



Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

Rapport

Gävle kommun, revisionskontoret

KPMG AB

2021-01-28

Antal sidor 15



Gävle kommun, revisionskontoret

Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

2021-01-28

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	2
2	Inledning/bakgrund	3
2.1	Syfte, revisionsfråga och avgränsning	3
2.2	Revisionskriterier	3
2.3	Metod	4
3	Resultat av granskningen	5
3.1	Normgivning och bakgrund	5
3.2	Genomgång av leasingavtal	7
3.3	Redovisningsmässiga effekter	10
4	Slutsats och rekommendationer	15
4.1	Rekommendationer	15

1 Sammanfattning

Vi har av revisionskontoret i Gävle kommun fått i uppdrag att granska hur kommunen redovisar leasing av fastigheter.

Syftet med granskningen är att konstatera om kommunen följer normgivningen gällande leasing av fastigheter samt översiktligt beskriva de redovisningsmässiga effekterna av en förändrad ägarstruktur.

Vår sammanfattande bedömning utifrån granskningens syfte är att rutinerna för att klassificera leasingavtal och dokumenteringen kring klassificeringen är bristfälliga. Vi anser, utifrån ett urval av kommunens leasingavtal, att det finns 32 avtal som är felklassificerade som operationell leasing. Vi anser att avtalen ska redovisas som finansiell leasing vilket skulle ge en mer rättvisande bild av kommunens ställning och resultat.

Vi beräknar att effekten av att omklassificera de granskade avtalen till finansiella leasingavtal, skulle bli att kommunens tillgångar ökar med 1 747,8 mnkr, att skulderna ökar med 1 756,4 mnkr samt en negativ resultateffekt på 10,4 mnkr per 2020-12-31. För år 2019 leder omklassificeringen till en ökning av balansomslutningen med ca 12 %. Vi bedömer att skillnaden är väsentlig och att de felaktigt klassificerade avtalen bör rättas.

Om fastigheterna i urvalet skulle överlåtas till det bokförda värdet från de kommunala bolagen till kommunal förvaltning skulle balansräkningen inte påverkas särskilt mycket jämfört med att redovisa leasingavtalen som finansiell leasing. Däremot måste kommunen beakta RKR R4 om det finns indikationer på att överlåtelse av fastigheter sker till ett värde som väsentligt understiger fastigheternas verkliga värde. Det kan också finnas skattemässiga effekter som måste beaktas.

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen:

- att ta fram rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis.
- att ta fram rutiner för att säkerställa dokumenteringen av klassificeringen av leasingavtal.
- att omklassificera de granskade avtalen från operationell- till finansiell leasing.
- att göra en ny översyn över de avtal som inte ingått i denna granskning.

2 Inledning/bakgrund

Vi har av revisionskontoret i Gävle kommun fått i uppdrag att granska kommunens leasing av fastigheter.

Gävle kommun redovisar totala framtida leasingkostnader för operationella leasingavtal till drygt tre miljarder kronor. Kommunen redovisar inga leasingkostnader gällande fastigheter som finansiell leasing.

Enligt RKR R5 Leasing ska klassificeringen mellan operationell- och finansiell leasing utgå från avtalets ekonomiska innebörd och inte det civilrättsliga. Utöver olika kriterier som exemplifieras skriver RKR att: "I de fall nuvärdet av minimileaseavgifterna överstiger 80 procent av leasingobjektets verkliga värde vid leasingperiodens början, redovisas leasingavtalet alltid som ett finansiellt avtal".

Enligt RKR R5 ska också ett avtal klassificeras som finansiellt om det innebär att de ekonomiska fördelar och risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Då kommunen hyr/leasar flera verksamhetsfastigheter av kommunala bolag på långa avtal anser vi att det finns en risk att hyresavtal är felaktigt klassificerade som operationell leasing.

2.1 Syfte, revisionsfråga och avgränsning

Syftet är att konstatera om kommunen följer normgivningen gällande leasing av fastigheter samt översiktligt beskriva effekterna av en förändrad ägarstruktur.

Granskningen har besvarat följande revisionsfrågor:

- Finns det rutiner för att göra en korrekt klassificering vid tecknade av nya avtal?
- Finns det befintliga leasingavtal som borde klassificeras som finansiell leasing?
- Vad blir den redovisningsmässiga effekten av att följa normgivningen fullt ut?
- Vad blir den redovisningsmässiga effekten av att överföra leasade fastigheter från bolagen till förvaltning?

Granskningen avgränsas till fastigheter som Gävle kommun hyr/leasar och inte andra leasade tillgångar. Granskningen omfattar inte heller alla leasingavtal utan endast ett urval utifrån stickprov baserad på väsentlighetsbedömning.

Granskningen omfattar inte eventuella skatteeffekter vid förändrad ägandestruktur.

Granskningen avser kommunstyrelsen och samtliga nämnder.

2.2 Revisionskriterier

Vi har bedömt om rutinerna uppfyller

- RKR R5 och annan tillämpbar normgivning
- Tillämpbara interna regelverk, policys och beslut



Gävle kommun, revisionskontoret

Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

2021-01-28

2.3 Metod

Granskningen har genomförts genom:

- Dokumentstudier av bl.a. rutiner, riktlinjer, kalkyler och avtal
- Intervjuer med berörda tjänstepersoner
- Stickprovsvisa kontroller av leasade objekt

Rapporten är faktakontrollerad av tjänstepersoner inom SG Ekonomi.

3 Resultat av granskningen

3.1 Normgivning och bakgrund

Rådet för kommunal redovisning (RKR) har normerat kring frågan om leasingavtal sedan år 2006 då de gav ut rekommendation RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal. År 2013 reviderades den till version 13.2 och år 2019 ersattes den av en ny version, RKR R5 Leasing. I väsentliga delar, t.ex. klassificering och redovisning, är det inga större skillnader mellan RKR 13.2 och RKR R5.

Enligt RKR R5 Leasing ska klassificeringen mellan operationell- och finansiell leasing utgå från avtalets ekonomiska innebörd och inte det civilrättsliga. Utöver olika kriterier som exemplifieras skriver RKR att:

”I de fall nuvärdet av minimileaseavgifterna överstiger 80 procent av leasingobjektets verkliga värde vid leasingperiodens början, redovisas leasingavtalet alltid som ett finansiellt avtal”.

Enligt RKR R5 ska också ett avtal klassificeras som finansiellt om det innebär att de ekonomiska fördelar och risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Enligt RKR:s idéskrift Redovisning av leasing- och hyresavtal¹ från år 2020 är exempel på när leasingavtal normalt bör redovisas som finansiellt är:

- Om det finns köpoption i avtalet, d.v.s. det är avtalat att kommunen har rätt att köpa ut fastigheten eller då restvärdet är så lågt att det är rimligt säkert att kommunen kommer köpa tillgången vid leasingperiodens slut.
- Leasingperioden omfattar större delen av fastighetens ekonomiska livslängd.
- Om fastigheten har specialutförande d.v.s. karaktären gör att enbart leasetagaren kan använda tillgången utan väsentliga ändringar (ex. badhus, skolbyggnader, äldreboenden o.s.v.).
- Kommunen kan säga upp avtalet men får då bära de förluster som leasegivaren åsamkas.
- Om vinster och förluster som hänförs till förändringar i fastighetens restvärde tillfaller kommunen.
- Om kommunen kan förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre marknadsmissig avgift.

Vid jämförelsen mellan minimileaseavgifterna och verkligt värde ska implicit eller marginell låneränta användas i beräkningen.

Enligt RKR är minimileaseavgifter de betalningar som leasetagaren är förpliktigad att betala till leasegivaren enligt leasingavtalet. Minimileaseavgifterna ska inte inkludera variabla avgifter, serviceutgifter eller skatter.

¹ Idéskriften är inte normerande utan en praktisk vägledning med utgångspunkt från gällande lagstiftning och rekommendationer.

2021-01-28

Variabla avgifter är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit, exempelvis omsättningsbaserade avgifter, prisindex eller drift- och serviceavgifter.

Gävle kommun har, enligt årsredovisningen 2019, årliga leasingkostnader för fast egendom på ca 366 miljoner kronor och totala avtalade leasingkostnader på ca 3 miljarder kronor. Kommunen redovisar alla leasingkostnader som operationell leasing vilket innebär att de årliga leasingkostnaderna redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Ca 9 % av leasingkostnaderna är mot privata bolag medan 91 % är mot kommunala bolag, till största del Gavlefastigheter och Gavlegårdarna. Gavlefastigheter tillhandahåller lokaler till kommunens förvaltningar t.ex. skolor, idrottsanläggningar och kulturbyggnader. Gavlegårdarna hyr i huvudsak ut bostäder till privatpersoner men även vissa typer av lokaler till kommunen t.ex. gruppboenden och särskilda boenden för äldre.

Enligt uppgift gjordes en översyn av avtalen år 2017 tillsammans med företaget Leaseright utifrån dåvarande rekommendation från RKR 13.2 Redovisning av hyres/leasingavtal. Kommunen och Leaseright utarbetade en rutin för att avtalen skulle bedömas på samma sätt. Enligt rutinen ska avtal över 15 år utredas i första hand. Då flera avtal avser samma objekt ska avtalen beaktas tillsammans. Där det inte är möjligt ska avtalen redovisas som operationella. I översynen ingick endast avtal tecknade från år 2016 och framåt. Alla avtal före år 2016 bedömdes som operationella.

Med verkligt värde avser kommunen i första hand bokfört värde när det gäller avtal tecknade med Gavlefastigheter. Det är den "kapitaliserade" delen av hyran som utgör minimileaseavgiften. Enligt uppgift innebär den "kapitaliserade" delen den del av hyran som är exkl. el, värme, drift och service samt underhåll.

Vid kommunens och Leaserights översyn kom de fram till att inget avtal hade nuvärdesberäknade minimileaseavgifter som översteg 80 procent av verkligt värde och alla avtal i översynen klassificerades som operationella.

Som vi uppfattat det finns ingen samlad dokumentation av översynen med underlag för bedömningen av respektive fastighet.

3.1.1 Bedömning

Vi konstaterar att kommunen har lagt stort fokus gällande bedömningsgrunden på att minimiavgiften ska uppgå till 80 procent av verkligt värde. Vi anser att kommunen inte har, i tillräcklig omfattning, beaktat övriga bedömningsgrunder som framgår av både den gamla och nya rekommendationen från RKR. Kommunen har också lagt stor vikt vid att avtal gällande samma objekt ska beaktas tillsammans och där kommunen bedömt att det inte varit möjligt har avtalen klassificerats som operationella. Vi anser att det inte finns stöd för den bedömningsgrunden utifrån RKR:s rekommendation.

Vi bedömer sammantaget att det har resulterat i felaktig klassificering av leasingavtal, se också avsnitt 3.2.4, och riskerar att leda till felaktiga klassificeringar framåt.

Vi rekommenderar kommunstyrelsen att ta fram rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis.

Vi anser vidare att det finns brister i dokumentationen av bedömningsunderlaget. Vi har haft svårigheter att få fram underlag och detaljer gällande vilken ränta som använts, vilka delar av hyran som utgör minimiavgifter med mera.

Vi rekommenderar kommunstyrelsen att ta fram rutiner för att säkerställa dokumenteringen av klassificeringen av leasingavtal.

3.2 Genomgång av leasingavtal

3.2.1 Urval stickprov

Vårt urval består av alla leasingavtal gällande fastigheter och lokaler som kommunen ingått under år 2019 och år 2020 samt de 21 största avtalen ingångna före år 2019. Totalt omfattar urvalet 37 av 301 leasingavtal till ett värde av ca 2,9 miljarder kronor. Urvalet utgör 92 procent av totala värdet av alla leasingavtal gällande fastigheter och lokaler. Leasegivare i urvalet är främst de kommunala bolagen Gavlefastigheter och Gavlegårdarna. Endast två av avtalen är tecknade med en fastighetsägare utanför kommunkoncernen. Nedan följer en tabell över urvalet:

Objektnummer	Objektbeskrivning	Leasegivare
SÄTRA 114:4	Fritidsanläggning Gavlehovshallen	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
STIGSLUND 43:7	Sporthall Stiglunds skola Gymastik	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
STRÖMSBRO 4:1	Tallbackens skola	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
STRÖMSBRO 4:1	Tallbo Särskola	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
HÄCKLINGE 5:102		Gavlefastigheter Gävle kommun AB
GÄVLE FORSBACKA 3:9		Gavlefastigheter Gävle kommun AB
LUDVIGSBERG 3:56		Gavlefastigheter Gävle kommun AB
SÖRBY 6:3	Dagcenter Skogsmursskolan	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
124900; VALLBACKEN 15:3	VALLBACKSSKOLAN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
BÖNAN 11:5	LILLA BÖNAN garanti kök	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
SÖRBY 33:2	Skolverksamhet Sörby förskola	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
ALDERHOLMEN 4:31	Särskilt boende för äldre	AB Gavlegårdarna
5:102; GÄVLE HÄCKLINGE		Gavlefastigheter Gävle kommun AB
LILLHAGEN 39:1	LILLHAGENS SPORT OCH SIMHALL	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
NORRTULL 17:1		Gavlefastigheter Gävle kommun AB
KRISTINELUND 49:2	Solgårdsgatan 2 Behovsprövat boende	Bokbacken Fastigheter AB
KRISTINELUND 49:2	Järnstavägen 20 Lokaldel särskilt boende	Bokbacken Fastigheter AB
Sätra 24:2		AB Gavlegårdarna
Sätra 24:2		AB Gavlegårdarna
Markheden 4:57,61		AB Gavlegårdarna
123146	KLOCKSTAPELN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
123183	Bråbänken/Garanti	Gavlefastigheter Gävle kommun AB

Gävle kommun, revisionskontoret

Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

2021-01-28

Objektnummer	Objektbeskrivning	Leasegivare
ALDERHOLMEN 4:31	Gruppbestad 6 lgh	AB Gavlegårdarna
124100	NYNÄSSKOLAN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
124140	STORA SÄTRASKOLAN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
124180	BERGBY CENTRALSKOLA/Triennium	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
124645	KULTURSKOLAN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
124786	POLHEMSSKOLAN P6	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
129320	TESTEBOVALLEN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
129424	GAVLEVALLEN	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
OLSBACKA 11:18		Gavlefastigheter Gävle kommun AB
SÖRBY 5:4	Gruppbestad 6 lgh	AB Gavlegårdarna
SÖDERTULL 9:2	LINDENS AKTIVITETSCENTER/Garan	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
LILLHAGEN 39:1	Lillhagsskolan	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
BRYNÄS 53:8	Skolverksamhet	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
GÄVLE SÖRBY 34:1	Korpvägens förskola	Gavlefastigheter Gävle kommun AB
STIGSLUND 43:7	Skolverksamhet Stiglunds skola	Gavlefastigheter Gävle kommun AB

3.2.2 Bedömningar och uppskattningar

I våra kalkyler och analys av stickproven har vi gjort ett antal bedömningar och uppskattningar av räntenivån, minimileaseavgifter, verkligt värde, specialutförande och ekonomisk livslängd.

Gällande räntenivån har vi valt att använda kommunens marginella låneränta. Det är den ränta kommunen skulle haft om de skulle byggt eller köpt fastigheten och finansierat genom lån. Då Kommuninvest är en vanlig långivare till kommuner har vi använt oss av Kommuninvest fasta ränta på ett lån med 10 års bindningstid. Om kommunen exempelvis har tecknat ett avtal år 2017 har vi använt 2017 års snittränta på Kommuninvest fasträntelån på 10 år.

Gällande minimiavgifterna har vi efterfrågat fyra objekts kallhyra från fastighetsbolagen. Det är exkl. rörliga avgifter, underhåll och drift- och servicekostnader. Vi bedömer att det motsvarar den "kapitaliserande" del av hyran som kommunen använt i sina beräkningar. Kallhyran motsvarade 58 - 70 procent av den totala leasingkostnaden. Vi har valt att räkna lågt och använt 60 procent av totala leasingkostnaden som kallhyra på alla granskade stickprov.

För verkligt värde har vi, precis som kommunen, använt oss av objektens bokförda värde. Då en del avtal tecknades för ett antal år sedan och har skrivits av sedan dess har vi räknat upp det bokförda värdet med 2 procent per år bakåt till det år avtalet ingicks.

2021-01-28

Gällande specialutförande utgår vi från samma resonemang som RKR i deras idéskrift om leasing. Exempelvis idrottshallar, äldreboenden och skolor är fastigheter som är anpassade för den kommunala verksamheten och där det vanligtvis krävs betydande ombyggnad för att någon annan aktör ska kunna använda fastigheten till annan verksamhet.

När det gäller ekonomisk livslängd för verksamhetsfastigheter anser vi att 20 - 30 år är en rimlig ekonomisk livslängd innan betydande investeringar måste göras för att hålla fastigheten i ursprungligt skick. Vi har därför bedömt att avtal som omfattar en period av 20 år eller mer indikerar på att avtalet bör klassificeras som finansiell leasing med hänsyn till den ekonomiska livslängden.

3.2.3 **Känslighetsanalys**

Då det alltid finns en osäkerhet i bedömningar och uppskattningar har vi gjort en översiktlig känslighetsanalys. Vi har tittat på hur andelen av minimileaseavgifter och verkligt värde påverkas vid en räntehöjning på 0,5 procentenheter och effekten av en höjning och minskning av verkligt värde med 10 procent. Vid båda scenarierna är det två avtal där nuvärdet av minimiavgifterna understiger 80 procent av verkligt värde jämfört med vår ursprungliga beräkning. Vi gör dock bedömningen att det finns andra faktorer som motiverar finansiell leasing och att känslighetsanalysen inte påverkar stickprovets resultat.

3.2.4 **Bedömning**

Resultatet från stickproven är att för 31 avtal har vi funnit att de nuvärdesberäknande minimileaseavgifterna överstiger 80 procent och att avtalen därmed ska klassificeras som finansiell leasing. Dock är två av dessa avtal rullande treårsavtal som förvisso har förlängts flera gånger, det äldsta är sedan år 1997, men där en bedömning om framtida förlängningar är svår att göra. Vi har därför klassificerat dessa två avtal som operationella.

Med hänsyn till övriga bedömningsgrunder klassificerar vi ytterligare tre avtal som finansiella trots att nuvärdet av framtida minimileaseavgifter understiger 80 procent. Alla tre avtal gäller särskilda boenden varav två av avtalen har en avtalstid på 20 år. Ett avtal är på 18 år men hör till samma fastighet med ett avtal som redan bedömts som finansiellt.

Sammantaget bedömer vi att 32 avtal ska klassificeras som finansiell leasing och fem avtal som operationell leasing. Då kommunen klassificerar alla avtal som operationell leasing anser vi att 32 av de 37 granskade avtalen är felaktigt klassificerade och vi uppskattar effekterna av felen som väsentliga, se avsnitt 3.3.1.

Vi rekommenderar kommunstyrelsen att omklassificera de granskade avtalen från operationell till finansiell leasing.

Vi rekommenderar också kommunstyrelsen att göra en ny översyn över de avtal som inte ingått i denna granskning.

3.3 Redovisningsmässiga effekter

3.3.1 Redovisningsmässiga effekter vid finansiell leasing

Till skillnad från ett operationellt leasingavtal som endast reglerar hyra under en viss period kan finansiell leasing redovisningsmässigt jämföras med ett avbetalningsköp/lånefinansiering där äganderätt och risker bärs av leasetagaren. Det innebär att nuvärdet av leasingavtalets minimiavgifter bokas upp som en tillgång och skuld i balansräkningen. Tillgången minskar i värde genom avskrivning som blir en kostnad i resultaträkningen. Minimiavgifterna delas upp i en amorteringsdel som minskar skulden och en räntedel som blir en kostnad i resultaträkning.

Att redovisa leasing som finansiell leasing istället för operationell leasing leder redovisningsmässigt till att kommunens leasingkostnader minskar och istället uppstår ovanstående tillgång, skuld, avskrivning, amortering och ränta. Då kostnaden för avskrivning och ränta endast i undantagsfall är lika med leasingkostnaden uppstår en viss resultateffekt. Den största effekten får finansiell leasing på balansräkningen då både tillgångssidan och skuldsidan ökar och därmed också balansomslutningen. Det påverkar bl.a. nyckeltal, exempelvis kommunens soliditet.

Vid rättning av fel är huvudprincipen att: "Väsentliga fel under tidigare perioder ska, om det är möjligt, retroaktivt rättas i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet. Rättelse görs genom omräkning av jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felet finns."

Då en sådan omräkning kan vara av ett omfattande arbete har RKR i ett nyhetsbrev den 21 december år 2020 bedömt att en övergång till finansiell leasing kan göras genom omräkning av 2019 års siffror. Vår tolkning är att det inte förändrar bedömningen av avtalens klassificering men däremot förenklar omräkningen genom att t.ex. räntan från 2019-01-01 kan användas istället för avtalens historiska räntor.

Vid vår beräkning av den redovisningsmässiga effekten av att övergå till finansiell leasing har vi följt RKR:s modell. Det innebär att vi har utgått från återstående avtalstid per 2019-01-01 samt Kommuninvest 10-årsränta per samma datum (1,5 %) för alla avtal som vi ursprungligen bedömt som finansiell leasing.



Gävle kommun, revisionskontoret

Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

2021-01-28

Vi kan konstatera att en omklassificering av de avtal vi bedömer som finansiella leasingen får följande effekt på jämförelseåret per 2019-12-31:

Balansräkningen	mnkr
Leasingtillgång ingående balans	1 176,4
Leasingtillgång årets nya avtal	439,6
Ack. avskrivningar	-89,4
<i>Summa leasingtillgång 2019-12-31</i>	<i>1 526,7</i>
Leasingskuld ingående balans	-1 169,2
Leasingskuld årets nya avtal	-437,5
Leasingskuld årets amortering	80,4
<i>Summa leasingskuld 2019-12-31</i>	<i>1 526,3</i>
Eget kapital (rättelse exkl. resultateffekt)	-8,6
Resultaträkningen	
Hyreskostnader	-99,7
Avskrivning leasingtillgång	89,4
Räntekostnader	19,3
Resultateffekt	-9,0

Gävle kommun, revisionskontoret

Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

2021-01-28

Effekten per 2020-12-31:

Balansräkningen	mnkr
Leasingtillgång ingående balans	1 616,0
Leasingtillgång årets nya avtal	338,2
Ack. avskrivningar	-206,4
<i>Summa leasingtillgång 2020-12-31</i>	<i>1 747,8</i>
Leasingskuld	-1 526,3
Leasingskuld årets nya avtal	-336,7
Leasingskuld årets amortering	106,7
<i>Summa leasingskuld 2020-12-31</i>	<i>1 756,3</i>
Eget kapital (rättelse exkl. resultateffekt)	1,9
Resultaträkningen	
Hyreskostnader	-130,2
Avskrivning leasingtillgång	117,1
Räntekostnader	23,5
Resultateffekt	-10,4

Som framgår av tabellerna blir effekten av att omklassificera de granskade avtalen till finansiell leasing att kommunens tillgångar med ökar med 1 747,8 mnkr och skulderna med 1 756,4 mnkr per 2020-12-31. I resultaträkningen minskar hyreskostnaderna med 130,2 mnkr men istället tillkommer kostnad för avskrivningar med 117,1 mnkr och ränta med 23,5 mnkr. Vi bedömer att en omklassificering leder till en resultateffekt på -10,4 mnkr för år 2020.

En omklassificering påverkar de utgående balanserna år 2019 och leder till en ökning av balansomslutningen med ca 12 procent. Detta påverkar bl.a. nyckeltal som t.ex. kommunens soliditet med en minskning från 39,7 procent till ca 35,5 procent. Vi bedömer att effekterna är väsentliga och att de felaktigt klassificerade avtalen bör rättas, se avsnitt 3.2.4.

2021-01-28

Det ska noteras att i de sammanställda räkenskaperna ska de koncerninterna transaktionerna elimineras, oavsett hur leasingavtalen redovisas i kommunen. Då en stor andel av avtalen är koncerninterna blir det endast en mindre effekt av finansiell leasing på de sammanställda räkenskaperna. Att leasingavtalen är koncerninterna spelar dock ingen roll för klassificeringen av avtalen eller för kommunens redovisning utan är endast ett steg i konsolideringen av kommunkoncernen.

3.3.2 Redovisningsmässiga effekter vid överföring till kommunal förvaltning

Om kommunen övertar de granskade fastigheterna som nu förvaltas i Galvegårdarna och Gavlefastigheter motsvarar dessa ett bokfört värde av ca 1 726 mnkr. Kostnaden för avskrivning av fastigheterna beror på bedömningar av nyttjandeperiod och komponentindelning. Gävle kommuns genomsnittliga nyttjandeperiod för fastigheter år 2019 var 51,1 år.

Effekten på skuldsidan beror på vilken finansieringslösning kommunen väljer. Kommunen kan överta bolagens lån kopplade till fastigheterna eller ta upp nya lån. Kommunen kan också välja att delvis finansiera övertagandet med egna medel.

Vid en överlåtelse behöver kommunen beakta RKR R4 Materiella anläggningstillgångar då det kan finnas enstaka fastigheter där det bokförda värdet understiger det verkliga värdet. Om värdet på överlåtelsen väsentligt understiger tillgångens verkliga värde ska tillgången tas upp till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Med verkligt värde avses i detta sammanhang den utgift som vid anskaffningstillfället skulle ha krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång.

Den redovisningsmässiga fördelen med att kommunen äger fastigheter som inhyser kommunala verksamheter som ex. skola och äldreboende är att eventuell nedskrivning av fastigheternas värde inte baseras på fastigheternas avkastning som i bolag utan på fastigheternas servicepotential. Om kommunen hyr en mindre del av en skola som ägs av ett kommunalt bolag p g a färre elever måste bolaget så småningom skriva ner värdet om de inte kan hyra ut resterande del av fastigheten. Då servicepotentialen i fastigheten finns kvar trots färre elever behöver inte en kommunalt ägd skola skrivas ner förrän beslut om avyttring eller vid sådan teknisk förändring att det inte går att använda fastigheten som skola.

Det kan dock ha skattemässiga fördelar att äga fastigheter via ett kommunalt bolag, om inte direkt för bolaget så för bolagskoncernen.



Gävle kommun, revisionskontoret

Granskning av Gävle kommuns redovisning av leasing av fastigheter

2021-01-28

3.3.3 Bedömning

Det finns för- och nackdelar med att förvalta fastigheter i kommunal regi eller via ett kommunalt bolag. Vår bedömning är dock att de största fördelarna erhålls vid kommersiella fastigheter som bostäder och lokaler som kontor, lager o.s.v. men att fördelarna inte är lika stora vid renodlade kommunala verksamhetslokaler som exempelvis skolor och äldreboenden.

Flera parametrar måste dock beaktas exempelvis fastigheternas status, eventuell underhållsskuld, framtida användningsområden mm.

Att överföra fastigheter mellan bolag och kommun leder i princip alltid till någon form av skattemässig effekt, både vad gäller moms och punktskatter. Vi har inte granskat dessa effekter utan rekommenderar en noggrann utredning av olika scenarier innan en överlåtelse genomförs.

4 Slutsats och rekommendationer

Vår sammanfattande bedömning utifrån granskningens syfte är att rutinerna för att klassificera leasingavtal och dokumenteringen kring klassificeringen är bristfälliga. Vi anser, utifrån ett urval av kommunens leasingavtal, att det finns 32 avtal som är felklassificerade som operationell leasing. Vi anser att avtalen ska redovisas som finansiell leasing vilket skulle ge en mer rättvisande bild av kommunens ställning och resultat.

Vi beräknar att effekten av att omklassificera de granskade avtalen till finansiella leasingavtal, skulle bli att kommunens tillgångar ökar med 1 747,8 mnkr, att skulderna ökar med 1 756,4 mnkr samt en negativ resultateffekt på 10,4 mnkr per 2020-12-31. För år 2019 leder omklassificeringen till en ökning av balansomslutningen med ca 12 %. Vi bedömer att skillnaden är väsentlig och att de felaktigt klassificerade avtalen bör rättas.

Om fastigheterna i urvalet skulle överlåtas till det bokförda värdet från de kommunala bolagen till kommunal förvaltning skulle balansräkningen inte påverkas särskilt mycket jämfört med att redovisa leasingavtalen som finansiell leasing. Däremot måste kommunen beakta RKR R4 om det finns indikationer på att överlåtelse av fastigheter sker till ett värde som väsentligt understiger fastigheternas verkliga värde. Det kan också finnas skattemässiga effekter som måste beaktas.

4.1 Rekommendationer

Utifrån vår bedömning och slutsats rekommenderar vi kommunstyrelsen:

- att ta fram rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis.
- att ta fram rutiner för att säkerställa dokumenteringen av klassificeringen av leasingavtal.
- att omklassificera de granskade avtalen från operationell till finansiell leasing.
- att göra en ny översyn över de avtal som inte ingått i denna granskning.

Datum som ovan

KPMG AB

DocuSigned by:

089E0E6FD5A64A8...

Kristoffer Bodin
Auktoriserad revisor/certifierad
kommunal revisor

DocuSigned by:

EFEEB030CE4349E...

Elin Strid
Revisorsassistent

Detta dokument har upprättats enbart för i dokumentet angiven uppdragsgivare och är baserat på det särskilda uppdrag som är avtalat mellan KPMG AB och uppdragsgivaren. KPMG AB tar inte ansvar för om andra än uppdragsgivaren använder dokumentet och informationen i dokumentet. Informationen i dokumentet kan bara garanteras vara aktuell vid tidpunkten för publicerandet av detta dokument. Huruvida detta dokument ska anses vara allmän handling hos mottagaren regleras i offentlighets- och sekretesslagen samt i tryckfrihetsförordningen.