

Öhrlings

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

K O M R E V

Granskning av årsredovisning 2004

Lunds kommun

April 2005

Ian Fredricson
Lena Salomon
Roland Svensson
Ingegerd Gustafsson
Odd Sörvik

Innehållsförteckning

1	Inledning	3
1.1	Bakgrund	3
1.2	Revisionsfråga och revisionsmetod.....	3
2	Sammanfattande bedömning och åtgärdsförslag	4
3	Granskningsresultat	7
3.1	Förvaltningsberättelse	7
3.1.1	Översikt över utvecklingen av verksamheten.....	7
3.1.2	Investeringsredovisning.....	9
3.1.3	Driftredovisning.....	10
3.1.4	Balanskrav	11
3.1.5	Förvaltning av pensionsmedel	12
3.2	Resultaträkning.....	13
3.3	Balansräkning.....	14
3.4	Finansieringsanalys	18
3.5	Sammanställd redovisning	18
3.6	Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och tilläggsupplysningar	20

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den kommunala redovisningslagen (KRL) gäller fr o m 1998 och reglerar externredovisningen. 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. Kommunstyrelsen ansvarar enligt kommunallagen för årsredovisningen.

Vad gäller nämndernas redovisning, skall den enligt kommunallagen utformas på det sätt som fullmäktige bestämmer.

1.2 Revisionsfråga och revisionsmetod

Revisorerna har bl a till uppgift att pröva om räkenskaperna är rättvisande. Inom ramen för denna uppgift är syftet med granskningen av årsredovisningen att bedöma om den är upprättad i enlighet med lag om kommunal redovisning och i enlighet med normgivning, främst från Rådet för kommunal redovisning. Granskningen som sker utifrån ett väsentlighets- och riskperspektiv skall besvara följande revisionsfrågor:

- Lämnar årsredovisningen upplysning om verksamhetens utfall, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen?

Med verksamhetens utfall avses utfallet i förhållande till fastställda mål och ekonomiska ramar.

- Är räkenskaperna i allt väsentligt rättvisande?

Med rättvisande räkenskaper avses fullständighet, riktighet, existens, tillhörighet, periodisering, värdering, äganderätt och förpliktelser samt innehåll och presentation.

Granskningen av årsredovisningen omfattar:

- förvaltningsberättelse (inkl drift- och investeringsredovisning)
- resultaträkning
- finansieringsanalys
- balansräkning
- sammanställd redovisning

Bilagor och specifikationer till årsredovisningens olika delar har granskats.

Vi har även bedömt kommunens ekonomiska ställning och utveckling samt efterlevnaden av balanskravet. Nämndernas redovisning av sitt uppdrag har ej granskats inom ramen för årsredovisningen utan ingår istället i granskningen av den övergripande ansvarsutövningen.

Granskningen har utförts enligt god revisionsledning. Det innebär att granskningen planerats och genomförts ur ett väsentlighets- och riskperspektiv för att i rimlig grad kunna bedöma om årsredovisningen i allt väsentligt ger en rättvisande bild. Granskningen omfattar därför att bedöma ett urval av underlagen för den information som ingår i årsredovisningen. Rapporten är sakgranskad av berörda tjänstemän.

2 Sammanfattande bedömning och åtgärdsförslag

Vi bedömer att årsredovisningen i flera avseenden (se nedan) redogör för **utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen**. När det gäller kommunens redovisning av pensioner tillämpas ej gällande lagstiftning. Kommunens balansräkning ger därför utifrån denna lagstiftning inte en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning. Vi bedömer i övrigt att årsredovisningen uppfyller kraven på **rättvisande räkenskaper** och är upprättad enligt god redovisningssed.

Vi anser att förvaltningsberättelsen ger de upplysningar som lagstiftningen avser samt den övriga information som behövs för att bedöma kommunens verksamhet och ekonomi under år 2004 och i viss mån i framtiden.

Redan år 2003 var förvaltningsberättelsens olika delar informativa och följde en bra struktur. Under 2004 har avsnitten utvecklats i enlighet med av revisionen tidigare framförda synpunkter och har därmed förbättrats ytterligare. Läsbarheten har ökat avsevärt genom att särskild tid ägnats åt att minska årsredovisningens totala omfång vilket därmed också ökat tillgängligheten.

Kommunens övergripande mål, och hur det uppfyllts under 2004, redovisas i kvalitetsavsnittet i förvaltningsberättelsen. Detta ger en samlad bild av vad som uppnåtts inom olika prioriterade områden med beaktande av kommunfullmäktiges målsättning. Till kommande år bör redovisningen konkretiseras ytterligare beträffande övergripande och nämndsvisa mål och resultat. Beskrivningen kan t ex inordnas i ett särskilt avsnitt benämnt måluppfyllelse. Under 2005 kommer kommunen att utveckla verksamhetsspecifika mål och riktlinjer som är kopplade till kommunallagens nya föreskrifter avseende god ekonomisk hushållning. På så sätt skapas också en tydligare koppling mellan budgeten och årsredovisningen vilket

stämmer väl överens med kommunens ambition att se budget och redovisning som delar av samma process.

Kommunen hade under år 2004 ett positivt resultat med 17 mnkr. Balanskravsresultatet uppgick till - 44 mnkr. Av förvaltningsberättelsen framgår att kommunen har för avsikt att täcka 2003 års redovisade underskott och 2004 års redovisade negativa resultat i budget 2005 respektive 2006. Vi kan konstatera att om budgeterade resultat för åren 2005 med 29 mnkr och de ramar som givits för 2006 med 74 mnkr uppnås kommer de negativa resultaten för åren 2003 och 2004 att kunna återställas enligt i årsredovisningen stipulerad tid.

Från och med 2005 höjer kommunen skatten med 75 öre/skattekrona. Detta innebär att kommunen kortsiktigt vidtagit åtgärder för att förbättra ekonomin vilket påverkar kommunens förutsättningar att leva upp till balanskravet. Men det krävs fortfarande, enligt vad som anges i årsredovisningen, långsiktiga lösningar i form av en översyn av nettokostnadsutvecklingen, så att god ekonomisk hushållning uppnås även över tiden. Kommunstyrelsen beslutade 2005-03-10 § 49 om en finansiell målsättning innebärande att kommunen fr om 2005 årligen ska ha ett positivt resultat som minst uppgår till 2 % av skatteintäkter och generella statsbidrag. Om de jämförelsestörande posterna ingår i resultatet uppgår nyckeltalet 2004 till 0,5 % år 2004. För att uppnå denna målsättning skulle det krävas ett resultat exklusive jämförelsestörande poster på minst +63 mnkr år 2004.

Investeringsredovisningen visar att 67 % av anslagna investeringsmedel har förbrukats under året. Det finns därför skäl att arbeta vidare med att framöver få fram en mer realistisk investeringsplanering. Kommunstyrelsen beslutade i mars 2005 att även antaga en finansiell målsättning för investeringar innebärande att investeringarna årligen till 100 % skall finansieras med egna medel (årets avskrivningar och resultat). Undantag kan emellertid göras för finansiellt lönsamma investeringar. Målsättningen hade om den gällt år 2004 inte uppnåtts då andelen egenfinansiering uppgick till 75 %.

Vi noterar att nämnderna även i år redovisar positiva budgetavvikelser nu med 22 mnkr (36 mnkr -14 mnkr som avser engångsintäkt för parkeringsavgifter). Vi konstaterar att nämnderna totalt sett haft en god följsamhet gentemot budget. När det gäller de enskilda nämnderna uppvisar socialnämnden med -8 mnkr och Barn- och skolnämnd Öster med -9 mnkr de största avvikelserna jämfört med budget. Mot bakgrund av differenserna i prognostiserat utfall och verkligt utfall kan det finnas skäl att se över nämndernas prognostisering av utfall på helårsbasis.

I bokslut 2004 har pensioner som intjänats före år 1998 redovisats som en avsättning med 1 665,1 mnkr och inte som en ansvarsförbindelse såsom lagstiftningen föreskriver. Fr o m 2005 kommer även skuldökningen för intjänade pensioner före 1998 att belasta resultatet. Skuldökningen avseende dessa pensioner uppgick år

2004 till 48,6 mnkr. Anledningen till att bokföringen görs av pensioner intjänade före 1998 är enligt kommunen att man under 2004 sålt sin del av Lunds Energi AB till ett kommunägt holdingbolag och därigenom synliggjort ett dolt värde. Kommunen anför god ekonomisk hushållning som skäl för avsättning av pensioner intjänade före 1998.

Enligt vår bedömning är efterlevanden av den kommunala redovisningslagen till för att beslutsfattare ska kunna få tillförlitlig och aktuell information från redovisningen och kunna fatta korrekta beslut. God ekonomisk hushållning innebär enligt lagstiftningen att kommunen beslutat om mål för den ekonomiska förvaltningen omfattande såväl ett verksamhetsmässigt som ett finansiellt perspektiv. Om Lunds kommun har en högre ambitionsnivå avseende sparande till pensioner, jämfört med vad redovisningen enligt den metod som lagen föreskriver, får detta komma till uttryck genom att resultatet anpassas till den önskade nivån.

Från balansräkningens poster noteras i avsnitt 3.3 avvikelser avseende

- felaktig hantering avseende kulturstöd inom kultur- och fritidsnämnden.
- osäker fordran på 1,8 mnkr avseende LCR
- avsättningar avseende visstidspensioner med 5,6 mnkr
- kostnader avseende exploateringsprojekt där 3,0 mnkr borde resultatförts
- tilläggsuppgifter avseende leasing

Kommunstyrelsen fastställde 2002 en finansiell målsättning som innebär att soliditeten inom några år skall vara oförändrad. Ambitionen var att målet skulle kunna uppfyllas inom en treårsperiod. Vi konstaterar att kommunen inte heller i bokslutet för 2004 uppnåddes denna finansiella målsättning då soliditeten sjönk med 0,7 %-enheter jämfört med 2003 och uppgick till 36,8 % år 2004.

I samband med vår granskning har en finansieringsanalys upprättats för koncernen. I den kommunala redovisningslagen och dess förarbeten uttrycks inte något krav på finansieringsanalys. Enligt Rådet för kommunal redovisning är det dock ett uttryck för god redovisningssed att en finansieringsanalys ingår i den sammanställda redovisningen.

Vi bedömer att årsredovisningen i huvudsak lämnar information om tillämplade redovisningsprinciper och lämnar tilläggsupplysningar i tillräcklig omfattning. Enligt vår bedömning bör kommunen till kommande bokslut, i de fall avvikelse görs från gällande rekommendationer, utveckla redovisningen så att:

- hänvisning ska göras från vilken rekommendation avvikelse sker.
- de ekonomiska effekterna av avvikelserna framgår.
- information lämnas om när och på vilket sätt kommunen har för avsikt att börja tillämpa rekommendationen alternativt om rekommendationen inte har för avsikt att börja tillämpas.

3 Granskningsresultat

3.1 Förvaltningsberättelse

I KRL kap 4 framgår det att kommunen skall upprätta en förvaltningsberättelse. Förvaltningsberättelsen skall innehålla:

- *en översikt över utvecklingen av kommunens verksamhet (KRL 4:1)*
- *särskilda upplysningar om de anställdas sjukfrånvaro (KRL 4:1 a)*
- *samlad redovisning av kommunens investeringsverksamhet (KRL 4:2)*
- *en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten (KRL 4:3)*
- *en redovisning av hur det negativa resultatet skall regleras (KRL 4:4)*
- *sådana upplysningar som avses i KLR 4:1 skall också omfatta sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer (KRL 8:1).*

3.1.1 Översikt över utvecklingen av verksamheten

Vi har granskat att förvaltningsberättelsen lämnar tillräckliga uppgifter om:

- Obligatorisk information i enlighet med KRL och Rådet för kommunal redovisnings, (RKR) rekommendationer
- sådana förhållanden, som inte skall redovisas i balansräkning eller resultaträkning, men som är viktiga för bedömning av ekonomin
- händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut
- förväntad utveckling
- väsentliga personalförhållanden, bl a den obligatoriska redovisningen av sjukfrånvaro
- annat av betydelse för styrning och uppföljning

Bedömning och iakttagelser

Vi bedömer att förvaltningsberättelsens översikt och upplysningar i all väsentlighet överensstämmer med kraven i KRL.

Redan år 2003 var förvaltningsberättelsens olika delar informativa och följde en bra struktur. Under 2004 har avsnitten utvecklats i enlighet med av revisionen tidigare framförda synpunkter och har därmed förbättrats ytterligare. Läsbarheten har ökat avsevärt genom att särskild tid ägnats åt att minska årsredovisningens totala omfång vilket därmed också ökat tillgängligheten.

Analys och rättvisande bedömning av ekonomi och ställning

Analysen av årets resultat och den ekonomiska ställningen ger enligt vår bedömning en rättvisande bild. Förvaltningsberättelsen beskriver också kort hur ekonomin utvecklas de närmaste åren. Förvaltningsberättelsen innehåller uppgifter om

kommunens pensionsåtagande. Under avsnitt ekonomi görs en bra analys av kommunens ekonomiska situation, bl a utifrån en rimlig omfattning av finansiella nyckeltal.

I förvaltningsberättelsen lämnas också uppgift om hur tidigare uppkomna negativa balanskravsresultat från 2003 på -31 mnkr och 2004 års negativa resultat på -44 mnkr avses att regleras enligt i årsredovisningen stipulerad tid.

Under avsnitt ekonomi redovisas också processen kring hur arbetet med intern kontroll förlöpt under året. Redovisningen kan bl a utgöra grund för revisionens bedömning av kommunens interna kontrollarbete. Mot bakgrund av revisionens framförda synpunkter har under 2004 påbörjats en utveckling mot ett vidgat synsätt avseende intern kontroll där även andra perspektiv utöver de ekonomiska beaktas.

Händelser av väsentlig betydelse

Av förvaltningsberättelsen men även i nämndernas redogörelser framgår de väsentliga händelser som inträffat under och delvis efter räkenskapsåret och som är av betydelse för att kunna bedöma resultatet. Vi konstaterar också att orsaker till större avvikelser kommenteras.

Förväntad utveckling

Av verksamhetsavsnittet framgår till viss del den förväntade utvecklingen inom olika verksamheter och i kommunen som helhet. I bilaga till årsredovisningen återfinns nämndsvisa redogörelser och bedömningar bl a i ett framtidsperspektiv.

Väsentliga personalförhållanden

Den obligatoriska redovisningen av sjukfrånvaro redovisas i enlighet med KRL 4:1 a, d v s frånvaron specificeras på lång- och korttidsfrånvaro, män och kvinnor samt åldersindelad.

I avsnitt personal framgår personalstatistik som antal anställda och sjukfrånvarons utveckling. I övrigt görs en föredömlig analys utifrån de områden som kommunen definierat som angelägna utifrån det antagna personalpolitiska programmet såsom välbefinnande och hälsa, inflytande och delaktighet, lust att lära m m. Resultatet av den under året genomförda enkäten och diskussionsmaterialet benämnt Dialogen presenteras också.

Andra förhållanden som har betydelse för styrning och uppföljning av verksamheten

I likhet med föregående år redovisas i miljöavsnittet en sammanfattande verksamhetsredovisning kopplat till hur kommunens miljöledningssystem efterlevs.

Kommunens övergripande mål, och hur det uppfyllts under 2004, redovisas i kvalitetsavsnittet i förvaltningsberättelsen. Detta ger en samlad bild av vad som uppnåtts inom olika prioriterade områden med beaktande av kommunfullmäktiges målsättning. Till kommande år bör redovisningen konkretiseras ytterligare beträffande övergripande och nämndsvisa mål och resultat. Beskrivningen kan t ex inordnas i ett särskilt avsnitt benämnt måluppfyllelse. Under 2005 kommer kommunen att utveckla verksamhetsspecifika mål och riktlinjer som är kopplade till kommunallagens nya föreskrifter avseende god ekonomisk hushållning. På så sätt skapas också en tydligare koppling mellan budgeten och årsredovisningen vilket stämmer väl överens med kommunens ambition att se budget och redovisning som delar av samma process.

Under rubriken omvärld görs en analys av händelser i omvärlden som påverkat och påverkar kommunen. Redovisningen bör framöver, i likhet med vad som görs i budgeten, även innehålla uppgifter om vilka viktigare lagändringar och utredningar som förväntas påverka kommunens olika verksamheter.

Information om kommunens företag

I förvaltningsberättelsen ingår information om de kommunala företagen i kommunen.

3.1.2 Investeringsredovisning

Vi har granskat att:

- investeringsredovisningen visar kommunens totala investeringsverksamhet
- investeringsredovisningen är uppställd enligt god redovisningssed
- beloppen i investeringsredovisningen överensstämmer med årets bokföring
- posterna i investeringsredovisningen är överförda till balansräkningen och finansieringsanalysen
- jämförelse med tidigare år görs

Bedömning och iakttagelser

Vi bedömer att investeringsredovisningen i all väsentlighet ger en rättvisande bild av årets investeringar.

Den samlade investeringsredovisningen ger information om investeringsverksamheten per styrelse/nämnd. Av förvaltningsberättelsen framgår de största investeringar som genomförts under året.

Kommunens bruttoinvesteringar uppgår till 320 mnkr. Nettoinvesteringarna, dvs efter avdrag för investeringsinkomster, uppgår till 251 mnkr. I samband med vår granskning har investeringsredovisningen justerats så att investeringarna även redovisas brutto. Enligt vår uppfattning bör inte försäljning av anläggningstill-

gångar ingå i investeringsredovisningen. Skäl för detta är bl a att tydliggöra den egentliga investeringsnivån för respektive nämnd och hur denna nivå förhåller sig till budget. Om försäljningsinkomsterna även framöver ska ingå i investeringsredovisningen bör åtminstone inkomsterna nämndsvis särskiljas från övriga investeringsinkomster.

Investeringarna har under de två senaste åren ökat kraftigt. Kommunen bedömer att investeringsbehovet uppgår till drygt 700 mnkr de närmaste tre åren. Kommunstyrelsen har i mars 2005 fastställt en finansiell målsättning innebärande att investeringarna årligen till 100 % skall finansieras med egna medel (årets avskrivningar och resultat). Undantag kan emellertid göras för finansiellt lönsamma investeringar. Målsättningen hade om den gällt år 2004 inte uppnåtts då andelen egenfinansiering uppgick till 75 %.

Vi konstaterar att det år 2004 inte budgeterats någon försäljning av anläggningstillgångar. I delårsrapporten per halvårsskiftet prognostiserades investeringarna till 327 mnkr vilket var 135 mnkr lägre än budget. Vi konstaterar att det vid årsskiftet 2004 finns en inte oväsentlig skillnad mellan budgeterade investeringar på 376 mnkr och det slutliga utfallet på 251 mnkr. Det finns därför skäl att arbeta vidare med att framöver få fram en mer realistisk investeringsplanering.

3.1.3 Driftredovisning

Vi har granskat att:

- budgeterade och redovisade kostnader och intäkter redovisas i sammanfattning
- redovisade intäkter och kostnader överförs riktigt från den systematiska bokföringen
- jämförelse med tidigare år görs
- driftredovisningen är analyserad i förhållande till ekonomi och fastställda mål.

Bedömning och iakttagelser

Vi bedömer att driftredovisningen i all väsentlighet ger en rättvisande bild av hur utfallet förhåller sig till fullmäktiges budget.

Driftredovisningen visar kostnader, intäkter, nettokostnader samt budgetavvikelse för respektive nämnd. Vi noterar att nämnderna även i år redovisar en positiv budgetavvikelse med 22 mnkr (36 mnkr -14 mnkr som avser engångsintäkt för parkeringsavgifter). Budgetavvikelse är totalt sett i storlek med 2003 års budgetöverskott för nämnderna. Vi kan således konstatera att nämnderna totalt sett haft en god följsamhet gentemot budget.

När det gäller de enskilda nämnderna uppvisar socialnämnden med -8 mnkr och Barn- och skolnämnd Öster med -9 mnkr de största avvikelserna jämfört med budget. Förklaringar till nämndernas budgetavvikelser lämnas i redogörelserna för

respektive nämnd i årsredovisningen. För första året uppvisar vård- och omsorgsnämnden ett budgetöverskott med 13 mnkr vilket ska relateras till att nämnden under fyra tidigare år uppvisat ekonomiska obalanser och budgetöverskridanden. Nämnden har under 2004 fortsatt att vidta åtgärder i syfte att reducera kostnaderna.

I delårsrapporten per juni 2004 uppvisade nämnderna en positiv budgetavvikelse med 15 mnkr. Samtidigt prognostiserades resultatet per den sista december till -11 mnkr. Det faktiska utfallet 2004 uppgick till +22 mnkr. Mot bakgrund av differenserna i prognostiserat utfall och verkligt utfall kan det finnas skäl att se över nämndernas prognostisering av utfall på helårsbasis.

3.1.4 Balanskrav

Vi har granskat:

- kommunens bedömning av om balanskravet har uppfyllts
- om det i förvaltningsberättelsen anges när och på vilket sätt man avser att göra den i kommunallagen (KL 8:5) föreskrivna reglering i de fall ett negativt resultat uppvisas
- om det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om hur tidigare års negativa resultat har reglerats.

Bedömning och iakttagelser

Det kommunala balanskravet innebär att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna. Om utfallet för ett år visar på ett negativt resultat ska underskottet täckas inom de två nästkommande åren. Om det finns synnerliga skäl kan kommunfullmäktige besluta att reglering inte behöver ske. Detta beslut kan enligt nuvarande regler inte laglighetsprövas.

Årsredovisningens förvaltningsberättelse innehåller följande uppställning avseende avstämning av årets resultat i förhållande till balanskravet:

Tabell 1: Utredning balanskrav, mnkr

Årets resultat enligt resultaträkningen	17,4
Avgår realisationsvinster	-60,0
Nedskrivning återföring av aktievärde	- 1,3
Justerat resultat	-43,9

Källa: Årsredovisningen

Kommunen gör i likhet med 2003 undantag för realisationsvinster från fastighetsförsäljningar med 60 mnkr. Vid avstämning mot balanskravet undantas även en nedskrivning av återföring av aktievärde med 1,3 mnkr. Enligt vår uppfattning är

kommunens hantering av realisationsvinster och 2004 års återföring av aktievärdet i enlighet med reglerna rörande balanskravet.

Uppställningen visar att Lunds kommun har ett negativt balanskravsresultat på - 44 mnkr. Vi instämmer i kommunens bedömning att balanskravet inte har uppfyllts år 2004. Det negativa resultatet ska enligt lagstiftningen återställas senast vid utgången av 2006. Därutöver finns ett negativt resultat från år 2003 med -31 mnkr som skall återställas senast år 2005.

Vi bedömer att förvaltningsberättelsen uppfyller kraven avseende upplysningar kring hanteringen av uppkomna negativa resultat. I förvaltningsberättelsen anges att täckning av 2003 års underskott på 31 mnkr och det uppkomna underskottet på 44 mnkr år 2004, dvs sammanlagt -75 mnkr i sin helhet kommer att regleras under 2005 och 2006. Vi kan konstatera att om budgeterat resultat för år 2005 med 29 mnkr och de ramar som givits för 2006 med 74 mnkr uppnås kommer de negativa resultaten för åren 2003 och 2004 att kunna återställas enligt i årsredovisningen stipulerad tid.

I sammanhanget kan nämnas att från och med räkenskapsåret 2005 finns det en ny lagstiftning om god ekonomisk hushållning som berör balanskravet. I den nya lagstiftningen anges bl a att kommuner har tre år på sig att reglera balanskravsunderskott i stället för nuvarande två år.

3.1.5 Förvaltning av pensionsmedel

Vi har granskat om:

- Kommunens redovisning av förvaltningen av pensionsmedel ger en rättvisande bild av utfallet under året.

Bedömning och iakttagelser

Vi bedömer att sammanställningen avseende förvaltning av pensionsmedel i allt väsentligt ger en rättvisande bild av utfallet under året.

Kommunens pensionsenhet redovisas som en särskild balansräkningsenhet under finansförvaltningen. Värdet på de förvaltade pensionsmedlen uppgår till knappt 176 mnkr vid utgången av år 2004. Detta kan jämföras med att kommunen ursprungligen har placerat 141 mnkr för detta ändamål.

I likhet med föregående år föreslår revisionen att kommunstyrelsen i ekonomiavsnittet redovisar en resultat- och balansräkning för pensionsenheten i särskild uppställning. En sådan uppställning har utarbetats men inte införts i årsredovisningen. Vi noterar, i likhet med föregående års granskning, att kommunen i bokslut 2004 inte följer kommunfullmäktiges föreskrifter för förvaltning av pensionsmedel ef-

tersom räntebärande värdepapper (inklusive återlån) utgjorde 85,4 % av pensionsportföljen. I policyn framgår att pensionsportföljen ska bestå av följande:

Tabell 2: Tillgångsslag pensionsportföljen

Tillgångsslag	Min	Normal	Max
Räntebärande värdepapper	40 %	50 %	70 %
Aktier	30 %	50 %	60 %
varav Utländska	10 %	20 %	30 %

Källa: Fullmäktiges föreskrifter för förvaltning av pensionsmedel

Anledningen till att placeringsföreskrifterna vid bokslutet ej kunnat följas är att börsens kraftiga nergång lett till obalans i kommunens portfölj. Om föreskrifterna skall följas måste således en betydligt större andel investeras i aktier. Detta kan ske antingen med befintliga investerade medel alternativt via minskning av återlånet. En annan orsak är att Lunds kommun klassificerar aktieindexobligationer som aktier och inte som räntebärande värdepapper. Kommunrevisionen anser att aktieindexobligationer ska klassificeras som räntebärande värdepapper eftersom del av eller hela det nominella beloppet säkerställs i värdepappret.

Vi föreslår också att kommunen i årsredovisningen redovisar en avstämning av placeringarna kopplat till den av fullmäktige beslutade placeringspolicyn. I syfte att undvika ovan redovisade klassificeringsproblem kan det i placeringsföreskrifterna framgå hur stor del som får utgöra aktieindexobligationer i förhållande till övriga värdepapper.

3.2 Resultaträkning

Resultaträkningen skall redovisa samtliga intäkter och kostnader och hur det egna kapitalet har förändrats under året (KRL 5:1).

Vi har granskat att:

- resultaträkningen är uppställd enligt KRL
- resultaträkningen i allt väsentligt redovisar årets samtliga externa intäkter och kostnader
- noter finns i tillräcklig omfattning och utgör specifikationer av resultaträkningens poster samt möjliggör avstämning mot balanskravet
- resultaträkningens innehåll är rätt periodiserat.

Bedömning och iakttagelser

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

Kommunens resultat uppgår år 2004 till 17 mnkr. År 2004 har de jämförelsestörande posterna påverkat resultatet positivt med 130 mnkr. Utan dessa jämförelsestörande poster, som är av engångskaraktär, hade resultatet varit -113 mnkr. Av avsnitt 3.1.4 framgår att det s k balanskravsresultatet, d v s efter justering för bl a realisationsvinster, uppgick till -44 mnkr.

Från att verksamhetens nettokostnader ianspråktagit ca 99 procent av skatteintäkterna år 2002 har andelen successivt ökat. Nettokostnadernas andel av skatteintäkter och generella statsbidrag inkl finansnettot uppgår 2004 till 105 %. Ett procenttal över 100 % innebär att de löpande intäkterna inte räcker till för att finansiera löpande kostnader och inte heller bidrar till att finansiera delar av nyinvesteringarna. Nettokostnaderna ökade emellan åren 2003 och 2004 med sammanlagt 2,7 % om justering görs för de jämförelsestörande posterna. Samtidigt har skatteintäkter och generella statsbidrag endast ökat med 0,9 % mellan åren. Mot bakgrund av god ekonomisk hushållning är det fortfarande angeläget att framöver dämpa nettokostnadsutvecklingen.

Från och med 2005 höjer kommunen skatten med 75 öre/skattekrona. Detta innebär att kommunen kortsiktigt vidtagit åtgärder för att förbättra ekonomin vilket påverkar kommunens förutsättningar att leva upp till balanskravet. Men det krävs fortfarande, enligt vad som anges i årsredovisningen, långsiktiga lösningar i form av en översyn av nettokostnadsutvecklingen, så att god ekonomisk hushållning uppnås även över tiden.

Revisionen har tidigare påtalat fördelen med att en finansiell målsättning som är kopplad till resultaträkningen mot bakgrund av att resultaträkningen på kort sikt utgör fokus i budget- och ekonomistyrningssammanhang. Utöver den finansiella målsättning som redovisats under avsnitt 3.1.2 som är kopplad till investeringsredovisningen har kommunen i mars 2005 beslutat om en ny finansiell målsättning som innebär att kommunen ska ha ett årligt positivt resultat som minst uppgår till 2 % av skatteintäkter och generella statsbidrag. Om denna målsättning gällt redan för 2004 hade denna inte uppnåtts eftersom nyckeltalet för 2004 uppgår till -3,6 % exkl. jämförelsestörande poster. Om de jämförelsestörande posterna ingår i resultatet uppgår nyckeltalet 2004 till 0,5 % år 2004. För att uppnå denna målsättning skulle det krävas ett resultat exklusive jämförelsestörande poster på minst +63 mnkr år 2004.

3.3 Balansräkning

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa kommunens samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. (KRL 5:2)

Vi har granskat att:

- balansräkningen är uppställd enligt KRL
- noter finns i tillräcklig omfattning
- upptagna tillgångar, avsättningar och skulder existerar, tillhör kommunen och är fullständigt redovisade och rätt periodiserade
- tillgångar, avsättningar och skulder har värderats enligt principerna i KRL
- föregående års utgående balanser har överförts rätt som årets ingående balanser
- specifikationer till utgående balanser finns i tillräcklig omfattning
- årets resultat överensstämmer med resultaträkningen.

Bedömning och iakttagelser

Avvikelse mot den kommunala redovisningslagen

Kommunen avviker från den kommunala redovisningslagen 5 kap 4 § och kommunallagen bestämmelser i 8 kap 14 § avseende hantering av pensioner som intjänats före år 1998. I bokslut 2004 har pensioner som intjänats före år 1998 redovisats som en avsättning med 1 665,1 mnkr och inte som en ansvarsförbindelse som lagstiftningen föreskriver. Redovisningen har gjorts direkt mot eget kapital som byte av redovisningsprincip och inte redovisats över resultaträkningen. Hanteringen redovisas öppet i noten till eget kapital och i beskrivningar om pensioner. Fr om 2005 kommer även skuldökningen för intjänade pensioner före 1998 att belasta resultatet. Skuldökningen avseende dessa pensioner uppgick år 2004 till 48,6 mnkr. Anledningen till att bokföringen görs av pensioner intjänade före 1998 är enligt kommunen att man under 2004 sålt sin del av Lunds Energi AB till ett kommunägt holdningbolag och därigenom synliggjort ett dolt värde. Kommunen anför god ekonomisk hushållning som skäl för att avsättningen av pensioner intjänade före 1998.

Enligt vår bedömning ger den kommunala redovisningslagens förarbeten (prop 1996/97:52 avsnitt 6.4) inte utrymme för någon alternativ redovisningsmetod. En enhetlig redovisning enligt den så kallade "blandmodellen" var också ett av motiven för lagstiftning och att kunna göra jämförelser mellan kommuner. Efterlevnad av redovisningslagen är också en förutsättning för en enhetlig tillämpning av 8 kap 4 och 5 §§ KL avseende balanskravet.

När det gäller kommunens redovisning av pensioner tillämpas ej gällande lagstiftning. Kommunens balansräkning ger därför utifrån denna lagstiftning inte en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning.

Sammanfattningsvis är således den kommunala redovisningslagens efterlevnad till för att beslutsfattare ska kunna få tillförlitlig och aktuell information från redovisningen och på så sätt fatta korrekta beslut. God ekonomisk hushållning innebär

enligt lagstiftningen att kommunen beslutat om mål för den ekonomiska förvaltningen omfattande såväl ett verksamhetsmässigt som ett finansiellt perspektiv. Om Lunds kommun har en högre ambitionsnivå avseende sparande till pensioner, jämfört med vad redovisningen enligt den metod som lagen föreskriver, får detta komma till uttryck genom att resultatet anpassas till den önskade nivån.

Finansiell målsättning - soliditeten

Kommunstyrelsen fastställde 2002 en finansiell målsättning som innebär att soliditeten inom några år skall vara oförändrad. Ambitionen var att målet skulle kunna uppfyllas inom en treårsperiod. Kommunen uppnådde inte denna målsättning under 2003 då soliditeten sjönk från 39 % till 37,5 % jämfört med 2002. Nyckeltalet har 2004 påverkats av att kommunen bokfört pensioner intjänade före år 1998 direkt mot eget kapital. Om soliditetsmättet omräknas så att jämförbarhet uppnås uppgick soliditeten inkl pensionskund intjänad före 1998 till 36,8 % år 2004. Vi konstaterar att kommunen inte heller i bokslutet för 2004 uppnådde den finansiella målsättningen då nyckeltalet sjönk med 0,7 %-enheter jämfört med 2003 eller med 2,2 %-enheter jämfört med 2002.

Vi bedömer att bilagor/specifikationer finns i tillräcklig omfattning. Ett särskilt PM har överlämnats till Kommunkontoret avseende synpunkter på balansräkningen m m som inte införts i revisionsrapporten. Vi vill också framhålla nedanstående synpunkter.

Fordringar

Beslut om beviljande av kulturbidragstöd upp till ett basbelopp, görs av handläggare på kansliet enligt delegation från Kultur- och fritidsnämnden. Revisionen har i tidigare granskning konstaterat att samtliga bidrag, oavsett bidragsbelopp, handläggs och beslutas av särskilt utsedd handläggare. Vid bokslutsgranskningen konstaterades att beslut om förskott för kulturbidrag fattas av tjänsteman vid två tillfällen på belopp om 600 tkr respektive 2,4 mnkr. Om beslut om beviljande av bidrag överstigande ett basbelopp ska fattas på delegation, måste bidragsreglerna ändras så att de sammanfaller med Kultur- och fritidsnämndens intentioner. Beslut om förskott ska antingen regleras i delegationsordningen eller beslutas av nämnden.

I bokslutet har en kortfristig fordran uppbokats avseende Lunds Civila Ryttaförening, LCR, med 1,8 mnkr. Vi har vid vår granskning har vi inte kunnat fastställa substansen i beloppet och revisionen anser att fordran bör skrivas av p g a osäkerheten i fordran.

Avsättningar

Kommunen har, i likhet med tidigare år, bokfört visstidsavtal avseende förvaltningschefer där avtalet inte utlösts men hitintills är inarbetat som en avsättning med 5,6 mnkr vilket innebär en minskning från föregående år. Som stöd för upp-

bokningen anges Redovisningsrådets rekommendation (RR 16) och hanteringen redovisas öppet under avsnittet principer och förklaringar i årsredovisningen. Vi noterar, i likhet med föregående år, att förfaringssättet avviker från Rådet för kommunal redovisnings rekommendation om bokföring som en ansvarsförbindelse.

Skulder

I samband med granskning av tidigare års bokslut framförde revisionen synpunkter på kommunens redovisning av exploateringsverksamhet och tillämpningen av lägsta värdets princip vid värdering.

Under 2003 har anvisningar utfärdats för exploateringsredovisningen vilka även legat som grund för den värdering som gjorts av områdena under året. I samband med vår genomgång 2004 konstaterades att fem projekt inte redovisats enligt god redovisningssed då de kostnader som balanserats i bokslutet inte kommer att täckas av framtida intäkter. Totalt rör det sig om kostnader på 3,0 mnkr som borde ha resultatförts i bokslut 2004. Värdering ska ske enligt lägsta värdes princip. Den goda seden medger i princip ej kvittning mellan över- och underskottsprojekt. Vi föreslår att kommunen under 2005 stämmer av anvisningar för exploateringsredovisningen med den idéskrift om exploateringsredovisning som Rådet för kommunal redovisning utgivit under 2003.

Leasing

I bokslutet har leasing om 16,1 mnkr bokats upp som operationell leasing, vilket redovisats inom linjen. Revisionen har inget att invända vad gäller klassificeringen av de leasingavtal som granskats. Däremot saknas tilläggsupplysningar till redovisade leasingåtaganden enligt RKR:s rekommendation nr 13 med hänvisning till Redovisningsrådets rekommendation 6:99. Där anges att det sammanlagda beloppet av framtida leasingavgifter, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, för icke uppsägningsbara operationella leasingavtal ska redovisas fördelade på förfallotidpunkter. Vidare ska en allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal ges avseende bl a förekomst av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet. En beskrivning enligt Redovisningsrådets rekommendation 6:99 saknas i årsredovisningen.

Vid bokslutsgranskningen har vi konstaterat att flertalet avtal om långtidshyrning på mellan 10 och 15 år av diverse verksamhetslokaler bokförts som löpande verksamhetskostnader. Flera av dessa avtal förlängs med 5 år om det inte sägs upp 12 eller 24 månader innan uppsägningstidens utgång. Är hyresavtalet bindande under längre tid (ett år), ska det åtminstone klassificeras som ej uppsägningsbar operationell leasing eller finansiell leasing i årsredovisningen. För att så ska ske krävs att rutiner inrättas för att fånga upp samtliga åtaganden i kommunen samt att värdering av avtalen sker.

3.4 Finansieringsanalys

I finansieringsanalysen skall kommunens finansiering och investeringar under räkenskapsåret redovisas (KRL 7:1).

Vi har granskat att:

- finansieringsanalysen uppfyller kraven enligt KRL
- noter finns i tillräcklig omfattning
- finansieringsanalysens innehåll överensstämmer med motsvarande uppgifter i övriga delar av årsredovisningen.

Bedömning och iakttagelser

Vi bedömer att finansieringsanalysen redovisar kommunens finansiering och investeringar.

Finansieringsanalysen ger information om betalningsflöden uppdelat på löpande verksamhet, investeringar, och finansiering. Kommunen har därmed anpassat sin finansieringsanalys till den viljeinriktning som framförts av Rådet för kommunal redovisning.

Revisionen framförde 2003 synpunkter på kommunens investeringstakt och avsaknaden av en finansiell målsättning kopplad till investeringsnivån. Revisionen är positiv till att kommunen fr o m år 2005 antagit en finansiell målsättning som är kopplad till nivån på avskrivningar och årets resultat, se vidare avsnitt 3.1.2.

3.5 Sammanställd redovisning

Den sammanställda redovisningens syfte är att ge en helhetsbild av kommunens ekonomiska åtaganden oberoende av i vilken juridisk form verksamheten bedrivs. (Rådets rekommendation)

Den sammanställda redovisningen skall innehålla en resultaträkning och en balansräkning som utgör en sammanställning av kommunens och de juridiska personernas resultat- och balansräkning. (KRL 8:2)

Det är god redovisningssed att inkludera en finansieringsanalys. (Rådets rekommendation)

Vi har granskat att:

- den sammanställda redovisningen är uppställd enligt KRL och även innehåller en finansieringsanalys

- noter finns i tillräcklig omfattning och utgör specifikationer till resultat- och balansräkningsposter. Det innebär att delposterna i noterna ska vara rensade från interna poster (upplysning om interna poster ska därför inte anges).
- den sammanställda redovisningen omfattar samtliga kommunens företag
- konsolideringen omfattar de företag i vilka kommunen har ett betydande inflytande
- proportionell konsolideringsmetod och förvärvsmetod tillämpas vid konsolideringen
- beloppen överensstämmer mellan den sammanställda redovisningen och de ingående företagens redovisningar
- interna poster har eliminerats i allt väsentligt även i notapparaten.

Bedömning och iakttagelser

Vi bedömer att den sammanställda redovisningen ger en helhetsbild av kommunens ekonomiska ställning och åtaganden. Vi bedömer att den sammanställda redovisningen har upprättats i enlighet med KRLs krav 8 kap § 1-2 samt att kommunen beaktat rekommendationen avseende sammanställd redovisning från Rådet för kommunal redovisning. Dock vill vi lämna följande synpunkter.

Resultatet i kommunkoncernen uppgår 2004 till 24 mnkr. Resultat har år 2004 påverkats positivt av engångsposter såsom realisationsvinster och återförda skulder på totalt 61,3 mnkr.

Under 2004 har det skett förändringar i koncernstrukturen innebärande att Lunds kommun via Energibolaget förvärvat Ringsjö Energi AB från Eslöv och Hörby kommuner, vilka samtidigt blev delägare i Lunds Energi AB. De fyra delägarna i Lunds Energi har därefter skapat ett holdingbolag och sålt Lunds Energi AB till detta. Holdingbolaget skapades genom att aktierna i ett befintligt bolag inom Lunds Energi, Kreab Värme AB (under namnändring till Krafringen AB), delades ut till ägarna i samma proportion som de ägde Lunds Energi. Kommunen äger sålunda 824 aktier à nom 1000 kr i Krafringen AB. Därutöver har kommunen en fordran på Krafringen AB uppgående till 1 648 mnkr. Ovannämnda transaktioner medförde positiva resultat för kommunen, vilka har eliminerats i den sammanställda redovisningen, då de utgör skattemässiga interna vinster. Det ändrade ägarförhållandet inom Energibolaget medför att en del av koncernens egna kapital som redovisades 2003 har övertagits av minoriteten.

I samband med vår granskning har en finansieringsanalys upprättats för koncernen. I den kommunala redovisningslagen och dess förarbeten uttrycks inte något krav på finansieringsanalys. Enligt Rådet för kommunal redovisning är det dock ett uttryck för god redovisningssed att en finansieringsanalys ingår i den sammanställda redovisningen.

3.6 Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och tilläggsupplysningar

... Om avvikelser görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. (KRL 1:3)

... Resultaträkningen, balansräkningen och finansieringsanalysen får kompletteras med upplysningar i noter. I så fall skall hänvisning göras vid de poster i resultaträkningen, balansräkningen till vilka upplysningarna hänförs. (KRL 3:2)

... Om principerna för värdering, klassificering eller indelningen i poster eller delposter ändrats, skall posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om ... Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, behöver omräkning eller ändring inte göras. Skälen för detta ska anges i not. (KRL 5:6)

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder skall anges. För posterna i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar och skulder i utländsk valuta skall det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor. Uppgifterna enligt första och andra styckena får lämnas i not. (KRL 6:12)

Utöver KRL:s krav ställer RKR:s rekommendationer krav på tilläggsupplysningar.

Vi har granskat om:

- kommunen lämnar upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper.
- kommunen lämnar tilläggsinformation enligt KRL och RKR:s rekommendationer.

Bedömning och iakttagelser

Avvikelse från den kommunala redovisningslagen

Kommunen avviker från gällande lagstiftning avseende värderingsfrågor enligt:

- redovisning av pensioner som intjänats före år 1998 då dessa fr o m 2004 lyfts in i balansräkningen och redovisas under avsättningar och inte som en ansvarsförbindelse. Hanteringen strider mot KRL 5 kap 2 § och 5 kap 4 § samt kommunallagens bestämmelser i 8 kap 14 §. Se vidare avsnitt 3.4.

Avvikelser från rekommendationer

Kommunen anger i huvudsak avvikelser från följande rekommendationer avseende värderingsfrågor enligt:

- rekommendation nr 2, redovisning av garantipensioner där även visstidspensioner bokförs för förvaltningschefer.

- Rekommendation nr 10, avsättningar avseende deponier har inte gjorts.
- rekommendation nr 11, materiella tillgångar där avskrivningar inte alltid påbörjas efter färdigställandet och anslutningsavgifter inte redovisas över resultaträkningen.

Avvikelse från informationer/idéskrifter

Därutöver anger kommunen avvikelser från följande informationer/idéskrifter:

- ankomstregistrering av fakturor där markentreprenad ännu inte ankomstregistrerar fakturor.
- redovisning av exploateringsverksamhet, där kommunen avvaktar ytterligare diskussioner med tekniska nämnden.
- korttidsinventarier och inventarier av mindre värde där det finns gränsdragningsproblem.
- dokumentation av tillämpat redovisningssystem, här kommer kommunen under våren 2005 att påbörja arbetet.

Vi bedömer att avvikelserna från lagstiftning och rekommendationer i huvudsak redovisas öppet i årsredovisningen och att tilläggsupplysningar redovisas i tillräcklig omfattning. Tilläggsupplysningarna presenteras i noter till resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys, respektive i avsnittet finansiella rapporter redogörs för tilläpade redovisningsprinciper. Utöver detta bedömer vi att kommunen inte lämnar tilläggsupplysningar avseende rekommendation nr 13 redovisning av leasingavtal.

Enligt vår bedömning bör kommunen till kommande bokslut, i de fall avvikelse görs från gällande rekommendationer, utveckla redovisningen så att:

- hänvisning ska göras från vilken rekommendation avvikelse sker.
- de ekonomiska effekterna av avvikelserna framgår.
- information lämnas om när och på vilket sätt kommunen har för avsikt att börja tillämpa rekommendationen alternativt om rekommendationen inte har för avsikt att börja tillämpas.

Sammanfattningsvis är vi positiva till att kommunen under 2004 tagit initiativ till att nämndsvis gå igenom avvikelserna. Som en följd av detta kommer även en särskild utbildning att hållas under 2005 i den kommunala redovisningslagen.