



# Granskning av Östhammars kommuns redovisning av leasing

Rapport

Östhammars kommun

KPMG AB

2021-06-16

Antal sidor 16



**Östhammars kommun**

Granskning av Östhammars kommuns redovisning av leasing

2021-06-16

## Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	2
2	Inledning/bakgrund	3
2.1	Syfte, revisionsfrågor och avgränsning	3
2.2	Revisionskriterier	4
2.3	Metod	4
3	Resultat av granskningen	5
3.1	Normgivning och bakgrund	5
3.1.1	Mindre värde och korttidsinventarier	6
3.2	Omfattning och klassificering	6
3.2.1	Leasingavtalens längd och utbyten	8
3.2.2	Kommentarer och bedömning	8
3.3	Genomgång av leasingavtal	9
3.3.1	Urval stickprov	9
3.3.2	Kommentarer och bedömningar och uppskattningar	11
3.4	Redovisningsmässiga effekter	12
3.4.1	Redovisningsmässiga effekter vid finansiell leasing	12
4	Slutsats och rekommendationer	16
4.1	Rekommendationer	16

## 1 Sammanfattning

Vi har av Östhammars kommuns revisorer fått i uppdrag att granska kommunens redovisning avseende leasingavtal.

Syftet med granskningen har varit att konstatera om kommunen följer normgivningen avseende leasing.

Vår sammanfattande bedömning utifrån granskningens syfte är att Östhammars kommun inte följer normgivningen avseende redovisning av leasing. Vår bedömning är det inte finns någon policy och rutinerna för att klassificera leasingavtal. Det saknas även dokumentering kring klassificeringen saknas för närvarande i kommunen. Vi bedömer att kommunen måste ta fram rutiner och policy för hur kommunen ska klassificera leasing och att detta följer gällande rekommendationer samt även ha en samordna funktion som har kontroll på alla avtalen.

Utifrån vår granskning och urval är bedömningen att det finns flertal avtal som redovisas som operationell leasing är finansiell leasing. Det med har kommunen inte en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning. Vi anser att avtalen som ska redovisas som finansiell leasing kommer ge en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.

Östhammars kommun har, enligt årsredovisningen 2020, förpliktelser för operationell leasing på 371,2 mnkr, varav 367,4 mnkr avser externa hyreskontrakt. Kommunen redovisar alla leasingkostnader som operationell leasing vilket innebär att de årliga leasingkostnaderna redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

Då Östhammars kommun har redovisat alla sina leasingavtal som operationella och nu bör övergå till finansiell leasing för stor del av sina avtal innebär detta inte att kommunen behöver ändra i sin redovisning utan det är rättelse av fel, se RKR R12.

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen:

- att ta fram policy och rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis,
- att upprätta dokumentation över klassificeringen av leasingavtal,
- att göra en översyn över kommunens avtal för att säkerställa att avtalen redovisas rätt,
- att ha en central samordnare för kommunens alla avtal.

## 2 Inledning/bakgrund

Vi har av Östhammars kommuns revisorer fått i uppdrag att granska kommunens redovisning avseende leasingavtal. Uppdraget ingår i revisionsplanen för år 2021.

Östhammars kommun redovisar varje år leasingkostnader och kommer så att göra även framöver. Vad gäller leasingavtal finns två typer av avtal; finansiell och operationell 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.

Östhammars kommun har, enligt årsredovisningen 2020, förpliktelser för operationell leasing på 371,2 mnkr, varav 367,4 mnkr avser externa hyreskontrakt. Kommunen redovisar alla leasingkostnader som operationell leasing vilket innebär att de årliga leasingkostnaderna redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

Utifrån ovanstående har revisorerna bedömt att det finns en risk att kommunens leasingavtal är felaktigt klassificerade.

### 2.1 Syfte, revisionsfrågor och avgränsning

Granskningen syftar till att konstatera om kommunen följer normgivningen gällande leasing.

Granskningen har besvarat följande revisionsfrågor:

- Vilken omfattning kring leasingavtal finns i kommunen och vad är det som leasas?
- Hur lång tid löper leasingavtalen och hur sker sk utbyte?
- Finns det rutiner för att göra en korrekt klassificering vid tecknande av nya avtal?
- Finns det befintliga leasingavtal som borde klassificeras som finansiell leasing?
- Vad blir den redovisningsmässiga effekten av att följa normgivningen fullt ut?

Granskningen riktas in på vid granskningstillfället för kommunen gällande leasingavtal. Granskningen omfattar inte alla leasingavtal utan endast ett urval. Granskningen avser kommunstyrelsen och samtliga nämnder.



## **Östhammars kommun**

Granskning av Östhammars kommuns redovisning av leasing

2021-06-16

## **2.2 Revisionskriterier**

Vi har bedömt om rutinerna uppfyller:

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

## **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 ekonomiavdelningen på kommunen.

## 3 Resultat av granskningen

### 3.1 Normgivning och bakgrund

Rådet för kommunal redovisning (RKR) har normerat kring frågor 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.

Definitionen av ett leasingavtal är "ett avtal enligt vilken leasegivaren på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning."

Enligt RKR R5 Leasing ska klassificeringen mellan operationell och finansiell leasing utgå från avtalets ekonomiska innebörd och inte avtalets civilrättsliga form. 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. När leasegivaren är ett finansbolag är det nästan uteslutande en finansiell leasing.

Enligt RKR:s idéskrift Redovisning av leasing- och hyresavtal<sup>1</sup> från år 2020 är exempel på när leasingavtal normalt bör redovisas som finansiellt:

- Om det finns köpoption i avtalet, d.v.s. det är avtalat att kommunen har rätt att köpa ut till exempel 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 än marknadsmässig avgift.

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

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

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

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.

I proposition 2017/28:149 står det klart att lagen ihop med RKR:s normering ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning. Införandet av kravet på rättvisande bild ger ingen rätt att avvika från lag eller god redovisningssed.

### 3.1.1 Mindre värde och korttidsinventarier

Leasingavtal som uppfyller kriterierna för korttidsinventarier eller mindre värde ska redovisas som operationella leasingavtal.

Bedömningen om vad som är korttidsinventarier eller inventarier av mindre värde ska göras utifrån samma grunder som gäller vid bedömning av om förvärvade inventarier ska tas upp i balansräkningen. I RKR R4 Materiella anläggningstillgångar framgår det vad som är korttidsinventarier och vad som är mindre värde;

”Med korttidsinventarier avses inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd om högst tre år.

Med inventarier av mindre värde avses normalt inventarier med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp. Som huvudregel gäller principen om post-för-post-värdering.”

Avtalets värde är tillgångens anskaffningsvärde alternativt summan av nuvärdesberäknade framtida leasingavgifter.

Exempel på avtal som kan placeras i denna kategori är hyra av entrémattor, kaffemaskiner, akvarier, Ipad:s och liknanden De kännetecknas alla av en kort ekonomisk livslängd och i många fall en betydande servicekomponent.

## 3.2 Omfattning och klassificering

Östhammars kommun, enligt årsredovisningen 2020, har förpliktelser för operationell leasing på 371,2 mnkr, varav 367,4 mnkr avser externa hyreskontrakt. Kommunen redovisar alla leasingkostnader som operationell leasing vilket innebär att de årliga leasingkostnaderna redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Se utdrag från årsredovisningen för räkenskapsår 2020:

## Östhammars kommun

Granskning av Östhammars kommuns redovisning av leasing

2021-06-16

MNKR	KOMMUN 2019	KOMMUN 2020	KONCERN 2019	KONCERN 2020
<b>Not 22 Förpliktelser operationell leasing</b>				
Årets avgifter				
Leasing		4,7		
Serviceavtal		0,0		
Externa hyresavtal kostnader		54,6		
Summa årets avgifter		59,3		
Framtida avgifter				
Leasing		3,8		
- varav förfaller inom ett år		2,6		
- varav förfaller senare än ett år men inom fem år		1,2		
- varav förfaller senare än fem år		0,0		
Serviceavtal		0,0		
- varav förfaller inom ett år		0,0		
- varav förfaller senare än ett år men inom fem år		0,0		
- varav förfaller senare än fem år		0,0		
Externa hyresavtal		367,4		
- varav förfaller inom ett år		54,7		
- varav förfaller senare än ett år men inom fem år		111,2		
- varav förfaller senare än fem år		201,5		
Summa framtida avgifter		371,2		

Noten i årsredovisningen bygger på den excel-fil som vi har fått tagit del av och som vi har använt i vår granskning. I filen framgår det att kommunen leasar fastigheter och lokaler, bilar och inventarier/maskiner såsom kaffemaskiner, vattenautomater och kopiator/skrivare med mera.

I årsredovisningen för år 2020 framgår det i redovisningsprinciperna att all leasing är operationell, se utdrag ur årsredovisningen (sid 104):

*"All kommunens leasing är klassificerad som operationell vilket innebär att kostnader för leasing redovisas i resultaträkningen. Sammanställning över leasing återfinns i not. Uppskattning av kommunen som leasegivaren, främst ett antal långsiktiga hyreskontrakt, och dess påverkan på kommunens resultat och ställning är inte gjord"*

Kommunen klassificerar alla avtalen som operationell leasing oavsett innebörd och längd på avtalen. Enligt uppgift finns det inga rutiner för insamlingen av avtal och risk för att alla avtalen inte redovisas som leasing i årsredovisningen.

När det gäller leasingavgifter för fastigheter är cirka 2 % av leasingkostnaderna mot privata bolag, 7 % av leasingkostnaderna är mot regionen medan 91 % är mot kommunala bolag.



### 3.2.1 Leasingavtalens längd och utbyten

Inventarier/maskiner leasas mellan två och fem år enligt excel-filen vi har fått tagit del av och när avtalet går ut byts oftast inventariet/maskinen ut och ett nytt kontrakt skrivs.

Bilarna leasas oftast i tre år men granskningen visar på att flertalet av avtalen förlängs. I filen som vi har tagit del av uppgår leasingen mellan tre och sju år. När avtalen från Autoplan (leasegivare) löper ut får Autoplan i uppgift att sälja bilen och när den är såld kommer en slutavräkning, den visar oftast på att kommunen har gjort en vinst.

Fastigheter och lokaler hyrs allt från tre år upptill avtal som tecknades redan år 1981, det vill säga cirka än 40 år. Flertalet avtalen förlängs med x antal år, vilket gör att det blir svårt att säga ett avslutningsdatum och längd på avtalen. Vi kan dock konstatera att flertalet är väldigt långa, finns avtal som är 25 år innan de ens börjar förlängas.

I idéskriften Redovisning av leasing- och hyresavtal framgår det att om en kommun har rullande 3-åriga hyresavtal för exempelvis en skola, kan kommunen i dessa fall, när avtalet träder i kraft får kommunen i dessa fall, utifrån historisk erfarenhet, göra en bedömning av hur många år den beräknar "rulla" avtalet. Det är denna bedömning, byggd på historisk erfarenhet som sedan ligger till grund för leasingperiodens längd och beräkning av den initiala leasingkulden.

### 3.2.2 Kommentarer och bedömning

Vi konstaterar att kommunen inte har lagt stort fokus på redovisning av leasing- och hyresavtal utan enbart redovisat all leasing som operationell leasing oavsett beaktat de bedömningsgrunder som framgår av både den gamla och nya rekommendationen från RKR.

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

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

Vi anser vidare att det finns brister i sammanställningen av alla hyresavtal. I filen vi tagit del av var en kopieringsmaskin redovisad medan när vi tog del av avtalet leasar kommunen fyra maskiner, det är redovisat 172 tkr som leasingavgift i noten medan det borde ha redovisats 485 tkr. Vi rekommenderar att kommunen tar fram rutiner för att säkerställa att alla avtalen samlas in och dokumenteras, dels för att säkerställa att redovisningen blir rätt och dels för att säkerställa att avtalen sägs upp eller förlängs i rätt tid.

Vi rekommenderar vidare kommunstyrelsen att dokumentera klassificeringen av leasingavtal.

### 3.3 Genomgång av leasingavtal

#### 3.3.1 Urval stickprov

Vi har fått en lista av kommunen som innehåller leasingavtal avseende inventarier/maskiner, fastigheter och lokaler samt bilar. Vårt urval består av leasingavtal utifrån erhållen lista och den ska enligt uppgift innehålla kommunens alla leasingavtal. Utifrån denna lista har vi valt att granska tre avtal avseende inventarier/maskiner, fem avtal avseende bilar och 15 avtal avseende fastigheter och lokaler. Det visade sig att ett av stickproven avseende fastigheter och lokaler avsåg diverse lägenheter och vi valde då att inte gå vidare med det stickprovet.

Nedan följer en tabell över urvalet:

##### 3.3.1.1 Inventarier/Maskiner

Avtalsnummer	Leasingobjekt	Leasegivare
kundnr 13-907 ref 711186	Cafe Bar Kaffeautomat, Kommunhuset, Virtu 2XB2C ART.M8224	Cafe Bar Sverige AB
120700	1 st Escowa, Triton Pro 2, 02307560 (Vattenautomat)	Umeå Release Finans AB
70024833	1 st MP C3004EXS C717J500135 (kopiator/skrivare)	Ricoh Sverige AB

##### 3.3.1.2 Bilar

Avtalsnummer	Leasingobjekt	Leasegivare
109757	BNP884	Nordea Finans
110365	PHB067	Nordea Finans
113332	PLN244	Nordea Finans
CPW437	CPW437	Autoplan
GCC176	GGC176	Autoplan

### 3.3.1.3 Fastigheter och lokaler

Avtalsnummer	Leasingobjekt	Leasegivare
247580	Eken (paviljongen)	Ramirent AB
34871	Österbyskolan (paviljong)	Expandia Moduler AB
711101-009	Närvårdsavd. Östh sjukhus	Landstinget i Uppsala Län Landstingsservice
414-1-1-405	Solgården	Stiftelsen Östhammarshem
711800-005	Fyrhuset - Bojen	Landstinget i Uppsala Län Landstingsservice
214-01-1-222-02	Parkvägen 9-11	Stiftelsen Östhammarshem
215-01-1-223-02	Parkvägen 9-11	Stiftelsen Östhammarshem
204-01-1-301-03	Olandsgården, Alunda	Stiftelsen Östhammarshem
109-01-1-110-01	Lärkbacken, Gimo (2 avtal)	Stiftelsen Östhammarshem
711101-002	Östh sjukhus, Skärgården	Landstinget i Uppsala Län Landstingsservice
504-01-1-501-01	Tallparksgården	Stiftelsen Östhammarshem
108-1-7-109	Gimo Torg 3	Stiftelsen Östhammarshem
102-01-1-140-2	Köpmang 8, Gimo	Stiftelsen Östhammarshem
	Kontor i Uppsala (2 avtal)	Miab Förvaltning AB

### 3.3.2 Kommentarer och 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 Kommuninvests fasta ränta på ett lån med 10 års bindningstid. Vi har valt att använda kommunens fasta ränta som den är idag, 1,20 %. Om kommunen exempelvis har tecknat ett avtal år 2017 torde kommunen använda 2017 års snittränta på Kommuninvests fasträntelån på 10 år för att få fram rätt ränta.

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 att avtalet bör klassificeras som finansiell leasing med hänsyn till den ekonomiska livslängden.

#### 3.3.2.1 Inventarier/Maskiner

Utifrån våra stickprov och listan vi har tagit del av är vår bedömning att större delen av inventarierna/maskinerna är rätt redovisade, det vill säga som operationell leasing.

När det gäller leasing av kopiator blir inte beloppet under ett halvt prisbasbelopp, den har ett betydande belopp, cirka 178 tkr per år. Vår bedömning är att detta troligen är finansiell leasing.

#### 3.3.2.2 Bilar

Som en grund brukar man säga att om det är ett finansbolag som är leasegivaren är det en finansiell leasing. Finansbolaget tillhandahåller inte till exempel bilar i sin verksamhet eller andra inventarier.

Kommunen anlitar Autoplan eller Nordea Finans när de leasar bilar. Enligt samtal med en tjänsteperson så leasar kommunen enligt uppgift oftast bilarna i 3 år medan i excel-filen vi tagit del av är leasetiden snarare mellan 5 och 7 år. Vidare berättar tjänstepersonen att när leaseperioden är över får kommunen en sluträkning av finansbolaget och nästan alltid gör kommunen en vinst. Finansbolaget säljer bilen åt kommunen. Detta tyder ytterligare på att bilarna är finansiell leasing eftersom kommunen står den ekonomiska risken. De flesta finansbolagen skickar ut underlag som bygger på att det är finansiell leasing och kommunen får underlaget varje månad.

Vår bedömning är att alla bilarna som kommunen leasar ska hanteras som finansiell leasing.

### 3.3.2.3 **Fastigheter och lokaler**

Flertal fastigheter och lokaler som kommunen hyr har ett specialutförande och enligt RKR ska då dessa avtal klassificeras som finansiell leasing.

Av de 14 stickprov vi har gjort visar det sig att nio av stickproven har en hyresperiod på minst 20 år, vilket tyder på att det är finansiell leasing utifrån de rekommendationer och idéskrift som RKR har givit ut.

Några av stickproven har förlängts efter hyresperiodens slut och den historiken måste kommunen ta hänsyn vid en översyn av hyresavtalen, se mer information i 3.2.1.

Utifrån våra stickprov är vår bedömning att kommunen behöver göra en grundlig översyn av kommunens alla hyresavtal avseende fastigheter och lokaler så att kommunen följer rekommendationer och praxis och därmed får en rättvisande bild och ställning av resultatet.

## 3.4 **Redovisningsmässiga effekter**

### 3.4.1 **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 förenklas omräkningen genom att t.ex. räntan från 2019-01-01 kan användas istället för avtalens historiska räntor.

### 3.4.1.1 Skillnad mellan operationell och finansiell leasing – Parkvägen 9–11

Vi har gjort ett räkneexempel för att visa skillnaden hur kommunen redovisar idag kontra hur det skulle se ut vid finansiell leasing. Vi har valt ett av våra stickprov, Parkvägen 9–11.

Kommunen hyr Parkvägen 9–11 av Stiftelsen Östhammarshem sedan år 2010. Enligt nuvarande hyreskontrakt är kontraktstiden 2017-05-01—2035-09-30 och kan förlängas med 36 månader för varje gång. Lokalens används till särskilt boende. I detta räkneexempel har vi utgått från avtalet från år 2010. Vi har utgått från att det är finansiell leasing år 2020.

#### Redovisning vid operationell leasing – räkenskapsår 2021:

Balansräkning	Debet	Kredit
Kassa och bank		10 980 528 kr

Resultaträkning	Debet	Kredit
Hyreskostnader	10 980 528 kr	

#### Redovisning vid finansiell leasing – räkenskapsår 2021:

Balansräkning	Debet	Kredit
Finansiell tillgång - IB	43 490 646 kr	
Avskrivning		2 948 518 kr
Finansiell tillgång - UB	40 452 127 kr	

Balansräkning	Debet	Kredit
Leasingskuld - IB		37 939 403 kr
Amortering	3 725 005 kr	
Leasingskuld - UB		34 214 398 kr

Balansräkning	Debet	Kredit
Kassa och Bank		4 157 461 kr*

Resultaträkning	Debet	Kredit
Avskrivning	2 948 518 kr	
Ränta	432 456 kr	
Total kostnad	3 380 974 kr	

*\*Vid finansiell leasing är det amortering och räntan som påverkar kassaflödet.*

### 3.4.1.2 Nuvärde av minimileaseavgift – Parkvägen 9–11

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

Parkvägen 9 byggdes år 2010 och anskaffningsvärdet uppgick då till 28 968 269 kr och hyran uppgick då till 2 884 961 kr per år.

Parkvägen 11 anskaffningsvärde uppgår till 16 751 123 kr, lite osäkert när det anskaffats och har dessutom renoverats under senare år. Vi gör ett antagande att anskaffningsvärdet är för år 2010 i detta räkneexempel, det vill säga 16 751 123 kr. Hyran uppgick till 1 272 500 kr år 2010.

I räkneexemplet har vi använt oss av ränta som uppgår till 1,20 %, det är den fasta räntan som Östhammars kommun har på Kommuninvest idag på sin 10-åriga ränta.

Vi har även antagit att hyran från år 2010 är kallhyra och att fastigheten har en livslängd på 40 år, vilket normalt räknas som 20–30 år.

	Anskaffningsvärde (verkligt värde)	Hyresnivå år 2010
Parkvägen 9	28 968 269 kr	2 884 961 kr
Parkvägen 11	16 751 123 kr	1 272 500 kr
Totalt	45 719 392 kr	4 157 461 kr

	Nuvärdet av minimileaseavgifterna, 2020-12-31
Parkvägen 9	30 159 515 kr
Parkvägen 11	13 331 130 kr
Totalt	43 490 645 kr

**Östhammars kommun**

Granskning av Östhammars kommuns redovisning av leasing

2021-06-16

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

	Verkligt värde	Nuvärde	80% av verkligt värde	
Parkvägen 9	28 968 269 kr	30 159 515 kr	23 174 615 kr	
Parkvägen 11	16 751 123 kr	13 331 130 kr	13 400 898 kr	
Totalt	45 719 392 kr	43 490 645 kr	36 575 513 kr	

Räkneexemplet visar att nuvärdet av minimileasingavgifterna för Parkvägen 9–11 överstiger 80 % av verkligt värde. Avtalets borde således ha redovisats som finansiell leasing.



## 4 Slutsats och rekommendationer

Vår sammanfattande bedömning utifrån granskningens syfte är att Östhammars kommun inte följer normgivningen avseende redovisning av leasing. Vår bedömning är det inte finns någon policy och rutinerna för att klassificera leasingavtal. Det saknas även dokumentering kring klassificeringen saknas för närvarande i kommunen. Vi bedömer att kommunen måste ta fram rutiner och policy för hur kommunen ska klassificera leasing och att detta följer gällande rekommendationer samt även ha en samordna funktion som har kontroll på alla avtalen.

Utifrån vår granskning och urval är bedömningen att det finns flertal avtal som redovisas som operationell leasing är finansiell leasing. Det med har kommunen inte en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning. Vi anser att avtalen som ska redovisas som finansiell leasing kommer ge en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.

Östhammars kommun har, enligt årsredovisningen 2020, förpliktelser för operationell leasing på 371,2 mnkr, varav 367,4 mnkr avser externa hyreskontrakt. Kommunen redovisar alla leasingkostnader som operationell leasing vilket innebär att de årliga leasingkostnaderna redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

Då Östhammars kommun har redovisat alla sina leasingavtal som operationella och nu bör övergå till finansiell leasing för stor del av sina avtal innebär detta inte att kommunen behöver ändra i sin redovisning utan det är rättelse av fel, se RKR R12.

### 4.1 Rekommendationer

Mot bakgrund av vår granskning rekommenderar vi kommunstyrelsen:

- att ta fram policy och rutiner för klassificering av leasingavtal som säkerställer en korrekt klassificering utifrån gällande rekommendationer och praxis,
- att upprätta dokumentation över klassificeringen av leasingavtal,
- att göra en översyn över kommunens avtal för att säkerställa att avtalen redovisas rätt,
- att ha en central samordnare för kommunens alla avtal.

Datum som ovan

KPMG AB

Cecilia Kvist  
Auktoriserad revisor

Anders Petersson  
*Certifierad kommunal yrkesrevisor*

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.