

Granskning av exploaterings- redovisning

Norrtälje kommun

Februari 2021

Caroline Liljebjörn

Jesper Häggman



Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
Bedömningar mot revisionsfrågor	2
Rekommendationer	3
Inledning	4
Bakgrund	4
Syfte och Revisionsfrågor	4
Revisionskriterier	4
Metod och avgränsning	5
Iakttagelser och bedömningar	6
Riktlinjer för redovisning av markexploatering	6
Klassificering	6
Anskaffningsvärde	6
Värdering	7
Intäkter och kostnader i resultaträkningen	7
Finns principerna för redovisning av exploateringsverksamheten dokumenterade?	8
Iakttagelser	8
Bedömning	9
Följer exploateringsredovisningen god redovisningssed?	10
Iakttagelser	10
Bedömning	15
Revisionell bedömning	16
Rekommendationer	16
Bilaga 1 Organisationsschema kommunstyrelsen	17
Bilaga 2: Organisationsschema tekniska kontoret	18
Bilaga 3: Stickprov	19
Beräkning av anskaffningsvärde	19
Bilaga 3: Stickprov	20
Inkomster	20

Sammanfattning


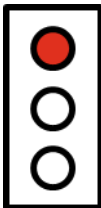
Revisorerna i Norrtälje kommun har, utifrån en bedömning av väsentlighet och risk, funnit det angeläget att granska redovisningen av exploateringsprojekt.

Granskningen syftar till att bedöma om kommunstyrelsen säkerställer att exploateringsredovisningen sker enligt god redovisningssed och att den bidrar till rättvisande räkenskaper.

Efter genomförd granskning bedömer vi att kommunstyrelsen **inte** säkerställer att exploateringsredovisningen sker enligt god redovisningssed och att den därmed **inte** bidrar till rättvisande räkenskaper. Vi ser positivt på att det pågår ett arbete med att anpassa exploateringsredovisningen till god redovisningssed.

I tabellen nedan redovisas vår bedömning av revisionsfrågorna som besvarats inom ramen för granskningen. Mer utförliga motiveringar till bedömning av respektive revisionsfråga framgår av rapporten.

Bedömningar mot revisionsfrågor

Revisionsfråga	Kommentar	
Finns principerna för redovisning av exploaterings-verksamheten dokumenterade?	Ej uppfyllt Det saknas dokumenterade redovisningsprinciper för exploateringsverksamheten.	
Följer exploaterings-redovisningen god redovisningssed avseende klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering samt intäcks- och kostnads-redovisning?	Ej uppfyllt Granskningen utifrån utvalda projekt visar att det finns brister inom samtliga delar av exploateringsredovisningen som klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering samt intäcks- och kostnadsredovisningen. Vi ser positivt på att det pågår ett arbete med att anpassa exploateringsredovisningen till god redovisningssed. I samband med upprättande av årsbokslut per 31 december 2020 har exploateringsinkomster och -utgifter resultatförts med 131,3 mnkr respektive 98,6 mnkr vilket netto påverkar resultatet 2020 med 32,7 mnkr.	 Revisionsfrågan besvaras antingen som uppfyllt/ej uppfyllt.

Rekommendationer

Efter genomförd granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen att:

- Ta fram riktlinjer för redovisning av exploateringsprojekt. Riktlinjerna bör omfatta principer för fördelning av utgifter och inkomster mellan anläggnings- och omsättningstillgång. Riktlinjerna bör även omfatta principer för beräkning av anskaffningsvärde, regelbunden värdering av pågående exploateringsprojekt samt en guide som visar när inkomster och utgifter i ett exploateringsprojekt bör redovisas i resultaträkningen.
- Redovisningen av kostnaden för detaljplaner och redovisningen av kostnaden för intern tid överensstämmer inte med de rekommendationer som uppdaterats efter lagen om kommunal bokföring och redovisning trädde i kraft.
- Fortsätta att stärka rutinerna kring redovisning av exploateringsprojekt genom att gå igenom varje projekt på transaktionsnivå och säkerställa att transaktionerna är rätt klassificerade och värderade.
- Säkerställa att projektledarna har stöd av controller vid upprättande av kalkyler inför ett exploateringsprojekt såväl som under projektets gång och avslut.

Inledning

Bakgrund

Norrtälje kommun bedriver ett antal exploateringsprojekt, vars genomförande kan vara flera år och de ekonomiska värdena är betydande. Under år 2018 genomfördes en fördjupad granskning av intern kontroll i system och rutiner för exploateringsredovisningen. Granskningen visade att kommunstyrelsen inte i tillräcklig utsträckning säkerställde att exploateringsredovisningen skedde enligt god redovisningssed, vilket till exempel innebar att intäkter och kostnader inte alltid matchades och att det fanns oklarheter i hur anskaffningsvärdet för exploateringsmarken beräknades. Vidare visade granskningen av årsredovisningen 2019 att det finns en osäkerhet kring klassificeringen av försäljningsinkomster från exploateringsområden vilka redovisas som kortfristig skuld i balansräkningen.

Med anledning av lagen om kommunal bokföring och redovisning som trädde i kraft 1 januari 2019 har en uppdaterad idéskrift om redovisning av markexploatering getts ut. RKR har samtidigt genomfört en uppdatering av de rekommendationer som styr kommunal redovisning. Det gäller särskilt RKR R 2 Intäkter som från och med 1 januari 2020 inte längre medger periodisering av gatukostnadsersättningar och liknande inkomster.

Revisorerna i Norrtälje kommun har, utifrån en bedömning av väsentlighet och risk, funnit det angeläget att granska redovisningen av exploateringsprojekt.

Syfte och Revisionsfrågor

Granskningen syftar till att bedöma om kommunstyrelsen säkerställer att exploateringsredovisningen sker enligt god redovisningssed och att den bidrar till rättvisande räkenskaper.

- Finns principerna för redovisning av exploateringsverksamheten dokumenterade?
- Följer exploateringsredovisningen god redovisningssed avseende:
 - Klassificering?
 - Beräkning av anskaffningsvärde?
 - Värdering?
 - Intäkts- och kostnadsredovisning?

Revisionskriterier

- Lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR)
- Idéskrift om kommunal markexploatering
- Rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning
- Eventuella interna styrdokument och riktlinjer med bäring på granskningsområdet

Metod och avgränsning

Granskning avseende redovisningsprinciper kopplat till exploateringsprocessen med avseende på klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering samt intäkt- och kostnadsredovisning har skett utifrån tre utvalda exploateringsprojekt:

- Sika industriområde (industrimark)
- Lommarstranden etapp 1 (bostäder)
- Norrtälje Hamn (bostäder och centrumverksamhet)

För varje projekt har vi tagit del av beslut, planer och väsentliga ekonomiska händelser samt underlag till utförda stickprov.

Vi har genomfört intervjuer med tillförordnad ekonomichef, redovisningschef, controller kommunövergripande och koncern, controller kommunstyrelsen, projektchef samt projektledare för utvalda exploateringsprojekt. För projektet Lommarstranden skedde intervju med projektchef.

Rapporten har faktakontrollerats av intervjuade personer.

Iakttagelser och bedömningar

Riktlinjer för redovisning av markexploatering

Kommunal redovisning regleras i Lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). I LKBR 1:4 anges att "bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed". God redovisningssed innebär att redovisningen ska upprättas enligt lagar, rekommendationer och vedertagen praxis. Enligt förarbetena till LKBR är det aldrig god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagbestämmelser.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) gav år 2003 ut skriften "Redovisning av kommunal markexploatering" (reviderad 2012 och 2019). Av skriften framgår att det är av särskild betydelse vid redovisning av markexploatering att principerna om jämförbarhet, öppenhet och transparens är vägledande. Det framhålls att även förkalkyler och budget behöver anpassas till de principer som gäller för redovisningen.

Klassificering

Enligt LKBR 6:6 ska tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav klassificeras som materiella anläggningstillgångar. Det innebär att mark som utgör allmän plats till exempel huvudgator, matargator och parker i ett exploateringsområde ska klassificeras som anläggningstillgång under förutsättning att kommunen ska vara slutlig ägare till marken. Även VA-nät, tomter avsedda för eget bruk eller upplåtelse med tomträtt är anläggningstillgångar.

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska enligt LKBR 6:6 klassas som omsättningstillgång i balansräkningen. I RKR:s idéskrift (2019) anges att omklassificering av råmark till omsättningstillgång ska ske när projekteringen påbörjas.

Anskaffningsvärde

För fastigheter avsedda för försäljning ska anskaffningsvärdet omfatta alla utgifter för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen (RKR:s idéskrift 2019). I tillverkningskostnaderna för försäljningsbar mark inräknas utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen samt fördelade fasta och rörliga omkostnader. I detta ingår bland annat tillgångarnas andel av projekteringskostnader. En skillnad mot tidigare versioner av idéskriften är att andel av kostnader för upprättande av detaljplan inte längre ska inräknas i anskaffningsvärdet. Upprättande av detaljplan ska alltid redovisas som kostnad (RKR R 3).

Enligt huvudregeln ska utgifter för miljösanering och rivning kostnadsföras. För den del av marken i exploateringsprojekt som ska avyttras och således klassificeras som omsättningstillgång bör utgifter för miljösanering och rivning kunna redovisas som en del av anskaffningsvärdet. Motsvarande utgifter, för mark som ska kvarstå i kommunens ägo, kostnadsförs direkt i enlighet med huvudregeln.

Värdering

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (LKBR 7:5). Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärde). Det verkliga värdet bedöms med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid värderingstillfället. Utgångspunkten för bedömningen är att värderingen sker objekt för objekt.

I normalfallet torde anskaffningsvärdet väsentligt understiga nettoförsäljningsvärdet. Tomter som är svårsålda, till exempel industritomter i kommuner med minskade befolkning, kan dock ha det omvända förhållandet. Vid fastställande av försäljningspriset används det belopp som välinformerade och oberoende parter med intresse för transaktionen skulle vara beredda att betala. En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet, det vill säga minst i samband med års- och delårsbokslut.

Justering från anskaffningsvärdet till ett eventuellt lägre nettoförsäljningsvärde redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen hänförs. En eventuell återföring av en nedskrivning, till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat, redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen hänförs.

Intäkter och kostnader i resultaträkningen

Inkomst från försäljning ska redovisas som intäkt när följande villkor är uppfyllda (RKR R 2):

- Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt;
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen; och
- De eventuella utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och villkoren för den ekonomiska uppgörelsen i allt väsentligt har fullgjorts.

Vid försäljning av mark inom exploateringsverksamheten intäktsförs inkomsten normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Dessutom ska de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Utgifter för den försålda marken utgörs av anskaffningsvärdet som beskrivits ovan. Däremot ingår inte utgifter för anläggningar som gator, gatubelysning och parkmark.

Vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång (exploateringsmark) bokförs hela inkomsten som intäkt och klassificeras som verksamhetens intäkt. Tillhörande utgifter kostnadsförs som verksamhetens kostnader.

När det gäller exploateringsersättning och gatukostnadsersättningar, har villkoren för den ekonomiska uppgörelsen fullgjorts när kommunen byggt de anläggningar som ersättningen avser. I exploateringsavtal regleras normalt när ersättningen ska

erläggas. Det innebär att intäkten ska redovisas när kommunen har rätt till ersättningen, det vill säga i den takt som kommunen fullgör sitt åtagande avseende investeringens genomförande. Gatukostnadsersättningar som ska betalas av tomtköparen redovisas som intäkt när tomtköpet genomförs, under förutsättning att kommunen har färdigställt de tillgångar som gatukostnadsersättningen ska finansiera.

För varje kontrollmål nedan redogörs för vilka iakttagelser och revisionella bedömningar som gjorts.

Finns principerna för redovisning av exploateringsverksamheten dokumenterade?

Iakttagelser

Mark- och exploateringsavdelningen finns inom samhällsbyggnadskontoret som ligger under kommunstyrelsen. Se bilaga 1. Inom samhällsbyggnadskontoret finns även planavdelningen som ligger under kommunstyrelsen. Mark- och exploateringsavdelningen hanterar bland annat markförvärv, markförvaltning, genomförandefrågor i detaljplan och utbyggnad (exploatering) samt försäljning av exploaterad mark. Utbyggnad av kommunala anläggningar som gator och parker, VA-anläggningar med mera, inom exploateringsprojekt, hanteras av tekniska kontorets gata/parkavdelning respektive VA-avdelning som finns under teknik- och klimatnämnden. Se bilaga 2.

Direkt under kommundirektören finns en funktion som benämns "Stora samhällsbyggnadsprojekt". Se bilaga 1. Funktionen bemannas av en projektchef samt inlånad personal från andra förvaltningar och upphandlade konsulter. För närvarande hanterar organisationen följande stora utbyggnadsprojekt: Norrtälje hamn, Lommarstranden, Övre Bryggårdsgärdet och Närheten. Inom dessa projekt hanteras både markexploateringen och utbyggnad av kommunala anläggningar inom ramen för samma projekt och med samma övergripande projektledare. När de kommunala anläggningarna är färdiga lämnas de över till driftorganisationen.

När det är klart att en del av ett markområde ska exploateras skapas ett exploateringsobjekt i redovisningen. Det används olika nummerserier för att skilja projekt som avser bostäder och industrier åt. Utgifter i exploateringsprojekten förs på konton som börjar med 147** det vill säga omsättningstillgång. Varje transaktion bokförs även på ett resultatkonto för att utgiftsslaget ska framgå. Inkomster i exploateringsprojekt förs på konto 2991* och ett resultatkonto som visar vilken typ av inkomst som avses. Transaktionerna i resultaträkningen vänds på konto 89950 vilket innebär att exploateringsprojekten inte blir resultatpåverkande under den tid projektet pågår.

I intervju beskrivs att det markvärde som förs över till exploateringsprojekten antingen avser inköpspris eller andel av kommunens totala markreserv samt utgift för lantmåteriförrättning som skett i anslutning till det ursprungliga förvärvet. Övriga utgifter för exploateringsprojekten avser intern tid och utredningar för framtagande av detaljplan, intern tid för projektledaren, utredningar, miljösanering med mera.

Den interna tiden debiteras utifrån ett timpris som omfattar total driftkostnad för en projektledare. Timpriset multipliceras med antalet arbetade timmar för att fastställa

den lön som ska debiteras projektet. Det finns två olika timpriser beroende på projektledarens lönenivå.

När inkomster kommer in på exploateringsprojektet läggs de i balansräkningen på konto 2991* Historiskt har exploateringsprojekt redovisats över resultaträkningen när projektet som helhet är färdigställt och de flesta tomterna är sålda. Se nedan för hanteringen per 2020-12-31.

Det har historiskt inte skett någon regelbunden värdering av pågående exploateringsprojekt utifrån bestämmelserna om lägsta värdets princip som beskrivits ovan. Under år 2020 har en controller inom kommunstyrelseförvaltningen avdelats till att arbeta med exploateringsprojekten. Inför årsredovisning 2020 har kontrollern träffat samtliga projektledare för att gå igenom vilka åtaganden som kommunen har kvar avseende inkomster som inte resultatförts samt vilka projekt som kan avslutas.

I intervju beskrivs att genomgång med projektledarna fortsättningsvis kommer att ske vid delårsrapport 1, per 30 april, vid delårsrapport 2, per 31 augusti samt vid årsbokslut, per 31 december. Syftet är att löpande resultatföra intäkter och kostnader samt avsluta exploateringsprojekt.

Det sker ingen slutredovisning av exploateringsprojekt.

Bedömning

Revisionsfråga:

Finns principerna för redovisning av exploateringsverksamheten dokumenterade?

Revisionsfrågan bedöms som **ej uppfylld**.

Bedömningen grundar sig i huvudsak på följande iakttagelser:

- Det saknas dokumenterade principer för exploateringsredovisningen.
- Redovisningen av kostnaden för intern tid överensstämmer inte med de rekommendationer som uppdaterats efter lagen om kommunal bokföring och redovisning trädde i kraft.
- Det ställer andra krav på fördelning av utgifter och inkomster mellan investeringsdelen och exploateringsdelen i projekten när de leds av samma projektledare. Riktlinjerna bör omfatta principer för fördelning av utgifter och inkomster mellan anläggnings- och omsättningstillgång.
- Riktlinjerna bör även omfatta principer för beräkning av anskaffningsvärde, regelbunden värdering av pågående exploateringsprojekt samt en guide med exempel som visar när inkomster och utgifter i ett exploateringsprojekt bör redovisas i resultaträkningen.
- Det finns en struktur med objektsnummerserier och konton som exploateringsredovisningen följer. Via resultatkonton framgår vilka inkomst- och utgiftsslag som belastat exploateringsprojekten.
- Den genomgång av exploateringsprojekt som gjorts i samband med årsbokslut

per 31 december 2020 är ett led i att stärka rutinerna kring redovisning av exploateringsprojekten. Vi ser positivt på att rutinen fortsättningsvis kommer att gälla även delårsboksluten per 30 april och 31 augusti.

Följer exploateringsredovisningen god redovisningssed?

lakttagelser

Per 31 december 2020 har inkomster från exploateringsprojekt intäktsförts i resultaträkningen med 131,3 mnkr samtidigt som motsvarande utgifter har kostnadsförts med 98,6 mnkr. Årets resultat för år 2020 påverkas av exploateringsverksamheten med 32,7 mnkr.

Bland omsättningstillgångar i balansräkningen finns per 31 december 2020 anskaffningsvärden för exploateringsprojekt industri med 47,2 mnkr och för bostäder med 176,8 mnkr. Vidare finns bland kortfristiga skulder förutbetalda intäkter med 47,6 mnkr avseende industriprojekt och 238,0 mnkr avseende bostadsprojekt. Av förutbetalda intäkter för bostadsprojekt utgör Norrtälje Hamn 188,8 mnkr av 238,0 mnkr.

I syfte att närmare granska exploateringsredovisningen har vi valt ut tre exploateringsprojekt:

- Sika industriområde (industrimark)
- Lommarstranden etapp 1 (bostäder)
- Norrtälje Hamn (bostäder och centrumverksamhet)

Klassificering

För samtliga tre projekt finns objekt som avser exploateringsdelen i projektet. För Norrtälje hamn finns även ett objekt som avser allmän platsmark vilket enligt god redovisningssed borde klassificeras som materiell anläggningstillgång.

Anskaffningsvärde

De största transaktionerna som bildar anskaffningsvärde för utvalda exploateringsprojekt har granskats mot underlag, se bilaga 3.

Detaljplanen för **Sika industriområde** (Sika 4:23) vann laga kraft i april 2011. Anskaffningsvärdet uppgår till 5,4 mnkr vid granskningstillfället varav 3,5 mnkr avser inköp av mark, 0,4 mnkr en faktura från lantmäteriet samt 1,5 mnkr intern tid för projektledare (juli-november 2020).

Anskaffningsvärdet för **Lommarstranden etapp 1** uppgår till 30,7 mnkr varav 4,7 mnkr avser inköpt mark, 2,8 mnkr avser markreglering, 9,0 mnkr interndeberad tid och 14,2 utgifter för konsulttjänster. Vid granskningstillfället har detaljplanen antagits (december 2020), men utbyggnaden har inte påbörjats. Utgifterna för interntiden och konsulttjänsterna avser till största delen framtagande av detaljplanen.

När det gäller **exploateringen av Norrtälje hamn** har vi valt ut två objekt att granska, ett som avser allmän platsmark och ett som avser exploateringsmark. Detaljplanen för området vann laga kraft i januari 2015. Anskaffningsvärdet för objektet allmän platsmark uppgår till 10,4 mnr varav 9,6 mnr avser markinköp och 0,8 mnr avser utgifter för konsult. Anskaffningsvärdet för objektet exploateringsmark uppgår till 41,7 mnr varav 40,3 mnr avser markinköp och 1,4 mnr avser interndeberad tid samt utgifter för konsult.

Vi har följande kommentarer till genomförda stickprov:

- I exploateringsprojektet Sika industriområde består anskaffningsvärdet för mark av tre transaktioner varav två transaktioner avser återköp av tidigare sålda tomter på grund av att köparen inte uppfyllt villkoren i kontrakten (2,1 mnr). Det anges bland annat att köparen inom ett år efter tillträdet ska ha erhållit bygglov för verksamhet samt satt igång med markarbeten och grundläggning. Den återbetalda köpeskillingen bör ha redovisats på motsvarande sätt som förälningsinkomsten.

Den tredje transaktionen avser delliikvid för fastighetsreglering med Sveaskog AB för ett markområde som troligtvis ska användas till en kommande etapp (1,4 mnr). Posten bör klassificeras som markreserv tills projektering av exploateringsprojektet har påbörjats och det går att beräkna hur stor del av anskaffningsvärdet som avser exploateringsdelen i projektet.

- I exploateringsprojektet Lommarstranden etapp 1 avser största delen av anskaffningsvärdet utgifter för upprättande av detaljplan (18,3 mnr). Enligt den uppdaterade rekommendationen RKR R 3 ska utgifter för detaljplan kostnadsföras löpande. Utgiften för markregleringen (2,8 mnr) bör kvarstå som anskaffningsvärde till den del marken avser att försäljas. I intervju beskrivs att anskaffningsvärdet för marken från år 2011 även avser etapp 2 av utbyggnaden (4,7 mnr). Posten bör klassificeras som markreserv tills projektering av etapp 2 har påbörjats och det går att beräkna hur stor del av anskaffningsvärdet som avser exploateringsdelen i projektet.
- I exploateringsprojektet Norrtälje hamn för allmän platsmark bör anskaffningsvärdet (9,6 mnr) i sin helhet omklassificeras till materiell anläggningstillgång och den typ av tillgång som motsvarar användningen av marken.

Värdering

Enligt idéskriften ska förkalkyler anpassas till god redovisningssed avseende exploateringen. Förkalkylerna kan sedan ligga till grund för prognos över inkomster och utgifter i projektet. Uppgifterna kan användas till att bedöma om nedlagda utgifter kommer att finansieras av kommande inkomster, det vill säga om exploateringsprojekten är värderade till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde.

För projektet **Sika industriområde** har vi inte tagit del av någon förkalkyl eller prognos avseende inkomster och utgifter.

För projektet **Lommarstranden etapp 1** finns i beslutsunderlag till kommunfullmäktiges beslut om godkännande av investeringsanslag i anslutning till detaljplan för Lommarstranden etapp 1¹ uppgifter om beräknade exploateringskostnader och intäkter. Enligt underlaget uppgår exploateringskostnader som inte ingår i investeringsärendet till 56,1 mnkr och tillhörande intäkter till 151,4 mnkr. I underlaget finns uppgifter att nedlagda utgifter i projektet kommer att täckas av framtida inkomster.

För projektet **Norrtälje hamn** finns en likviditetsprognos som visar inkomster och utgifter från exploateringsbidrag (gatukostnadsersättningar) och markförsäljning uppdelat per år 2017–2030. Prognosen innehåller både utgifter för investerings- och exploateringsdelen i projektet.

Vi har följande kommentarer till genomförda stickprov:

- I projektet Lommarstranden etapp 1 utgörs 18,3 mnkr av kostnad för detaljplan vilken bör kostnadsföras direkt.

Intäkts- och kostnadsredovisning

Vi har tagit stickprov på inkomster från tomtförsäljning och exploateringsbidrag inom ramen för granskade projekt, se bilaga 3.

I projektet **Sika industriområde** har ungefär hälften av tomterna avyttrats vid granskningstillfället. Projektet har totalt genererat 38,6 mnkr i inkomster från försåld tomtmark. I intervju beskrivs att priset satts utifrån marknadsmässiga principer vilket medfört ett genomsnitt om 350 kr/kvm. Per 31 december 2018 resultatfördes ett netto från projektet om 20,2 mnkr och per 31 december 2020 resultatfördes ytterligare 10,0 mnkr av projektets intäkter. Kvarstående ej resultatförda intäkter uppgår därmed till 8,6 mnkr. Det har inte kostnadsförts några utgifter i samband med att intäkterna resultatförts.

Vi har granskat försäljningen av fastigheten Lustgasen 1 som genomfördes i juli 2020. Fastigheten uppgick till 9 486 kvm och priset bestämdes till 400 kr/kvm vilket resulterade i en köpeskillning om 3 798 000 kr. Enligt villkoren i avtalet (signerat 2020-07-24) förbinder sig köparen att uppföra en industribyggnad vilket ska vara påbörjat inom två år från avtalets upprättande. Om villkoret inte uppfylls kommer säljaren att återbetala köpeskillningen utan ränta och övriga förpliktelser mellan parterna upphör utan ersättningsanspråk från någondera part. Inkomsten är klassificerad som en förutbetalad intäkt vid granskningstillfället.

I projektet **Lommarstranden etapp 1** har inte någon försäljning av tomter påbörjats vid granskningstillfället.

¹ KF § 263/2020-12-14

I projektet objekt **Norrtälje hamn – allmän platsmark** har exploateringsbidrag fakturerats med totalt 183,2 mnkr. Exploateringsbidragen ska finansiera kommunens utbyggnad av den allmänna platsmarken som gator, cykelvägar, trottoarer, parker med mera. I intervju beskrivs att exploateringsbidragen faktureras när två kriterier är uppfyllda:

1. Fastighetsägaren har tillträtt fastigheten
2. Fastighetsägaren har fått tillgång till fastigheten för att kunna påbörja byggnationer

De intervjuade uppskattar att kommunen har nedlagt ungefär 70 % av de totala utgifterna vid faktureringstillfället. Därefter tar det cirka två år innan kommunen har fullgjort sina förpliktelser enligt exploateringsavtalet.

Granskningen visar att exploateringsbidragen har fakturerats med start i december 2017 varav 1,3 mnkr år 2017, 130,3 mnkr år 2018, 20,1 mnkr år 2019 samt 45,8 mnkr år 2020, totalt 197,5 mnkr. I projektet allmän platsmark saknas de fakturerade exploateringsbidragen för kvarter 19 med 23,8 mnkr och kvarter 2 med 0,3 mnkr.

Per 31 december 2020 resultatfördes inkomster från markförsäljning och exploateringsbidrag (gatukostnadsersättning) för kvarter 1 och 3 med totalt 40,8 mnkr. Samtidigt resultatfördes 0,8 mnkr av anskaffningsvärdet som avsåg utgifter för konsult. Per 31 december 2020 avslutades en rad övriga projekt som avsåg Norrtälje hamn och som innebar kostnader i resultaträkningen med totalt 35,6 mnkr varav de största beloppen avsåg skelettplan med 21,0 mnkr, Städet 1 med 10,9 mnkr samt detaljplan med 3,2 mnkr.

Vi har granskat två transaktioner som genomfördes i juni 2020 och som uppgick till 24,3 mnkr respektive 21,5 mnkr. Transaktionerna avser exploateringsbidrag för kvarter 17 och 18 (19) i Norrtälje hamn. Enligt marköverlåtelseavtalet (signerat 2017-08-18) uppgår exploateringsbidraget (i avtalet benämnt gatukostnadsersättning) till 22,7 mnkr respektive 19,9 mnkr. Det framgår av avtalet att en justering av kontraktssummorna ska ske om byggvolymen i slutligt bygglov avviker från förslaget. I och med erläggandet av exploateringsbidraget (gatukostnadsersättningen) har bolaget erlagt full ersättning avseende allmän platsmark. Enligt avtalet är köpet inte fullbordat och köpebrev upprättas inte innan villkoren i avtalet är uppfyllda. Det gäller till exempel att köparen ska lämna in bygglovshandlingar senast sex månader efter att avtalet upprättats och senast en månad efter det att kommunen godkänt bygglovshandlingar ansöka om bygglov. Om villkoren inte är uppfyllda inom två år från att avtalet upprättades ska köpet återgå. Kommunen åtar sig i avtalet att bygga ut allmänna anläggningar i den takt som bebyggelsen uppförs. Till allmänna anläggningar hör lokalgator enligt detaljplan, dagvattenhantering samt vatten- och avloppsanläggningar. Om någon part inte fullföljer sina åtaganden äger motparten rätt till att häva avtalet och erhålla skälig ersättning.

För granskade stickprov har köpet fullbordats för kvarter 18 och 19. Vid granskningstillfället pågår där byggnation. För kvarter 17 pågår kommunens granskning av handlingar inför ansökan om bygglov. Inkomsterna är klassificerade

som förutbetalda intäkter vid granskningstillfället.

I projektet **Norrtälje hamn – exploateringsmark** har inkomster från fastighetsförsäljning fakturerats med 46,5 mnkr. Granskningen visar att fastigheter inom ramen för projektet har fakturerats med start under första kvartalet år 2017 varav 9,9 mnkr år 2017, 13,1 mnkr år 2018 samt 16,3 mnkr år 2019, totalt 39,4 mnkr. I projektet exploateringsmark finns inkomsten från kvarter 19 med 24,3 mnkr medan fastighetsförsäljningen enligt sammanställningen uppgår till 7,7 mnkr. Vidare saknas inkomsterna från kvarter 1 och 18 med totalt 9,7 mnkr.

Vi har granskat en transaktion som genomfördes i augusti 2018 och som uppgick till 7,7 mnkr. Transaktionen avser köpeskillning för kvarter 19 i Norrtälje Hamn. Enligt marköverlåtelseavtalet (signerat 2017-08-18) uppgår köpeskillningen till 6,6 mnkr. Det framgår av avtalet en justering av kontraktssummorna ska ske om byggvolymen i slutligt bygglov avviker från förslaget. Samma villkor för att köpet ska fullbordas gäller som beskrivet för avtalet avseende kvarter 17 och 18 ovan. Om villkoren inte uppfylls inom angiven tidsram ska köpet återgå.

För granskat stickprov har köpet fullbordats för kvarter 19. Inkomsten är klassificerad som förutbetald intäkt vid granskningstillfället.

Vi har följande kommenterar till genomförda stickprov:

- Försäljning av fastigheten Lustgasen 1 inom Sika Industriområde är bindande eftersom industribyggnaden är uppförd. Försäljningen (3,8 mnkr) borde därmed ha redovisats över resultaträkningen eftersom kriterierna i RKR R 2 har uppfyllts.
- Eftersom försäljningen av marken för kvarter 19 i Norrtälje hamn (7,7 mnkr) har fullbordats bör intäkten redovisas i resultaträkningen år 2020. Det beror på att kriterierna enligt RKR R 2 har uppfyllts.
- Exploateringsbidraget för kvarter 18 i Norrtälje hamn (21,5 mnkr) bör kunna redovisas som intäkt i resultaträkningen år 2020 eftersom försäljningen av marken har fullbordats och byggnation av bebyggelse pågår. Det gäller förutsatt att kommunen uppfyllt större delen av sina åtaganden när det gäller byggnation av kommunala anläggningar.
- Exploateringsbidraget för kvarter 17 i Norrtälje hamn (24,3 mnkr) bör ligga kvar som förutbetald intäkt eftersom granskning av bygglovshandlingar pågår och köpet inte fullbordats under år 2020.
- Vi noterar att vissa inkomster från exploateringsprojektet Sika Industriområde och Norrtälje Hamn - allmän platsmark har intäktsförts per 31 december 2020. Det har även kostnadsförts vissa utgifter som hör till projektet Norrtälje Hamn. Transaktionerna är ett led i att anpassa redovisningen av exploateringsprojekten till god redovisningsred.

Bedömning

Revisionsfråga:

Följer exploateringsredovisningen god redovisningssed?

Revisionsfrågan bedöms som **ej uppfyllt**.

Bedömningen grundar sig i huvudsak på följande iakttagelser:

- Granskningen utifrån utvalda projekt visar att det finns brister inom samtliga delar av exploateringsredovisningen som klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering samt intäcks- och kostnadsredovisningen.
- Stickproven visar anskaffningsvärden för mark som ligger som omsättningstillgång, men som avser allmän platsmark eller mark där användningen ännu inte beslutats. Dessa anskaffningsvärden borde därmed klassificeras som anläggningstillgång.
- Det finns utgifter för mark som avser återbetald köpeskilling. Posterna bör redovisas på motsvarande sätt som inkomsten vilken avsåg försäljning av marken.
- Det saknas fullständiga förkalkyler som är anpassade till god redovisningssed, i samtliga exploateringsprojekt. Förkalkylerna utgör grunden till att upprätta prognos över inkomster och utgifter i projekten. Prognosen bör användas för att bedöma om anskaffningsvärdet för respektive projekt är värderat enligt lägsta värdets princip.
- I projekten Sika Industriområde och Norrtälje Hamn exploatering finns inkomster från tomtförsäljning där kriterierna för att redovisa försäljningen som intäkter i resultaträkningen är uppfyllda i och med försäljningen är bindande, men där inkomsterna fortfarande ligger som förutbetalda intäkter i balansräkningen.
- Vi ser positivt att det pågår ett arbete med att anpassa exploateringsredovisningen till god redovisningssed. I samband med upprättande av årsbokslut per 31 december 2020 har exploateringsinkomster och -utgifter resultatförts med 131,3 mnkr respektive 98,6 mnkr vilket netto påverkar resultatet 2020 med 32,7 mnkr.

Revisionell bedömning

Vi bedömer att kommunstyrelsen **inte** säkerställer att exploateringsredovisningen sker enligt god redovisningssed och att den därmed **inte** bidrar till rättvisande räkenskaper. Vi ser positivt på att det pågår ett arbete med att anpassa exploateringsredovisningen till god redovisningssed.

Rekommendationer

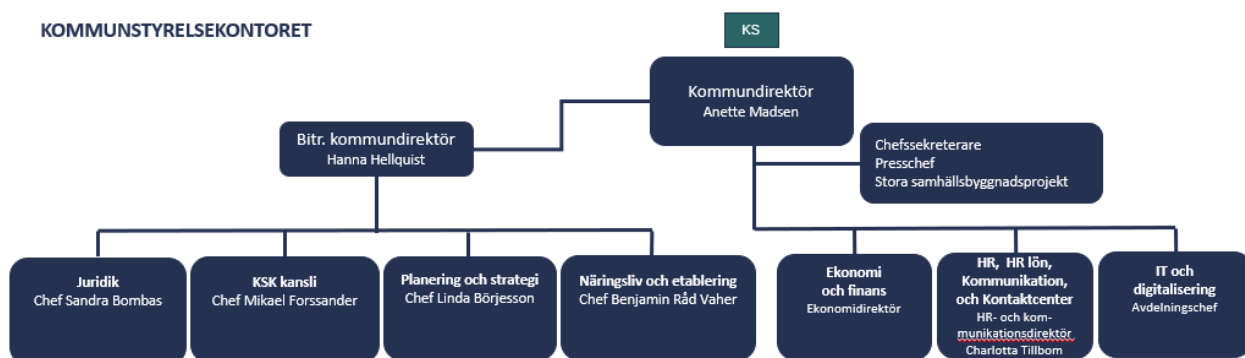
Efter genomförd granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen att:

- Ta fram riktlinjer för redovisning av exploateringsprojekt. Riktlinjerna bör omfatta principer för fördelning av utgifter och inkomster mellan anläggnings- och omsättningstillgång. Riktlinjerna bör även omfatta principer för beräkning av anskaffningsvärde, regelbunden värdering av pågående exploateringsprojekt samt en guide som visar när inkomster och utgifter i ett exploateringsprojekt bör redovisas i resultaträkningen.
- Redovisningen av kostnaden för detaljplaner och redovisningen av kostnaden för intern tid överensstämmer inte med de rekommendationer som uppdaterats efter lagen om kommunal bokföring och redovisning trädde i kraft.
- Fortsätta att stärka rutinerna kring redovisning av exploateringsprojekt genom att gå igenom varje projekt på transaktionsnivå och säkerställa att transaktionerna är rätt klassificerade och värderade.
- Säkerställa att projektledarna har stöd av controller vid upprättande av kalkyler inför ett exploateringsprojekt såväl som under projektets gång och avslut.

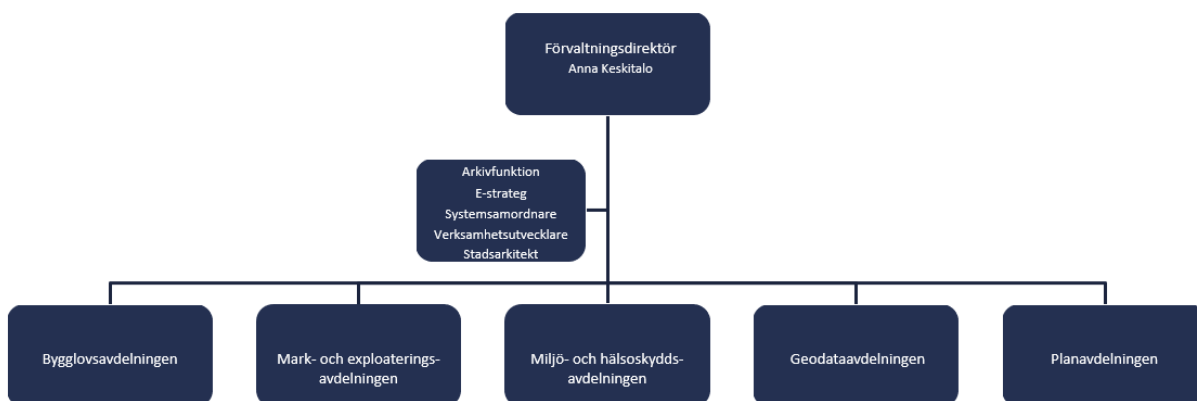
Bilaga 1

Organisationsschema kommunstyrelsen

Kommunstyrelsekontoret

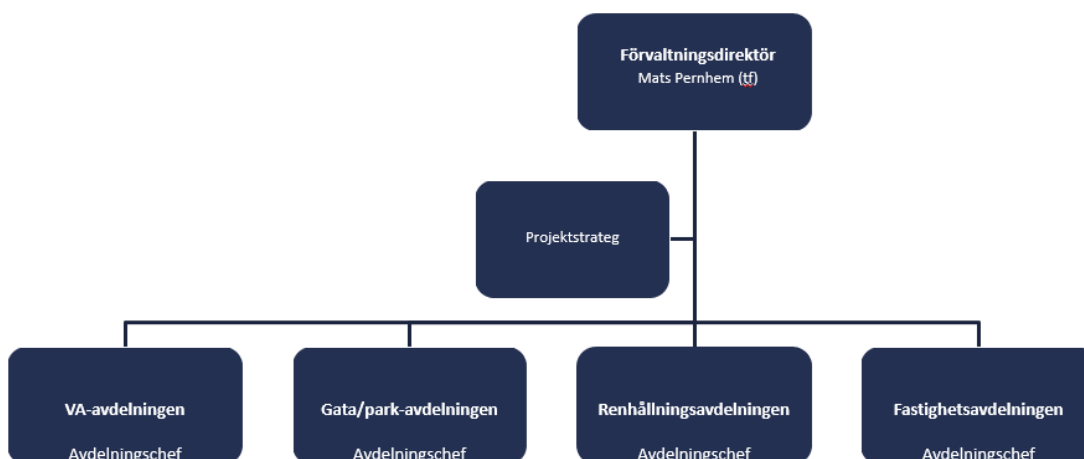


Samhällsbyggnadskontoret



Bilaga 2: Organisationsschema tekniska kontoret

Tekniska kontoret



Bilaga 3: Stickprov

Beräkning av anskaffningsvärde

Sika industriområde

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
201612	14757	Norrtälje Industrifastigheter AB	Återköpskontrakt, del av Sika 4:37	1 000 000
201702	14757	Företagsparken i Norrtälje AB	Återköpskontrakt, del av Sika 4:37	1 070 000
201810	14757	Sveaskog AB	Fastighetsreglering	1 400 000
		Anskaffningsvärde mark		3 470 000

Lommarstranden etapp 1

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
201101	14707	Ingående balans	Inköp av mark från försvaret (Lv3)	4 011 124
201106	14707	Campus Roslagen AB	Ej känt	733 000
201911	14707	Campus Roslagen AB	Fastighetsreglering i samband med detaljplan	2 800 000
		Anskaffningsvärde mark		7 544 124
202004	14703	ÅF-Infrastructure	Utredning detaljplan	415 748

Norrtälje hamn – allmän platsmark

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
201312	14702	Lars-Åke Lundin	Inköp av mark	9 550 000
		Anskaffningsvärde mark		9 550 000

Norrtälje hamn – exploatering

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
201312	57746	Lars-Åke Lundin	Inköp av mark	3 150 000
201706	5546	Fastighets AB Insjövassen	Fastighetsreglering	36 542 000
		Anskaffningsvärde mark		39 692 000

Bilaga 3: Stickprov

Inkomster

Sika industriområde

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
202010	29911	Fastighets AB Lustgasen	Fastigheten Lustgasen 1	3 798 000

Norrtälje hamn – allmän platsmark

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
202006	29912	Slättö Förvaltning AB	Gatukostnadsersättning kvarter 17	24 300 771
202006	29912	Slättö Förvaltning AB	Gatukostnadsersättning kvarter 18	21 494 748
		Stickprov inkomster		45 795 519

Norrtälje hamn – exploatering

Period	Konto	Motpart	Avser	Belopp
201808	29912	Slättö Förvaltning AB	Köpeskilling kvarter 19	7 660 392

2021-02-12

Carin Hultgren

Uppdragsledare

Caroline Liljebjörn

Projektledare

Denna rapport har upprättats av Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (org nr 556029-6740) (PwC) på uppdrag av Norrtälje kommun enligt de villkor och under de förutsättningar som framgår av projektplan från den 10 juni 2020. PwC ansvarar inte utan särskilt åtagande, gentemot annan som tar del av och förlitar sig på hela eller delar av denna rapport.