



Landstinget Dalarna

**Granskning intern kontroll
i kassarutiner
Rapport**

**Audit
KPMG AB**

*Antal sidor: 24
2010-06-14*

Innehåll

| | | |
|--------|---|----|
| 1. | Sammanfattning | 1 |
| 2. | Bakgrund | 4 |
| 3. | Syfte | 4 |
| 4. | Avgränsning | 4 |
| 5. | Ansvarig styrelse/nämnd | 5 |
| 6. | Metod | 5 |
| 7. | Intern kontroll | 6 |
| 8. | Omfattningen av kassahantering | 6 |
| 9. | Kassaorganisation | 7 |
| 10. | Styrdokument | 7 |
| 10.1 | Övergripande styrdokument | 7 |
| 10.2 | Hälso- & Sjukvården | 8 |
| 10.3 | Tandvården | 9 |
| 10.4 | Landstingsservice | 9 |
| 10.5 | LD Hjälpmedel | 9 |
| 11. | IT-system | 9 |
| 12. | Kassabesök | 10 |
| 12.1 | Hälso- och sjukvården | 10 |
| 12.1.1 | Rutin | 10 |
| 12.1.2 | Kontroller | 12 |
| 12.1.3 | Spårbarhet | 13 |
| 12.1.4 | Redovisningsfrågor | 13 |
| 12.1.5 | Systemfrågor | 13 |
| 12.2 | Tandvården | 14 |
| 12.2.1 | Rutin | 14 |
| 12.2.2 | Kontroller | 15 |
| 12.2.3 | Spårbarhet | 16 |
| 12.3 | Landstingsservice | 16 |
| 12.3.1 | Rutinbeskrivningar | 17 |
| 12.3.2 | Resultat av granskningen på Landstingsservice | 17 |

| | | |
|--------|--|----|
| 12.4 | LD Hjälpmedel | 17 |
| 12.4.1 | Rutinbeskrivningar | 18 |
| 12.4.2 | Resultat av granskningen på LD hjälpmedel | 18 |
| 13. | Övergripande kontroller | 18 |
| 14. | Landstingets egna åtgärder | 19 |
| 14.1 | Misstänkta förskingringar | 19 |
| 14.2 | Ekonomikontorets utredning av intern kontroll i kassahantering | 19 |
| 14.3 | Kontantlösa kassor | 20 |

1. Sammanfattning

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Landstinget Dalarna har vi granskat den interna kontrollen i kassarutiner. Granskningen har föranletts av två misstänkta kassaförskingringar.

Landstinget har agerat genom

- Utredning genomförd av HR av omfattning av de misstänkta förskingringarna samt polisanmälan (se avsnitt 14.1)
- Utredning genomförd av ekonomikontoret av intern kontroll i kassahantering och risken för att ytterligare förskingringar förekommit (14.2).
- Införande av kontantlösa kassor (14.3).
- Skärpta instruktioner för rutiner kring kassahantering (12).
- Revisorernas granskning av den interna kontrollen i kassarutiner som redovisas i denna rapport.

Kort om regelverket för intern kontroll i Landstinget Dalarna:

- Ansvar för den interna kontrollen definieras i av fullmäktige under 2008 fastställda "Riktlinjer för intern kontroll i Landstinget Dalarna" och av Landstingsstyrelsen samma år antagna "Anvisningar till riktlinjer för intern kontroll". Av dokumenten framgår att respektive nämnd och förvaltning ansvarar för den interna kontrollen inom sina verksamheter, att ansvaret ska tydliggöras i organisationen och att alla anställda är skyldiga att följa regler och anvisningar (avsnitt 7).
- Enligt riktlinjerna ska varje nämnd varje år anta en plan för uppföljning av den interna kontrollen (13).

Våra kommentarer:

- Ansvaret för den interna kontrollen är tydligt definierat.
- I de planer vi efterfrågat för 2008 och 2009 har kassahantering inte varit föremål för uppföljning av intern kontroll (13).

Våra synpunkter utifrån vår genomförda granskning:

- Den interna kontrollen behöver även efter av landstinget vidtagna åtgärder enligt ovan utvecklas ytterligare.
- Trots att ansvaret för den interna kontrollen är tydligt definierat upplever vi en otydlighet i organisationen kring vem som ska ta ansvaret och hur detta ska ske. Det praktiska arbetet med kassahantering utförs av personal i bedrivna verksamheters linjeorganisation. Intäktshanteringen är dock en del av bokfö-

ringen för vilken ekonomistab ansvarar. Vi ser det som naturligt att rutiner och kontroller i kassahantering upprättas i samarbete mellan verksamhet och ekonomistab. Inom ekonomifunktionen finns redovisningsekonomer och controllers på olika nivåer men vi har inte kunnat finna ut vilka funktioner som har rätt och/eller skyldighet att stödja och/eller kontrollera den interna kontrollen. Då frågor kring intern kontroll inte synes drivas aktivt i organisationen föreslår vi att ansvaret tydliggörs i befattningsbeskrivningar eller liknande så att beslutad ordning efterlevs.

- Vi rekommenderar att, oavsett var i organisationen ansvaret läggs, fastställda kassarutiner kompletteras med rutiner för löpande analytiska kontroller av redovisningens riktighet och att dessa analyser blir föremål för dokumentation och redovisning inför åtminstone förvaltningsledning (avsnitt 13).
- Vi föreslår att den rutinhandbok som finns på intranätet kompletteras med ändamålsenliga instruktioner och rutinbeskrivningar för kassahantering.
- I ekonomikontorets utredning (14.2) har noterats stora avvikelser från instruktioner rörande individuell inloggning i IT-system. Vid 25 av 28 vårdcentraler användes allmän inloggning varför (vår kommentar) det inte kan uteslutas att ytterligare förskingringar förekommit som inte kan spåras till person. Allmänt ID används enligt uppgift inte längre. I våra kassabesök har vi noterat att instruktioner rörande inloggning fortfarande inte följs då personalen fortfarande ofta lånar inloggnings-ID av varandra. Vi rekommenderar att åtgärder vidtas för att ändra detta.
- Vi rekommenderar att kontrollen av efterlevnaden av regler rörande intern kontroll förbättras. Idag sker ingen systematisk uppföljning av efterlevnaden. De planer för uppföljning av intern kontroll som ska upprättas årligen borde även omfatta kassahantering. Kontroller av efterlevnad bör ske inte bara med rutinbekräftelser via dokumentgenomgång utan även genom t ex registeranalyser inkl analys av krediteringar och jämförelser mellan olika kostnadsställen, jämförelser mellan patientsystem och huvudbok samt analyser av bruttomarginal etc.
- Vi rekommenderar att patientintäkter bokförs brutto i huvudboken så att grundavgift bokförs på ett konto och intäktsreducering utifrån högkostnads-skydd på ett annat konto. Idag bokförs patientintäkterna netto efter avdrag för frikort vilket bl a innebär att landstinget faktiskt inte har kunskap om den totala kostnaden för högkostnadsskyddet och att kontrollen av riktigheten i redovisningen försvåras.
- Iakttagelser och synpunkter från våra kassabesök i hälso- och sjukvården (12.1):
 - Nu gällande instruktioner är otillräckliga och bör utvecklas. Anvisningar saknas kring vilka avstämningar som ska göras, hur de ska göras, av vem eller vilka, i vilken omfattning de ska sparas och atteras etc.

- Rutinbeskrivningar saknas för de avstämningar som görs av den centrala ekonomistaben; bör upprättas.
 - Vi har noterat brister i dokumentationen av makuleringar och återbetalningar; bör åtgärdas.
 - Ingen kontroll sker av att instruktioner och riktlinjer når berörd personal; bör åtgärdas.
 - Inloggning i aktuella IT-system sker inte alltid med eget ID. Vi rekommenderar att inloggning alltid sker med eget ID.
 - Arbetet med automatisering av högkostnadskort bör prioriteras.
 - Systembehörigheter kontrolleras inte mot arbetsuppgifter av annan än systemadministratören på mottagningen; bör med viss regelbundenhet kontrolleras även av annan person.
- Iakttagelser och synpunkter från våra kassabesök i tandvården (12.2):
 - Nu gällande instruktioner är otillräckliga och bör utvecklas. Anvisningar saknas kring vilka avstämningar som ska göras, hur de ska göras, av vem eller vilka, i vilken omfattning de ska sparas och attesteras etc. Idag utförs kassaavstämningar på olika sätt i olika kassor.
 - Rutinbeskrivningar saknas för de avstämningar som görs av den centrala ekonomistaben; bör upprättas.
 - Växelkassor saknas varför insatta belopp avviker från de kontanter som finns i kassan, vilket skapar avstämningsproblem. Detta problem måste undanröjas.
 - Dagsavslut kan ske av den person som suttit i kassan utan attest av annan person. Kassaredovisning ska enligt vår uppfattning attesteras av två personer.
 - I stället för att rapportera differenser läggs privata pengar till eller används sidoordnad reservkassa. Detta beteende måste givetvis upphöra.
 - Inloggning i aktuellt IT-system sker inte alltid med eget ID. Vi rekommenderar att inloggning alltid sker med eget ID.
 - Iakttagelser och synpunkter från kassabesök vid Landstingservice (12.3):
 - Rutinbeskrivningar för de avstämningar som görs av den centrala ekonomistaben bör utvecklas.
 - Babsavslut görs inte varje dag vilket medför avstämningssvårigheter. Rutinen bör utredas.
 - Ekonomistaben gör inga kontroller av att rättelser godkänts av ytterligare person. Vi rekommenderar att rutinen skärps.

- Iakttagelser och synpunkter från kassabesök vid LD Hjälpmedel (12.4):
 - Instruktioner finns men är av äldre datum och bör uppdateras.
 - Instruktionerna saknar krav på godkännande av kassaavstämning av annan än den som upprättat den. Vi anser att attest/godkännande ska ske av två personer.
 - Instruktioner saknas för hur differenser, felslag och returerna ska hanteras; bör åtgärdas.
 - Ingen kontroll görs av att berörd personal tar del av befintliga instruktioner; bör åtgärdas.
 - Delar av instruktionerna följs inte. Vi har inte uppfattat att efterlevnaden kontrolleras. Båda förhållandena bör åtgärdas.
 - Personlig inloggning i kassaregistret tillämpas inte. Vi rekommenderar att så sker.

2. Bakgrund

Runt årsskiftet 2009/10 har landstingets förvaltningsorganisation upptäckt två misstänkta fall av förskingring av landstingets medel.

Förvaltningsorganisationen har reagerat på oegentligheterna genom att förändra aktuella rutiner. Kontroller har också gjorts för att säkerställa att förfaringssättet inte använts även vid andra kontantkassor.

För att bli på längre sikt undvika liknande incidenter och effektivisera administrationen har ett projekt inletts med syfte att avveckla huvuddelen av landstingets kontanthantering och ersätta denna med kortbetalningar eller fakturering av avgifter.

3. Syfte

Syftet med granskningen är att kartlägga och bedöma ändamålsenligheten i landstingets system, inklusive den interna kontrollen, för kassahantering oavsett denna sker genom kontanter, via kontokort eller fakturering.

4. Avgränsning

Landstinget Dalarna har ca 300 kassor. Fysiska besök för genomgång av rutiner har skett vid 10 av dessa.

Kassahanteringen sker med stöd av ett flertal administrativa system. Granskningen har inte omfattat systemtekniska analyser eller systemsäkerhetsanalyser.

5. Ansvarig styrelse/nämnd

Granskningen har avsett all väsentlig kassahantering i all av landstinget bedrivna verksamhet. Med hänsyn till omfattning av olika verksamheter har granskningen i första hand inriktats mot Landstingsstyrelsen med hälso- och sjukvården, Landstingsservice och LD Hjälpmedel samt Tandvårdsnämnden.

Vi förutsätter att övriga nämnder i tillämpliga delar tar till sig de slutsatser och synpunkter vi redovisar i denna rapport.

6. Metod

Granskningen har genomförts genom:

- Dokumentstudie av relevanta dokument, i första hand organisationsbeskrivningar, attestreglementen och rutinbeskrivningar
- Intervjuer med utvalda tjänstemän, i första hand ekonomer på olika nivåer och linjeorganisatoriskt ansvariga för kassahantering
- Kartläggning av berörda administrativa system
- Kartläggning av kassaorganisation
- Kartläggning och bedömning av ändamålsenligheten i landstingets system för kassahantering, inklusive förekommande kassarutiner, rutiner för kreditering etc, på enhetsnivå i landstinget.
- Bedömning av om säkerheten, i tillämpade (och planerade) rutiner är ändamålsenlig liksom identifiering av moment där säkerheten inte bedöms som tillfredställande.
- Kartläggning och bedömning av ändamålsenligheten i organisationen av den interna kontrollen för aktuella rutiner med avseende på ansvars- och beslutsnivåer etc.
- Bedömning av ändamålsenlighet i faktiskt utförda kontrollaktiviteter, metoder för kontrollaktiviteter, spårbarhet i datasystem etc.
- Översiktlig bedömning av omfattning och orsak till krediteringar i kassasystemet
- Stickprovsmässig kontroll av att förekommande och relevanta rutiner och anvisningar på olika nivåer i organisationen efterlevs
- Besök vid 10 kassor för
 - genomgång av rutinbeskrivningar
 - bedömning av ändamålsenlighet i kontrollaktiviteter
 - verifiering av tillämpning av dessa

- bedömning av spårbarhet i system
- Övriga frågeställningar som varit relevanta för att uppnå granskningens syfte

7. Intern kontroll

Kommunallagen stadgar i 6 kap 7§ att nämnderna ska "se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt". Enligt 9 kap 9§ ska revisorerna pröva "om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig".

Fullmäktige i Landstinget Dalarna beslutade i februari 2008 att med verkan från 2008-01-01 fastställa "Riktlinjer för intern kontroll i Landstinget Dalarna". Landstingsstyrelsen beslutade i mars samma år att med verkan från 2008-01-01 fastställa "Anvisningar till riktlinjer för intern kontroll".

Av "Riktlinjer för..." framgår att landstingsstyrelsen har det övergripande ansvaret för den interna kontrollen inom hela landstinget och att nämnderna har det yttersta ansvaret inom respektive verksamhetsområde. I ansvaret ingår att upprätta en organisation och anta regler och anvisningar för intern kontroll. Förvaltningschefer ges ett övergripande ansvar inom sitt verksamhetsområde och "Övriga anställda är skyldiga att följa antagna regler och anvisningar i sin arbetsutövning." Varje nämnd ska styra och följa den interna kontrollen utifrån en riskbedömning och varje år anta en särskild plan för uppföljning av den interna kontrollen. Vidare: "Nämnden skall årligen rapportera resultatet från uppföljningen av den interna kontrollen inom nämnden till Landstingsstyrelsen och till revisionen."

I "Anvisningar till riktlinjer..." sägs att varje nämnd ska ha en rutin för planering och rapportering av intern kontroll-arbetet och för introduktion av nyanställda om vad intern kontroll innebär. "Nämnden skall inom sin organisation tydliggöra ansvaret för den interna kontrollen och innebörden av denna."

8. Omfattningen av kassahantering

Landstinget Dalarna omsätter totalt ca 7,4 mdr, varav ca 6,4 mdr utgörs av skatteintäkter och statsbidrag. Bedrivna verksamheter omsatte under 1999 ca 800 mkr, varav ca 238 mkr utgjordes av patientavgifter i sjukvård och tandvård. Andelen kontanter varierar och uppgick inom sjukvården till ca 40% i början av 2010.

Totalt har landstinget ca 300 kassor, fördelade enligt följande:

| <i>Nämnd</i> | |
|-----------------------|--------|
| Hälso- och sjukvården | Ca 250 |
| Tandvårdsnämnden | 39 |
| LD Hjälpmedel | 7 |

| | |
|-------------------|---|
| Landstingsservice | 4 |
| Skola | 5 |
| Kultur | 2 |

De största kassorna inom hälso- och sjukvården omsätter ca 2 mkr/år och inom tandvården ca 5 mkr/år. Inom landstingsservice drivs café- och restaurangverksamhet med 15-20 mkr/år i omsättning inkl moms i den största enheten.

Under 2010 har en övergång till kontantlösa kassor påbörjats. Inom hälso- och sjukvården skedde övergången den 1 mars. Betalning kommer i stället att ske med kontokort eller faktureras. Borttagandet av kontanter som betalmedel påverkar ännu inte antalet kassor och deras intäktsflöden men kan bli aktuellt i framtiden.

Under skolnämnden har folkhögskolorna viss kassahantering rörande försäljning av godis, kaffe, frukt m m. Anvisningar kring kassarutiner är under framtagning. Kulturnämnden har två små handkassor.

9. Kassaorganisation

Den personal som tjänstgör i kassor i olika verksamheter tillhör linjeorganisationen och är anställd vid den enhet där kassan finns med närmaste chef inom samma förvaltning.

Vi har inte uppfattat det som att olika kassafunktioner inom samma förvaltning är organisatoriskt samordnade.

Kassahanteringen i landstinget är en administrativ funktion som kräver annan kompetens än verksamhetskunskap. Ansvar för funktionen ligger på sekreterare, serveringspersonal och liknande. Stöd i kassarutinfrågor torde bäst kunna erhållas från redovisningsekonomer. Vi har inte uppfattat det som att ekonomer vid landstingets centrala kansli anser sig ha rätt eller skyldighet att bistå med sådant stöd i det löpande arbetet.

10. Styrdokument

10.1 Övergripande styrdokument

Nu gällande övergripande riktlinjer för intern kontroll har fastställts 2008 av fullmäktige och Landstingsstyrelsen, se avsnitt 7. I tillämpningsanvisningarna ges som exempel på kontroller att följa upp:

- Efterlevnad av lagar och regler
- Måluppfyllelsegrad av nämndens mål

- Delegationsordningar
- Rekrytering
- Styrdokument och uppföljningssystem
- Kompetens
- Rutin- och systembeskrivningar
- Ansvars- och befogenhetsbeskrivning
- IT-säkerhet
- Avtalsvillkor
- Betalningsvillkor
- Posthantering och diarieföring
- Arkivering
- Nyckel- och låsrutiner
- Sekretess
- Avvikelsehantering
- Tillgänglighet
- Etik och bemötande
- Introduktion av nyanställda

I de planer för uppföljning av intern kontroll som fastställts för 2008 och 2009 har uppföljning av kassarutiner inte funnits med hos någon nämnd.

Vi har inte uppfattat att det finns någon övergripande redovisnings/ekonomihandbok inom landstinget Dalarna.

10.2 Hälso- & Sjukvården

Följande instruktioner och rutinbeskrivningar har delgivits oss från centralt håll:

- Instruktion samt mall (blankett) för kassainventering (2008 och 2009)
- Information från Intranätet avseende kontanthantering (utskrift 2010-04-14)
- Riktlinjer för utlägg
- Rutinbeskrivning för utökad kontroll av rättelser i patientkassor (dec 2009)
- Information till kontantfria kassor (2010)
- Rutin avseende fsg av hjälpmedel (2002)

- Handbok Elvis, beskrivning över hur olika rapporter skrivs ut (2003)
- "Redovisning av kassan" information om Profdoc (Journal 3), anvisningar om vilka rapporter som ska skickas in till ekonomienheten och vilka som inte behövs tas fram (2005)

10.3 Tandvården

Följande instruktioner och rutinbeskrivningar har delgivits oss från centralt håll:

- Tandvårdsnämndens plan för intern kontroll gällande Folktandvården (reviderad 2010-01-08)
- Rutinbeskrivning för avstämning
- Lathund ur T4 för kassaavstämning och fakturering

10.4 Landstingsservice

Vi har tagit del av följande dokument:

- Processbeskrivning av vad ekonomifunktionen gör med kassaredovisningarna (beteckning 610-02).
- Vi har även erhållit ett kompletterande dokument som mer detaljerat beskriver ekonomifunktionens hantering av kassaredovisningarna.
- Processbeskrivning av hur ekonomifunktionen hanterar avstämning av växelkassor i samband med periodavslut (beteckning 610-03).
- Beskrivning av kassarutiner för personal i kassor i café/butik.

10.5 LD Hjälpmedel

Vi har tagit del av följande dokument:

- Instruktion för hantering av kontantkassa (03-12-19).
- Instruktion för hantering av handkassa (01-02-20).
- Kontantfritt landsting – tillämpningsanvisningar för LD Hjälpmedel (10-02-24).
- Ansvar och befogenheter

11. IT-system

Inom Hälso & Sjukvården används främst tre olika administrativa system, Elvis och Melior inom specialistvården samt Profdoc (Journal3) inom Primärvården. I Profdoc administreras journaler, besök och kassahantering medan man inom specialistvården använder Melior för administration av journaler och Elvis för besök och kassahantering. Elvis och Profdoc är integrerade med Raindance enbart genom att faktureringen överförs elektroniskt, i övrigt finns ingen koppling mellan

systemen. Under hösten 2010 kommer en upphandling av ett nytt gemensamt system att ske där ett första pilotfall sannolikt kommer att genomföras under 2011.

Inom Tandvården används systemet T4 för tidsbokning, journalföring samt kassahantering. Systemet är integrerat med Raindance genom att en daglig fil förs över till huvudboken. Filen visar erhållna intäkter uppdelat på intäkter från Försäkringskassan och patientintäkter och är uppdelad per klinik. Filen visar också vad som har betalats kontant, vad som ska fakturerats och betalning via BABS.

12. Kassabesök

12.1 Hälsa- och sjukvården

12.1.1 Rutin

En fullständig och övergripande rutinbeskrivning över kassahanteringen saknas och vi har bildat oss en uppfattning om hur rutinen och arbetet kring kassorna ser ut genom intervjuer med berörda personer vid våra besök. Vi har även tagit del av arbetsbeskrivningar i de fall sådana har upprättats ute på respektive mottagning.

Kassan stäms av dagligen genom att dagsrapport från systemet jämförs med dagsavslut i babsterminal samt räknade kontanter då dessa fortfarande fanns i verksamheten. Dokumentationen av dagsavstämningarna varierar alltifrån att ingen dokumentation sker alls till att dagsrapporterna och dagsavsluten signeras och sparas.

Kassaredovisning ska upprättas månadsvis från och med 1 mars 2010, tidigare gjordes denna minst en gång i veckan. Till försättsbladet (där kontering samt attest sker) bifogas ekonomirapport samt samtliga dagsavslut från babsterminalerna, eventuella återbetalningskvitton och inom primärvården även en statistikrapport. Tidigare bifogades även kvitto för bankning av kontanter samt kvitton för eventuella utlägg som gjorts från kassan. Kassaredovisningen skickas sedan in till redovisningen där den kontrolleras och bokförs.

Ansvarig för avstämning av kassan är vanligtvis den som arbetat i kassan under dagen. Vad gäller upprättande av kassaredovisningen varierar rutinen något mellan mottagningarna. I vissa fall är det alltid samma person som bär ansvaret medan det i andra fall går efter ett roterande schema.

12.1.1.1 Anvisningar äldre än december 2009

- Mall för kassainventering finns som ska användas då kassorna inventeras inför bokslut. För 2008 medföljde en instruktion där förklaring gavs om vad som skulle redovisas på respektive rad samt anvisningar avseende undertecknande

mm. Erhållet följbrev 2009 innehåller dock inga sådana instruktioner utan enbart upplysning om tidplan för inlämning av uppgifterna.

- Avseende det administrativa systemet ELVIS (tidigare PAX) finns en beskrivning över arbetssätt i Elvis kassafunktioner. Denna beskriver hur man går tillväga för att skriva ut olika slags rapporter.
- Från 2005 finns ett dokument som heter "Redovisning av kassan" och som vänder sig till användare av det administrativa systemet Profdoc (Journal 3). I skriften framgår vilka rapporter som skall skickas in till ekonomienheten och vilka rapporter som inte behöver tas ut.

12.1.1.2 Anvisningar gällande från och med december 2009

- På förekommen anledning togs 2009-12-02 en rutinbeskrivning fram för utökad kontroll av rättelser i patientkassor avseende både Elvis och Profdoc. I den framgår att från och med denna datering skall:
 - Kassan alltid räknas och stämmas av vid dagens slut. Avstämning får inte göras av samma person som hanterat kassan under dagen.
 - Daglig rapport över ändringar/rättningar skapas och kontrolleras samt signeras av närmaste chef. I Elvis kontrolleras rapporten "kassaspecifikation" och i Journal3 kontrolleras rapporterna "Lista makulerade" och "Lista återbetalade". Den signerade rapporten arkiveras av aktuell klinik/enhet.
 - Vid återbetalning till patient alltid mottagaren kvittera pengarna genom underskrift på kvittot.
 - Kassan redovisas ofta och förvaras säkert vilket innebär i låst kassaskåp eller låst arkiv då verksamheten är stängd.
- Den 2010-02-23 lämnades information ut till patientkassor inom läns- och närsjukvården avseende nya riktlinjer med anledning av införandet av kontantfria patientkassor. Här framgår bland annat hur återbetalning till patienten ska ske då betalkort används, att all försäljning utom hjälpmedel ska ske mot kortbetalning, möjlighet till att göra kontanta utlägg tas bort, information om hur ofta kassaredovisningarna ska skickas in till ekonomienheten samt vilka underlag som skall bifogas.

12.1.1.3 Utvärdering av centralt upprättade anvisningar

Det finns inga övergripande rutinbeskrivningar över kassahanteringen oberoende av vilket administrativt system som används. Det saknas anvisningar kring vilka

avstämningar som ska göras, hur avstämningarna ska ske, av vem eller vilka, i vilken omfattning avstämningar ska sparas och atteras etc.

På förekommen anledning har rutinerna skärpts sedan årsskiftet 2009/2010 men de nya styrdokumenterna och rutinbeskrivningarna är enligt vår uppfattning fortfarande otillräckliga. De som upprättats i december 2009 och februari 2010 är mer av informationskaraktär och brister i vissa fall i tydlighet. Exempelvis anges att rapporter avseende makuleringar och återbetalningar ska skrivas ut dagligen, kontrolleras, signeras av närmaste chef samt arkiveras men inte hur länge eller på vilket sätt de ska kontrolleras.

Vi rekommenderar att:

- Det finns en instruktion som riktar sig till all personal som hanterar bokföring eller underlag för bokföring, således bl a samtliga kassaansvariga, och som beskriver hur en kassaavstämning ska genomföras och vilka underlag som skall bifogas, både avseende dagsavslut samt den månadsvisa kassaredovisningen. Det bör framgå riktlinjer för attester av avstämningarna. Vi rekommenderar att man är två personer som signerar en avstämning. Den bör även innehålla riktlinjer för hur eventuella differenser ska hanteras, hur rättelser/felslag/återbetalningar ska hanteras främst avseende attest och signaturer.
- Man har rutinbeskrivningar avseende de avstämningar som görs centralt, ex avstämningar mellan kassa och huvudbok samt kontroll av babsinsättningar mot bankkonto och att även dessa rutinbeskrivningar tas in i ekonomihandboken.

12.1.2 Kontroller

Samtliga kassaredovisningar granskas på den centrala ekonomienheten innan de bokförs i ekonomisystemet. Insättningar stäms av mot bankkonto, kontroll sker av att erforderliga underlag har bifogats och eventuella differenser följs upp.

Kassaredovisningarna ska atteras av den som upprättat sammanställningen men detta sker inte på samtliga mottagningar.

Sedan december 2009 ska även rapporter avseende makuleringar och återbetalningar skrivas ut och kontrolleras, signeras av närmaste chef samt arkiveras. Återbetalningar ska signeras av patienten samt kassapersonal och bifogas kassaredovisningen. Vår granskning har visat på stora brister avseende dokumentationen av rapporter över makuleringar och återbetalningar. Detta beror i vissa fall på att man säger sig inte ha erhållit informationen.

Vi rekommenderar att:

- Man följer upp att de instruktioner och riktlinjer som skickats ut har erhållits av berörda personer samt att de faktiskt följs, exempelvis dagliga utskrifter av rapporter över makuleringar och återbetalningar.
- Man bör i planen för intern kontroll som ska upprättas årligen ha med kassahanteringen som en punkt för uppföljning.

12.1.3 Spårbarhet

I både Elvis och Profdoc kan rapporter tas fram där det framgår vem som varit inloggad och vilka registreringar vederbörande gjort, under förutsättning att inloggning skett med eget ID. Samtliga användare oavsett vilket system som används skall numer logga in med eget ID. Tidigare loggade användare i Profdoc in på allmänna ID såsom exempelvis "Kassa1".

Efterlevnaden av dessa instruktioner brister i vissa fall, framför allt inom primärvården. Anledningen är att man på dessa mottagningar ofta har andra arbetsuppgifter samtidigt som man bemannar kassan. Då man inte kan vara inloggad på två datorer samtidigt ställer detta till problem när sekreteraren ska gå från att exempelvis göra registreringar i journaler till att bemanna kassan. I vissa fall använder man då någon annans inloggningsID.

Vi rekommenderar att

- Inloggning alltid sker med eget ID och att efterlevnaden blir föremål för regelbunden kontroll.

12.1.4 Redovisningsfrågor

Varje kassa bokförs med på eget kostnadsställe i redovisningen. Patientavgifterna nettoredovisas, dvs det framgår i dagsläget inte av bokföringen kostnaden för frikort för högkostnadsskydd.

Vi rekommenderar att

- Intäkterna bruttoredo visas för att få större tillförlitlighet i resultatanalyser och bättre kontroll över kostnaden för frikort.

12.1.5 Systemfrågor

Hanteringen av högkostnadskorten är i nuläget manuell med handstämpel. Diskussioner pågår hur man skulle kunna systematisera hanteringen men någon lösning har ej ännu tagits fram.

Behörigheter i systemen ändras av systemadministratörer ute på mottagningarna. Några kontroller av att användarna har rätt behörigheter i förhållande till sina arbetsuppgifter genomförs ej från centralt håll.

Vi rekommenderar att

- Arbetet påskyndas med automatisering av högkostnadskorten.
- Rutinen för behörigheter skärps.

12.2 Tandvården

Inom tandvården finns kontanthantering kvar på besökta kliniker. Ett försök med kontantlösa kassor pågår på två kliniker. Från och med den 1 september avses även Tandvården vara kontantlös.

12.2.1 Rutin

Då en fullständig och övergripande rutinbeskrivning över kassahanteringen saknas har vi bildat oss en uppfattning om hur rutinen och arbetet kring kassorna ser ut genom intervjuer med berörda personer vid våra besök. Vi har även efterfrågat relevant dokumentation ute på respektive klinik.

Vid de tre besökta klinikerna tillämpas tre olika rutiner för avstämning av kassorna. Det gemensamma för kassorna är att de stäms av minst en gång per dag genom att en kassaavstämningssrapport för både Babs och kontanter körs fram. Avstämning sker mot dagsavslut i Babsterminalen och räknade kontanter. Dokumentationen av dagsavstämningarna sparas i T4 där det framgår vem som har varit inloggad, när avstämning skett, när avstämningen utförts och om det uppstått någon differens. Det varierar mellan kassorna om kassaavstämningssrapporten skrivs ut eller inte. Detta är inget krav från centralt håll i och med att uppgifterna sparas i T4.

Kontanter läggs i en bankpåse tillsammans med insättningsuppgift och förvaras i kassaskåp/säkerhetsskåp till dess att kontanterna hämtas av Landstingsservice. I en pärm sparas dagsavslut från Babsterminalen, återbetalningskvitton och kvitton för banksättning.

Vid månadens slut produceras en översikt över månadens kassaavstämningar som skickas in till centrala kansliet. Även återbetalningskvitton och rättelser ska skickas in.

Det som skiljer mellan kassorna är själva arbetssättet med fullständiga dagliga avstämningar.

- En kassa gör fullständig daglig avstämning vid dagens slut och kontrollräknar kontanterna.
- En kassa gör en avstämning av kontanter under dagen men gör i samband med det inget kassaavslut. Vid dagens slut sker en fullständig daglig avstämning i T4 men kontanterna räknas inte.
- Den tredje kassan gör fullständig daglig avstämning två gånger per dag och kontrollräknar kontanterna.

12.2.1.1 Utvärdering av centralt upprättade anvisningar

Det finns ingen övergripande rutinbeskrivning tillgänglig på intranätet som beskriver hur avstämningen av dagskassan skall gå till. Den anvisning som finns utfärdad beskriver enbart att de transaktioner som skett under perioden ska kontrolleras så att de blivit korrekt redovisade i bokföringen. Lokalt har man i vissa fall upprättat instruktioner för att underlätta arbetet med kassahanteringen.

Vi rekommenderar att:

- Det finns en instruktion (ekonomihandbok) som riktar sig till bl a samtliga kassaansvariga och som beskriver hur en kassaavstämning ska genomföras och vilka underlag som skall bifogas, både avseende dagsavslut samt den månadsvisa kassaredovisningen. Den bör även innehålla riktlinjer för hur eventuella differenser ska hanteras, hur rättelser/felslag/återbetalningar ska hanteras främst avseende attester och signaturer.
- Man har rutinbeskrivningar avseende de avstämningar som görs centralt, t ex avstämningar mellan kassa och huvudbok samt kontroll av Babs-insättningar mot bankkonto.

12.2.2 Kontroller

Redovisning av intäkter sker via filöverföring in i huvudboken. Vid varje månadsavslut sker en avstämning mellan redovisade insättningar via bank och Babs-terminaler mot kontoutdrag och huvudbok. Kontroll sker av att erforderliga underlag har bifogats och eventuella differenser följs upp.

Eftersom det saknas instruktioner som beskriver hur en kassaavstämning skall ske ute på klinikerna så utförs arbetet för närvarande på olika sätt om vi beskrivit ovan. En av orsakerna till varför olika arbetssätt tillämpas är att man saknar växelskassar. Det i sin tur innebär att man inte kan sätta in exakt det belopp som finns i kontanter vid dagens slut vilket även försvårar det centrala avstämningsarbetet. Övriga noteringar som gjorts vid besöken på kassorna:

- Dagsavslut kan ske av samma person som suttit i kassan under dagen och at-test av någon annan person sker inte.

- I stället för att rapportera differenser i kassan lägger man till privata pengar eller har en sidoordnad reservkassa.
- Utförd behandling registreras av tandläkare eller tandhygienist och betalning sker efter behandling. Prissättning sker direkt i T4 utifrån behandling och inte i samband med betalning. Åtgärder går att ändra i efterhand av kassapersonalen men enligt uppgift händer det sällan.

Systemet T4 har en direkt koppling till Försäkringskassan och i systemet ser man för varje patient och åtgärd vilken ersättning som skall erhållas från Försäkringskassan. Om uppgifterna inte är fullständigt ifyllda med rätt uppgifter korrigerar Försäkringskassan uppgifterna i efterhand. Det får till följd att en patient kan bli skyldig pengar för en avslutad åtgärd eller får pengar tillgodo. Intäkterna från Försäkringskassan enligt redovisningen går därför enligt uppgift sällan att stämma av mot erhållen ersättning.

12.2.3 Spårbarhet

I T4 kan rapporter tas fram där det framgår vem som varit inloggad och vilka registreringar denna person gjort, under förutsättning att inloggning skett med eget ID. Samtliga användare skall logga in med eget ID. Personalen använder dock varandras inloggningar i T4 både korta och långa perioder under dagen bland annat för att slippa väntetiden vid en ny inloggning.

Vi rekommenderar att

- Inloggning alltid sker med eget ID och att efterlevnaden blir föremål för regelbunden kontroll.

12.3 Landstingsservice

Inom Landstingsservice sker kassaredovisning på följande enheter:

| <i>Plats</i> | <i>Kostn.st</i> | <i>Omsättn apr, tkr</i> | <i>Ack omsättn tom apr, tkr</i> |
|--------------------|-----------------|-----------------------------|-------------------------------------|
| Gastronomen, Falun | 31015 | 631 | 2 583 |
| Entrén, Falun | 31060 | 1 111 | 4 658 |
| Ventilen, Falun | 31016 | 139 | 522 |
| La Rätt, Mora | 31025/26 | 597 | 2 563 |

Utöver ovanstående finns även Ryggåsstugan i Falun som har öppet under sommaren. Utifrån redovisad omsättning har vi gjort valet att göra ett kassabesök hos Entrén i Falun.

12.3.1 Rutinbeskrivningar

Inom Landstingsservice finns styrdokument i form av rutinbeskrivningar för både personal på ekonomikontoret och för kassapersonal. Vad gäller de som finns för ekonomikontoret så behöver dessa formaliseras och tydliggöras medan kassapersonalens rutinbeskrivning kan anses tillfredsställande till sin utformning.

12.3.2 Resultat av granskningen på Landstingsservice

Utförd granskning har påvisat att de kontroller som finns angivna i förvaltningens styrdokument i stort följs. Vi har dock noterat följande:

- Babsavslut görs inte varje dag vilket medför avstämningssvårigheter för ekonomiavdelningen.
- Centralt görs ingen kontroll av att rättelser godkänts av ytterligare person.

Inga analyser görs av för verksamheten relevanta nyckeltal såsom bruttomarginaler på artikel- eller totalnivå. Inga förrådsinventeringar görs heller löpande under året. Man bör fortsätta utreda vad en tilläggsinvestering i systemet Oscar skulle kunna tillföra.

Ingen plan för uppföljning av intern kontroll har upprättats inom förvaltningen avseende 2008 och 2009.

12.4 LD Hjälpmedel

Inom LD Hjälpmedel sker kassaredovisning på följande enheter:

| <i>Plats</i> | <i>Ack omsättn tom apr, tkr</i> |
|---|---------------------------------|
| Flexibel hjälpmedelsinformation, Borlänge | 15 |
| Kundservice, Borlänge (inkl HMC Borlänge) | 95 |
| Hjälpmedelscentralen Mora | 41 |
| Syncentralen Falun | 142 |
| Hörcentralen (Falun, Mora, Ludvika, Borlänge) | 894 |
| Tallbacken reception (inkl HMC Falun) | 17 |
| Pedagogiska hörselvården | 16 |

Utifrån redovisad omsättning har vi gjort valet att besöka hörcentralen i Falun som är den största av de fyra hörcentralerna.

12.4.1 Rutinbeskrivningar

De styrdokument som finns är någorlunda relevanta men mycket gamla vilket medför att dess aktualitet kan ifrågasättas. Instruktionerna innehåller också brister såsom:

- Ej krav på godkännande av kassaavstämning av annan än den som upprättat den.
- Instruktion saknas för hur differenser, felslag och returerna ska hanteras.

12.4.2 Resultat av granskningen på LD hjälpmedel

Personlig inloggning i kassaregistret tillämpas ej.

Ingen kontroll görs av att samtliga personer som är involverade i kassaredovisningen tar del av upprättade instruktioner. Utförd granskning påvisar att man ute i verksamheten inte är medveten om att sådana instruktioner existerar och flera delar av instruktionerna efterföljs inte. Vi har inte uppfattat att någon kontroll görs av att styrdokument efterlevs.

Ingen plan för uppföljning av intern kontroll har upprättats inom förvaltningen avseende 2008 och 2009.

13. Övergripande kontroller

Vi har inte uppfattat att några kontroller rutinmässigt utförs av redovisningsekonomer eller controllers på någon nivå i landstinget i syfte att utvärdera kvaliteten på resultatrapporter i avsikt att identifiera felaktigheter i verksamheternas intäktsredovisningar.

Kassaredovisningar har inte varit föremål för planerlig uppföljning av intern kontroll under de två år vi efterfrågat, 2008 och 2009.

Inom Tandvården har man historiskt inte gjort några uppföljningar av hur ofta det har skett kontanta återbetalningar i kassorna. Under 2010 har man beställt en särskild rapport ur T4 som per klinik visar vilka kontanta återbetalningar som gjorts under de senaste tio åren. Enligt uppgift skedde kontanta återbetalningar sällan och med ungefär samma frekvens på samtliga kliniker. Inom tandvården utförs kontroller av verksamhetscontrollern. Vi utgår ifrån att kontrollen skedde som en effekt av de misstänkta förskingringarna.

Vi rekommenderar att, oavsett var i organisationen ansvaret läggs, fastställda kassarutiner kompletteras med rutiner för löpande analytisk kontroller av redovisningens riktighet och att dessa analyser blir föremål för dokumentation och redovisning inför åtminstone förvaltningsledning. Exempel på sådana kontroller kan vara jämförelse med budget och föregående år på kostnadsställenivå, jämförelse

mellan olika kostnadsställen med likartade verksamheter, jämförelser med patientsystem och analyser av bruttomarginal etc. Ett antal nyckeltal bör kunna definieras och följas upp.

14. Landstingets egna åtgärder

14.1 Misstänkta förskingringar

Under hösten 2009 avslöjades två fall av förskingring inom länssjukvården. Det första fallet upptäcktes av en slump vid en enhet i samband med en återbetalning på grund av att patienten hade frikort. Man kunde i systemet se att en återbetalning redan skett för patienten. En utredning startades av HR-enheten och man kunde se att förfaringsättet tillämpats på ett systematiskt sätt. Information gick ut till verksamhetsansvariga på övriga enheter. Det andra fallet upptäcktes i samband med att en återbetalning skulle ske till en patient och på grund av att samma förfaringsätt tillämpats.

I bägge fallen har HR använt registeranalyser för att utreda omfattningen av återbetalningar till patienterna för de misstänkta personerna.

Bägge personerna är polisanmälda och landstinget har begärt både skadestånd och återbetalning av de förskingrade beloppen.

14.2 Ekonomikontorets utredning av intern kontroll i kassahantering

Ekonomikontoret har efter de misstänkta förskingringarna utrett den interna kontrollen i kassahanteringen och risken för att ytterligare förskingringar förekommit. Utredningen genomfördes av ett team som bestod av personal från den centrala redovisningsenheten och IT-enheten, totalt fem personer. Utredningen bestod av att:

- Undersöka historisk information för att kunna utesluta ytterligare förskingringar. Detta skedde genom registeranalyser i systemen Elvis och Journal 3.
- Uppföljning av rutiner kring registrering av makulering/kreditering.
- Kontrollera samtliga patientkassor utifrån det tillvägagångssätt som använts vid förskingringarna samt
- Se om andra tillvägagångssätt kan möjliggöra manipulering av redovisningen.

Utredningen visade inte på några ytterligare fall av förskingring. Vid registeranalyserna kunde man se att det i Elvis redan fanns möjligheter att få ut information ur systemet som omfattningen av krediteringarna om man hade beställt fram dessa

listor. I Journal 3 var man tvungen att skapa listorna för att kunna utföra analyserna.

Utredningen visade att man inom närsjukvården, vid 25 av 28 vårdcentraler, använde en gemensam inloggning i systemet Journal 3 vilket strider mot fastställda regler. Härigenom var det inte möjligt att i systemet se vem som faktiskt arbetat i systemet under dagen och det har därför inte kunnat utredas huruvida förskingringar skett här. De två misstänkta förskingringarna skedde i systemet Elvis där individuell inloggning skett med spårbarhet inkl datum och tidsangivelse.

I ekonomikontorets rapport uppges att individuell inloggning efter påpekande numer sker i alla kassor. Vi har vid våra kassabesök konstaterat att så inte är fallet.

Det tillvägagångssätt som använts i bägge fallen av misstänkta förskingringar innebär att man makulerade redan gjorda betalningar och som orsak angav att patienten hade frikort. Motsvarande summa har samtidigt tagits ur kontantkassan.

Möjligheten till makuleringar och krediteringar måste enligt utredningen finnas kvar i systemet av ett antal "giltiga" skäl.

I rapporten konstateras att utredningen i sig givit en hel del kunskap kring kassarutiner och möjligheter att kontrollera riktigheten i dessa.

Våra kommentarer:

- Vi ser givetvis positivt på att utredningen genomförts.
- Utredningen har haft ett bra innehåll.
- Vi drar slutsatsen att det inte kan uteslutas att förskingringar förekommit i Journal 3.
- Vi har från våra kassabesök en annan bild av efterlevnaden av kravet på individuell inloggning i system.

14.3 Kontantlösa kassor

Inom Landstinget Dalarna har beslut tagits att införa en kontantfri hantering av kassor inom hälso- och sjukvården från och med den 1 mars 2010. Tandvården har inlett ett försök med kontantfri hantering vid två av sina kassor i maj 2010 och övriga kassor blir kontantfria den 1 september 2010. För övriga enheter finns ingen fastställd plan för kontanters avskaffande.

Inom hälso- och sjukvården sker numera betalning via kontokort eller genom att en faktura skickas ut till patienten efter besöket. Patienten har möjlighet att välja

autogiro, vilket innebär att fakturabeloppet dras automatisk från patientens bankkonto på förfallodagen.

Våra kommentarer:

- Avskaffandet av kontanter minskar förvisso möjligheterna att förskingra medel från en kassa.
- Risken för förskingringar försvinner dock inte i och med att kontanter avskaffas.
- Vi rekommenderar att **SAMTLIGA** med kassahantering sammanhängande rutiner och kontroller skärps och att registeranalyser med viss regelbundenhet nyttjas för kontroll av korrekthet i intäkts- och intäktsreducerande redovisning.

KPMG, dag som ovan



Bo Ädel

Auktoriserad revisor