

Revisionsrapport

Granskning av exploateringsprocessen – styrning och kontroll samt redovisning.

Said Ashrafi

Ebba Lind

Mars 2019

Tierps kommun

pwc

Innehållsförteckning

Sammanfattning	2
1. Inledning	4
1.1. Bakgrund	4
1.2. Revisionsfråga och kontrollfrågor	4
1.3. Revisionskriterier	5
1.4. Avgränsning och metod.....	5
2. Exploatering –lagar och redovisningssed	6
3. Granskningsresultat	10
3.1. Styrande och stödjande dokument.....	10
3.1.1. Bedömning kontrollmål 1	13
3.2. Ansvarsfördelning	14
3.2.1. Bedömning kontrollmål 2	16
3.3. Styrning och redovisning.....	16
3.3.1. Bedömning kontrollmål 3	20
3.4. Uppföljning av tidigare granskning.....	21
3.4.1. Bedömning kontrollmål 4	23
4. Bedömning och rekommendationer	24
4.1. Avstämning mot kontrollfrågor.....	24
4.2. Svar på revisionsfrågan samt rekommendationer	26
Bilaga 1: Organisationsschema Tierps kommun.....	28
Bilaga 2: kartvy Siggboområdet	29
Bilaga 3, budget och plan 2018-2020	30

Sammanfattning

PwC har på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tierps kommun genomfört en granskning av exploateringsprocessen – styrning och kontroll samt redovisning. Syftet med granskningen har varit att besvara följande revisionsfråga:

Säkerställer kommunstyrelsen en ändamålsenlig styrning och kontroll samt redovisning avseende exploateringsverksamheten?

Efter genomförd granskning gör vi bedömningen att kommunstyrelsen inte säkerställer en ändamålsenlig styrning, kontroll och redovisning avseende exploateringsverksamheten. Den revisionella bedömningen grundar sig på bedömningen av kontrollmålen som framgår i avsnitt 4.1. Bedömningsgrunden kan sammanfattas enligt nedan:

- Det finns stora brister avseende styrande och stödjande dokument för exploateringsprocessen och dess redovisning.
- Organisationen är i ett lärandestadium och processhandboken (arbetsmaterial) påvisar att det finns områden som måste förtydligas.
- Det finns former och transparens för tjänstemannaorganisationens styrning, dock inte i samma utsträckning för den politiska. Granskningen har även påvisat avsteg från matchningsprincipen¹ avseende redovisning av exploateringsprojekt.
- Uppföljningen av rekommendationer från tidigare genomförd granskning visar att lämnade rekommendationer endast i begränsad utsträckning har hanterats.

Med utgångspunkt i granskningsresultatet lämnar vi följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Säkerställa att centrala styrande dokument för exploateringsredovisning såsom översiktsplan och riktlinjer för bostadsförsörjning tas upp för beslut i fullmäktige och framöver behandlas minst en gång per mandatperiod för att säkerställa dess aktualitet.
- Säkerställa att riktlinjer för exploateringsavtal respektive markanvisning uppfyller lagkraven. Överväga behovet att konsultera en jurist vid upprättandet av dessa styrande dokument. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad låter meddela att riktlinjerna är under översyn.

¹ Matchningsprincipen innebär att utgifter som är hänförliga till en viss intäkt kostnadsförs i samma tidsperiod som intäkterna redovisas.

- Upprätta styrande dokument avseende redovisning av exploateringsprojekt där beaktande tas till de nya kommande rekommendationerna kring exploateringsredovisning.
- Färdigställa processhandboken.
- Säkerställa transparens i den politiska styrningen av exploateringsprojekt. Ett krafttag har påbörjats i och med att verksamhetsplanen 2019-2022 har kompletterats med uppgifter om nettoexploateringen och bruttoredovisningen per exploateringsområde.
- Invänta RKR:s ställningstagande avseende redovisning av exploateringsprojekt och därefter säkerställa att framtida redovisning sker i enlighet med god sed.
- Hantera tidigare lämnade rekommendationer i revisionsrapport 2015.

1. Inledning

1.1. Bakgrund

Markexploatering är ett begrepp som använts sedan länge för att beteckna den verksamhet som innebär att markanvändningen förändras och ny bebyggelse uppförs i ett område. Begreppet ”markexploatering” innefattar i princip alla de åtgärder som är nödvändiga för att dels bygga bostäder, kontor, industrier m.m., dels komplettera bebyggelsen med gemensamma anordningar som gator och vägar, grönområden, VA-system, värmeanläggningar samt el- och telesystem. Det är en process som löper från inledande idé och initiativ till ny bebyggelse fram till dess att byggnader och anläggningar är färdigställda.

Tierps kommun är en expansiv kommun där det blir mer och mer aktuellt med exploateringar av olika slag. Då det rör sig om stora investeringar är det viktigt att det finns tydliga beslut kring exploateringen i kommunen samt att det finns tillräckliga kalkyler och tydliga avtal med exploatören för samtliga exploateringsprojekt. Det är dessutom viktigt att kommunen tillämpar god redovisningssed avseende exploateringen, detta i syfte att redovisningen ska ge ett rättvisande resultat och en korrekt bild av verksamheten.

Med intern kontroll avses dels att det finns tillräckliga underlag och en strukturerad uppföljning till varje exploateringsprojekt, dels att det finns tydliga redovisningsprinciper och att dessa efterlevs i syfte att säkerställa en rättvisande redovisning.

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna genomförde PwC 2015 en granskning avseende exploaterings och investeringsprocessen där bedömningen gjordes att Tierps kommuns exploateringsprocess inte var ändamålsenlig.

Bristar i styrningen och redovisningen avseende exploatering kan påverka kommunens verksamhet och ekonomi på lång sikt. PwC har fått i uppdrag att genomföra en granskning av den interna kontrollen avseende exploateringsredovisning. Granskningen har tillkommit som en del av revisorernas bedömning av risk och väsentlighet.

1.2. Revisionsfråga och kontrollfrågor

Syftet med granskningen är att besvara följande revisionsfråga:

Säkerställer kommunstyrelsen en ändamålsenlig styrning och kontroll samt redovisning avseende exploateringsverksamheten?

För att besvara revisionsfrågan och därmed uppnå syftet med granskningen har följande fyra kontrollmål formulerats:

- Det finns styrande och stödjande dokument avseende exploateringsprocessen, vilka även omfattar principerna för redovisning av exploateringsverksamheten.
- Det finns en tydlig och ändamålsenlig ansvarsfördelning avseende exploateringsverksamheten.

- Det finns en tillräcklig styrning och kontroll av exploateringsverksamheten och specifika exploateringsprojekt. Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring sker enligt god redovisningssed.
- Uppföljning av tidigare granskning

1.3. Revisionskriterier

- Kommunens styrande och stödjande dokument för exploateringsprocessen och exploateringsredovisning
- Kommunala redovisningslagen samt RKR:s rekommendationer
- Kommunallag
- Lag om kommunal redovisning
- Kommunfullmäktiges beslutade interna kontrollreglemente
- Kommunfullmäktiges beslutade reglemente för ekonomiska transaktioner

1.4. Avgränsning och metod

Granskningen omfattar kommunstyrelsen och berörda utskott. Avgränsning har gjorts till revisionsfråga och formulerade kontrollmål. Bedömningen av respektive kontrollmål görs enligt kriterierna: uppfyllt/delvis uppfyllt/ej uppfyllt.

Kartläggning har gjorts avseende redovisningsprinciper kopplat till exploateringsprocessen med avseende på klassificering, beräkning av anskaffningsvärde, värdering, intäkt- och kostnadsföring.

Vidare har granskning av styrdokument, avtal, beslut och ekonomisk information samt substansgranskning av redovisningen i två projekt gjorts. Intervjuer har skett med ekonom samt projektledare till utvalda exploateringsprojekt.

Uppföljning har gjorts avseende de rekommendationer som lämnades i PwC:s revisionsrapport från 2015 avseende Exploaterings- och investeringsprocessen samt kommunstyrelsens svar på den missivskrivelse som upprättades i anslutning till rapporten.

Följande personer har intervjuats inom ramen för granskningen:

- Kommundirektör
- Chef samhällsbyggnad
- Chef förvaltning och genomförande (samhällsbyggnad)
- Ekonom samhällsbyggnad
- Projektledare
- Kommunarkitekt
- Ansvarig för mark och exploatering

Rapporten har faktakontrollerats av berörda personer. Vid faktakontrollen kunde dock inte projektledare och chefen för förvaltning och genomförande delta.

2. *Exploatering –lagar och redovisningssed*

Begreppet exploatering innebär en förändring eller förädling av markanvändning, och avser åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor eller industrier. I exploateringsverksamheten ingår exempelvis att bygga gator och anlägga grönområden. Äger kommunen inte den mark som är aktuell för exploatering måste ett exploateringsavtal skrivas. Avtalet reglerar ekonomiska åtaganden och genomförandefrågor, och tecknas innan eller i samband med att en detaljplan antas.

Kommunen har enligt plan- och bygglagen ansvaret för exploateringsprocessen. Från och med den 1 januari 2015 innehåller plan- och bygglagen (PBL) en definition av exploateringsavtal som *”ett avtal om genomförande av en detaljplan mellan en kommun och en byggherre eller en fastighetsägare avseende mark som inte ägs av kommunen, dock inte avtal mellan en kommun och staten om utbyggnad av statlig transportinfrastruktur”*.

Medan planläggning reglerats i plan- och bygglagen så har det tidigare inte funnits någon särskild lagreglering angående exploateringsavtal. Avtalslagen, kommunallagen, plan- och bygglagen m.fl. innehåller bestämmelser som har betydelse vid utarbetandet av exploateringsavtal.

Kommunal redovisning regleras i Lagen om kommunal redovisning (KRL)². I KRL 1:3 stadgas att *”bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överens-stämmer med god redovisningssed”*. God redovisningssed är en allmänrättslig standard grundad på praxis och rekommendationer. I lagmotiven till KRL fastslås att det aldrig är god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagbestämmelser. Rådet för kommunal redovisning (RKR) gav år 2003 ut skriften *”Redovisning av kommunal markexploatering”* (reviderad 2012). Där presenteras principer om öppenhet och transparens som bör vara vägledande vid redovisning av kommunal exploateringsverksamhet. I skriften står även att förkalkyler och budget ska vara upprättade enligt de principer som gäller för redovisningen. Värt att nämna är att rådet omarbetar idéskriften med anledning av den nya kommunala redovisningslagen.

Avvikelse från rekommendationer utgivna av RKR kan endast motiveras av att avvikande redovisning ger en bättre bild av vad som faktiskt har hänt under redovisningsperioden. I tabellen nedan anges ett urval av de rekommendationer som är relevanta vid exploateringsredovisning.

² Granskningen avser 2018 varför då gällande kommunal redovisningslag är tillämplig.

Nr.	Rekommendation
3.1	Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål
10.3	Avsättningar och ansvarsförbindelser
11.4	Redovisning av materiella anläggningstillgångar
12.1	Redovisning av immateriella anläggningstillgångar
13.2	Redovisning av hyres-/leasingavtal
14.1	Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelse av fel
15.1	Redovisning av lånekostnader
18	Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar

Klassificering

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska enligt KRL 6:1 klassas som omsättningstillgångar, medan tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska klassas som anläggningstillgångar.

I RKR:s idéskrift (2012) beskrivs att när man börjar bygga om en förvaltningsfastighet ska fastigheten omklassificeras till en omsättningstillgång.

Anskaffningsvärde

För fastigheter avsedda för försäljning ska anskaffningsvärdet innefatta alla kostnader för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen (RKR:s idéskrift 2012). I tillverkningskostnaderna för försäljningsbar mark inräknas utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen, samt fördelade fasta och rörliga omkostnader. I detta ingår bland annat andel av projekteringskostnader och kostnader för upprättande av detaljplan.

Värdering

Om anläggningstillgången har en bestående värdenedgång i förhållande till bokfört värde ska nedskrivning ske till detta värde enligt KRL 6:5. Prövning av nedskrivningsbehov för den typ av anläggningstillgång som normalt uppstår i exploateringsverksamhet är troligen aktuell endast vid rivning, ombyggnad eller ändrad användning, t.ex. ändring av tomtmark till park.

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, KRL 6:7. Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). Prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet. Bedömningen av det verkliga värdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid värderingstillfället. Utgångspunkten för bedömningen är att värderingen sker objekt för objekt. I normalfallet torde anskaffningsvärdet väsentligt understiga nettoförsäljningsvärdet. Tomter som är svår sålda, t.ex. industritomter i kommuner med minskande befolkning, kan dock ha det omvända förhållandet. Vid fastställandet av försäljningspriset får man utgå från det belopp som välinformerade och av varandra oberoende parter med intresse av transaktionen skulle vara beredda att betala. Även om kommunens avsikt är att bara sälja till en företagsetablering kan värderingen utgå från vad en fastighetsspekulant är beredd att betala. En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet, dvs. minst i samband med års- och delårsbokslut. Justering från anskaffningsvärdet till ett eventuellt lägre nettoförsäljningsvärde redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen är hänförlig. En eventuell återföring av en nedskrivning, till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat, redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.

Intäkter, kostnader och matchning

Intäkter ska från och med år 2010 redovisas enligt RKR 18 ”Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar”. I rekommendationen finns allmänna kriterier för när en intäkt kan redovisas. Specifikt för exploatering anges följande:

- Inkomsten intäktsförs normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång bokförs hela inkomsten som intäkt.

Kostnader och intäkter som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt, enligt matchningsprincipen. Principen innebär att när intäkt för såld tomt bokförs ska också kostnaderna för anskaffning och iordningsställande av tomten bokföras. Kostnaden för en såld tomt är lika med dess anskaffningsvärde.

Det är således bruttoredovisning som ska tillämpas vid resultatredovisning av försäljning av exploateringsstomter, till skillnad mot försäljning av anläggningstillgångar där reavinsten/-förlusten resultatförs.

Allmän plats och gatukostnadsersättning

Redovisning av allmän plats och gatukostnadsersättningar finns delvis beskrivet i normeringen. Den första frågan är om kostnader för allmän platsmark kan matchas mot försäljningar av exploateringsmark. I RKR 18 står det att utgifter för anläggningar i närområdet exempelvis gator, gatubelysning och parkmark inte ska ingå vid matchningen.

Däremot kan kommunen under vissa förutsättningar ta ut avgifter från fastighetsägare för att finansiera allmän platsmark, så kallad gatukostnadsersättning. Enligt RKR 18 ska gatukostnadsersättning periodiseras i takt med att de avskrivningsbara investeringsobjekten som ingår i avgiftsunderlaget skrivs av över sina respektive nyttjandeperioder.

3. Granskningsresultat

3.1. Styrande och stödjande dokument

Kontrollmål 1: Det finns styrande och stödjande dokument avseende exploateringsprocessen, vilka även omfattar principerna för redovisning av exploateringsverksamheten.

Inom ramen för granskningen har vi tagit del av följande styrande och stödjande dokument med bäring på exploateringsprocessen och exploateringsredovisning:

- Översiktsplan 2010-2030 för Tierps kommun (KF, 2011-12-14 §132)
- Bostadsförsörjningsplan 2013-2025 för Tierps kommun (KF, §43/2013)
- Riktlinjer för kommunala markanvisningar (KF, 2016-04-14 §70)
- Riktlinjer för exploateringsavtal (KF, 2017-09-19 §96)
- Riktlinje för ekonomisk styrning
- Riktlinjer för investering (KS, 2013-12-04 §175, rev KS, 2015-02-03 §37)
- Tillämpningsanvisning för riktlinjer för investeringar (KS, 2014-02-04 §5)
- Genomföra exploatering börläge (arbetsmaterial, rev 2018-10-05)

Översiktsplan

I plan och bygglagen [PBL] fastslås i 3:1-2 att varje kommun ska ha en aktuell översiktsplan som beskriver inriktningen för den långsiktiga utvecklingen av den fysiska miljön i kommunen. Tierps kommuns gällande översiktsplan antogs av kommunfullmäktige 2011. Enligt PBL ska översiktsplanens aktualitet prövas minst en gång per mandatperiod. Aktualitetsprövning gjordes av kommunfullmäktige i september 2018 då befintlig översiktsplan förklarades vara inaktuell (§84). Av fullmäktigeprotokollet framgår att Länsstyrelsen i sin sammanfattade redogörelse för översiktsplanen som avlämnades till kommunen 2018-06-28 bedömer att kommunen bör revidera översiktsplanen. På samma sammanträde beslutade fullmäktige att en ny översiktsplan ska arbetas fram.

Bostadsförsörjningsplan

Kommuner ska från 2014 enligt lag 2013:866³ anta riktlinjer för bostadsförsörjningen inom kommunen. I § 2 fastslås följande om riktlinjernas innehåll:

³ Lag (2013:866) om ändring i lagen (2000:1383) om kommunernas bostadsförsörjningsansvar

2 § Kommunens riktlinjer för bostadsförsörjningen ska minst innehålla följande uppgifter:

1. kommunens mål för bostadsbyggande och utveckling av bostadsbeståndet,
2. kommunens planerade insatser för att nå uppsatta mål, och
3. hur kommunen har tagit hänsyn till relevanta nationella och regionala mål, planer och program som är av betydelse för bostadsförsörjningen.

Uppgifterna ska särskilt grundas på en analys av den demografiska utvecklingen, av efterfrågan på bostäder, bostadsbehovet för särskilda grupper och marknadsförutsättningar.

Tierps kommuns bostadsförsörjningsplan antogs 2013 vilket var före lagens ikraftträdande, varför avstämning på planens innehåll gentemot kraven i § 2 inte har gjorts inom ramen för denna granskning. I samma lag fastslås vidare att riktlinjer för bostadsförsörjning ska antas av kommunfullmäktige under varje mandatperiod. Befintlig bostadsförsörjningsplan är från 2013 och revidering eller nytt antagande av fullmäktige har inte gjorts av kommunfullmäktige under mandatperioden 2015-2018.

Riktlinjer för markanvisning

Kommuner som genomför markanvisningar måste sedan 2015 anta riktlinjer för markanvisning, vilket fastslås i *lag (2014:899) om riktlinjer för kommunala markanvisningar*.

Av lagen följer:

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om riktlinjer för kommunala markanvisningar.

Med markanvisning avses i denna lag en överenskommelse mellan en kommun och en byggherre som ger byggherren ensamrätt att under en begränsad tid och under givna villkor förhandla med kommunen om överlåtelse eller upplåtelse av ett visst av kommunen ägt markområde för bebyggande.

2§ En kommun ska anta riktlinjer för markanvisningar. Riktlinjerna ska innehålla kommunen utgångspunkter och mål för överlåtelser eller upplåtelser av markområden för bebyggande, handläggningsrutiner och grundläggande villkor för markanvisningar samt principer för markprissättning.

En kommun som inte genomför några markanvisningar är inte skyldig att anta sådana riktlinjer.

Kommunfullmäktige antog 2016 riktlinjer för kommunala markanvisningar. Vi har översiktligt granskat riktlinjen för markanvisning med avseende på dess innehåll och kan konstatera att riktlinjerna inte i tillräcklig utsträckning redogör för centrala moment avseende markanvisning. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad låter meddela att en översyn av riktlinjen pågår. Nedan redogörs för några reflektioner utifrån vår översiktliga genomläsning:

- Markanvisningsavtal bör alltid kompletteras med exploateringsavtal. Då kommunen inte tecknar exploateringsavtal i de fall då kommunen äger marken behöver kommunens riktlinjer för markanvisning kompletteras med avseende på hantering av allmän plats.
- Det är ofta inte möjligt att påbörja byggnation på mark utan att exploatören äger marken. Kommunen bör överväga annan skrivning för att säkerställa att exploatören genomför projektet.
- Riktlinjerna bör fastslå att en översiktlig kontroll av byggherrar ska genomföras för att i möjligaste mån undvika icke önskvärda avtalsparter.
- Det finns information som kan misstolkas, exempelvis avsnittet ”köpekontrakt.”

Riktlinjer för exploateringsavtal

Kommuner som upprättar exploateringsavtal måste enligt PBL 6:39 upprätta riktlinjer som anger utgångspunkter och mål för exploateringsavtal. Med ett exploateringsavtal avses ett civilrättsligt avtal om genomförande av en detaljplan mellan en kommun och exploatör avseende exploatering av mark som inte ägs av kommunen. PBL 6:39 reglerar också vad riktlinjerna för exploateringsavtal ska innehålla:

§ 39 Riktlinjerna ska ange grundläggande principer för

1. fördelning av kostnader och intäkter för genomförandet av detaljplaner,
2. medfinansieringsersättning, om kommunen avser att avtala om sådan ersättning, och
3. andra förhållanden som har betydelse för bedömningen av konsekvenserna av att ingå exploateringsavtal.

Kommunfullmäktige antog 2017 § 96 riktlinjer för exploateringsavtal. Vid en översiktlig genomläsning av riktlinjerna bedömer vi att de inte på ett tydligt sätt redogör för kommunens grundläggande principer i enlighet med kraven i PBL 6:39. Dokumentet innehåller huvuddelen av de rubriker som bör omfattas av riktlinjerna men behöver kompletteras och förtydligas för att uppnå det övergripande målet om förutsägbarhet och transparens. Som exempel kan lyftas att det saknas information om hur kostnadsansvar ska fördelas, vem/vilka som ska betala anslutningsavgifter och kommunens beslut kring uttag av gatukostnadsersättningar. Konkretiseringar behöver även göras avseende hur Livsarenans placering påverkar exploatören samt så är många formuleringar i riktlinjerna vaga vilket ger rum för tolkning. Enligt uppgift pågår en översyn av riktlinjerna.

Övriga styrande och stödande dokument

Utöver de lagstadgade styrande dokumenten som redogjorts för ovan har Tierps kommun antagit ett antal andra styrande och stödande dokument. Bland annat finns riktlinje för

ekonomisk styrning, riktlinjer för investering (KS, 2015-02-03 § 37) och tillämpningsanvisning för riktlinjer för investering (KS, 2014-02-04 § 5). Dessa beskriver kortfattat hur investeringsprocessen går till. Ingen fördjupad granskning har gjorts avseende dessa dokument då granskningen avser exploateringsprocessen.

Ett arbete pågår med framtagande av en processkartläggning avseende kommunens interna process vid exploateringsprojekt. Vi har tagit del av arbetsmaterialet och kan konstatera att processkartläggningen avser att omfatta fyra delprocesser: 1) initiering, 2) planering, 3) projektering och genomförande skede I, samt 4) projektering och genomförande skede II.

Styrande och stödande dokument som berör redovisning av exploateringsprojekt saknas med undantag för följande skrivning i riktlinjer för investering: *”Det (investeringar) handlar om nya objekt eller komplettering/ersättning av gamla objekt, som har en livslängd om minst tre år och vars värde uppgår till minst ett (1) basbelopp.”*

Värt att framföra är att det saknas ett tydliggörande från politiken avseende vilken markpolitik som de önskar att kommunen ska bedriva. I arbetsmaterialet för handboken för genomförande av exploatering framgår att kommunen identifierat detta som ett förbättringsområde.

3.1.1. Bedömning kontrollmål 1

Genomförd granskning påvisar att det finns stora brister avseende styrande och stödande dokument för exploateringsprocessen och dess redovisning. Kommunen saknar aktuell översiktsplan då fullmäktige inaktualitetsförklarade ÖP 2010 i september 2018 (beslut att arbeta fram en ny ÖP fattades samtidigt). Riktlinjer för bostadsförsörjning har inte aktualitetsprövats under föregående mandatperiod (2015-2018) vilket är ett lagstadgat krav. Riktlinjerna för exploateringsavtal finns men bedöms inte uppfylla innehållskravet i PBL 6:39. Riktlinjer för markanvisning finns men även dessa bedöms vara bristfälliga. Enligt uppgift pågår en översyn av riktlinjerna för exploateringsavtal och markanvisning. Vidare kan konstateras att det saknas styrande och stödande dokument avseende redovisning av exploateringsprojekt. Vi ser positivt på arbetet med processkartläggningen.

Mot bakgrund av ovanstående bedöms kontrollmålet vara **ej uppfyllt**.

3.2. Ansvarsfördelning

Kontrollmål 2: Det finns en tydlig och ändamålsenlig ansvarsfördelning avseende exploateringsverksamheten.

Den politiska organisationen under kommunfullmäktige i Tierps kommun utgår från kommunstyrelsen med tillhörande utskott. Inom ramen för den här granskningen berörs, utöver KS och KF, samhällsbyggnadsutskottet. Den politiska styrningen för exploateringsprocessen finns således inom kommunstyrelsen. Verksamheten bedrivs av samhällsbyggnadsenheten och ekonomienheten i samråd med de kommunala bolagen, främst Tierpsbyggen och Temab. Se organisationsschema bilaga 1. Utifrån genomförda intervjuer och erhållen processkarta kan vi konstatera att de finns fem centrala instanser i exploateringsverksamheten.

- Politiken: KF och KS
- Samhällsbyggnadsutskottet
- Investeringsgrupp
- Plangrupp
- Utförarorganisationen inkl. projektledare

Exploateringsprocessen kan i Tierps kommun delas in i fyra faser enligt rubrikerna nedan. Momenten i respektive fas finns till viss del dokumenterat i det stödande dokumentet *Genomföra exploatering bör läge* med tillhörande processöversikter. Dock kan konstateras dokumenten är arbetsmaterial och ej fullständiga.

Initiering

Plangruppen är den instans som initierar idéer/förslag på exploateringsprojekt. Gruppen består av politiker såsom KSO, oppositionsråd och samhällsbyggnadsutskottets ordförande, tjänstemän såsom kommunledning och kommunarkitekt och VD för de kommunala bolagen. Kommunarkitekten är sammankallande till plangruppen. Med utgångspunkt i översiktsplanen har plangruppen till uppgift att identifiera behov och efterfrågan i kommunen kring samhällsinvesteringar. I avsaknad av aktuell översiktsplan utgår plangruppens arbete mer från andra källor, dvs politikens ambitioner (omän inte nedskrivna i ÖP) och andra enskilda aktörers önskemål vid identifiering av potentiella exploateringsprojekt. En utmanande faktor i detta arbete uppges vara att kommunen inte har enats om en demografisk utvecklingsplan som samtliga verksamheter utgår från i sin planering. Kommunfullmäktige beslutade i december 2018 § 148 att påbörja arbetet med att ge uppdrag till en tillfällig beredning för översiktsplan och bostadsförsörjningsprogram.

Planering

Förslag på exploateringsprojekt lämnas till politiken och kommunfullmäktige beslutar om en budget för projektet exempelvis i samband med arbetet med plan och budget. Beroende på om kommunen äger marken som det föreslagna exploateringsprojektet avser tecknas (KF) exploateringsavtal eller ej⁴. När kommunfullmäktige beslutat om genomförandet av exploateringsprojektet ges planavdelningen (inom samhällsbyggnadsenheten) i uppdrag att upprätta ett förslag på detaljplan vilken sedan antas av kommunfullmäktige eller kommunstyrelsen. Detaljplanen vinner laga kraft. I samband med detta ska marktillgången omklassificeras från anläggningstillgång till omsättningstillgång. Startbesked för exploateringsprojektet lämnas från investeringsgruppen. Planeringsfasen sker inom linjeorganisationen.

Genomförande

När detaljplanen antagits av kommunfullmäktige och vunnit laga kraft övergår exploateringen till genomförandefasen vilken hanteras av exploateringsavdelningen. Genomförandefasen består av två parallella processer *markanvisningsavtal* och *genomförandeprojekt*. Beslut om markanvisning fattas av kommunstyrelsen som tecknar avtal med entreprenören.

En projektorganisation upprättas för genomförandet av det specifika exploateringsprojektet. För varje exploateringsprojekt finns två projektledare. Den ena projektledaren hanterar genomförandet avseende allmän plats, dvs. de tillgångar som kommer kvarvara i kommunens ägor såsom gator och vägar. Den andra projektledaren hanterar genomförandet av de rena exploateringsbitarna. Projektledarna erhåller detaljplanen och genomför projekteringen med hänsyn till detaljplanens vision och lagstiftningskrav och upprättar därefter en projektplan. Kommunens projektledare upprättar en beställarorganisation för projektet. Kommunen är beställaren via projektledare och utförarna är konsultprojektledare samt entreprenören som genomför byggnationen. Vidare upprättas formerna för driften av anläggningen efter att projektet är färdigställt, där de kommunala bolagen hanterar driften av stora delar av de kommunala tillgångarna.

Det finns sammantaget tre projektledare inom kommunen. Utöver detta anlitas projektledningskonsulter från Ramböll vilka svarar inför kommunens projektledare. Konsulterna upprättar samtliga underlag för exempelvis utredningar, skötselplaner, detaljplaner osv. som behövs för genomförandet av exploateringsprojektet. Av intervjuer framkommer att kommunens organisation har vuxit kraftigt de senaste åren. Kommunen har begränsad erfarenhet av genomförande av större investerings- och exploateringsprojekt då de före 2015 inte hade genomfört sådana projekt på väldigt länge. Organisationen befinner sig således i ett lärandestadium och i likhet med många kommuner är kompetensförsörjning ett återkommande problem då projektledare är eftertraktade på arbetsmarknaden. I arbetsmaterialet för handboken för exploatering framgår att kommunen identifierat flera områden där förbättringar/förtydligande behöver vidtas.

⁴ Exploateringsavtal tecknas när kommunen inte äger marken

Slutredovisning

När genomförandefasen är avslutad låter projektledare meddela att exploateringsprojektet ska avslutas. Aktivering av anläggningstillgång (allmän plats) görs av ekonom på samhällsbyggnadsenheten. När köpekontraktet med exploitören träder ikraft ska intäkter och kostnader i exploateringsprojektet redovisas.

3.2.1. Bedömning kontrollmål 2

Genomförd granskning visar att det finns en organisation med förankring i politiken för exploateringsprocessen. Processöversikten fastslår vilka formella beslutspunkter som ska finnas i exploateringsprocessen. Genomförandet hanteras via en beställarorganisation där kommunen är beställare gentemot konsultprojektledare och entreprenör. I intervjuerna framkommer att organisationen befinner sig i ett lärandestadium. Likaså framgår av arbetsmaterialet för handboken för genomförande av exploatering att det finns moment som behöver förtydligas.

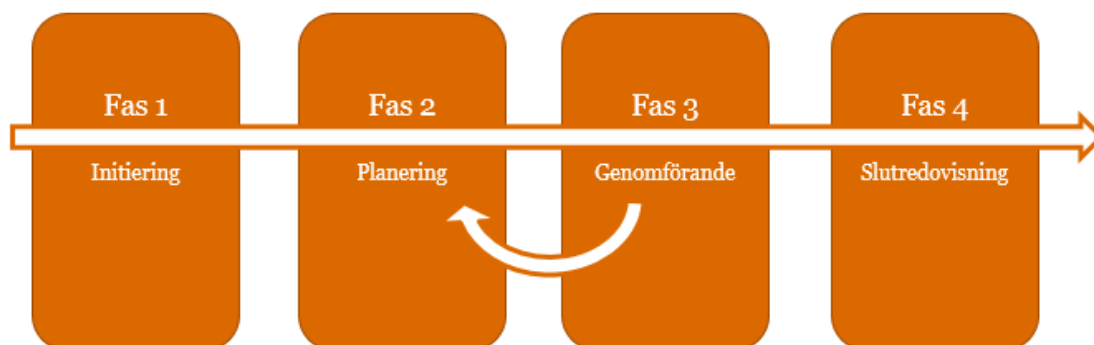
Kontrollmålet bedöms vara **delvis uppfyllt**.

3.3. Styrning och redovisning

Kontrollmål 3: Det finns en tillräcklig styrning och kontroll av exploateringsverksamheten och specifika exploateringsprojekt. Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring sker enligt god redovisningssed.

I Tierps kommun finns sju aktiva exploateringsområden, varav flera är inom ramen för det stora Siggboområdet, se kartvy bilaga 2. Vi har inom ramen för granskningen gjort en fördjupad granskning avseende två av kommunens pågående exploateringsprojekt: Siggbo Trädgårdsstad och Siggbo Triangel. Trädgårdsstaden är ett nytt bostadsområde i Tierps köping. Detaljplanen vann laga kraft i juli 2018. Projektet beräknas vara färdigställt 2022. Triangelparken är även det ett nytt bostadsområde i Tierps köping. Detaljplanen vann laga kraft i april 2018 och projektet beräknas vara färdigställt 2021.

Som nämnts i avsnitt 3.2 kan exploateringsprocessen grovt delas in i fyra faser enligt nedan. De fyra faserna i ett exploateringsprojekt sträcker sig över en tidshorisont på mellan 2-15 år. Antagandet av detaljplanen sker i slutet på planeringsfasen, vilket innebär att båda projekten som ingår i denna granskning befinner sig i övergången mellan planering och genomförande.



Styrning och kontroll

Styrgrupper upprättas för samtliga exploateringsprojekt. Det har varit en gemensam styrgrupp för triangelparken och trädgårdsstaden. Styrgruppen består av projektledare, kommunarkitekt, representanter från TEMAB (VA och drift), chef för planering och myndighet, chef för genomförande och chef för samhällsbyggnad. Sju styrgruppsmöten har hållits under perioden januari till november 2018. Mötena syftar till att hålla projekten à jour. Mötesanteckningar förs för styrgruppsmötena vilket bidrar till transparens och spårbarhet. Utöver styrgruppsmötena erhåller projektledaren projektrapporter från Ramböll (upphandlade konsulter) innehållandes statusuppdateringar avseende Siggboprojektet (sammantaget 4 st. per december 2018).

Vi har efterfrågat underlag såsom detaljplaner, beslutsprotokoll och projektkalkyler för att få en förståelse över vilken styrning och kontroll som finns för exploateringsprojekt. Av processöversikten framgår ett antal beslutspunkter samt vilken instans som ska besluta i frågan. Vi har kontrollerat att beslut har fattats av berörd instans i enlighet med kommunens rutiner⁵. Som framgår av tabellen nedan har vi inte kunnat verifiera att samtliga beslutspunkter som angivits i processkartläggningen har fattats. Kartläggningen avser både politiskt formella beslutspunkter såsom budget och antagande av detaljplan och mer interna beslutspunkter såsom plangruppens och investeringsgruppens startbesked. Fram till den fas som projekten befinner sig i vid granskningstidpunkten bör två centrala politiska beslut ha fattats för respektive projekt- budget och antagande av detaljplan. Vi har kunnat verifiera att kommunfullmäktige har antagit detaljplanerna för de båda projekten. En genomgång av kommunfullmäktiges och kommunstyrelsens protokoll för perioden 2015-2018 påvisar att exploateringsprojektens budget inte har varit föremål för politisk diskussion under perioden⁶ utöver det som presenteras i budget och plan 2018-2020. I plan och budget redovisas inte budget för respektive projekt såsom trädgårdsstaden och triangelparken, se bilaga 3. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad låter meddela att de

⁵ Det har inte ingått i granskningen att säkerställa att hanteringen har gjorts enligt alla föreskrifter i PBL såsom hur samråd ska gå till.

⁶ Genomgång via ordsök. Vi har sökt på följande ord: siggbo, trädgårdsstaden, triangelparken. Projekten har varit pågående i ett antal år varför även äldre protokoll har inkluderats i sökningen. Av praktiska skäl avgränsades till 2015 då äldre protokoll inte är publicerade på kommunens hemsida.

till verksamhetsplanen 2019-2021 upprättat bilagor som tydliggör prognosen för både nettoexploateringen och bruttoredovisningen per exploateringsområde.

Färgförklaring

- Vi har erhållit dokumentation som visar att beslutet har fattats av angiven instans
- Vi har ej erhållit dokumentation som visar att beslutet har fattats av angiven instans
- Projektet har ej nått detta stadium

Fas	Beslutspunkter	Vem	Triangel-parken	Trädgårds-staden
1	Beslut att gå vidare med idé	Plangrupp		
1-2	Beslut om budget	KF		
2	Godkänna planläggningskostnader	Investeringsgrupp		
	Uppdrag att ta fram detaljplan	SBH utskott		
	Godkänna detaljplan	KS/KF		
	Godkänna exploateringsavtal ⁷	KF		
	Besluta om startbesked för projektering	Investeringsgrupp		
3	Beslut om startbesked för genomförande	Investeringsgrupp		
	Besluta om typ av markanvisningsavtal	Plangrupp		
	Beslut om markanvisningsavtal	KS		
	Beslut om fastighetsförsäljning	KS		
4	Beslut att stänga projektet i redovisningen	Projektledare		
Löpande	Besluta om budget/ombudgetering (löpande under projektets gång vid behov)	KF och KS		

Redovisning

Som framgår av avsnitt två finns det ingen specifik rekommendation från RKR som avser exploateringsredovisning utan redovisningen måste ta hänsyn till ett flertal rekommendationer. Rådet har gett ut en idéskrift kring redovisning av markexploatering (2012) som kommer att omarbetas under 2019 med anledning av den nya lagen om kommunal bokföring och redovisning.

⁷ Ej aktuellt i dessa projekt då kommunen äger marken

Totala exploateringsfastigheter (omsättningstillgången konto 1470) uppgick vid granskningstidpunkten till 13,5 mnkr. De två exploateringsprojekt som ingår i granskningen, Siggbo trädgårdsstad och Siggbo triangelparken hade följande värden.

	Siggbo trädgårdsstad	Siggbo triangelparken
Ingående värde	6 774 304 kr	202 868 kr
<i>varav omförd mark</i>	<i>3 427 034 kr</i>	
Periodens transaktioner (exploateringsutgifter)	41 473 kr	381 540 kr
<i>Varav omföring av mark</i>		<i>377 040 kr</i>
Utgående värde	6 815 778 kr	584 408 kr

Klassificering

Ett exploateringsprojekt omfattar ofta både tillgångar som kommer kvarvara i kommunens ägo och tillgångar som kommunen ämnar sälja. De tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska klassificeras som omsättningstillgångar. I de fall där exploatering görs av ett markområde som kommunen äger ska den markyta som avses att säljas omklassificeras till omsättningstillgång. God sed och praxis är att denna omklassificering sker när detaljplanen fastställs. Det arbetsmaterial för handboken som vi har tagit del av fastslår att omklassificering av markreserv ska ske vid denna tidpunkt. Vi har tagit del av underlag som visar att markreserven vid granskningstidpunkten har omklassificerats för både trädgårdsstaden och triangelparken. Värderingen av marken har gjorts utifrån markytans procentuella andel* genomsnittligt anskaffningsvärde för marken.

Den löpande klassificeringen av fakturor är av betydelse för beräkningen av anskaffningsvärdet för både anläggningstillgången (det som ska kvarvara i kommunens ägor) och omsättningstillgången. I RKR:s idéskrift som var gällande under 2018 går att utläsa att anskaffningsvärdet för omsättningstillgången utgörs av markreserven samt andra direkt hänförliga kostnader samt fördelning av omkostnader såsom upprättande av detaljplan, geologi, arkeologi och fastighetsbildning. Av genomförda intervjuer och erhållna transaktionslistor framkommer att i stort sett endast markreserven ingår som grund för beräkningen av anskaffningsvärdet för omsättningstillgången under 2018. Andra utgifter, exempelvis geologi, har under 2018 kostnadsförts i sin helhet. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad låter meddela att det har förts diskussioner kring vilka hur utgifter för arkeologi, geoteknik, dagvattenutredning, bullerutredningar, trafikutredningar, gatukostnadsutredning m.fl. vid detaljplan kopplat till kommunens egen exploatering ska hanteras; dvs om det ska kostnadsföras omgående, matchas med framtida planavgifter eller ingå i allmän platsmark. Diskussioner har pågått under några år och bedömningen har varierat mellan åren. Under åren 2016-2017 har viss aktivering av ovan nämnda utgiftsslag gjorts på omsättningstillgången (konto 1470) och anläggningstillgång (allmän plats) men under 2018 har allt kostnadsförts. Kommunen inväntar tydligare direktiv avseende redovisning av exploateringsverksamhet från bl a RKR. 2018 års hantering är således inte i enlighet

med RKR:s idéskrift. Vårt att nämna är att RKR har tagit bort idéskriften från sin hemsida och arbetar med framställande av nya regler för exploateringsredovisning.

Värdering

Omsättningstillgångar ska värderas enligt lägsta värdets princip vilket innebär det lägsta värdet av anskaffningsvärdet och försäljningsvärdet. Detta medför att prövning av det bokförda värdet bör göras löpande, dvs minst i samband med delårsrapport och årsbokslut. Värdering görs enligt uppgift månatligen. Exploateringsområden (omsättningstillgångar) som säljs med tomttaxa stäms löpande av så att de inte har ett högre anskaffningsvärde värde än KS-beslutet för tomttaxan. Exploateringsområdena som säljs med byggrätter finns värderingsunderlag som stöd för lägsta värdets princip.

Intäkts och kostnadsföring

När omsättningstillgången är färdigbearbetad och säljs ska intäkterna från försäljningen matchas med tillhörande kostnader vilket är de exploateringsutgifter som bokförs på konto 1470. Som framgått under rubriken klassificering har utgifter för geologi och dylikt kostnadsförts omgående istället för att aktiveras till omsättningstillgången. Mot bakgrund av detta finns det en risk att matchningen av intäkter och kostnader inte sker i enlighet med god sed, där kostnader redovisas tidigare än intäkterna från exploateringen. Vidare medför matchningsproblematiken att den faktiska kostnaden för exploateringsprojektet inte synliggörs. Som framförts ovan pågår en diskussion i kommunen kring hur dessa utgifter ska hanteras och enheten för tillväxt och samhällsbyggnad inväntar tydligare direktiv kring hanteringen.

3.3.1. Bedömning kontrollmål 3

Genomförd granskning visar att det finns en modell för styrning och kontroll av exploateringsverksamheten. Styrgruppsmöten och projektrapporter ger transparens avseende det arbete som utförs. Dock saknas viss spårbarhet avseende de politiska beslut som fattats, bland annat kan vi inte utifrån genomförd protokollsgenomgång se att kommunfullmäktige eller kommunstyrelsen under föregående mandatperiod, 2015-2018, behandlat budgeten för de enskilda exploateringsprojekten. Ett krafttag har gjorts i detta avseende då det till verksamhetsplanen 2019-2021 bifogats bilagor med prognos för både nettoexploateringen och bruttoredovisningen per exploateringsområde. Redovisningen har granskats utifrån det stadium som projekten befinner sig i (dvs vi har ej kunnat granska slutlig matchningsprincip för projekten då de ej avslutats). Granskningen visar att omklassificering av markreserv har gjorts utifrån lämplig princip. Vidare har granskningen visat att avsteg görs från god redovisningssed gällande matchningsprincipen då exploateringsutgifterna under 2018 endast (i stort sett) utgörs markreserven. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad inväntar ett tydliggörande kring hur redovisningen ska göras. Vårt att notera är att RKR ser över rekommendationen kring redovisning av exploateringsverksamhet.

Kontrollmålet bedöms vara **delvis uppfyllt**.

3.4. Uppföljning av tidigare granskning

Kontrollmål 4: Uppföljning av tidigare granskning

PwC genomförde 2015 på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tierps kommun en granskning avseende exploaterings- och investeringsprocessen. Den sammanfattade bedömningen i granskningen var att Tierps kommun inte har en ändamålsenlig exploateringsprocess och att delar av tidigare identifierade brister i investeringsprocessen inte hade åtgärdats. Med anledning av granskningsresultatet lämnades sammanlagt sex rekommendationer till kommunstyrelsen med bäring på exploateringsverksamhet.

Inom ramen för den här granskningen har vi följt upp huruvida åtgärder vidtagits med anledning av de lämnade rekommendationerna⁸. Vi har tagit del av det svar som kommunstyrelsen lämnade i anslutning till revisorernas missivskrivelse för granskningen. I nedanstående tabell redogörs för lämnade rekommendationer, kommunstyrelsens svar samt erhållna svar utifrån nu genomförd granskning. Bedömning av nuläget görs utifrån följande struktur:





Rekommendation åtgärdad



Arbete påbörjat men ej avslutat



Inga åtgärder har vidtagits med anledning av rekommendationen

Rekommendationer revisionsrapport juni 2015	Kommunstyrelsens svar (2016-01-12)	Kommentar och bedömning nuläge
Utveckla en projektmodell för exploateringsprocessen innehållande en tydlig processbeskrivning, roller och ansvar.	Av yttrandet framgår att ett arbete med framtagande av en projektmodell för exploaterings- och investeringsprocessen hade påbörjats.	Arbetet med framtagande av projektmodellen pågår. Politiken har hittills inte varit inblandad i framtagandet av projektmodellen. Vi har tagit del av arbetsmaterial för den processkartläggning som görs. 
Arbeta fram riktlinjer för exploateringsavtal och markanvisningspolicy i enlighet med lagens krav inför kommande exploatering.	Av yttrandet framgår att riktlinjer för exploateringsavtal och markanvisningspolicy skulle tas fram under året (2016).	Riktlinjer för exploateringsavtal och riktlinjer för markanvisning har antagits av kommunfullmäktige. Genomförd granskning påvisar att de 

⁸ Avgränsning görs till de rekommendationer i rapporten som avsåg exploateringsprocessen.

		framtagna dokumenten dock inte uppfyller kraven.	
Se över exploateringsavtalen för att minska kommunens risktagande.	Kommenteras inte	Kommunen uppger i intervjuer att de bedömer att kostnadsfördelningen i ingångna exploateringsavtal är rimlig. Vidare uppges att ett arbete pågår med att stärka upp rutinerna för fördelning av kostnader i exploateringsprojekt, bland annat avseende driftskostnader. Vi har ej erhållit några dokument som påvisar att något egentligt arbete har genomförts i syfte att minska kommunens risktagande vid ingång i exploateringsavtal.	
Se över huruvida bostadsförsörjningsplanen svarar upp mot de skärpta kraven som införts 2014.	Kommenteras inte	Riktlinjer för bostadsförsörjning ska antas under varje mandatperiod, vilket inte gjordes under perioden 2015-2018. Enligt uppgift bör befintlig bostadsförsörjningsplan revideras för att bättre korrelera med nu befintligt intresse för att bo i Tierp. Huvudprojektledare för framtagande av en ny bostadsförsörjningsplan har enligt uppgift inte utsetts.	
Skapa aggregerade kalkyler på såväl projektnivå som kommunnivå gällande exploatering för att ge en tydligare överblick över nuvarande och kommande behov av finansiering.	Av yttrandet framgår att projektgrupper skulle införas vilket bedömdes kunna underlätta arbetet med framtagande av kalkyler på både projektnivå och aggregerad kommunövergripande nivå.	Vi har erhållit ett underlag som påvisar att kalkylerna har utvecklats för att ge en tydlig aggregerad överblick. Ett arbete har påbörjats genom de bilagor som tagits fram till verksamhetsplanen 2019-2021 som påvisar prognosen för både nettoexploateringen och bruttoredovisningen per exploateringsområde.	
Inför beslut om exploatering presentera sammanställda kalkyler på projektnivå avseende såväl exploateringsintäkter som investeringsutgifter samt kommande driftkostnader för att ge en bild av projektens totala ekonomi.	Av yttrandet framgår att projektgrupper skulle införas vilket bedömdes kunna underlätta arbetet med framtagande av kalkyler på både projektnivå och aggregerad kommunövergripande nivå.	I likhet med ovanstående har vi ej erhållit underlag som påvisar att beslut om exploatering baseras på sammanställda kalkyler.	

3.4.1. Bedömning kontrollmål 4

Granskningsrapporten från 2015 innehöll sex rekommendationer med bäring på exploateringsverksamheten. Genomförd granskning avseende nuläget visar att arbete har påbörjats men ej avslutats avseende fyra av sex rekommendationer. För resterande två kan vi ej se att åtgärder har vidtagits.

Kontrollmålet bedöms vara ***delvis uppfyllt***.

4. Bedömning och rekommendationer

4.1. Avstämning mot kontrollfrågor

Granskningen har gjorts utifrån fem kontrollmål. Bedömningen av respektive kontrollmål görs enligt kriterierna: uppfyllt/delvis uppfyllt/ej uppfyllt.

Kontrollmål	Bedömning
Det finns styrande och stödjande dokument avseende exploateringsprocessen, vilka även omfattar principerna för redovisning av exploateringsverksamheten.	Ej uppfyllt Genomförd granskning påvisar att det finns stora brister avseende styrande och stödjande dokument för exploateringsprocessen och dess redovisning. Kommunen saknar aktuell översiktsplan då fullmäktige inaktualitetsförklarade ÖP 2010 i september 2018 (beslut att arbeta fram en ny ÖP fattades samtidigt). Riktlinjer för bostadsförsörjning har inte aktualitetsprovats under föregående mandatperiod (2015-2018) vilket är ett lagstadgat krav. Riktlinjerna för exploateringsavtal finns men bedöms inte uppfylla innehållskravet i PBL 6:39. Riktlinjer för markanvisning finns men även dessa bedöms vara bristfälliga. Enligt uppgift pågår en översyn av riktlinjerna för exploateringsavtal och markanvisning. Vidare kan konstateras att det saknas styrande och stödjande dokument avseende redovisning av exploateringsprojekt. Vi ser positivt på arbetet med processkartläggningen.
Det finns en tydlig och ändamålsenlig ansvarsfördelning avseende exploateringsverksamheten.	Delvis uppfyllt Genomförd granskning visar att det finns en organisation med förankring i politiken för exploateringsprocessen. Processöversikten fastslår vilka formella beslutspunkter som ska finnas i exploateringsprocessen. Genomförandet hanteras via en beställarorganisation där kommunen är beställare gentemot konsultprojektledare och entreprenör. I intervjuerna framkommer att organisationen befinner sig i ett lärandestadium. Likaså framgår av arbets-

	<p>materialet för handboken för genomförande av exploatering att det finns moment som behöver förtydligas.</p>
<p>Det finns en tillräcklig styrning och kontroll av exploateringsverksamheten och specifika exploateringsprojekt. Klassificering, värdering och intäkt- och kostnadsföring sker enligt god redovisningssed.</p>	<p>Delvis uppfyllt</p> <p>Genomförd granskning visar att det finns en modell för styrning och kontroll av exploateringsverksamheten. Styrgruppsmöten och projektrapporter ger transparens avseende det arbete som utförs. Dock saknas viss spårbarhet avseende de politiska beslut som fattats, bland annat kan vi inte utifrån genomförd protokollsgenomgång se att kommunfullmäktige eller kommunstyrelsen under föregående mandatperiod, 2015-2018, behandlat budgeten för de enskilda exploateringsprojekten. Ett krafttag har gjorts i detta avseende då det till verksamhetsplanen 2019-2021 bifogats bilagor med prognos för både nettoexploateringen och bruttoredovisningen per exploateringsområde. Redovisningen har granskats utifrån det stadium som projekten befinner sig i (dvs vi har ej kunnat granska slutlig matchningsprincip för projekten då de ej avslutats). Granskningen visar att omklassificering av markreserv har gjorts utifrån lämplig princip. Vidare har granskningen visat att avsteg görs från god redovisningssed gällande matchningsprincipen då exploateringsutgifterna under 2018 endast (i stort sett) utgörs markreserven. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad inväntar ett tydliggörande kring hur redovisningen ska göras. Värt att notera är att RKR ser över rekommendationen kring redovisning av exploateringsverksamhet.</p>
<p>Uppföljning av tidigare granskning</p>	<p>Delvis uppfyllt</p> <p>Granskningsrapporten från 2015 innehöll sex rekommendationer med bäring på exploateringsverksamheten. Genomförd granskning avseende nuläget visar att arbete har påbörjats men ej avslutats avse-</p>

ende fyra av sex rekommendationer. För resterande två kan vi ej se att åtgärder har vidtagits.

4.2. Svar på revisionsfrågan samt rekommendationer

Efter genomförd granskning gör vi bedömningen att kommunstyrelsen inte säkerställer en ändamålsenlig styrning, kontroll och redovisning avseende exploateringsverksamheten. Den revisionella bedömningen grundar sig på bedömningen av kontrollmålen som framgår i avsnitt 4.1. Bedömningsgrunden kan de sammanfattas enligt nedan:

- Det finns stora brister avseende styrande och stödjande dokument för exploateringsprocessen och dess redovisning.
- Organisationen är i ett lärandestadium och processhandboken (arbetsmaterial) påvisar att det finns områden som måste förtydligas.
- Det finns former och transparens för tjänstemannaorganisationens styrning, dock inte i samma utsträckning för den politiska. Granskningen har även påvisat avsteg från matchningsprincipen avseende redovisning av exploateringsprojekt.
- Uppföljningen av rekommendationer från tidigare genomförd granskning visar att lämnade rekommendationer endast i begränsad utsträckning har hanterats.

Med utgångspunkt i granskningsresultatet lämnar vi följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Säkerställa att centrala styrande dokument för exploateringsredovisning såsom översiktsplan och riktlinjer för bostadsförsörjning tas upp för beslut i fullmäktige och framöver behandlas minst en gång per mandatperiod för att säkerställa dess aktualitet.
- Säkerställa att riktlinjer för exploateringsavtal respektive markanvisning uppfyller lagkraven. Överväga behovet att konsultera en jurist vid upprättandet av dessa styrande dokument. Enheten för tillväxt och samhällsbyggnad låter meddela att riktlinjerna är under översyn.

- Upprätta styrande dokument avseende redovisning av exploateringsprojekt där beaktande tas till de nya kommande rekommendationerna kring exploateringsredovisning.
- Färdigställa processhandboken.
- Säkerställa transparens i den politiska styrningen av exploateringsprojekt. Ett krafttag har påbörjats i och med att verksamhetsplanen 2019-2022 har kompletterats med uppgifter om nettoexploateringen och bruttoredovisningen per exploateringsområde.
- Invänta RKR:s ställningstagande avseende redovisning av exploateringsprojekt och därefter säkerställa att framtida redovisning sker i enlighet med god sed.
- Hantera tidigare lämnade rekommendationer i revisionsrapport 2015.

2019-03-20

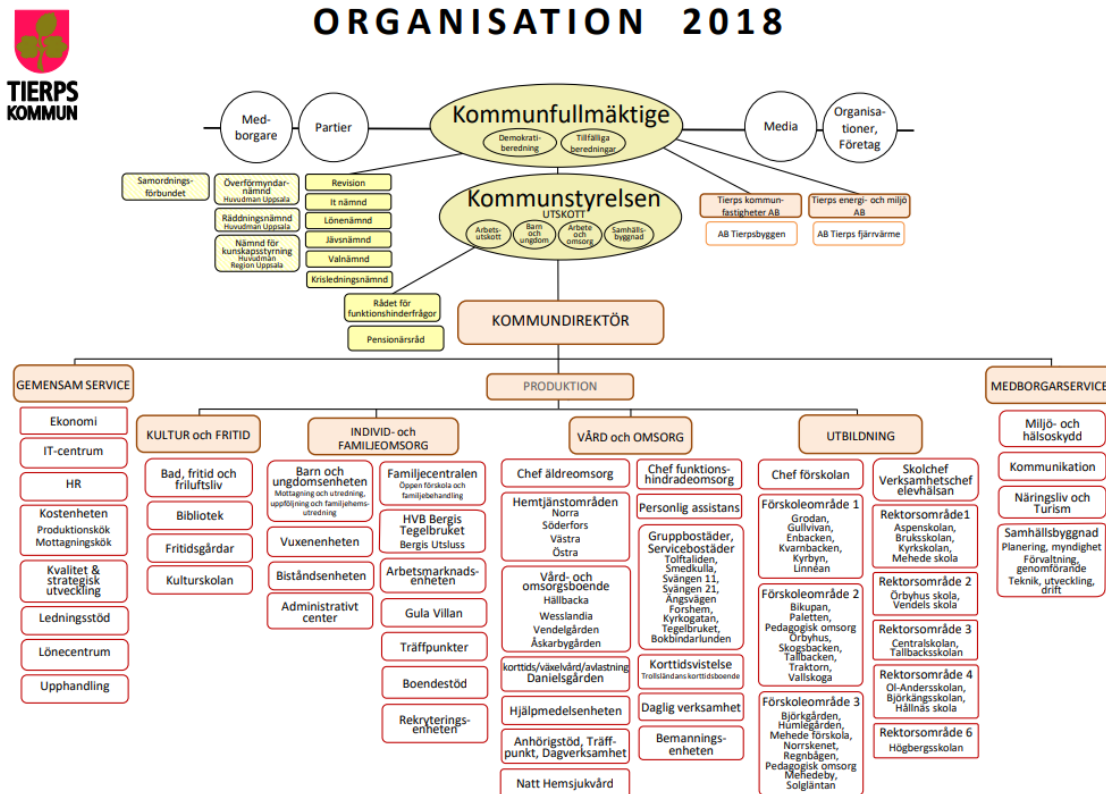
Carin Hultgren

Uppdragsledare

Said Ashrafi

Projektledare

Bilaga 1: Organisationschema Tierps kommun



Källa: <https://www.tierp.se/tierp.se/kommun-och-inflytande/kommunens-organisation.html>

Bilaga 2: kartvy Siggboområdet



Källa: <https://www.tierp.se/tierp.se/bo-trafik-och-miljo/samhallsplanering-och-byggprojekt/byggprojekt/siggbo.html>

Bilaga 3, budget och plan 2018-2020

Exploateringar	2018	2019	2020
Medborgarservice			
Företagsparken 1127	-880	-8 819	-14 699
Handelsområde	250	-735	-6 615
Kronhjortsvägen	-150	0	0
Trädgårdsstaden med Hälsansstig 1604	37 000	16 020	-25 000
1342 Explo omr A (Vallskoga /sjukarby)	4 000	19 000	17 000
1342 Explo omr B (Ör- byhus)	0	6 000	19 000
1342 Explo omr C	0	0	2 000
Summa exploateringar	40 220	31 466	-8 314