

Lantmäteriet  
801 82 Gävle

Datum 2009-04-01  
Dnr 32-2008-0686

## Lantmäteriets årsredovisning 2008

Riksrevisionen har granskat Lantmäteriets årsredovisning, daterad 2009-02-19. Syftet har varit att bedöma om redovisningen och underliggande redovisning är tillförlitlig och räkenskaperna rättvisande samt om ledningens förvaltning följer tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut.

Riksrevisionen har lämnat revisionsberättelse i standardutförande men vill fästa styrelsens uppmärksamhet på nedanstående. Innehållet i denna rapport har faktagranskats av representanter för Lantmäteriet.

Riksrevisionen önskar information om vilka åtgärder Lantmäteriet avser att vidta med anledning av Riksrevisionens iakttagelser i denna rapport.

### 1 Sammanfattning

Riksrevisionen har granskat och följt arbetet med införandet av den nya processen för intern styrning och kontroll enligt förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll (FISK). Granskningen av Lantmäteriets efterlevnad av förordningen har visat att det finns brister i arbetet och dokumentationen som behöver åtgärdas. Riksrevisionen rekommenderar därför att arbetet med riskanalys utvecklas under 2009 bl.a. genom att riskerna konkretiseras och kopplas tydligare till kraven i myndighetsförordningen och till Lantmäteriets mål i kärn- och stödprocesser.

Riksrevisionen har även noterat brister i Lantmäteriets styrning, uppföljning och redovisning av utvecklingsprojekt. Riksrevisionen rekommenderar att rutiner för redovisning av utgifter för utvecklingsprojekt tydligare kopplas till Lantmäteriets projektstyrningsmodell. Vid projektstart rekommenderas Lantmäteriet ta ställning till hur projektet ska redovisas och finansieras, eftersom detta får stor effekt på bl.a. anslagsförbrukning och kostnader respektive år. Dessutom bör det bli obligatoriskt att löpande bedöma om kriterier för att redovisa utgifterna som en anläggningstillgång uppfyllts. Lantmäteriet rekommenderas även att se över sin projektredovisning.

Vidare konstaterar Riksrevisionen att det funnits brister i kvalitetssäkringen av den finansiella redovisningen. Riksrevisionen rekommenderar därför Lantmäteriet att bättre analysera och följa upp om redovisning skett enligt gällande regler och på ett enhetligt sätt.



## 2 Intern styrning och kontroll

### 2.1 Regelverk

Intern styrning och kontroll är en process som skapas av myndighetens ledning och medarbetare och som syftar till att verksamheten ska bedrivas effektivt, författningsenligt med en tillförlitlig återrapportering. Följande moment finns beskrivna i förordningen om intern styrning och kontroll och ska ingå i processen:

1. Riskanalys
2. Kontrollåtgärder
3. Uppföljning
4. Dokumentation

### 2.2 Riskanalys

Riskanalys ska genomföras både för verksamheten som helhet och för alla delar i verksamheten. I riskanalysen ingår att identifiera, värdera och aktivt ta ställning till hur riskerna ska hanteras.

Granskningen har visat att det saknas en tydlig koppling mellan riskanalysen och utgångspunkter enligt 3 § myndighetsförordningen (2007:515). Där anges att myndighetens ledning ansvarar inför regeringen för verksamheten och ska se till att den bedrivs effektivt, författningsenligt, att myndigheten har en tillförlitlig återrapportering samt hushåller med statens medel. En sådan koppling är viktig för att säkerställa att rätt aspekter uppmärksammas i riskanalysen och det underlättar också vid bedömning av behov av åtgärder.

Lantmäteriet har verksamheten organiserad i kärn- och stödprocesser. Riskanalysen är inte kopplad till Lantmäteriets kärn- och stödprocesser varför det blir svårt att kunna identifiera och bedöma hur riskerna i respektive process skall hanteras. Vidare är en koppling av riskerna till respektive process ett sätt för Lantmäteriet att säkerställa att alla processer riskbedöms. Riksrevisionen noterar i sammanhanget att processen finansiell rapportering inte finns riskbedömd.

Riksrevisionen har noterat att Lantmäteriets bedömning av vissa risker synes för övergripande för att kunna utgöra ett rimligt underlag för styrelsen. Exempel på sådana är ”*Brister i kvalitetsrutiner i kärnprocesser*”, ”*Verksamhetskritiska projekt håller inte fastställda tidsplaner*” samt ”*Att gällande policies inte följs*”.

Riksrevisionen **rekommenderar** att Lantmäteriet utvecklar sitt riskanalysarbete och särskilt beaktar följande:

- Koppla riskanalysen till målen enligt 3 § myndighetsförordningen
- Koppla riskanalysen till kärn- och stödprocesserna
- Konkretisera riskerna för att möjliggöra relevant grund för ställningstagande

### 2.3 Dokumentation

En samlad dokumentation ska ligga till grund för styrelsens bedömning av den interna styrningen och kontrollen, som ska göras i anslutning till intygandet i årsredovisningen, enligt 2 kap 8 § i Förordning (2000:605) om





Årsredovisning och Budgetunderlag (FÅB). Dokumentationen ska upprättas så att det går att följa myndighetens process för intern styrning och kontroll, från riskanalys och beslut om kontrollåtgärder, till uppföljning och bedömning.

Riksrevisionen anser att dokumentationen enligt förordning om intern styrning och kontroll inte är ordnad på ett sådant sätt att styrelsen enkelt kan få en överblick över de risker som utgör ett hot mot att verksamhetens mål inte uppfylls. Dokumentationen är inte kopplad till Lantmäteriets kärn- och stödprocesser varför det blir svårt att kunna identifiera och bedöma hur riskerna i respektive process skall hanteras. Enligt Riksrevisionen är det också svårt att relatera respektive risk till ett sammanhang om inte en koppling av riskerna sker till Lantmäteriets kärn- och stödprocesser.

Lantmäteriet beskriver i sin riskanalys i de inledande texterna hur risker kan åtgärdas:

*”Riskhantering kan innebära någon av följande åtgärder:*

1. **Undvika risken**, det vill säga undvika de aktiviteter som ger upphov till risken.
2. **Dela risken**, det vill säga försäkra sig.
3. **Begränsa risken**, det vill säga minska sannolikheten av att risken inträffar, och/eller minska effekten om den ändå inträffar.
4. **Acceptera risken**, det vill säga inte vidta några åtgärder alls eftersom man bedömer att påverkan på verksamheten är minimal eller acceptabel om risken inträffar.”

Den dokumenterade riskanalysen saknar dock en koppling till ovanstående modell, vilket enligt Riksrevisionen försvårar för styrelsen att göra en strukturerad bedömning av respektive risk. Granskningen har dock visat att styrelsen erhållit andra underlag som kompletterar dokumentationen enligt förordning om intern styrning och kontroll.

Riksrevisionen **rekommenderar** följande:

- Styrelsen bör i god tid, i samband med att den tar ställning till processen för intern styrning och kontroll, ange vilket skriftligt underlag den behöver för sitt ställningstagande avseende intern styrning och kontroll i årsredovisningen.
- Underlaget bör upprättas så att det utgör ett samlat underlag för bedömning av om den interna styrningen och kontrollen är betryggande.
- Lantmäteriet bör även i dokumentationen koppla risker till verksamhetens mål för olika kärn- och stödprocesser samt till utgångspunkter i myndighetsförordningen.

## 3 Utvecklingsprojekt

### 3.1 Regelverk

Riksrevisionen har under 2008 granskat Lantmäteriets process för redovisning av utvecklingsprojekt och immateriella anläggningstillgångar. Enligt 5 kap 2§ i FÅB gäller att *”Utgifter för utveckling som är av väsentligt värde för myndighetens verksamhet under kommande år skall tas upp som en*



*immateriell anläggningstillgång*". Detta innebär att beslutet om utgifter ska redovisas som en anläggningstillgång eller kostnadsföras inte skall kopplas till hur utgifterna finansieras. Utgifter för utveckling ska aktiveras som en anläggningstillgång, dvs. skrivas av under nyttjandeperioden istället för att kostnadsföras direkt, när följande sex kriterier uppfylls:

- *Det är tekniskt möjligt att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas.*
- *Myndighetens avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och använda den.*
- *Myndigheten har förutsättningar att använda den immateriella anläggningstillgången.*
- *Den immateriella anläggningstillgången medför att framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential för myndigheten sannolikt ökar och detta kan påvisas med hög grad av säkerhet.*
- *Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda den immateriella anläggningstillgången.*
- *Myndigheten kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella anläggningstillgången.*

Utöver bestämmelserna i FÅB inklusive föreskrifter och allmänna råd finns även en ESV-handledning om Immateriella Anläggningstillgångar 2002:3 som behandlar olika exempel bl.a. egenutvecklade IT-projekt.

### **3.2 Styrning, uppföljning och redovisning av utvecklingsprojekt**

Vid granskning under hösten konstaterade Riksrevisionen att det fanns brister i Lantmäteriets process för styrning, uppföljning och redovisning av utvecklingsutgifter. I flera fall hade Lantmäteriet inte gjort någon bedömning av om utvecklingsprojekt skulle aktiveras eller inte. Det fanns även en missuppfattning bland vissa medarbetare att finansieringsformen påverkar bedömningen av om en utgift ska aktiveras som tillgång eller kostnadsföras. Lantmäteriet rekommenderades därför att förändra rutinerna.

Vid granskningen av årsredovisningen konstaterades att brister kvarstod, då utvecklingsutgifter hade kostnadsförts som borde ha aktiverats. Lantmäteriet har därefter korrigerat årsredovisningen, vilket resulterade i att immateriella anläggningstillgångar ökade i värde med ca 17,2 mnkr.

Anslagsförbrukningen minskade med 9 mnkr.

Lantmäteriet har under 2008 haft betydande utgifter på drygt 130 mnkr i nedanstående utvecklingsprojekt, varav ca 38 mnkr har aktiverats, dvs. mindre än en tredjedel av utgifterna.

- Elips - Effektivisering av Lantmäteriets informations-försörjningsprocess, 55 mnkr (total utgift tom 2008: 82 mnkr)
- Toposprång - system för lagring och ajourhållning av topografisk information 25 mnkr (total utgift tom 2008: 52 mnkr)
- Frans - handläggningsstöd för förrättningsverksamheten 22 mnkr
- Satellitdatabas Saccess 6 mnkr (totalutgift tom 2008: 12 mnkr)
- Digitala arkiv 25 mnkr





Riksrevisionen såg då följande risker:

- Har för stor del av utvecklingsutgifterna kostnadsförts?
- Är det rimligt att ha så stora kostnader utan att kunna bedöma om projekten uppfyller kriterier för att aktiveras?

På uppdrag av Riksrevisionen har en IT-revisor från Ernst & Young anlitas för att ge underlag till Riksrevisionens bedömning i dessa frågor. Resultatet redovisas i "Aktivering av utvecklingskostnader vid Lantmäteriet" av Ernst & Young, daterad 10 mars 2009 (se bilaga).

Granskning av utvecklingsprojekt visar att ytterligare kostnader sannolikt borde ha aktiverats, dessa bedöms dock inte överstiga 10 mnkr.

Även om Riksrevisionen är undrande över hur stora kostnader som läggs ned innan Lantmäteriet anser sig kunna bedöma att kriterierna för aktivering uppfyllts synes Lantmäteriets bedömning inte vara orimlig.

Lantmäteriet använder projektstyrningsmodell Pejl och systemutvecklingsprocessen LUPP. Vid Lantmäteriet finns också riktlinjer för redovisning av utvecklingsutgifter. Däremot visar Riksrevisionens granskning att riktlinjerna inte tillämpas i sin helhet samt att riktlinjerna behöver utvecklas. Vilken typ av utgifter som aktiveras respektive kostnadsförs varierar mellan olika projekt och internredovisningen ger endast begränsat stöd.

Vid projektstart upprättas en budget. Det saknas emellertid beslut om vilka utgifter som ska kostnadsföras respektive aktiveras, vilket får stor effekt på Lantmäteriets anslagsbelastning, låneram, kostnader respektive år etc. Dessutom saknas beslut om hur projekt ska finansieras.

Vid Lantmäteriet har nyligen inrättats en funktion för att samordna utvecklingsprojekt, vilket bedöms ge bättre förutsättningar för styrning och uppföljning av utvecklingsprojekt.

Riksrevisionen **rekommenderar** Lantmäteriet att utveckla sina riktlinjer för redovisning av utvecklingsprojekt och koppla dessa tydligare till Lantmäteriets projektstyrningsmodell på bl.a. följande områden:

- Vid beslut om att starta ett utvecklingsprojekt bör Lantmäteriet ta ställning till hur det ska redovisas och finansieras.
- Det bör vara obligatoriskt att ta ställning till och dokumentera om de sex kriterierna uppfyllts vid flera beslutstillfällen i projektstyrningsmodellen.
- Lantmäteriet bör även komplettera riktlinjerna med tolkning av regelverket genom att exempelvis ange vilka typer av kostnader/aktiviteter som betraktas som utveckling respektive forskning. Objektplan och principer för fördelning av utgifter bör också utvecklas för att underlätta en mer enhetlig redovisning och uppföljning.
- Tidpunkter för aktivering, dvs. när utgifter skall tas upp som en anläggningstillgång, bör ses över och bedöms kunna ligga vid eller mellan beslutspunkt 3 och 4 enligt Lantmäteriets projektstyrningsmodell beroende på risknivå (se även bifogad rapport s.5-7).



#### 4 Kvalitetssäkring av finansiella delar av årsredovisningen

Som konstaterats ovan har det under 2008 funnits brister i styrning, uppföljning samt redovisning av utvecklingsprojekt. Detta visar att det finns behov av att förbättra kvalitetssäkringen av den finansiella redovisningen i årsredovisningen. Vid granskning av årsredovisningen konstaterades att det även finns behov av att utveckla analys och dokumentation till balans- och resultatposter. På flera områden har inte Lantmäteriet analyserat vad förändring på olika konton eller poster beror på eller i underlaget tagit ställning till om förändring eller omfattning är rimlig.

I dokumentationen till resultatredovisningen finns tydligt underlag till hur beräkning gjorts och kopia till ursprunglig källa. Underlaget till de finansiella delarna saknar däremot i vissa fall verifikation/källa samt uppgift om hur avstämning eller beräkning har gjorts.

Lantmäteriet är en stor decentraliserad organisation och Riksrevisionen bedömer därför att det är särskilt viktigt att centralt identifiera och aktivt säkerställa att redovisningen sker i enlighet med gällande regelverk samt att kvalitetssäkra den finansiella redovisningen. Som konstaterats i tidigare avsnitt saknas den finansiella redovisningen/rapporteringen i den riskanalys som gjorts.

Riksrevisionen **rekommenderar** Lantmäteriet att bättre analysera och följa upp om redovisning skett enligt gällande regler och på ett enhetligt sätt.

Ansvarig revisor Lars Nordstrand har beslutat i detta ärende. Uppdragsledare Anna Lagerkvist har varit föredragande.

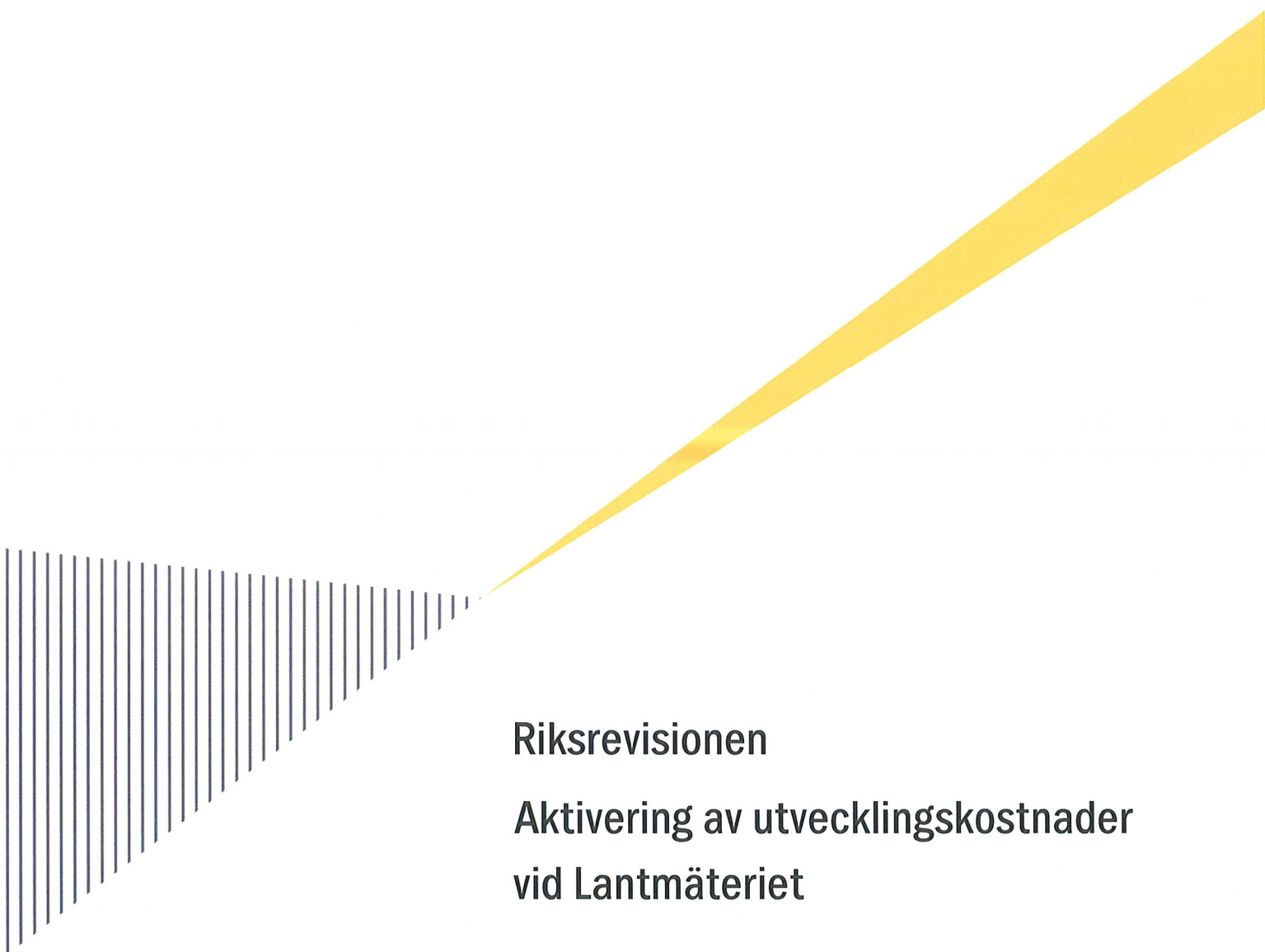


Lars Nordstrand



Anna Lagerkvist

Kopia för kännedom:  
Regeringen



**Riksrevisionen**

**Aktivering av utvecklingskostnader  
vid Lantmäteriet**

*Mars 2009*

<b>1</b>	<b>Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Inledning</b> .....	<b>4</b>
2.1	Uppdrag.....	4
2.2	Bakgrund.....	4
2.3	Genomförande och avgränsning.....	4
<b>3</b>	<b>Lantmäteriets IT-systemutveckling</b> .....	<b>5</b>
3.1	Pejl och LUPP .....	5
3.2	Lantmäteriets bedömning .....	6
3.3	Alternativa synsätt .....	6
3.4	Återkommande frågor .....	8
3.5	Riktlinjer hos Lantmäteriet .....	8
<b>4</b>	<b>Rimligheten i aktiveringen</b> .....	<b>9</b>
4.1	Frågan.....	9
4.2	Bedömning .....	9
<b>5</b>	<b>Rimligheten i att ha så stora utgifter som kostnadsförs</b> .....	<b>11</b>
5.1	Frågan.....	11
5.2	Bedömning .....	11
<b>6</b>	<b>Samordning av program och projekt</b> .....	<b>13</b>
<b>7</b>	<b>Uppdatering av ESV 2002:3</b> .....	<b>14</b>

---

Granskningsår: 2008  
Granskning utförd av: Anders Beckman, Ernst & Young AB  
Kvalitetssäkring utförd av: Andreas Halvarsson, Ernst & Young AB  
Granskningsperiod: Februari 2009

---

**Mottagare:**

Lars Nordstrand Riksrevisionen

**För kännedom:**

- -



## 1 Sammanfattning

Riksrevisionen har uppdragit åt Ernst & Young AB att biträda Riksrevisionen i bedömningen av Lantmäteriets rutiner för projektstyrning av systemutvecklingsprojekt och principer för aktivering av immateriella tillgångar. Bakgrunden till uppdraget är att Lantmäteriet kostnadsfört väsentliga delar av utgifterna för utvecklingsprojekt med starka inslag av IT-utveckling.

Vi bedömer att det i de redovisade projekten fanns utgifter som borde ha aktiverats, men att dessa totalt troligen inte översteg 10 MSEK.

Vi bedömer att Lantmäteriets nuvarande riktlinjer för aktivering av utgifter inte ger tillräckligt stöd för korrekt aktivering, och att de bör vidareutvecklas. Lantmäteriet har väl utvecklade projekt- och systemutvecklingsmodeller. Dessa bör kunna kompletteras med tydliga råd om när aktivering bör övervägas för projekt med olika risknivå.

Vi bedömer att de redovisade projekten omfattar utvecklingsarbete som är förknippade med så stor teknisk och annan osäkerhet att det är rimligt att kostnadsföra stora delar av de tidiga utgifterna i projekten. Det finns alltså inte skäl att tolka kostnadsföringen som att projekten inte kommer att vara till nytta för Lantmäteriet.

Vi noterade att Lantmäteriet samtidigt driver ett stort antal för verksamheten mycket viktiga projekt och program. Flera av projekten har hög inneboende risk. Sammantaget innebär dessa projekt ett stort risktagande för Lantmäteriet.

Vi noterade också att Lantmäteriet för närvarande saknar en funktion på myndighetsnivå som samordnar Lantmäteriets utvecklingsprojekt, men att man rekryterat en person till en sådan funktion.

Granskningen av Lantmäteriet visar också att exemplen kring systemutveckling i ESV 2002:3 inte är helt anpassade till modern systemutvecklingsmetodik, och därför skulle behöva kompletteras för att ge myndigheterna bättre stöd.

## 2 Inledning

### 2.1 Uppdrag

Riksrevisionen har uppdragit åt Ernst & Young AB att biträda Riksrevisionen i bedömningen av Lantmäteriets rutiner för projektstyrning av systemutvecklingsprojekt och principer för aktivering av immateriella tillgångar. Uppdraget är ett avrop på ramavtalet med dnr 38-2008-0904. Avropet har dnr 38-2009-0173.

### 2.2 Bakgrund

Lantmäteriet har bedriver en omfattande verksamhet med systemutveckling, framför allt avseende system som används för att lagra, bearbeta, presentera och tillhandahålla digital information. Vid 2008 års revision påpekade Riksrevisionen att Lantmäteriet kostnadsfört huvuddelen av utvecklingsutgifterna för flera stora projekt. Efter justeringar av Lantmäteriet har fortfarande endast en mindre del av utgifterna aktiverats. Riksrevisionen ville därför undersöka om

1. en alltför stor del av utvecklingsutgifterna kostnadsförts, och
2. det är rimligt att ha så stora kostnader i projekt som inte kan aktiveras (underförstått att detta skulle kunna tolkas som att utvecklingen inte kommer att vara till nytta för myndigheten),

### 2.3 Genomförande och avgränsning

Uppdraget har genomförts genom inläsning av dokument som tillhandahållits av Riksrevisionen, samt medverkan i möten och diskussioner vid Lantmäteriet under måndagen den 23 februari och tisdagen den 24 februari tillsammans med Riksrevisionen. Vid dessa möten redogjorde Lantmäteriet för sin projektstyrningsmodell, sin programutvecklingsmodell, sina principer för aktivering av utvecklingskostnader samt för ett antal större utvecklingsprojekt.

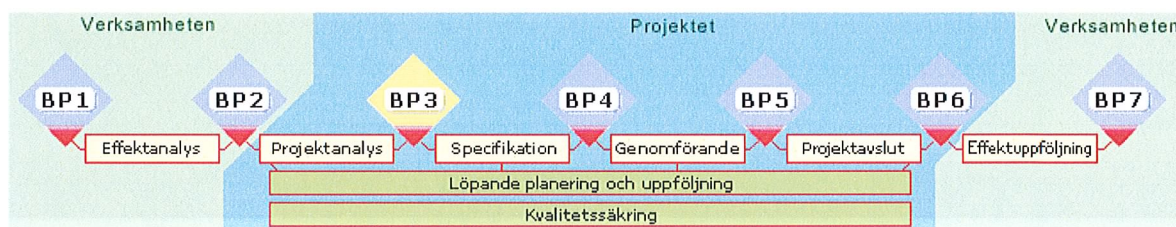
I denna rapport redovisas våra noteringar från arbetet.

### 3 Lantmäteriets IT-systemutveckling

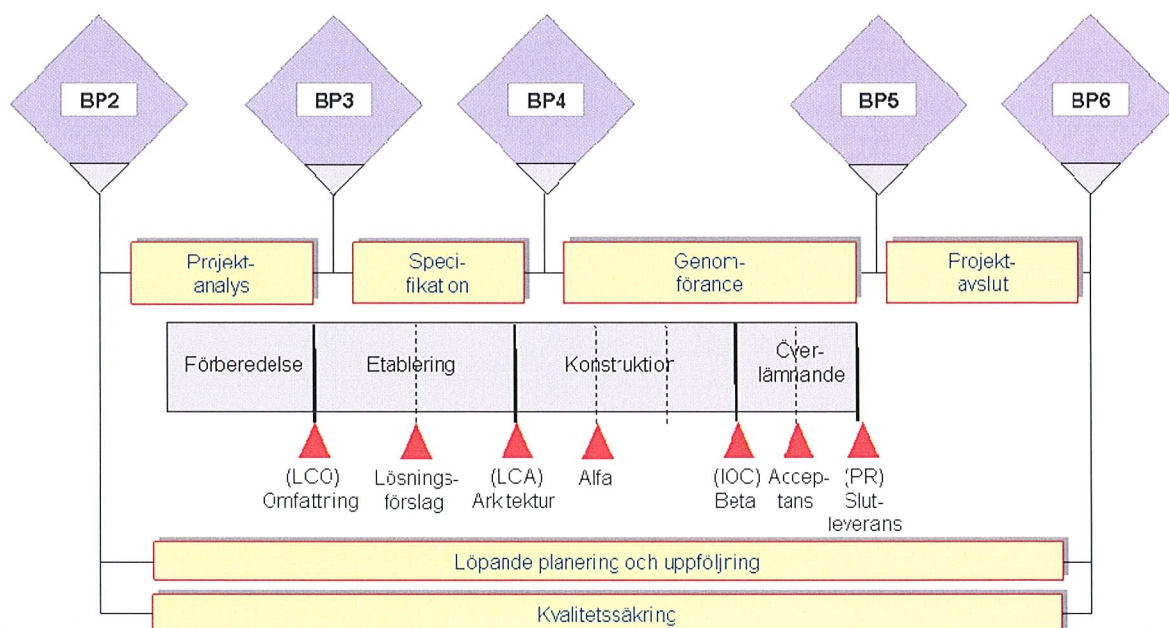
#### 3.1 Pejl och LUPP

Lantmäteriet utnyttjar projektstyrningsmodellen Pejl och systemutvecklingsprocessen LUPP. Vid granskningen konstaterades att de presenterade projekten, såvitt kunde bedömas från redovisad dokumentation, var väl dokumenterade enligt Pejl.

Pejl innehåller sju beslutspunkter BP1 – BP7 (se figur nedan).



Systemutvecklingsprocessen LUPP är kopplad till Pejl. Processen innehåller ett antal milstolpar, som är inpassade mellan beslutspunkterna i Pejl-modellen (se figur nedan).





LUPP är organiserad i fyra utvecklingsfaser som är synkroniserade med Pejls processteg. Utvecklingsfaserna är enligt Lantmäteriet:

- Förberedelsefasen – Definiera systemets omfattning och begränsningar.
- Etableringsfasen – Specificera systemets egenskaper och arkitektur, samt planera projektet.
- Konstruktionsfasen – Konstruera och verifiera systemet
- Överlämningsfasen – Validera och lämna över systemet till användare, drift och förvaltning.

### 3.2 Lantmäteriets bedömning

Lantmäteriet har i en PM daterad februari 2009 benämnd "Lantmäteriets praxis för ställningstagande om redovisning av immateriella tillgångar" redovisat sin syn på när man bedömer det lämpligt att ta ställning till aktivering av immateriella anläggningstillgångar skapade inom projekt drivna enligt Pejl. Lantmäteriets inställning är att beslut om aktivering kan tas först vid BP4 enligt Pejl.

*"Lantmäteriet finner det naturligt att ta ställning till frågan om utgifterna för ett arbete som syftar till att skapa en viss immateriell anläggningstillgång i projektstyrningsmodellens BP4.*

*Det är vid den tidpunkten som Lantmäteriet finner att det är möjligt och lämpligt att på ett rimligt och väl underbyggt sätt bedöma sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential som förknippas med tillgången.*

*Vi finner det inte möjligt att göra en sådan bedömning vid BP3 eftersom det inte föreligger någon specifikation, eller i utvecklingsmodellens terminologi, specifikation av systemets egenskaper och arkitektur, som vi kan göra bedömningarna utifrån."*

### 3.3 Alternativa synsätt

Enligt ESV 2002:3, som baseras på ESVs föreskrifter till 5 kap 2§ i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, ska ett antal kriterier vara uppfyllda för att utgifterna för en immateriell anläggningstillgång ska få aktiveras. I ESV 2002:3 återges de sex kriterier som enligt föreskrifterna ska vara uppfyllda.

Kriterierna motsvarar i stort kriterierna för aktivering av liknande utgifter i aktiebolag:

- Det är tekniskt möjligt att färdigställa tillgången så att den kan användas.
- Myndighetens avsikt är att färdigställa tillgången.
- Myndigheten har förutsättningar att använda tillgången
- Tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar eller servicepotential för myndigheten sannolikt ökar och detta kan påvisas med hög grad av säkerhet.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda tillgången
- Myndigheten kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till tillgången.

En preliminär analys av metoderna Pejl och LUPP visar att det för projekt, där sannolikheten för att projektet ska leverera enligt plan är stor, mycket väl skulle gå att överväga att aktivera kostnaderna redan vid BP3.

Om Lantmäteriets IT-utvecklingsprojekt delas in i tre klasser,

- **standardprojekt**, med låg risk och standardiserad utveckling (till exempel inköp och anpassning av ett ekonomisystem),
- **innovationsprojekt**, med högre risk men i huvudsak en förutsägbar utvecklingsprocess (till exempel utveckling av ett nytt presentationssystem), och
- **riskprojekt**, med stort inslag av osäkerhet i de tidiga projektdelarna, så borde det vara möjligt att tidigarelägga bedömning och eventuellt beslut om aktivering för de projekt som har lägre risk.

En första bedömning är att riktlinjerna för aktivering skulle kunna vara att

- **standardprojekt** aktiveras redan vid PB3, eftersom underlag för en sådan bedömning bör finnas framtagna redan då,
- **innovationsprojekt** aktiveras vid milstolpen "Lösningförslag", medan
- **riskprojekt** knappast kan aktiveras förrän vid milstolpen "Arkitektur" eller vid BP4.

Varje enskilt projekt måste naturligtvis bedömas för sig. Lantmäteriet skulle dock kunna komplettera instruktionerna för projekt enligt Pejl och LUPP med riktlinjer för när det första bedömningen av aktiveringskriterierna senast ska ske, baserade på en klassificeringen av projekt enligt ovan.

### 3.4 Återkommande frågor

En av de återkommande frågorna i diskussionerna med Lantmäteriets projektledare var bedömningen av sådan utveckling som påtvingas Lantmäteriet därför att äldre teknik blir omodern, eller därför att leverantörer drar in stödet för enskilda, oftast äldre, IT-produkter.

Lantmäteriet nyutvecklar i flera fall IT-system som kommer att ha ungefär samma funktion som tidigare system. Nyutvecklingen görs exempelvis därför att leverantören inte längre understödjer det operativsystem som produkten körs på. Nyutvecklingen ger därför inte någon ökad ekonomisk fördel eller servicepotential för myndigheten.

Ett IT-system som nyutvecklas för att anpassas till ny teknik kan liknas vid att en ny anläggningstillgång tas fram för att ersätta en tidigare, utsliten (och avskriven) tillgång.

I flera fall görs större eller mindre anpassningar av befintliga IT-system till nya tekniska förutsättningar. Det kan då vara svårt för de projektansvariga att avgöra huruvida utgifterna ska räknas som tillkommande kostnad som inte ska aktiveras, eftersom utvecklingen inte ger ökad ekonomisk fördel eller servicepotential, eller om utgifterna ska räknas som framtagning av ett nytt delsystem som ersätter ett äldre. Det finns ett tydligt behov av någon form av vägledning för hur dessa fall ska hanteras.

### 3.5 Riktlinjer hos Lantmäteriet

ESVs handbok ESV 2002:3 kan vara svår att tillämpa på moderna IT-utvecklingsprojekt, och skulle exempelvis kunna kompletteras med fler och mer aktuella exempel (se avsnitt 6 nedan).

Oavsett om ESV 2002:3 förtydligas eller ej är Lantmäteriet själva ansvariga för besluten om kostnadsföring eller aktivering av utgifter för utveckling av IT-system.

Vår genomgång av IT-utvecklingsprojekt vid Lantmäteriet visar att det inom Lantmäteriet finns ett behov av interna riktlinjer för tillämpning av ESV 2002:3 för sådana projekt. Vi rekommenderar därför Lantmäteriet att ta fram sådana interna riktlinjer. Riktlinjerna bör vara skrivna för att underlätta överväganden inom utvecklingsprojekt som bedrivs enligt Pejl och LUPP.



## 4 Rimligheten i aktiveringen

### 4.1 Frågan

Den fråga som Riksrevisionen ställt är om en alltför stor del av utvecklingsutgifterna kostnadsförts istället för att aktiveras.

### 4.2 Bedömning

Vi fick vid mötena med Lantmäteriet redovisningar av projektmål, genomfört arbete och ställningstaganden avseende aktiveringen för bland annat projekten

- Frans
- Toposprång
- Albin
- Saccess

samt programmet Elips och de i Elips ingående projekten GloBAL, Origo, Preps, Emina och Filur.

Av genomgångarna framgick att man i några av projekten borde ha gjort bättre bedömningar av möjligheterna till aktivering av utgifter. I något fall hade bedömningen gjorts på fel grund. Det är svårt att utan en närmare analys uppskatta hur stora belopp som borde aktiverats utöver vad som skett.

Inget av programmen eller projekten kunde presentera en genomförd finansieringsanalys, där uppdelning i kostnadsförda respektive aktiverade kostnader under programmets eller projektets livslängd gjorts.

Vår bedömning är att det i flera av projekten fanns utgifter som borde aktiverats istället för att kostnadsföras. De uppgifter som redovisades vid mötena var alltför osäkra för att något belopp ska kunna anges. Sannolikheten för att det felaktigt redovisade beloppet skulle vara större än 10 MSEK bedöms dock vara låg.

En viktig erfarenhet av redovisningarna var att det krävs detaljerad kunskap om projekten och noggranna övervägningar för att kunna avgöra när utgifterna kan börja aktiveras. Det kan exempelvis finnas utgifter i projekten som ska kostnadsföras, till exempel underhåll eller utbildning som görs som en del av utvecklingsprojektet, trots att andra delar av utgifterna ska aktiveras.

En annan viktig erfarenhet är att det inte går att enbart se till programnivån för att avgöra när utgifter ska aktiveras. Det går således inte att överväga beslut om aktivering enbart utgående från att programmet som helhet uppnått en viss beslutspunkt. Varje delprojekt måste bedömas för sig. Samtidigt kan det vara nödvändigt att ha en bedömning av programmet med vid projektbedömningarna, eftersom det kan vara programmet som helhet som avgör om projektens produkter kan komma att ge ekonomiska fördelar eller förbättra servicepotentialen för myndigheten (exempelvis kan programmet som helhet läggas ner, om enstaka delar visar sig omöjliga att genomföra).

## 5 Rimligheten i att ha så stora utgifter som kostnadsförs

### 5.1 Frågan

Den fråga som Riksrevisionen ställt är om det är rimligt att ha så stora kostnader i projekt som inte kan aktiveras, underförstått att detta skulle kunna tolkas som att utvecklingen inte kommer att vara till nytta för myndigheten.

### 5.2 Bedömning

Vi fick vid mötena med Lantmäteriet redovisningar av projektmål, genomfört arbete och ställningstaganden avseende aktiveringen för bland annat projekten

- Frans
- Toposprång
- Albin
- Saccess

samt programmet Elips och de i Elips ingående projekten GloBAL, Origo, Preps, Emina och Filur.

Av dessa är såväl Frans som Elips projekt eller program som bland annat innebär utveckling av nya arbetsformer och standarder inom Lantmäteriet. Projektens första delar är därför relativt sett mycket omfattande, och innehåller moment med stor osäkerhet. De innehåller också omfattande utvecklingsarbete av arbetsformer m.m. som inte kan aktiveras.

Merparten av projekten hade under 2008 ännu inte uppnått BP4, och flera hade inte uppnått BP3.

Med hänsyn till detta är det inte förvånande att projekten hittills till stor del omfattat utgifter som skall kostnadsföras. Detta skall inte ses som att projekten inte har potential att på sikt kunna ge Lantmäteriet ekonomiska fördelar eller ökad servicepotential.

Vår bedömning är att det i projekt som de ovan redovisade inte är orimligt med stora utgifter som inte kan aktiveras.



Dock är det värt att notera att Lantmäteriet under 2008 bedrivit ett stort antal för verksamheten mycket viktiga projekt och program. Dessa fortsätter under 2009. Projekten bedrivs i stort sett samtidigt, och är delvis kopplade till varandra. Flera av projekten har hög inneboende risk (vilket avspeglas i den stora mängden kostnadsförda utgifter). Möjligen skulle man kunna ifrågasätta det lämpliga i att Lantmäteriet bedriver så många projekt med så stor risk samtidigt. Vid genomgången framgick att en del av utvecklingen är framtvingad av tekniska skäl, eller på grund av förändringar i Lantmäteriets omgivning. Det hade troligen inneburit ett lägre risktagande för Lantmäteriet om man tidigare lagt några av utvecklingsprojekten, och därmed spridit risken och minskat belastningen på Lantmäteriets utvecklingsresurser.

## 6 Samordning av program och projekt

Vid genomgångarna med Lantmäteriet framgick att man för närvarande saknar en funktion på myndighetsnivå som samordnar Lantmäteriets utvecklingsprojekt. En sådan funktion (ofta kallad programkontor eller PMO) behövs bland annat för att samordna programmens och projektens verksamheter och resursbehov, samt för att upprätta flerårsbudget och följa upp resursförbrukning för Lantmäteriets hela projektportfölj.

En viktig arbetsuppgift för en sådan samordnande funktion är att analysera de ingående projektens budgeterade utgifter, och hur dessa under de närmaste åren kommer att fördelas mellan kostnadsförda och aktiverade utgifter.

Lantmäteriet har nyligen rekryterat en utvecklingsdirektör, som bland annat ska svara för den övergripande samordningen av program och projekt.

## 7 Uppdatering av ESV 2002:3

Vid diskussionerna på Lantmäteriet framkom att ESV 2002:3 kan vara svår att tillämpa vid modern systemutveckling, och vid den typ av utvecklingsprojekt som Lantmäteriet bedriver. Det kan åtminstone vara svårt för projektpersonalen att förstå hur handledningen ska tillämpas.

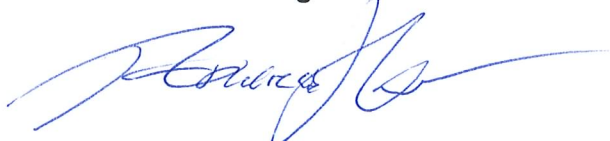
Texten i ESV 2002:3 baseras på ESVs föreskrifter till 5 kap 2§ i förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Dessa överensstämmer i viktiga delar med Redovisningsrådets rekommendation RR15, som i sin tur i stort överensstämmer med IAS 38, Intangible Assets. Dessa delar av ESV 2002:3 torde därför inte kunna ändras.

Däremot skulle det vara fullt möjligt att förtydliga och komplettera de tolkningar av bestämmelserna som ges i ESV 2002:3, bland annat i form av exempel. De nuvarande tolkningarna skulle kunna kompletteras med exempel från modern utveckling av IT-system.

En sådan komplettering av ESV 2002:3 skulle också kunna ge ett tydligare stöd för beslut om aktivering av kostnader för sådan förnyelse eller anpassning av IT-system som hänger samman med att leverantörer drar in stödet för äldre utrustning eller programvara.

Stockholm 10 mars 2009

**Ernst & Young AB**



Andreas Halvarsson