är uppdelat på två årsredovisningsrader.

3.4. Internvinster

Bildandet av Stadshus 2

Under 2006 och 2007 förvärvade det nuvarande moderbolaget aktieinnehaven från ett tidigare moderbolag. Dessa förvärvades till betydligt högre värden än de tidigare bokförda. Således uppstod då internvinster. Underlagen för den sammanställda redovisningen 2006 och 2007 har efterfrågats och eftersökts men de verkar inte längre finnas kvar. Däremot finns underlagen för konsolideringen i SH kvar och där går att utläsa hur stora övervärden/internvinster som uppstod i samband med transaktionerna. Dessa borde ha eliminerats i den sammanställda redovisningen och en eliminering verkar ha gjorts 2006 men inte till helt korrekta värden. Därtill verkar inte eliminering gjorts 2007. I SH fanns 2017 kvarvarande övervärden kopplade till denna transaktion bokförda till 3 644 Mkr (exkl uppskjuten skatt). Eftersom dessa uppstått genom en intern transaktion borde de i sin helhet elimineras bort. Den eliminering som har gjorts i den sammanställda redovis-

ningen 2017 uppgår till 1 429 Mkr. Det är därför vår bedömning att de materiella anläggningstillgångarna och det egna kapitalet, på grund av detta, är överskattat med 2 215 Mkr.

Bildandet av Stadshus 2 och de interna transaktionerna har fått samma effekt som om man gjort en uppskrivning av aktiernas värde. Nya redovisningsregler för kommunerna omöjliggör fr o m 2019 uppskrivningar. Det är idag inte helt utrett om dessa regler retroaktivt träffar indirekta uppskrivningar.

Övriga internvinster

Varje år säljs tillgångar mellan kommunen och de kommunala bolagen. Om en sådan försäljning sker till andra värden än de bokförda uppstår en vinst eller förlust som ska elimineras. Effekterna begränsas inte bara till försäljningsåret eftersom det också påverkar anläggningarnas värde och framtida avskrivningar. Att i efterhand spåra och reda ut effekterna av alla sådana internvinster torde vara ett mycket omfattande arbete. Vi vill peka på några situationer som kan ha genererat internvinster. Listan är inte komplett:

- Bildandet av nuvarande Lejonfastigheter 1993. I det fall kommunen förde över fastigheter till ett högre värde än de bokförda i samband med bildandet kan det mycket väl finnas övervärden kvar som borde elimineras bort.
- Försäljningar och bytestransaktioner kopplade till Eddan.
- Försäljningar och markregleringar kopplade till Konsuln.
- Markförsäljning och tillståndsgivning, genomförda och planerade rörande Ebberpark.

3.5. Uppskjuten skatt

På merparten av de elimineringsåtgärder som borde göras borde också uppskjuten skatt beräknas. Vi rekommenderar att dessa beräknas i samband med en eventuell rättelse.

3.6. Övriga elimineringar i den sammanställda redovisningen

1. Eliminering görs av aktier i dotterbolag, vilket bedöms vara korrekt. Enligt kommunens årsredovisning finns endast betydande innehav i form av aktier i Linköpings Stadshus AB. Däremot finns andra koncernföretag som t ex andelar i kommunförbundet. Dessa är inte inkluderade i den sammanställda redovisningen. Om kommunen beslutar att så inte ska ske bör det av årsredovisningen framgå vilka dessa företag är och skälen till att de inte konsolideras. Inga köp eller försäljningar av hel- eller delägda bolag har genomförts under året.
2. Eliminering görs av intern försäljning och inköp. Detta är i princip korrekt. Däremot saknas rutiner för motpartsavstämningar vilket gör beloppets storlek fastställs utifrån kommunens redovisning utan att det verifieras av bolagen. Risk finns därför att en transaktion bokförts av kommunen men inte av bolagen och vice versa.
3. Eliminering görs av interna fordringar och skulder. Däremot saknas rutiner för motpartsavstämningar vilket gör beloppets storlek fastställs utifrån kommunens redovisning utan att det verifieras av bolagen. Risk finns därför att en transaktion bokförts av kommunen men inte av bolagen och vice versa.
4. Eliminering görs av uppskjuten skatt kopplad till övervärdena i SH. Dessa bedöms i huvudsak vara korrekta men de är baserade på de elimineringar som borde göras och inte de som faktiskt är gjorda.

5. Beloppen i den sammanställda redovisningen överensstämmer med kommunens och de ingående bolagens redovisningar.

3.6.1. *Presentation i årsredovisningen*

3.6.2. *Bakgrund*

Bakgrunden till att noter och tilläggsupplysningar behövs är att årsredovisningen som helhet ska ge en rättvisande bild av resultat och ställning.

Enligt RKR:s (Rådet för Kommunal Redovisning) rekommendation nr 8.2 Sammanställd Redovisning ska tilläggsupplysningar lämnas enligt följande:

- 1) Noter till resultat och balansräkningens poster ska i årsredovisningen utgöras av specifikationer till resultat och balansposterna och vara av samma typ som kommunens samt redovisas jämte dessa.
- 2) Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under året ska anges.

3.6.3. *Kommentar*

Vid genomgång av noterna i årsredovisning 2017 sidan 74 – 89 saknas uppgift om punkt två ovan.

3.6.4. *Årsredovisning 2017 sidan 66 - 90*

Nedan presenteras synpunkter och noteringar från genomläsning av noter till resultaträkning, balansräkning och kassaflödesanalys med avseende på vad som är obligatoriska uppgifter enligt RKR och vad som ska redovisas enligt god redovisningssed.

3.6.5. *Resultaträkning*

I resultaträkningen redovisas kommunal fastighetsavgift på egen rad vilket inte är korrekt enligt uppställning i kap 5 Lag om kommunal redovisning. Posten ska ingå i Generella statsbidrag och utjämning och specificeras i not 6. Posten bolagsskatt ska ingå i verksamhetens kostnader och kan/bör specificeras i not 2 vilket innebär att not 11 tas bort. Raden Minoritetens andel i årets resultat bör tas bort i enlighet med diskussionen ovan.

Not 1 – 8 bör kompletteras med uppgift om koncernen likt noterna för balansräkningen och därmed kan not 10 tas bort. Not 9 *Resultaträkningens avvikelse mot budget* kan med fördel redovisas i förvaltningsberättelsen. Not 8 innehåller rad med noll som kan tas bort och bankkostnader kan redovisas som Övriga finansiella kostnader.

3.6.6. *Balansräkning*

Exploateringsfastigheter ska ingå i posten *Lager och förråd m m* och specificeras i not där värdet på exploateringsfastigheterna ska avse försäljningsvärde på tomtmarken. Befintlig not 16 avser redovisning av exploateringsverksamhet vilket ska ingå i årsredovisningen men inte behöver koppas till denna balanspost.

Till kassa och bank ska upplysning lämnas om ev ej nyttjad checkkredit.

Not 20 *Avsättningar för pensioner* saknar uppgift om koncernen. Noten bör kompletteras och justeras för att uppfylla de krav på redovisning som RKR anger, se Rekommendation 7.1 *Upplysningar om pensionsmedel och pensionsförpliktelser*.

I noten framgår att nästa års utbetalningar redovisas som kortfristig skuld vilket inte erfordras och framöver bör denna fördelning tas bort.

Not 21 *Övriga avsättningar* innehåller avsättning för deponi och till detta bör upplysningar lämnas med en beskrivning samt vilka antaganden som har använts m m.

Not 23 *Investeringsbidrag* innehåller uppgift om *återstående antal år (vägt snitt)* för gatukostnadsersättningar motsvarande uppgift bör även finnas för skuld investeringsbidrag.

3.6.7. *Panter och ansvarsförbindelser*

Not 27 Förmögenhet i stiftelser förvaltade av kommunen – dessa redovisas inom linjen. Upplysningen är viktig och bör vara med i årsredovisningen men på annan plats.

Not 25 – 27 bör kopplas till två rubriker d v s panter och ansvarsförbindelser.

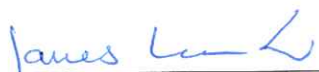
Upplysning om soliditeten kan med fördel redovisas i förvaltningsberättelsen.

Not om leasing saknas men uppgifterna finns medtagna som *Övriga tilläggsupplysningar* innan *Redovisningsprinciper och upplysningar*. Rekommendationen är att flytta detta till egen not som redovisas efter noten om Panter och ansvarsförbindelser.

3.6.8. *Kassaflödesanalys*

Not 29 *Nettoinvesteringar i immateriella anläggningstillgångar* behövs inte då uppgiften utan svårigheter kan läsas i not 12 *Immateriella anläggningstillgångar*. Detta gäller även not 31 och 32 som även bör rensas avseende noll-rader. Not 33 *Kassaflödesanalysens avvikelse mot budget*, överväg om denna uppföljning kan redovisas på annan plats i förvaltningsberättelsen se även not 9 ovan.

2018-12-19



 Jonas Leek
 Auktoriserad revisor
 Certifierad kommunal revisor

 Ingrid Setterberg
 Revisor