

Effektivitetsrevision - Utvärdering av Fastighetsverkets internhyressystem

Inom ramen för effektivitetsrevisionen av Landskapets fastighetsverk för räkenskapsperioden 2021 har vi utfört en effektivitetsrevision av Fastighetsverkets system för intern hyra. Effektivitetsrevisionen har utförts genom att intervjua personalen samt genom att ta del av diverse för revisionen relevanta dokument.

Effektivitetsrevisionen är inte en revision eller översiktlig granskning enligt ISA-standarderna (International Standards on Auditing). I rapporten presenteras endast iakttagelser gällande de frågeställningar som preciseras i revisionsplanen för effektivitetsrevisionen.

Som material för effektivitetsrevision har bland annat använts:

- Bokföringsrapporter
- Kalkyler och uppföljningar gällande internhyresfaktureringen
- Fastighetsverkets och landskapets bokslut
- Lagtexter och lagförslag

Dessutom har bland andra följande personer intervjuats:

- Fastighetsverkets vd
- Fastighetsverkets projektingenjör

Beskrivning av internhyressystemet

Största delen av Fastighetsverkets fastigheter hyrs av landskapet. Fastighetsverket debiterar landskapets olika myndigheter en intern hyra för användning av fastigheterna. År 2020 hade Fastighetsverket en total omsättning på ungefär 24,2 miljoner euro. De interna hyresintäkterna uppgick år 2020 till ca 21,6 miljoner euro och de interna skötselanslagen var ca 860 000 euro. Skötselanslagen är ersättningar från landskapet som Fastighetsverket erhåller för underhåll av kulturarv, naturreservat och liknande egendom. Resten av omsättningen består av externa hyresintäkter och diverse övriga intäkter från fastigheterna.

Internhyran består av tre delar, driftskostnader, kapitalkostnader och avskrivningar. Syftet med internhyressystemet är enligt landskapsregeringens lagförslag om grundande av Fastighetsverket att visa byggnadernas verkliga kostnader. Enligt diskussioner med Fastighetsverket är dessutom målet med internhyressystemet att hyrorna ska vara stabila och förutsägbara för kunden.

Driftskostnader

Med driftskostnader avses fastigheternas löpande kostnader. Här ingår bland annat löpande skötsel, reparationer, uppvärmning med mera. Fastighetsverkets allmänna kostnader har också fördelats på hyresgästerna som en overhead-kostnad. Dessa allmänna kostnader består främst av Fastighetsverkets lönekostnader för administrativ personal, projektingenjörer och dylika allmänna lönekostnader. Driftskostnadsdelen fluktuerar inte från år till år beroende på de verkliga kostnaderna, utan den faktureras lika varje år bortsett från indexjusteringar. Driftskostnadsdelen har fastställts fastighetsspecifikt genom att utgå från fastigheternas historiska driftskostnader. Vissa justeringar har dock gjorts för att driftskostnadsdelen inte ska snedvridas av engångshändelser som kan ha påverkat medeltalet för fastighetens driftskostnader. De här justeringarna handlar till exempel om att ovanligt stora reparationskostnader eller kostnader för större underhållsarbeten inte har tagits med som sådana i beräkningen, utan har justerats för att motsvara vad som uppskattas vara normala kostnader.

Driftskostnaderna är tagna ur ekonomisystemet där driftskostnaderna följs upp per fastighet. Första gången internhyrorna fastställdes använde man sig av data för ca två till tre år. Uppföljningen av driftskostnaderna per fastighet har sedan dess blivit mer exakt och därför har driftskostnadsdelen senare uppdaterats då mer tillförlitliga och precisa data fanns att tillgå.

Kapitalkostnad

I samband med att fastighetsmassan överfördes från landskapet till Fastighetsverket gjordes med extern part en värdering av fastigheterna till deras gängse värde och fastigheterna upptogs i Fastighetsverkets balansräkning till detta värde. Även överföringen av Ålands hälso- och sjukvårds fastigheter år 2018 skedde till gängse värden. Ett motsvarande belopp bokfördes i Fastighetsverkets grundkapital. Denna värdering till verkligt värde utgör grunden för internhyrans kapitalkostnadsdel. Kapitalkostnaden räknas som en kalkylmässig så kallad internränta som uppgår till 3,5 % av det värde som fastigheterna fick vid övergången till Fastighetsverket.

Avskrivning

Avskrivningskomponenten i internhyran motsvarar i princip fastighetens avskrivning enligt plan i bokföringen. Enligt Fastighetsverkets bokslut för år 2020 görs avskrivningarna på byggnader linjärt med en avskrivningstid på 10 - 30 år beroende på byggnadens förväntade livslängd.

Fastighetsverket aktiverar endast anskaffningar som överstiger 50 000 euro, övriga utgifter kostnadsförs som driftskostnader. Anskaffningar som aktiveras påverkar internhyran genom högre avskrivningar. När till exempel ett projekt är klart och den aktiverade utgiften börjar avskrivas i Fastighetsverkets bokföring börjar projektkostnaden även faktureras av kunden.

Internhyran

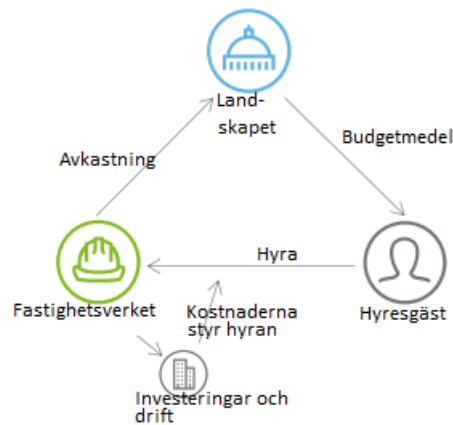
Internhyran som faktureras av hyresgästen är summan av driftskostnadsdelen, kapitalkostnaden och avskrivningen. Detta totalbelopp justeras årligen enligt konsumentprisindexet för Åland.

Grundprinciperna gällande internhyressystemet, till exempel att hyran ska innehålla driftskostnader, avskrivningar och ränta på bundet kapital, finns i lagförslaget om grundande av Landskapets fastighetsverk. Det finns däremot inget samlat dokument som reglerar mer exakt hur de interna hyrorna ska bestämmas. Nuvarande system är en etablerad praxis som grundar sig på diverse olika processbeskrivningar, beslut och diskussioner. Utan ett klart regelverk är det inte på förhand bestämt hur ofta driftskostnadsdelen ska uppdateras med nya data. Avsikten är ändå att göra det med några års mellanrum. Vi rekommenderar att ett regelverk uppgörs för fastställande av intern hyra så att internhyresmodellen är mer transparent och lättare kan utvärderas.

Skötseln av fornminnen, kulturhistoriska byggnader och naturskyddsområden ingår inte i det ovan beskrivna systemet för intern hyra, utan finansieras istället genom årliga skötselanslag från landskapet. Dessa fastigheter finns upptagna som särskild egendom i Fastighetsverkets balansräkning.

Fastighetsverkets finansieringsmodell och likviditet

Fastighetsverkets finansieringsmodell kan bäst beskrivas som ett slags kretslopp av kassaflöden. Ur myndigheternas synvinkel är internhyrorna kostnader som ska finansieras med de budgetmedel som landskapet ställer till förfogande. Internhyrorna faktureras av Fastighetsverket som på det här sättet får ett inflöde av likvida medel. Fastighetsverket har sedan ett utflöde av likvida medel för sina löpande kostnader och investeringar. Den kapitalkostnad som ingår i de interna hyrorna är endast kalkylmässig och det finns därför ingen motsvarande kostnadspost i Fastighetsverkets bokföring. Det här leder åtminstone i teorin till att systemet genererar ett överskott motsvarande internräntans belopp. Det här är också avsikten med arrangemanget, eftersom Fastighetsverket sedan betalar en årlig avkastning till landskapet. Landskapet intäktför avkastningen i sin bokföring och budget som en finansiell inkomst. Avkastningen intas i landskapets budget som ett förskott under pågående verksamhetsår. Fastighetsverket kan även med fullmakt av lagtinget lyfta lån, men denna möjlighet har inte utnyttjats.



Eftersom systemet är kostnadsbaserat kommer Fastighetsverket, åtminstone på sikt, att få sina kostnader täckta av internhyrorna. Till exempel då Fastighetsverket investerar i en byggnad kommer investeringen att bli beaktad i framtida internhyror eftersom avskrivningsgrunden för ifrågavarande byggnad ökar. Det här innebär att Fastighetsverket får investeringen betald över tid i form av högre internhyror.

Fastighetsverket har sedan det grundades ackumulerat ett större överskott av likvida medel än vad som var avsikten. Avskrivningarna och den kalkylmässiga kapitalkostnaden ingår i den interna hyresfaktureringen, men i Fastighetsverket utgör dessa poster inte kassaflöden. Överskottet påverkas förstås också av hur Fastighetsverkets operativa kostnader utfaller. Det överskott som verksamheten på detta sätt genererar ska räcka till för att täcka Fastighetsverkets investeringar och utdelningen till landskapet. Fastighetsverkets investeringar har dock varit betydligt lägre än avskrivningarna vilket har lett till att Fastighetsverket har ackumulerat ett överskott av likvida medel trots att det bokföringsmässiga resultatet ungefär har motsvarat utdelningen till landskapet. Under år 2020 minskade Fastighetsverkets likvida medel emellertid med ca 10 miljoner euro. Orsaken till minskningen är att hyresgästerna (det vill säga landskapet) inte har betalat sina hyror. Fastighetsverkets kundfordringar ökade därför med ungefär samma belopp. I slutet av 2021 har ett avtal som reglerar hanteringen av likviditeten undertecknats mellan landskapsregeringen och Fastighetsverket.

Överföringen av fastigheterna från landskapet till Fastighetsverket i samband med grundandet resulterade i en extraordinär intern försäljningsvinst om ca 57,5 miljoner euro. En försäljningsvinst uppstod eftersom fastigheterna värderades till gängse värde, vilket var betydligt högre än bokföringsvärdet. Dessutom överfördes på samma sätt år 2018 Ålands hälso- och sjukvårds fastigheter till Fastighetsverket och i samband med den överföringen uppstod en intern försäljningsvinst om ca 24,3 miljoner euro. Avskrivningsgrunden för fastigheterna blev med andra ord ungefär 81,8 miljoner euro högre i Fastighetsverket än vad den hade varit i landskapet. Det här ledde till att avskrivningarna i Fastighetsverket är högre än de var i landskapet.

Eftersom en väsentlig del av internhyran utgörs av avskrivningarna betyder de högre avskrivningarna att även internhyrorna stiger. De fastigheter som överfördes till Fastighetsverket i samband med att det bildades övergick till Fastighetsverket som en slags kapitalinvestering vilket betyder att Fastighetsverket inte har haft någon kostnad för anskaffning av fastigheterna. Den förhöjda avskrivningen innebär ingen kostnad för helheten men för de enskilda förvaltningarna innebär försäljningsvinsten som uppstod vid överförande av fastigheterna till Fastighetsverket att internhyran stiger då försäljningsvinsten på lång sikt betalas tillbaka i form av högre avskrivningar.

Enligt diskussioner med Fastighetsverkets vd är Fastighetsverkets strategi att på sikt avyttra onödiga fastigheter. Behovet av investeringar motsvarar således sannolikt inte det kassaflöde som Fastighetsverket får genom att fakturera sina avskrivningar. Eftersom investeringsbehovet inte är lika stort som de avskrivningar som uppstod vid omvärdering av fastigheterna kommer kassaflödet som uppstår att bli oanvänt i Fastighetsverket, såvida inte lagtinget beslutar om större investeringar i nya fastigheter.

Ökad utdelning till landskapet som en lösning på likviditetsproblemet

Vi tycker att det är ett problem att det samlas mer pengar hos Fastighetsverket än vad som behövs som buffert för kommande investeringar. Fastighetsverkets kassa har vuxit sig för stor men det är med nuvarande internhyressystem, kapitalstruktur och bokföringsprinciper svårt för Fastighetsverket att minska den genom utdelningar till landskapet. En ökad utdelning till landskapet skulle förutsätta antingen att Fastighetsverket redovisar större överskott eller att man utöver den årliga utdelningen även gör en återbäring av grundkapitalet.

Fastighetsverkets egna kapital är enligt senaste bokslutet uppdelat i grundkapital, övrigt kapital samt vinstmedel som består av räkenskapsperiodens och tidigare perioders vinster med avdrag för utdelningar betalda till landskapet. Det fria egna kapitalet uppgick per 31.12.2020 till ca 1,2 miljoner euro. Det här betyder i praktiken att Fastighetsverket med nuvarande kapitalstruktur inte kan minska sin överskottslikviditet genom att höja den årliga utdelningen till landskapet. Det skulle nämligen kräva mer fritt eget kapital än vad Fastighetsverkets balansräkning för tillfället uppvisar. Fastighetsverket har helt enkelt inte tillräckligt med utdelningsbara medel.

Enligt landskapslagen om landskapets fastighetsverk 3:6 ska lagtinget i samband med behandlingen av landskapets budget godkänna en ökning eller nedsättning av Fastighetsverkets grundkapital. En nedsättning av Fastighetsverkets grundkapital skulle vara ett sätt att göra en större engångsåterbäring till landskapet för att på så sätt minska kassan i Fastighetsverket.

Fastighetsverket avskriver sina fastigheter linjärt enligt en på förhand uppgjord plan. Enligt bokföringslagen 5:2 b § får en bokföringsskyldig även välja att uppta sina förvaltningsfastigheter till verkligt värde i bokföringen. Med förvaltningsfastighet avses en fastighet som innehas i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa. Om man tillämpar värdering av fastigheterna till verkligt värde innebär det att inga planmässiga avskrivningar av fastigheterna bokförs, utan fastigheternas värde i bokslutet justeras endast för att motsvara deras verkliga värde. Ifall fastigheterna värderades enligt bokföringslagen 5:2 b § kunde större överskott uppstå i Fastighetsverkets bokföring utan att kassaflödet påverkas. De större överskotten skulle i sin tur möjliggöra att Fastighetsverket betalar en större utdelning till landskapet och på så sätt minskar sin kassa. Huruvida tillämpning av bokföringslagens 5:2 b § är ändamålsenligt i Fastighetsverket måste förstas vara en helhetsbedömning, men vi vill framföra det för att framför allt visa på utmaningen med nuvarande system.

Slutsatser

Enligt lagförslaget om bildande av Fastighetsverket är syftet med internhyrorna att de ska visa byggnadens verkliga kostnader. Enligt diskussioner med Fastighetsverket har ett mål även varit att internhyrorna ska vara stabila och förutsägbara. Målet med stabilitet och förutsägbarhet har man uppnått genom att ha fastställda hyror som justeras årligen enligt index. Förutsägbarheten i hyrorna är en fördel med systemet, eftersom förutsägbara hyror underlättar budgetering och planering. Det administrativa arbetet är även mindre än om hyrorna vore mer rörliga.

Systemet innehåller dock få incitament för hyresgästerna att använda resurser så effektivt som möjligt. Orsaken till avsaknaden av incitament är att landskapets förvaltningar alltid får den interna hyran täckt av budgetmedel. Det här innebär att förvaltningarna inte kan frigöra medel till andra delar av sina verksamheter genom att spara på fastighetskostnader. Ur Fastighetsverkets synvinkel styrs de interna hyrorna av kostnaderna vilket betyder att högre kostnader orsakade av ineffektivitet hos Fastighetsverket kan föras över på hyresgästerna. Av de här orsakerna anser vi att landskapets system som helhet bör utvecklas så att förvaltningarna genom att spara på fastighetskostnad kan använda de frigjorda medlen i sin ordinarie verksamhet. Det här skulle skapa incitament för hyresgästerna att använda resurser så effektivt som möjligt.

Sammanfattning av iakttagelser och åtgärdsrekommendationer med anledning av effektivitetsrevisionen

1. Värderingen av fastigheterna i samband med övergången till Fastighetsverket har resulterat i ett överfinansierat system. Avskrivningarna, som räknas på de uppskrivna värden som fastigheterna fick i samband med Fastighetsverkets grundande och överföringen av fastigheterna från ÅHS, faktureras av hyresgästerna men Fastighetsverkets investeringsbehov

har åtminstone hittills varit betydligt lägre än avskrivningarna. Det här har lett till att Fastighetsverkets kassa har vuxit sig onödigt stor. Kassan kommer inte att behövas enligt de beslutade planer som i nuläget finns på nyinvesteringar.

2. Det nuvarande internhyressystemet saknar en tydlig koppling till effektivitet inom landskapet. Eftersom systemet i grunden baserar sig på historiska kostnader kan ineffektivitet hos Fastighetsverket föras över på hyresgästerna i form av högre internhyror. Vi rekommenderar att en utvärdering av systemet görs och att ställning tas till vilka incitament till kostnadseffektivitet som finns. Vi rekommenderar också att ett regelverk uppgörs för fastställande av intern hyra så att internhyresmodellen är mer transparent och lättare kan utvärderas.
3. Med nuvarande kapitalstruktur är det inte möjligt för Fastighetsverket att öka utdelningen till landskapet och på så sätt minska sin kassa. Fastighetsverket har betalat en årlig utdelning till landskapet som i stora drag har motsvarat den bokföringsmässiga vinsten. De utdelningsbara vinstmedlen i Fastighetsverkets balansräkning är därför små och övrigt eget kapital är bundet. För att kunna höja utdelningen till landskapet krävs att man sänker grundkapitalet eller redovisar större överskott i Fastighetsverket. En högre utdelning till landskapet skulle få systemet i balans vad gäller kassaflödesströmmarna.

Mariehamn den 14 januari 2022

BDO Audiator Ab, revisionsammanslutning



Andreas Holmgård
OFGR, CGR