

Revisionsrapport

Granskning av hantering av leasing

Tyresö kommun

Jenny Nyholm
Carin Hultgren
Certifierad kommunal
revisor

September 2017

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattande bedömning	2
2.	Inledning	4
2.1.	Bakgrund	4
2.2.	Revisionsfråga	4
2.2.1.	Kontrollmål och revisionskriterier	4
2.3.	Revisionsmetod och avgränsning.....	4
3.	Utgångspunkter	5
3.1.	Rådet för kommunal redovisning (RKR) 13.2.....	5
3.1.1	Finansiell leasing.....	5
3.1.2	Operationell leasing	6
4.	Granskningsresultat	7
4.1.	Rutiner och ansvar för hantering av leasing	7
1.1.1	Iakttagelser	7
1.1.1.1	Bedömning av kontrollmål	7
4.2.	Förteckning över leasingavtal	8
1.1.2	Iakttagelser	8
1.1.2.1	Bedömning av kontrollmål	8
4.3.	Redovisning i enlighet med RKR 13.2	8
1.1.3	Iakttagelser	8
1.1.3.1	Bedömning av kontrollmål	9

1. *Sammanfattande bedömning*

PwC har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tyresö kommun genomfört en granskning av den interna kontrollen avseende hantering av leasing med bäring på rutiner och redovisning.

Granskningen syftar till att besvara följande revisionsfråga:

- *Är rutinerna kring hyres-/leasingavtal ändamålsenliga och säkerställer hanteringen en tillräcklig intern kontroll?*

Efter genomförd granskning gör vi den sammanfattande bedömningen att kommunstyrelsens rutiner inte är ändamålsenliga och att den interna kontrollen inte är tillräcklig avseende hantering av hyres-/leasingavtal.

Bedömningen baseras på iakttagelser utifrån uppställda kontrollmål som redovisas nedan:

Det finns en skriftlig dokumentation av rutiner avseende ansvarsroller samt hur klassificering och redovisning av leasingavtalet ska ske och upplysas om i årsredovisningen.

Kommunstyrelsen saknar rutiner för hantering av leasing. Vidare saknas det styrdokument och regler för hur leasingavtal ska klassificeras och redovisas, samt hur dessa ska upplysas om i årsredovisning. Vidare bedöms ansvar och roller inte vara tydliggjorda. Respektive förvaltning förväntas ha kontroll över sina avtal. Enligt kommunstyrelsens delegationsordning har ekonomichefen rätt att godkänna leasing och avbetalningsfinansiering och ärendet ska anmälas till Kommunledningsutskottet (KLU). Verifiering har inte varit möjlig att genomföra eftersom vi inte erhållit någon förteckning över aktuella leasingavtal (se nedan).

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt.

Det finns en samlad förteckning över kommunens samtliga tecknade leasingavtal.

Det finns ingen samlad förteckning över kommunens samtliga hyres-/leasingavtal. Vidare saknas rutin för att samla in alla leasingavtal som tecknas på förvaltningarna. En förteckning över hyresavtal har erhållits från fastighetsavdelningen. Uppgifter har även erhållits avseende simhallen. Från övriga förvaltningar har underlag efterfrågats, men inte erhållits.

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt.

Klassificering och redovisning samt upplysning i årsredovisningen avseende leasingavtal sker enligt RKR 13.2¹.

Kommunens hyresavtal klassificeras som operationell leasing. Vi har dock, inom ramen för denna granskning, inte kunnat bedöma om simhallsavtalet är att se som ett operationellt avtal och inte som en anläggningstillgång. För att säkerställa att kommunens hantering är korrekt måste detta utredas av kommunen i god tid innan årsbokslutet.

Upplysning om hyresavtal görs korrekt i not i delårsrapport och årsredovisning i enlighet med RKR 13.2.

Vi har inte kunnat verifiera övriga leasingavtal och kan följaktligen inte uttala oss om klassificering och redovisning sker i enlighet med RKR 13.2. Vi kan inte heller uttala oss om upplysning för dessa avtal bör göras i not.

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt/går inte att bedöma fullt ut.

Rekommendationer

Utifrån granskningens resultat lämnas följande rekommendationer:

- Säkerställa att det finns regler samt rutiner för hantering av leasing där bland annat roller och ansvar tydliggörs.
- Ta fram en samlad förteckning över kommunens samtliga hyres- och leasingavtal.
- Säkerställa att samtliga leasingavtal är rätt klassificerade, samt att upplysning görs i not, i enlighet med RKR 13.2.

¹ Rådet för kommunal redovisnings (RKR:s) rekommendation 13.2 Redovisning av hyres-/leasingavtal, september 2013.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tyresö kommun genomför PwC en granskning av den interna kontroll avseende hantering av leasing med bäring på rutiner för avtal och redovisning.

Avgörande för om ett leasingavtal ska anses utgöra ett finansiellt eller operationellt avtal är i vilken omfattning de ekonomiska riskerna och fördelarna med ägandet av det aktuella leasingobjektet vid en helhetsbedömning finns hos leasegivaren eller leasetagaren. För att underlätta bedömningen avseende klassificeringsfrågan finns underliggande kriterier vilka var för sig eller tillsammans avgör om ovanstående huvudkriteriet är uppfyllt. Finansiell leasing innebär bland annat att leasetagaren redovisar objektet i sin balansräkning.

2.2. Revisionsfråga

Följande revisionsfråga ligger till grund för granskningen:

- *Är rutinerna kring hyres-/leasingavtal ändamålsenliga och säkerställer hanteringen en tillräcklig intern kontroll?*

2.2.1. Kontrollmål och revisionskriterier

För att kunna besvara den övergripande revisionsfrågan har ett antal kontrollmål och revisionskriterier utarbetats.

- Det finns en skriftlig dokumentation av rutiner avseende ansvarsroller samt hur klassificering och redovisning av leasingavtalet ska ske och upplysas om i årsredovisningen.
- Det finns en samlad förteckning över kommunens samtliga tecknade leasingavtal.
- Klassificering och redovisning samt upplysning i årsredovisningen avseende leasingavtal sker enligt RKR 13.2.

Revisionskriterier utgår från kommunallag, kommunal redovisningslag inklusive övrig normgivning inom området samt kommunens styrande och stödjande dokument.

2.3. Revisionsmetod och avgränsning

Granskningsobjekt är kommunstyrelsen och avgränsning har skett utifrån formulerade kontrollmål. Granskningen har genomförts genom genomgång av rutiner samt verifiering av uppställda kontrollmål via en urvalsmässig granskning. Denna har kompletterats via intervjuer med verksamhetsansvariga.

Revisionsrapporten har varit föremål för sakgranskning av berörda tjänstemän.

3. Utgångspunkter

Leasingavtal innebär ett avtal enligt vilket leasegivaren enligt avtalade villkor ger leasetagaren rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar. Leasingavtal som avser leasing (hyra) av fastighet kallas ibland hyresavtal.

3.1. Rådet för kommunal redovisning (RKR) 13.2

I september 2013 utgav Rådet för kommunal redovisning (RKR) en reviderad rekommendation avseende hyres-/leasingavtal. Rekommendationen ersätter tidigare rekommendation 13.1 och gäller från räkenskapsåret 2014. Av RKR 13.2 *Redovisning av hyres-/leasingavtal* framgår under vilka förutsättningar hyres-/leasingavtal ska klassificeras som finansiell eller operationell leasing, samt hur de ska redovisas. Den nya rekommendationen innehåller även anvisningar om vilka upplysningskrav som följer beroende på om leasingavtalet är finansiellt leasingavtal eller operationellt och ej uppsägningsbart leasingavtal med en avtalstid överstigande tre år.

Klassificeringen av avtalet sker vid leasingavtalets början. Om ett leasingavtal ska betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. Förändringar i uppskattningar, exempelvis beträffande nyttjandeperiod eller restvärde eller förändrade omständigheter, resulterar inte i en förändrad klassificering.

3.1.1 Finansiell leasing

I huvudsak innebär rekommendationen att ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt om de ekonomiska riskerna och de ekonomiska fördelarna relaterat till leasingobjektet övergår från leasegivaren till leasetagaren. Ett finansiellt leasingavtal kan jämföras med att äga tillgången. Exempelvis kan ett avtal klassificeras som finansiell leasing om äganderätten till tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut, eller om leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat veckligt värde med så stort belopp att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas. Ett annat exempel är om nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingavtalets början är större än 80 % av leasingobjektets verkliga värde eller om leasingperioden omfattar större delen av leasingobjektets ekonomiska livslängd. Finansiell leasing redovisas i balansräkningen och resulterar i både avskrivningar och räntekostnader. Objekt som innehas enligt finansiellt leasingavtal ska redovisas som en anläggningstillgång och förpliktelsen att betala framtida leasingavgifter ska redovisas som en skuld.

För finansiella leasingavtal med en avtalstid överstigande tre år ska följande upplysningar lämnas:

- a) Redovisat värde per balansdagen för varje tillgångsslag.

- b) En avstämning per balansdagen mellan totala minimileaseavgifter och deras nuvärden. Dessutom ska de nuvärdesberäknade minimileaseavgifterna fördelas på förfallotidpunkter enligt följande:
- inom ett år
 - senare än ett år men inom fem år
 - senare än fem år
- c) Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

3.1.2 Operationell leasing

Alla leasingavtal som inte klassificeras som finansiella är operationella leasingavtal. Operationell leasing kostnadsförs löpande i redovisningen i takt med att leasingavgiften betalas. Leasingavtal med en avtalstid på max tre år får, oavsett ovan nämnda klassificeringsregel, klassificeras som operationella leasingavtal. Detta förutsatt att leasingobjektets nyttjandeperiod inte väsentligt överstiger leasingkontraktets avtalstid, samt att det sammantagna beloppet för flera avtal inom samma tillgångskategori inte är väsentligt. Leasingavgiften för operationella leasingavtal (exklusive avgifter för service, försäkring och underhåll) fördelas linjärt över leasingperioden.

För ej uppsägningsbara operationella leasingavtal med en avtalstid som överstiger tre år ska följande upplysningar lämnas:

- a) Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter, fördelade på förfallotidpunkter enligt följande:
- inom ett år
 - senare än ett år men inom fem år
 - senare än fem år

Upplysningar ska lämnas om vilka kriterier som använts om leasingavtal hänförs till operationella avtal enbart med hänsyn till avtalets värde.

4. Granskningsresultat

4.1. Rutiner och ansvar för hantering av leasing

1.1.1 Iakttagelser

Det saknas rutiner för hantering av leasing i Tyresö kommun. Av ekonomihandboken framgår inte vilka regler som gäller eller hur kommunstyrelsen ska förhålla sig till leasing. Vidare finns ingen som är direkt uttalat ansvarig för hanteringen, utan respektive förvaltning hanterar inköp inom sitt verksamhetsområde och förutsätts ha kännedom om de avtal som finns inom förvaltningen. Av kommunstyrelsens delegationsordning framgår att ekonomichefen har delegation att godkänna leasing och avbetalningsfinansiering, och att ärendet ska anmälas till kommunledningsutskottet (KLU). I vilken omfattning detta efterlevs har inte framkommit i vår granskning.

En ekonom vid den centrala ekonomiavdelningen har i uppgift att sammanställa noten i delårsrapport samt årsredovisning. I noten ingår enbart hyresavtal på lokaler. Notan sammanställs utifrån en förteckning i Excel-format som ekonomen erhåller från fastighetsavdelningen och simhallen. Simhallsavtalet är det största och tungt vägande med en avtalsperiod på 30 år. Utifrån ett försök att identifiera återstående bindningstid i hyresavtalen så räknas samman hur stor ansvarsförbindelsen är genom att multiplicera med hyran. Hyresavtalen ska egentligen räknas upp med ett hyresindex och därefter ska summan diskonteras tillbaka till nuvärde. Ekonomen som hanterar detta har valt att inte göra någon beräkning vare sig upp eller ned med motiveringen att det är svårt att veta vilken diskonteringsränta som vore mest lämplig att använda. Enligt uppgift är ekonomiavdelningen väl medveten om att det finns en betydande osäkerhet.

Övrig leasing ingår inte i noten. Enligt uppgift tros avtalen för kommunens leasingbilar löpa på 36 månader, och behöver därmed inte upplysas om. Eventuella övriga avtal har central ekonomiavdelning inte kännedom om.

1.1.1.1 Bedömning av kontrollmål

Det finns en skriftlig dokumentation av rutiner avseende ansvarsroller samt hur klassificering och redovisning av leasingavtalet ska ske och upplysas om i årsredovisningen.

Kommunstyrelsen saknar rutiner för hantering av leasing. Det saknas styrdokument och regler för hur leasingavtal ska klassificeras och redovisas, samt hur dessa ska upplysas om i årsredovisning. Vidare bedöms ansvar och roller inte tydliggjorda. Respektive förvaltning förväntas ha kontroll över sina avtal. Enligt kommunstyrelsens delegationsordning har ekonomichefen rätt att godkänna leasing och avbetalningsfinansiering och ärendet ska anmälas till KLU. Verifiering

har inte varit möjlig att genomföra eftersom vi inte erhållit någon förteckning över aktuella leasingavtal (se nedan, avsnitt 4.2).

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt.

4.2. Förteckning över leasingavtal

1.1.2 Iakttagelser

Det finns inget sammanhållet register eller förteckning över kommunens samtliga leasingavtal. Det finns inte heller en rutin för att samla in alla leasingavtal som tecknas på förvaltningarna och ute i verksamheterna.

Fastighetsavdelningen tillhandahåller central ekonomiavdelning med en sammanställning över hyresobjekt i samband med delår- och årsbokslut. Vi har tagit del av förteckningen av vilken framgår 56 hyresobjekt. Vi har även tagit del av en förteckning avseende simhallen.

Inom ramen för granskningen har samtliga förvaltningar fått frågan om att delge information samt en förteckning över de leasingavtal som finns vid respektive förvaltning. Vi noterar att det finns avtal ute på förvaltningarna, men underlag har inte erhållits.

1.1.2.1 Bedömning av kontrollmål

Det finns en samlad förteckning över kommunens samtliga tecknade leasingavtal.

Det finns ingen samlad förteckning över kommunens samtliga hyres-/leasingavtal. Vidare saknas rutin för att samla in alla leasingavtal som tecknas på förvaltningarna. En förteckning över hyresavtal har erhållits från fastighetsavdelningen. Uppgifter har även erhållits avseende simhallen. Från övriga förvaltningar har underlag efterfrågats, men inte erhållits.

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt.

4.3. Redovisning i enlighet med RKR 13.2

1.1.3 Iakttagelser

Som anges i avsnitt 3.1. ska leasingavtal enligt RKR 13.2. klassificeras som finansiell eller operationell leasing. Avgörande för om ett leasingavtal ska betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. Leasingavtal med avtalsperiod längre än 3 år ska upplysas om i not i delårsrapport och årsredovisning.

Alla hyresavtal, inklusive avtalet med simhallen, redovisas utanför balansräkningen, vilket innebär att de är klassificerade som operationell leasing. Upplysning görs i not om ansvarsförbindelse i delårsrapport och årsredovisning. Hur övriga

leasingavtal har klassificerats framgår inte, men dessa upplyses inte om i not, vilket indikerar att avtalen har en kortare avtalsperiod än 3 år. Vi har begärt in en sammanställning över samtliga leasingavtal tecknade på respektive förvaltning, men underlag har inte erhållits.

I nedanstående tabell anges kommunens leasingkostnader enligt resultaträkning 2016 och 2017.

Konto	Kontonamn	2016 (kr)	2015 (kr)
6310	Hyra/Leasing av maskiner	1 693 736	626 494
6320	Hyra/Leasing inventarier	2 409 221	3 136 525
6321	Leasing datorer	4 765 930	7 617 010
6330	Leasing vindkraft	2 552 602	1 404 161
Total hyra/leasing anläggningstillgångar		11 421 489	12 784 190

1.1.3.1 Bedömning av kontrollmål

Klassificering och redovisning samt upplysning i årsredovisningen avseende leasingavtal sker enligt RKR 13.2.

Kommunens hyresavtal klassificeras som operationell leasing. Vi har dock, inom ramen för denna granskning, inte kunnat bedöma om simhallsavtalet är att se som ett operationellt avtal och inte som en anläggningstillgång. För att säkerställa att kommunens hantering är korrekt måste detta utredas av kommunen i god tid innan årsbokslutet.

Upplysning om hyresavtal görs korrekt i not i delårsrapport och årsredovisning i enlighet med RKR 13.2.

Vi har inte kunnat verifiera övriga leasingavtal och kan följaktligen inte uttala oss om klassificering och redovisning sker i enlighet med RKR 13.2. Vi kan inte heller uttala oss om upplysning för dessa avtal bör göras i not.

Kontrollmålet bedöms inte vara uppfyllt/går inte att bedöma fullt ut.

2017-10-03

Jenny Nyholm

Projektledare

Carin Hultgren

Uppdragsledare