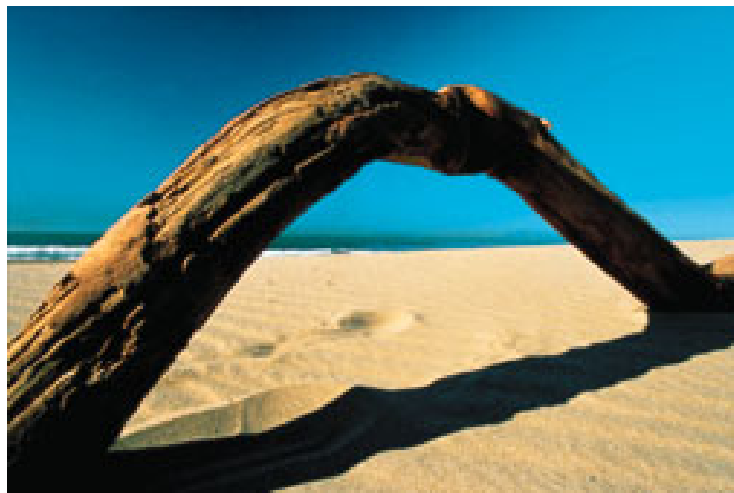


Öhrlings

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

# Revisionsrapport



Granskning

Tema ekonomi om Landstinget  
Dalarnas

- ekonomisystem
- nya kodplan
- investeringsprocess
- kravverksamhet

2004-10-14

Anders Haglund  
Tord Andersson  
Göran Person-Lingman  
Hans Lindman  
Rolf Hammar

## Innehållsförteckning

1.	Sammanfattning och förslag till åtgärder.....	1
2.	Bakgrund.....	3
2.1	Revisionsfråga.....	3
2.2	Avgränsning.....	3
2.3	Metod.....	4
3.	Resultat av granskningen.....	5
3.1	Landstingets ekonomisystem.....	5
3.2	Landstingets nya kodplan.....	12
3.3	Landstingets investeringsprocess.....	17
3.4	Landstingets kravverksamhet.....	31
3.5	Några ytterligare iakttagelser i samband med vår granskning.....	35

## 1. Sammanfattning och förslag till åtgärder

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Landstinget Dalarna har Öhrlings PricewaterhouseCoopers granskat landstingets ekonomisystem och valda delar av den ekonomiadministrativa hanteringen. Granskningen är genomförd som fyra delgranskningar.

### **Ekonomisystem**

Vår sammanfattande bedömning är att ekonomisystemet BMS-R tillsammans med de kompletterande ekonomiadministrativa systemen för behandling av leverantörsfakturor och analys av ekonomiinformation, har tillfredställande uppbyggnad och samband. Vi bedömer att flödet av information till och från BMS-R huvudbok är uppbyggt på ett tillfredställande sätt.

Vi bedömer det positivt att det sedan sommaren 2004 finns en samordna administrationen av alla delar av ekonomisystemet i en central systemgrupp inom den centrala ekonomifunktionen.

Landstinget saknar ett formellt forum för diskussion om utvecklingen av landstingets ekonomisystem samt ekonomiadministrativa regler och normer. Vi föreslår att någon typ av forum tillsätta för denna typ av diskussioner.

Landstinget saknar en dokumentation över bokföringssystemets organisation, uppbyggnad och bearbetningar enligt kraven i den kommunala redovisningslagen § 2:1 och 2:7 (systemdokumentation). Detta bedömer vi otillfredsställande och dokumentationen bör snarast påbörjas.

### **Kodplan**

Kontoplanegruppen var den grupp som fick ansvaret för att utreda förutsättningarna för och implementera den nya kontoplanen. Projektet saknade en tydlig och dokumenterad uppdragsbeskrivning och projektplan.

Uppdrag var från start förhållandevis begränsat, d.v.s. att anpassa landstingets externa redovisning till landstingsstandard (L-BAS 2003). Detta krav bedömer vi ha varit tydligt uttalat även utan formella dokument som projektplan m.m. Under projektet framfördes också krav på en översyn av andra delar av kodplanen. Här är projektets uppdrag mer otydligt.

Vårt intryck är att projektet som helhet var relativt löst strukturerat, främst genom avsaknad av en tydlig och dokumenterad uppdragsbeskrivning och projektplan.

Vår bedömning är att kodplanen medger uttag av flerdimensionella rapporter och att rapportsystemet är strukturerat på ett relevant sätt i förhållande till hur ansvar och befogenheter är fördelat inom landstinget.

### **Investeringsprocessen**

Investeringsprocesser inom Landstinget Dalarna har utformats på olika sätt inom de ingående nämnderna och förvaltningarna.

Gemensamma regler, rutiner, metoder och hjälpmedel efterlyses från de granskade enheterna. Övergripande redovisningsregler och ett anläggningsregister som uppfyller lagstiftningskrav och praxis avseende god redovisningssed bör utformas och implementeras i hela organisationen. Processrutiner och prioriteringsrutiner per nämnd kan därefter utformas i enlighet med de övergripande regler som framtagits.

## **Kravverksamhet**

Det saknas fastställda och dokumenterade landstingsövergripande regler för kravhantering, bokföringsmässig reservation av osäkra fordringar och avskrivningar av fordringar. I de flesta fall saknas dokumenterade regler även på förvaltningsnivå. Detta bedömer vi är otillfredsställande och ser positivt på att en grupp tillsatts för att utreda och lämna förslag till gemensam kreditpolicy.

## **Några ytterligare iakttagelser i samband med vår granskning**

I samband med våra intervjuer med ekonomer, ledare och verksamhetsansvariga har det ofta kommit upp frågor och synpunkter som inte direkt har haft med vår granskning att göra. Några av frågorna och synpunkterna är också, enligt vår mening, av så väsentlig betydelse för förutsättningarna för den ekonomiska styrningen av landstinget att det finns anledning att redovisa en del av dessa frågor och synpunkter.

Det framkommer starka önskemål från verksamheten om att skapa tydligare planerings- och uppföljningsprocesser samt att utveckla styrdialogen.

Vårt intryck är att det inom förvaltningarna finns en hög ambitionsnivå och ett stort intresse för utveckling. Denna förutsättning utgör enligt vår mening en mycket stor potential för Landstinget.

Den central ekonomifunktion uppfattas enligt våra intervjuer emellertid som passiv vad avser utvecklingskraft och ambition. Vår bedömning är att det finns ett stort avstånd mellan central ekonomifunktion och förvaltningarna. Det förefaller vara en del i landstingets kultur att centrala funktioner och i detta fall ekonomifunktionen ”håller en låg profil”. Det handlar, enligt vår mening även här om att ytterligare utveckla dialogen mellan central ekonomifunktion och förvaltningarna.

## 2. Bakgrund

Landstingets ekonomistyrning var föremål för granskning av revisorerna år 2002. Resultatet av den granskningen pekade bl.a. på vissa brister. T.ex. rekommenderades Landstinget att byta kontoplan. Fr.o.m. 1 januari 2004 har detta också skett.

Genom den centrala roll, inte minst i nuvarande ekonomiska situation, som ekonomistyrningen måste inta i styrning och ledning av Landstinget Dalarna ser revisorerna det som angeläget att granska de grundläggande förutsättningarna för denna i form av landstingets ekonomisystem, kontoplan och rapportsystem. Bristande tillförlitlighet, eller dåligt utvecklade system, utifrån olika perspektiv, riskerar att försvåras eller i värsta fall omöjliggörs en effektiv styrning och ledning vilket kan leda till allvarliga ekonomiska konsekvenser.

Revisorerna bedömer det också angeläget att via två fördjupade granskningar komplettera underlagen från de översiktliga granskningarna. Dessa fördjupade granskningar avser mer detaljerade analyser av den process och de rutiner som leder fram till investeringsbudgeten, samt de rutiner som finns beträffande landstingets kundreskontra med efterföljande kravrutiner.

Beträffande de två fördjupade granskningarna har budgetprocessen bäring på landstingets ekonomiska situation och långsiktiga planering. Brister i kundreskontra och kravrutiner kan för sin del leda till ekonomiska konsekvenser samtidigt som det ur ett medborgarperspektiv är väsentligt att alla invånare garanteras en lika behandling.

### 2.1 Revisionsfråga

Denna temagranskning syftar till att primärt skapa ett underlag för bedömning av funktionalitet, ändamålsenlighet, säkerhet och sårbarhet i landstingets ekonomisystem och valda delar av den ekonomiadministrativa hanteringen.

Särskilt viktigt för revisorerna att få belyst är

- Om ekonomisystem, konto- och rapportsystem etc. ger förutsättningar för en ändamålsenlig ekonomistyrning?
- Ger systemen stöd för fungerande tillämpningar inom de granskade områdena investeringsbudget och kravrutin och är dessa i sig ändamålsenliga och fungerande?

### 2.2 Avgränsning

System som granskats är ekonomisystem med tillhörande reskontrar och analysystem i anslutning till dessa.

## 2.3 Metod

Granskningen har genomförts via:

1. Intervjuer med ”nyckelpersoner” vid landstingets centrala ekonomifunktion och ekonomifunktionen inom hälso- och sjukvården, landstingsservice, LD Hjälpmedel, LD Fastigheter och tandvård.
2. Intervjuer med verksamhetschefer, verksamhetsansvariga och handläggare inom landstingets centrala ledning och ledningen vid hälso- och sjukvården, LD Hjälpmedel, LD Fastigheter och tandvård.
3. Intervjuer med samtliga landstingsråd och oppositionsråd.
4. En enkät med stöd av IT till 200 ekonomer och verksamhetsansvariga inom samtliga verksamhetsområden i Landstinget.
5. Inläsning av dokument inom Landstinget som är väsentliga för bedömning av de granskade områdena.

## 3. Resultat av granskningen

### 3.1 Landstingets ekonomisystem

Syftet med denna del av temagranskningen är att bedöma om ekonomisystemet är ändamålsenligt ur främst ett tekniskt perspektiv, t.ex. om systemet tillgodoser organisationens krav på teknisk funktionalitet, säkerhet samt förutsättningar och möjligheter till framtida utveckling. I begreppet ekonomisystem har vi tagit med:

- Alla moduler i ekonomisystemet BMS-R (grund- och huvudbok, leverantörsreskontra, fakturering/ kundreskontra, bokföringsorder, stående bokföringsorder och rapporter/listor)
- System för skanning av leverantörsfakturor, BasWare IP (håller på att införas inom förvaltning Hälso- och sjukvård)
- System för elektronisk handel med leverantörer, Marakanda Inköp
- Systemet för analys av den ekonomiska bokföringen, HAT (används inom förvaltningarna Hälso- och sjukvård samt Landstingsservice)

#### 3.1.1 Hur är Landstingets ekonomisystem inkl dess försystem uppbyggt och hur är sambanden mellan dem löst (kartläggning över ekonomisystemets informationsflöden enligt BFN R10)?

##### *Iakttagelser*

BMS-R huvudbok fungerar som nav för den ekonomiska bokföringen inom hela Landstinget Dalarna. Till BMS-R huvudbok överförs ett stort antal system olika typer av bokföring (direkt eller via leverantörs- och kundreskontra) och från BMS-R huvudbok överförs information till flera system för analys, rapportuttag och likvidhantering (post- och bankgiro). Överföringen av information både till och från BMS-R sker via integrationer/översättningar som WM-data gjort särskilt för varje system. BMS-R huvudbok uppdateras efter varje vardag (görs under natten).

WM-data har via avtal ansvaret för drift av ekonomisystemet BMS-R inklusive de olika integrationerna till och från BMS-R.

Inom BMS-R finns moduler för hantering av leverantörs- och kundfakturor. För elektronisk beställning och betalning av varor från leverantörer finns ett särskilt system (Marakanda Inköp) och för skanning av leverantörsfakturor finns ett annat system (BasWare IP). Båda dessa system integrerar sin information till BMS-R leverantörsreskontra dagligen.

Inom BMS-R är fr.o.m. 2004 hela Landstinget Dalarnas ekonomiinformation samlad inom en systemteknisk enhet (ett företag). Detta gäller både huvudboken och försystemen leverantörs- och kundreskontra. Tidigare var både huvudboken och försystemen uppdelade per förvaltning.

Till BMS-R huvudbok är kopplat en rapportgenerator för att själv skapa och få ut färdiga rapporter på både skärm och papper eller som fil för att överföra till en PC och där arbeta vidare

med informationen. Det finns även system i BMS-R för att direkt på skärmen analysera ekonomiinformationen utifrån vissa fördefinierade fält. En gång per vecka samt efter varje ”månadsbryt” kopieras informationen i BMS-R huvudbok till ett särskilt system för analys av information (HAT).

Inom förvaltningen LD Hjälpmedel används systemet SESAM som stöd för hjälpmedelsverksamheten. I detta system registreras alla leverantörsfakturer som avser hjälpmedel samt förvaltningens egna investeringar. I systemet finns en anläggningsreskontra. Konteringen för den slutliga kostnaden/ investeringen bokförs i SESAM och överförs sedan till BMS-R. Även bokföring av externa försäljningar, interna debiteringar och kapitalkostnader skapas i SESAM och överförs till BMS-R. Detta innebär att delar av Landstingets grundbokföring sker i SESAM.

Inom förvaltningen LD Fastigheter används ekonomisystemet Xor för den egna bokföringen. I detta system registreras alla förvaltningens leverantörsfakturer samt förvaltningens egna investeringar. I systemet finns en anläggningsreskontra. Inom förvaltningen finns även ett fastighetssystem som bl.a. innehåller en modul för fakturering av hyror m.m. Varje månad görs en bokföringsorder till BMS-R på saldonivå som innehåller all bokföring som hänt under månaden. Detta innebär att delar av Landstingets grundbokföring sker i Xor.

## ***Bedömning***

Vår bedömning är att BMS-R tillsammans med de kompletterande ekonomiadministrativa systemen har tillfredställande uppbyggnad och samband. Vi bedömer att flödet av information till och från BMS-R huvudbok är uppbyggt på ett tillfredställande sätt.

### **3.1.2 Hur funktionell och ändamålsenlig är denna uppbyggnad och dess samband för landstinget som organisation?**

#### ***Iakttagelser***

Administrationn av alla systemen som enligt vår definition tillhör ekonomisystemet, är sedan sommaren 2004 samordnad till en central systemgrupp inom den centrala ekonomifunktionen.

Systemet BMS-R är ett stordatorsystem som har sin grund i 80-talet. Systemet kräver välorganiserad hantering av driften vilket lösts via särskilt driftavtal med WM-data. Enligt ansvariga inom den centrala ekonomifunktionen fungerar detta bra. Detta gäller både drift av BMS-R och överföringen av information till och från BMS-R (alla integrationer).

För att förenkla och effektivisera arbete med ekonomirutinerna har det gjorts kompletteringar i form av andra system för hantering av leverantörsfakturer och analys av ekonomiinformation. I dag används dock dessa system inte inom hela landstinget – se mer om detta under nästa rubrik (3.1.3).

En modul som traditionellt ingår i ett ekonomisystem är en integrerad anläggningsreskontra. Denna modul saknas inom Landstinget Dalarna för alla förvaltningar utom LD Hjälpmedel och

LD Fastigheter som har egna anläggningsreskontror. Detta kommenteras också som en brist av vissa ekonomer i den gjorda enkäten.

Överföring av redovisningsinformation från landstingets olika verksamhetssystem bedöms av de vi intervjuat som funktionell och ändamålsenlig. Detta gäller även överföringen av information till och användningen av analysystemet HAT. (Att alla inte har tillgång till samtliga funktioner kommenteras i avsnitt 3.1.3.)

## ***Bedömning***

Med utgångspunkt från vår definition av ekonomisystemet, gör vi med grund i våra intervjuer och från svaren i enkäten, bedömningen att den strukturella uppbyggnaden är funktionell och ändamålsenlig. Det finns förssystem som hanterar/kan hantera leverantörsfakturor på ett ändamålsenligt sätt.

Det är positivt att samordna administrationen av alla delar av ekonomisystemet till en central systemgrupp inom den centrala ekonomifunktionen. Vi bedömer det vara bra utifrån både perspektivet sårbarhet och säkerhet samt att det bör stödja en positiv utveckling av system och rutiner.

Vi föreslår att Landstinget snarast bör överväga att införa en anläggningsreskontra som är integrerad med den ekonomiska redovisningen.

### **3.1.3 Används ekonomisystemet ”fullt ut” för landstingets ekonomihantering eller finns lokala system med annan teknisk plattform? Hur påverkar detta överblicken och möjligheten att tillhandahålla bra beslutsunderlag?**

#### ***Iakttagelser***

Systemet för skanning av fakturor (BasWare IP) håller på att införas inom förvaltningen Hälso- och sjukvård och beräknas enligt uppgift från systemansvarig vara helt infört under 2004. Detta är ett projekt som bedrivs inom förvaltningen Hälso- och sjukvård. Vi har inte funnit några formella beslut eller konkreta diskussioner om att införa skanning inom övriga förvaltningar.

Marakanda Inköp är ett system för elektronisk beställning och betalning av varor från leverantörer (elektronisk handel). Marakanda Inköp infördes med start våren 2001 och var klart hösten 2003. Samtliga verksamheter inom Landstinget har utbildats och har behörighet till Marakanda Inköp.

Systemen BasWare IP och Marakanda Inköp innehåller båda två, funktioner för skanning av fakturor och för elektronisk beställning och betalning (elektronisk handel). I nuläget bedömer ekonomerna inom den centrala ekonomifunktionen att BasWare IP har den mest utvecklade funktionen för skanning och att Marakanda Inköp har den mest utvecklade funktionen för elektronisk handel.

Systemet för analys av ekonominformation (HAT) finns inom förvaltningarna Hälso- och sjukvård samt Landstingsservice. Inte heller här har vi funnit några formella beslut eller konkreta diskussioner om att införa detta system inom övriga förvaltningar.

Landstinget Dalarnas bokföring överförs löpande till systemet HAT. Någon systematisk användning av HAT i syfte att presentera information för hela Landstinget förekommer enligt intervjuerna inte.

Landstingsstyrelsen efterfrågar en tätare och tydligare information om ekonomi och personal.

Inom förvaltningarna LD Hjälpmedel och LD Fastigheter finns egna ekonomisystem. Informationen från dessa system överförs till BMS-R så att där finns en samlad ekonomihantering för hela Landstinget Dalarna. Överföringen görs på lägsta nivå från LD Hjälpmedel och på salderad nivå för LD Fastigheter.

## ***Bedömning***

Systemen för skanning av fakturor (BasWare IP) och analys av ekonominformation (HAT) har/kommer att inom kort ha en mycket stor procentuell användning inom Landstinget Dalarna. Det är viktigt att landstingsledningen snarast utreder för- och nackdelar med att införa dessa system som landstingsövergripande system. Vår uppfattning är att det av administrativa och ekonomiska skäl borde finnas fördelar som talar för att införa dem som landstingsövergripande system. Om det finns andra skäl som motverkar detta kan vi inte utifrån vår granskning bedöma.

Landstinget bör noga utreda för- och nackdelar med att ha två system (BasWare IP och Marakanda) som båda klarar att elektroniskt beställa och betala varor från leverantörer (elektronisk handel) och att skanna fakturor.

Det är positivt att administrationen av alla delar i ekonomisystemet samordnas till en central systemgrupp inom den centrala ekonomifunktionen. I denna grupps arbete är det viktigt att det ingår kontinuerlig utveckling av system och rutiner samt utbildning av användare.

### **3.1.4 Hur uppfattas ekonomisystemets funktionalitet av användarna?**

#### ***Iakttagelser***

Enligt enkätsvaren är det 54 av 56 ekonomer som svarar positivt på frågan om ekonomisystemet och den information som de kan få från systemet ger ett bra stöd i det dagliga arbetet. Av våra intervjuer framgår att de som börjat använda systemet HAT för analys av ekonomin, bedömer att detta gett stora fördelar i förhållande till att enbart använda BMS-R.

Ekonomernas upplevda driftsäkerhet och svarstider vid arbete i ekonomisystemen har behandlats i enkäten. 41 % av ekonomerna svarar att driftsäkerhet och svarstider för BMS-R delvis inte eller inte är acceptabla. Av de ekonomer som kommit i kontakt med HAT-systemet är motsvarande andel 19 %. Mest kritiska till driftsäkerhet och svarstider för BMS-R är redovis-

ningsekonomerna, där 61 % säger delvis inte eller inte acceptabla. Många kommentarer handlar om avbrott i systemen.

Det är 26 ekonomer av 56 som angett att de förlorar upp till 20 min/ vecka och 5 som bedömer att de förlorar mellan 20 min och en timme/ vecka p.g.a. fel och krångel vid arbete i någon del av ekonomisystemet (samtliga ingående system). Övriga ekonomer upplever inget krångel.

Av de ekonomer som gör en bedömning av hur enkelt/svårt det är att arbeta i ekonomisystemet (BMS-R och HAT) är det 93 % som säger att det är mycket enkelt, enkelt eller ganska enkelt. De kommentarer om förbättringar som lämnas från dem som arbetar med registrering direkt i systemet gäller i flera fall praktiska sökfunktioner och bättre stöd för avstämningar i leverantörs- och kundreskontra. Rutinerna för avstämning har delvis ändrats fr.o.m. 2004 med anledning av sammanslagningen till endast ett företag för hela Landstinget Dalarna.

Flera ekonomer anger att huvudalternativet för att fånga information om ekonomin är HAT-systemet.

På frågan om det finns brister i ekonomisystemet anger några att det inom ekonomisystemet saknas en anläggningsreskontra. Tekniskt gäller detta alla förvaltningar utom LD Hjälpmedel och LD Fastigheter som har egna anläggningsreskontror.

## ***Bedömning***

Allmänt sett är användarna (användare = ekonomer) relativt nöjda med de delar av systemet som de kommer i kontakt med. Den del i systemet som fått mest negativa omdömen vid våra intervjuer är rapportuttag från BMS-R.

De driftstörningar som anges bör analyseras vidare av ansvariga.

Vi konstaterar att överföring av redovisningsinformation från landstingets olika verksamhets-system bedöms av de intervjuade som funktionell och ändamålsenlig. Detta gäller även överföringen av information till analysverktyget HAT.

### **3.1.5 Är ekonomisystemet och de olika ekonomiadministrativa tillämpningarna konstruerade för att kunna möta framtida krav?**

#### ***Iakttagelser***

Ekonomisystemet BMS-R har en säker drifthantering med en vad vi erfar enkel hantering för att ta emot och lämna ekonomiinformation. Detta grundsystem har kompletterats med systemen för skanning av fakturor (BasWare IP) och analys av ekonomiinformation (HAT). Dessutom finns sedan ett antal år ett system för elektronisk beställning och betalning av varor från leverantörer (Marakanda Inköp).

## *Bedömning*

Vi bedömer att ekonomisystemet BMS-R väl kan fortsätta att fungera som ett ”nav” och data-lager för den samlade ekonomiinformationen i Landstinget Dalarna.

För att klara framtiden bedömer vi att det är viktigt att för hela Landstinget Dalarna fullfölja de strategiska val med för och eftersystem som gjorts inom vissa förvaltningar.

### **3.1.6 Finns det inom Landstinget tydligt definierade krav på ett framtida ekonomisystem? Hur och med vem förs diskussionen om att utveckla ekonomisystemet? Ingår en dialog med användarna kring systemkrav mm i detta arbete?**

#### *Iakttagelser*

Vid våra intervjuer har vi inte funnit något formellt forum för att diskutera framtida krav på ett ekonomisystem eller någon strukturerad dialog med användarna om detta. Vissa frågor med koppling till ekonomisystemet har behandlats av kontoplanegruppen t.ex. övergången från flera till ett företag i BMS-R. Denna grupp har formellt avslutats under våren 2004 men kan enligt uppgift tänkas återupstå som samtals- och utvecklingsgrupp.

Vi har inte funnit några definierade krav på ett framtida ekonomisystem.

Våra intervjuer visar att det är otydligt när det gäller vem som har ansvar för och vem som styr utvecklingen av ekonomisystemet.

## *Bedömning*

Vi bedömer det angeläget att det finns någon typ av formellt forum där utvecklingen av landstingets ekonomisystem kan diskuteras och att det blir tydligt med roller och ansvar samt att Landstinget enas om en tydlig strategi angående utvecklingen.

Vi föreslår även att användarnas synpunkter på ett bra ekonomisystem enkelt kan framföras i någon typ av strukturerad dialog.

### **3.1.7 I vilken utsträckning är landstinget beroende av systemleverantören? Har denna kapacitet, intresse och kompetens att utveckla systemet i enlighet med landstingets önskemål?**

#### *Iakttagelser*

IBM är ägare av systemet BMS-R. Systemet används av stora organisationer i flera länder. Landstinget i Kalmar län använder samma system. De systemansvariga inom den centrala ekonomifunktionen och representant från WM-data bedömer att IBM avser att fortsätta att både ha kvar och utveckla BMS-R.

WM-data sköter driften av BMS-R. Av intervjuerna framgår att stödet från WM-data fungerar bra. Det framgår dock från flera att det i första hand är en person hos WM-data som sköter och

har full kontroll över hur systemet fungerar för Landstinget Dalarna. Flera av de intervjuade personerna framhåller att det fungerar mycket bra och enkelt när huvudpersonen hos WM-data finns på plats men att det blir betydligt osäkrare och tar längre tid när han är borta. De intervjuade tar själva upp detta som en tydlig risk. (Landstinget i Kalmar län har Tieto Enator som ansvarig för sin drift vilket visar att det finns fler som kan systemet).

Systemet för skanning (BasWare IP) ägs av företaget BasWare Corporation som är noterat på Helsingforsbörsen.

HAT-systemet (Highspeed Analysis Tool) ägs av företaget HAT Sweden. Sahlgrenska sjukhuset och Landstinget i Halland använder också HAT.

Samtliga företag är väl etablerade på marknaden och har flera större organisationer som kunder.

Någon företagsekonomisk analys och bedömning av företagen är inte gjord.

## ***Bedömning***

Vi bedömer att Landstinget Dalarna inte är beroende av någon av systemleverantörerna på ett sätt som kan anses onormalt. Alla leverantörerna till system som omfattar granskningen bedömer vi ha möjlighet att klara eventuella önskemål om utveckling från Landstinget Dalarna.

### **3.1.8 Finns erforderlig dokumentation över ekonomisystemet?**

#### ***Iakttagelser***

Det finns ett antal olika typer av dokumentation över ekonomisystemet, i form av både systemtekniska beskrivningar och rutinbeskrivningar för användare. Exempel på beskrivningar som finns är:

- Systemhandbok från leverantörerna av de olika systemen.
- Driftbeskrivning av de olika bearbetningar ("job") som körs i BMS-R.
- Beskrivning av ansvar samt de bearbetningar och rutiner som gäller för olika integrationerna som sker till och från BMS-R med tillhörande delmoduler.
- Användar-/hjälpbok för användare av systemen leverantörs- och kundreskontra, bokföringsorder och stående bokföringsorder. Enligt uppgift planeras en revidering/ uppdatering.
- I systemet HAT sker det löpande dokumentation av hur de olika strukturerna byggs upp för respektive "informationsmängd".
- Det finns en grund till dokumenthanteringsplan där ekonomisystemets olika typer av "handlingar" (BMS-R med tillhörande delmoduler) finns beskrivna och bedömda utifrån hur länge de ska sparas innan de gallras. Förutsättningarna för ansvaret av beskrivningen har delvis ändrats fr.o.m. 2004 efter ändringen till att all ekonomiinformation nu finns i endast ett "företag" i systemet. T.o.m. 2003 var varje förvaltning ansvarig för "sin egen" ekonomiinformation.

- För systemet SESAM som används av LD-hjälpmiddel, finns en omfattande dokumentation som även innefattar en dokumenthanteringsplan som utarbetats i samarbete med Landstingets arkivfunktion.

Väsentlig dokumentation som är under utarbetande eller uppges saknas är:

- Teknisk beskrivning av hur översättning sker vid de olika integrationerna till och från BMS-R inkl. dess delmoduler, är beställd från WM-data som har driftansvaret för detta.
- Dokumentation över bokföringssystemets organisation, uppbyggnad och bearbetningar enligt kraven i den kommunala redovisningslagen § 2:1 och 2:7 saknas.

## ***Bedömning***

Vår bedömning är att merparten av väsentlig dokumentation finns.

Vi bedömer det otillfredsställande att det saknas en dokumentation över bokföringssystemets organisation, uppbyggnad och bearbetningar enligt kraven i den kommunala redovisningslagen § 2:1 och 2:7. Det är viktigt att Landstinget Dalarna snarast påbörjar ett arbete med att upprätta en dokumentation lagstiftningens krav.

Vi bedömer att den dokumenthanteringsplan som finns inom den centrala ekonomifunktionen, inte uppfyller arkivlagens och den kommunala redovisningslagens krav. Anledningen är att det i dag saknas en mängd ”handlingar” i förteckningen över hur länge olika handlingar ska bevaras innan de kan gallras. Vi förslår därför att dokumenthanteringsplanen inom den centrala ekonomifunktionen uppdateras och kompletteras med uppgift om gallringstider för alla de handlingar som finns i och kring de system som den nya centrala systemgruppen ansvarar för. Det kan vara lämpligt att använda dokumenthanteringsplanen inom LD-hjälpmiddel som mall då den är upprättad i samråd med arkivfunktionen inom Landstinget Dalarna.

## **3.2 Landstingets nya kodplan**

Syftet med denna del av temagranskningen är att analysera om den nya kodplanen som började tillämpas fr.o.m. räkenskapsåret 2004 är anpassad efter brukarnas krav och ledningens behov av information för styrning. I granskningen ingår också att studera införandeprocessen av den nya kodplanen för att se vilka erfarenheter som går att dra från denna.

### **3.2.1 Hur såg processen i samband med införandet av den nya kodplanen ut?**

#### ***Iakttagelser***

Utvecklingen av den nya kodplanen har den s.k. kontoplanegruppen svarat för. Kontoplanegruppen blev en fortsättning av den grupp som tidigare hade formerats för att initiera och genomföra anpassningar av IT-stöd för ekonomiadministration med anledning av det då förestående millennieskiftet. Utvecklingsarbetet med den nya kodplanen startades våren 2002. Den nya kodplanen började tillämpas fr.o.m. redovisningsåret 2004. Gruppen bestod av represen-

tanter från förvaltningarna i form av centralt placerade ekonomer. Som projektledare fungerade två ekonomer från landstingets centrala ekonomifunktion. Uppdragsbeskrivning för projektet finns inte dokumenterad där exempelvis syfte, tidplan och aktiviteter tydligt framgår. Initialt var det också enligt våra intervjuer otydligt vem eller vilka som hade ansvaret som projektledare. Detta blev dock senare klarlagt.

Utgångspunkten för kontoplanegruppen var att anpassa landstingets externa redovisning och rapportering till landstingsstandard, d.v.s. L-BAS 2003. Under arbetet gjordes också en mindre översyn och förändring av internredovisningens koder som inte berörs av L-BAS. Detta skedde enligt våra intervjuer med företrädare från hälso- och sjukvården, på initiativ av deras representanter i gruppen. Efter genomfört arbete har utbildning skett inom förvaltningarna. Utbildningen har grundats på ett utbildningsmaterial som utarbetats av kontoplanegruppen. Genomförandet av utbildningen har respektive förvaltning svarat för.

Kontoplanegruppen har dokumenterat resultatet av sitt arbete i PM, ”Rapport från arbetsgruppen för införande av ny kodplan”, 2004-04-26.

## ***Bedömning***

Kontoplanegruppens uppdrag var förhållandevis begränsat, d.v.s. att anpassa landstingets externa redovisning till landstingsstandard. Vårt intryck är att projektet var relativt löst strukturerat, främst genom avsaknad av en tydlig och dokumenterad uppdragsbeskrivning och projektplan.

### **3.2.2 Vilka krav har initialt ställts på kodplanen och möjligheterna till rapportuttag? Har det formulerats någon målsättning för införandet av den nya kodplanen?**

#### ***Iakttagelser***

Utgångspunkt och därmed målet för arbetet med kodplanen var som tidigare nämndes att anpassa Landstinget Dalarnas externredovisning till landstingsstandard enligt L-BAS 2003. Det viktigaste argumentet för anpassningen var att förbättra och underlätta lämnande av statistikuppgifter till externa intressenter, främst Landstingsförbundet. Central ekonomifunktion hade enligt våra intervjuer inte uppfattat att det funnits några krav på att göra en större översyn av kodplanen och dess möjligheter till en ändamålsenlig informationsförsörjning, internt för landsting- och förvaltningsledning samt verksamhetsansvariga. Ambitionsnivån beträffande utveckling av den ekonomiska informationen i form av rapporter har hittills också, enligt central ekonomifunktion, varit relativt låg.

Den översyn av övriga delar av landstingets kodplan som inte omfattas av L-BAS 2003 som ändå gjordes av kontoplanegruppen initierades under projektets gång. Denna del av översynen ingick således inte i den ursprungliga ambitionen utan tillkom enligt våra intervjuer på initiativ från förvaltningarna.

## *Bedömning*

Kravet och därmed målet att anpassa landstingets kodplan till L-BAS 2003 för att underlätta och förbättra förutsättningarna för att leverera statistik bedömer vi ha varit tydligt uttalad. Under projektet framfördes som tidigare nämndes också krav på att en översyn också skulle göras av andra delar av kodplanen. Någon dokumenterad projektplan har dock inte funnits som tydligt beskrivit syfte och mål med projektet.

### **3.2.3 Medger kodplanens uppbyggnad ett uttag av flerdimensionella rapporter och används de möjligheter som ges?**

#### *Iakttagelser*

Utgångspunkt för kodplanen är att den ska tillämpas i system som medger flerdimensionell redovisning. Enligt våra intervjuer med förvaltningarnas centralt placerade ekonomer anser dessa att kodplanen ger möjlighet till uttag av flerdimensionella rapporter. Detta underlättas dessutom väsentligt om analysverktyget HAT används. Några anser också att HAT är en förutsättning för att kunna nyttja kodplanen effektivt. Enligt ekonomer på central ekonomifunktion har inte några signaler framförts som indikerar på några problem att tillämpa kodplanens möjligheter.

De iakttagelser som redovisas under avsnitt 3.2.5 är också relevanta för vår bedömning av denna revisionsfråga.

## *Bedömning*

Vår bedömning är att kodplanen medger uttag av flerdimensionella rapporter. Mot bakgrund av våra iakttagelser under avsnitt 3.2.5 gör vi bedömningen att också möjligheterna till uttag av rapporter också används.

### **3.2.4 Är kodplanens uppbyggnad anpassad efter en organisation av landstingets storlek och komplexitet?**

#### *Iakttagelser*

Landstinget har nu anpassat sin externa redovisning till landstingsstandard, L-BAS 2003. En mindre utveckling har också gjorts av kodplanen avseende de delar som främst används för den interna styrningen och rapportering. Det har inte framförts några tydliga signaler till central ekonomifunktion om att det skulle föreligga några problem eller begränsningar i samband med tillämpning av kodplanen. Begränsningarna skulle i så fall röra sig om problem att ta fram rapporter avseende önskad ekonomisk information. Detta verifieras vid våra intervjuer med förvaltningarnas centralt placerade ekonomer som anser att kodplanen i huvudsak är ändamålsenlig. Kritik rörande del av kodplanen framförs dock från Hälso- och sjukvårdsförvaltningen som anser att en av koddelarna (konto) borde ha innehållit ytterligare en position. Nu måste ytterligare en koddel användas för att tillgodose önskad specifikation av begreppet konto, vilket skapar visst merarbete. Man frågar sig varför denna begränsning gjordes. Vi har inte

fått full klarhet i om och hur kravet framfördes i kontoplanegruppen och i sådana fall vilka överväganden som ligger bakom den nu upplevda begränsningen.

De iakttagelser som redovisas under avsnitt 3.2.5 är också relevanta för vår bedömning av denna revisionsfråga.

## ***Bedömning***

Vår samlade bedömning är att kodplanens uppbyggnad är anpassad efter en organisation av landstingets storlek och komplexitet och den är därmed, i huvudsak ändamålsenlig. De iakttagelser vi redovisat under avsnitt 3.3.5 har också legat till grund för vår bedömning. Vi har noterat kritiken rörande begränsningarna i en av koddelarna. Vi konstaterar dock att önskat behov av information trots allt kan tillgodoses men att begränsningen upplevs som störande. Vår uppfattning är att Hälso- och sjukvårdsförvaltningens önskemål enkelt borde ha kunnat tillgodoses om en konstruktiv dialog om önskemålet hade förts i kontoplanegruppen.

### **3.2.5 Är rapportsystemet utvecklat för att kunna ge ledningen relevant ledningsinformation? Tas relevanta rapporter fram och används dessa?**

#### ***Iakttagelser***

Enligt vår enkät bedömer en stor majoritet (96 %, 27 av 28 st.) av ekonomerna (ekonomer på central ekonomifunktion, centrala förvaltningsekonomer och verksamhetsekonomer) att verksamhetsansvariga får en mycket bra eller bra information för att ha kontroll på ekonomin inom sitt ansvarsområde. Ekonomernas bedömning bekräftas till stor del av ledare och verksamhetsansvariga själva. Nästan 80 % (78 av 101 st.) av bedömer att den information som de får är mycket bra eller bra i syfte att ha kontroll på ekonomin inom sina respektive ansvarsområden. Verksamhetsansvariga anser också att budgeten helt eller delvis är strukturerad på ett relevant sätt och ger därmed goda förutsättningar för styrning och uppföljning av verksamheten (88 %). Flera av de verksamhetsansvariga anger att de får ett bra och kompetent stöd från ”sina” ekonomer med tolkning av ekonomisk information. I kommentarerna anges som orsak till eventuella informationsproblem oftare sådana faktorer som inte kan hänföras till kodplanen. Det kan handla om att budgeten är sent inrapporterad, försenade rapporter och osäkerhet rörande investeringsbudgeten. Av ekonomerna själva svarar 73 % att ekonomisystemet och den information som de kan få från systemet ger ett bra stöd i det dagliga arbetet. 24 % svarar delvis på frågan. Endast 3 % (1 av 33 st.) svarar nej på denna fråga.

Vid våra intervjuer med landstingsråd och oppositionsråd framkom att flera önskade en tätare ekonomisk rapportering. Några önskade dessutom en komplettering av den redovisning som erhålls med lämpliga nyckeltal för att enkelt, bl.a. kunna följa utvecklingen över tiden.

## ***Bedömning***

Vår bedömning är att rapportsystemet är strukturerat på ett relevant sätt i förhållande till hur ansvar och befogenheter är fördelat inom landstinget. De problem som ändå lyftas fram i vår

enkät och i våra intervjuer handlar om andra faktorer än utformningen av landstingets rapport-system.

### **3.2.6 Hur har processen att införa den nya kodplanen fungerat, vilken delaktighet av användare och ledning har efterstävats och vilken delaktighet har uppnåtts?**

#### ***Iakttagelser***

I samband med införandet av den nya kodplanen har utbildning varit en viktig aktivitet. Förändringen av kodplanen har som tidigare nämnts varit relativt begränsad. Av detta skäl har inte processen för införande varit särskilt omfattande. Ett utbildningsmaterial har utarbetats som också utgör en ”handbok”. Förvaltningarna har själva ansvarat för genomförandet av utbildningen. Utbildningen har i första hand riktats till ekonomerna. I samband med vår granskning hade inte tillräckligt erfarenhet vunnits för att kunna bedöma om utbildningsaktiviteterna varit ändamålsenliga.

#### ***Bedömning***

Vår bedömning är att utbildningsmaterialet som utarbetats håller en hög kvalitet samt att relevant utbildning till berörda har genomförts.

### **3.2.7 Finns erforderlig kompetens i organisationen (på alla nivåer) att dra nytta av de möjligheter som kodplanen ger?**

#### ***Iakttagelser***

Enligt vår enkät anser sig en mycket stor majoritet av ekonomerna inom landstinget (79 %) att de har eller åtminstone delvis har tillräcklig kompetens för att nyttja ekonomisystemet och andra analysverktyg i syfte att få fram ekonomisk information. Kategorin, redovisningsekonomer anser sig i mindre grad än övriga ha tillräcklig kompetens (60 %). Samtliga ekonomer på landstingets centrala ekonomifunktion bedömer att kompetensen är tillräckligt hög hos förvaltningarnas ekonomichefer och verksamhetsekonomer. Förvaltningarnas ekonomichefer har samma omdöme rörande verksamhetsekonomerna. En mycket stor majoritet av ekonomerna (80 %) anser vidare att verksamhetsansvariga och ledare har tillräcklig kunskap för att tolka den ekonomiska information de erhåller.

En stor majoritet av ledare och verksamhetschefer (88 %) anser sig också ha eller åtminstone delvis ha tillräcklig kompetens för att tolka den information de får rörande ekonomi. De anser också att de får ett tillräckligt och kompetent stöd i ekonomiska frågor (91 %).

I våra intervjuer bekräftas resultatet i enkäten. Verksamhetsansvariga framhåller ofta ekonomikompetensen inom förvaltningarna. Ekonomerna förfaller också, generellt vara tillfredställda med ekonomikompetensen hos verksamhetsansvariga.

### Bedömning

Vår bedömning är att det finns erforderlig kompetens i organisationen (på alla nivåer) att dra nytta av de möjligheter som kodplanen ger. Vår uppfattning är också att den allmänna ekonomikompetensen inom landstingets förvaltningar förefaller vara hög. Vi uppfattar också att det i verksamheten finns ett stort engagemang och intresse för ekonomifrågor. Detta gäller inte minst ledare och verksamhetsansvariga.

### 3.3 Landstingets investeringsprocess

Investeringarna i Landstinget Dalarna budgeterades 2003 till 181,2 Mkr och 145,9 Mkr förbrukades som investeringar under verksamhetsåret. 99,7 Mkr av investeringarna utgjordes av utrustningsinvesteringar och 46,2 Mkr av olika fastighetsprojekt. I nedanstående tabell ges mer detaljerad information avseende investeringarna och avskrivningar:

Investeringstyp	Utfall 2002	Utfall 2003	Budget 2003	Budget 2004
Utrustningsinvesteringar				
- Hälso- och sjukvård	51 389	53 769	55 00	65 000
- Tandvårdsnämnden	6 147	4 632	6 000	6 000
- Landstingsservice	147	250	2 500	2 500
- LD Hjälpmedel	23 097	23 418	20 000	20 000
- IT-enheten	13 909	10 420	16 200	14 000
- Konst	800	1 305	1 300	1 300
- Utbildning	6 226	4 964	5 000	5 000
- Övrigt	328	954	1 400	1 400
<b>S:a Utrustningsinvest:</b>	<b>102 043</b>	<b>99 712</b>	<b>107 400</b>	<b>115 200</b>
<b>Fastighetsinvesteringar</b>	<b>68 026</b>	<b>46 271</b>	<b>73 800</b>	<b>65 700</b>
<b>Totala Investeringar</b>	<b>170 069</b>	<b>145 983</b>	<b>181 200</b>	<b>180 900</b>
<b>Avskrivningar</b>	<b>-155 000</b>	<b>-156 000</b>	<b>-150 000</b>	<b>-150 000</b>

Investeringar medför framtida kostnader genom avskrivningar och kapitalkostnader. 2003 skrevs 156 Mkr av på de materiella anläggningstillgångarna som således minskade i värde med ca 10 Mkr (nyinvesteringar – avskrivningar). Det innebär att de investeringar som genomfördes var självfinansierade och inte belastade landstinget med ytterligare kapitalanskaffning. 2002 var förhållandet det motsatta då ca 15 Mkr fick tas i anspråk från kapitalet för att finansiera investeringarna. För budget 2004 ligger det över 30 Mkr i investeringsutgifter utöver avskrivningarna.

Fram till 2004 har Landstinget Dalarna tillämpat ett internlånesystem för investeringar där de olika nämnderna upprättat interna låneförbindelser utifrån investeringens ekonomiska livslängd. Internlånen har således huvudsakligen motsvarats av amorteringar som speglar avskrivningar och räntekostnad på kvarvarande skuld motsvarande investeringens restvärde. Denna hantering ska till vissa delar avslutas under 2004.

Investeringar kan göras för en rad olika motiv t ex:

- utbytesinvesteringar (gammal avskriven utrustning ersätts med ny likartad utrustning), reinvestering
- nyinvesteringar i ny eller utökad verksamhet
- effektivitetsinvesteringar gammal utrustning eller alternativa resurser byts ut för att ge högre effektivitet vilket betyder att mer kan produceras till samma - eller lägre kostnad.
- kvalitetshöjande investeringar som ger t ex bättre servicegrad eller kvalitet med eller utan påverkan av effektiviteten

Eftersom investeringar medför framtida kostnadsbelastningar är det mycket viktigt att klargöra ekonomiska och verksamhetsmässiga konsekvenser av de olika enskilda investeringsbeslut som tas. Detta är speciellt viktigt i större organisationer där olika verksamhetsenheter är inblandade i gemensamma investeringsprojekt eller delar på gemensamma resurser.

Att utforma och utnyttja olika verktyg för investeringskalkylering och uppföljning är en framgångsfaktor för att nå kostnadseffektivitet tillsammans med utformandet av strategiska investeringsplaner över tiden. Det sistnämnda för att undvika så kallade förgävesinvesteringar som belastar organisationen utan framtida nyttoeffekt. Den strategiska planeringen måste givetvis utformas på en hög politisk nivå i organisationen.

De största enskilda investeringsutgifterna ligger inom Hälso- och sjukvårdens (HoS) utrustningar men är ibland också sammankopplade med fastighetsinvesteringar genom lokalomställningar i samband med utrustningsanpassningar eller ändrad verksamhetsinriktning.

### 3.3.1 Grundläggande regelverk

När det gäller redovisningen av investeringar i materiella anläggningstillgångar finns de grundläggande reglerna samlade i den kommunala redovisningslagen (1997:614), i den fortsatta framställningen förkortad till KRL. Dessutom finns en rad rekommendationer utfärdade genom t ex Rådet för kommunal redovisning (RKR).

Dessa grundläggande regler och rekommendationer utgör basen för redovisningen som ska utföras enligt god redovisningssed. I de fall redovisningskyldiga inte hittar vägledning i specifika redovisningsfrågor i ovanstående dokument måste information och bedömningar inhämtas från andra närstående redovisningsregler och praxis t ex Årsredovisningslagen, Redovisningsrådets rekommendationer etc.

I huvudsak rör reglerna och praxis följande frågor:

1. Vad skiljer en investering från löpande driftskostnader
2. Vilka beloppsgränser och bedömda ekonomiska livslängder på investeringarna ska tillämpas
3. Hur värderas materiella anläggningstillgångar vid periodbokslut (upp- och nedskrivningar)
4. När ska avskrivningar börja tillämpas och vilken avskrivningsmetod ska användas

I huvudsak följer lagstiftning och praxis samma regler oavsett civilrättslig status på organisationerna. Däremot skiljer sig tillämpningarna något åt beroende på branschtillhörighet och skattestatus. I kommunala organisationer tillkommer också problematiken avseende den politiskt beslutade budgetens påverkan över redovisningen.

Vi kan sammanfatta de regler och den praxis som gäller för kommuner och landsting enligt följande förenklade utgångspunkter avseende materiella anläggningstillgångar:

- En investering skiljer sig från löpande driftskostnader genom att anskaffningen tillför organisationen ett betydande värde under mer än tre år. Anskaffningen ska således kosta mer än 20.000 Kr (uttalande från RKR) och ge ett nyttovärde under minst tre år. Bägge förutsättningarna måste vara uppfyllda för att anskaffningen ska kunna klassas som investering.

När det gäller investeringar i befintliga fastigheter krävs att anskaffningen medför någon form av standardhöjning jämfört med utbytta detaljer eller en anpassning till ny verksamhetsinriktning etc. Det förekommer en rätt omfattande regeldiskussion i branschen som främst uppkommit genom skattemyndighetens olika tolkningar för skattskyldig verksamhet. Dessa tolkningar kan inte okritiskt appliceras på en icke skattskyldig verksamhet som t ex landstingets. I skattepraxis används t ex ”det utökade reparationsbegreppet” som en möjlighet att genomföra relativt omfattande verksamhetsanpassningar utan att aktivera utgifterna (aktivering innebär att en eller flera utgiftsposter läggs samman som en investering).

Det innebär naturligtvis stora svårigheter att skilja mellan standardförbättringar (investering) och reparations- underhållskostnader (löpande kostnader). Enligt praxis ska således åtgärder som syftar till att vidmakthålla en anläggnings tekniska och funktionella status bokföras som kostnad. I ombyggnadsprojekt är det därför vanligt att göra fördelningar mellan investeringar och löpande underhållskostnader efter olika metoder.

- Oavsett hur en anskaffning finansieras så kan den redovisningsmässigt klassificeras som en investering om ovanstående villkor är uppfyllda. Det innebär att utgifter som ursprungligen tagits inom driftbudgeten, där löpande kostnader och intäkter budgeterats, faktiskt kan klassificeras som en investering i redovisningen.

- I lagstiftningen för rörelsedrivande och vinstgenererande bolag förutsätts en investering som genererar en anläggningstillgång löpande ge avkastning – d v s vinstskapande verksamhet. Om anläggningstillgången inte ger detta värde under dess återstående livstid måste en nedskrivning av värdet genomföras utöver avskrivningsplanen för att nå ett relevant värde. I offentlig verksamhet, där inte vinstintresset är målet, är det snarare anläggningstillgångens nyttovärde som måste bedömas d v s nyttovärdet av hur anläggningstillgången används för den bedrivna verksamheten.
- Avskrivningstiden ska bedömas från anläggningstillgångens ekonomiska livslängd. I regel används här de av Landstings- och Kommunförbundet utgivna rekommendationerna för olika verksamhetsanläggningar. Normalt sätt används också en rak avskrivningsplan med samma avskrivningsbelopp över livslängden. Anskaffningsvärdet divideras helt enkelt med den ekonomiska livslängden för att få fram de årliga avskrivningsbeloppen. Det finns dock inga hinder mot att använda degressiva eller progressiva avskrivningsplaner om de bedöms ge en mer rättvisande bild över anläggningstillgångens värdeförändring för verksamheten.
- Anskaffningsvärdet beräknas i regel exklusive investeringsbidrag mm som kan identifieras direkt till anskaffningen. I anskaffningen kan också t ex lånekostnader ingå om de har ett direkt samband med anskaffningsutgiften t ex kreditivränta under byggnation. I större investeringsprojekt kan omställningar av lokaler och olika installationer mm ingå om de är nödvändiga för anläggningstillgångens funktion.
- Avskrivningen påbörjas den dag då anläggningen tas i bruk. Normalt sett för fastigheter är det när inflyttning skett samt för maskiner och installationer när de kan börja användas för driftsverksamhet. Praktiskt brukar detta innebära att månaden efter drifttagning finns anläggningstillgången upplagd i anläggningsregistret med avskrivningstider etc inlagda och avskrivningarna rullande med månatliga belopp enligt avskrivningsplanen.
- De materiella tillgångarna klassificeras enligt den Kommunala redovisningslagen i balansräkningen som:
  - Mark, byggnader och tekniska anläggningar
  - Maskiner och inventarier
  - Övriga materiella anläggningstillgångar

I tilläggsupplysningarna bör en finare fördelning användas t ex för olika fastighetstyper och tekniska anläggningar med uppgift om anskaffningsvärden, årets nyanskaffningar, eventuella utrangeringar, nedskrivningar, periodens avskrivning, ackumulerade avskrivningar och bokfört värde.

### 3.3.2 Hur ser beslutsprocessen ut avseende investeringsprojekt på olika nivåer i organisationen?

#### *Iakttagelser*

Investeringsprocessen i Landstinget Dalarna är relativt oenhetlig. I huvudsak börjar processen praktiskt med att Landstingsfullmäktige i samband med budget bestämmer ramar för investeringar inom de olika verksamhetsområdena (nämndernas rambudgetar). Dessa ramar tas fram av landstingsledningen utifrån de behov som rapporteras från respektive nämnd. Någon enhetlig framställan avseende dessa behov görs inte formellt sett. Som vi senare konstaterar i denna PM har de olika nämnderna olika system för att fastställa behov och följa upp sina investeringar.

I de flesta nämnder finns sedan olika former av prioriteringsprocesser framtagna för att fördela investeringsramarna mellan olika enskilda objekt.

På central nivå förs av tradition investeringsprocessen också parallellt av en intern låneprocess där nämnderna lyfter internlån från landstingets finansfunktion allt efter investeringarnas utförande. Interna låneförbindelser upprättas med olika ränteuppgörelser (fastighetsinvesteringar har en något trögrörligare räntefot än utrustningsinvesteringar) och amorteringstider som kopplas till investeringens ekonomiska livslängd. Internt inom landstinget belastas således respektive verksamhet med avskrivningar (som kan kopplas till amortering) och ränta på kvarvarande lån (bokförda värden) avseende de materiella anläggningstillgångarna. Noterbart är dock att detta bara gäller de interna låneförbindelserna. LD Hjälpmedel (LDH) och LD Fastigheter (LFD) t ex har egna ekonomisystem med tillhörande anläggningsregister som är kopplade till det gemensamma ekonomisystemet. Dessa verksamheter har således inte samma koppling till lånefinansieringen när det gäller kapitalkostnaden. När det gäller investeringar i byggnader så belastas egentligen verksamheterna, som är hyresgäster, indirekt via internhyressystemet av investeringarnas kostnader.

Noterbart är att Landstinget inte för något gemensamt anläggningsregister. De olika verksamheterna har dock i olika former register över anläggningarna som upprättats huvudsakligen med andra syften än för att möjliggöra ekonomisk uppföljning. På central nivå, hos Landstingskansliet, finns de interna lånen förtecknade men de behöver inte motsvaras av faktiska anskaffningar hos respektive verksamhet.

Från och med 2004 har dessa regler ändrats så att de interna lånen ska motsvaras av faktiskt utnyttjat investeringsutrymme hos respektive enhet. Den relativt tunga administrationen av lånen kan komma att underlättas något genom stående ränteutgifter på budgeterade belopp inför slutavräkning.

Även inom landstingsstyrelsens (LS) investeringsområden finns olika regelsystem kopplade till de specifika investeringarna. Ett exempel är de omfattande IT-investeringarna t ex avseende de gemensamma journalsystemen där frågan uppkommit huruvida verksamheternas infö-

rande av dessa system påverkar deras egna investeringsramar. Frågan är ännu inte riktigt klargjord även om det finns dokument som tydligt visar detta förhållande.

I nedanstående sammanställningar redovisas respektive nämnds olika regler avseende investeringsverksamheten. Under 2004 omorganiseras Hälso- och Sjukvården (HoS) till att sammanföras med LS. Det innebär att Hälso- och sjukvårdsnämndens ansvar och beslut överförs till LS. I nedanstående sammanställningar har vi dels försökt redogöra för tidigare rutiner och dels på kommande förändringar.

### **3.3.3 Vilka regler finns framtagna för investeringsprocessen på olika nivåer i organisationen och hur tillämpas de?**

#### ***Iakttagelser***

Som vi tidigare konstaterat finns ingen centralt utformad detaljreglering för investeringsprocessen inom landstingets organisation. Däremot förekommer mer eller mindre formaliserade rutiner per verksamhetsnämnd. Inom granskningens ramar har ett antal enskilda investeringar följts upp och prövats utifrån de regelsystem som formellt anses gälla. Resultatet av dessa kartläggningar och prövningar redovisas här nedan:

#### **Lanstingsfastigheter**

Landstingsfastigheter är den del av organisationen som har de mest tydliga och formaliserade reglerna avseende investeringsprocessen. Här är ju också förutsättningarna något annorlunda än för de övriga verksamheterna. Landstingsfastigheter (LFD) gör investeringar genom att behov uppstår hos hyresgästen som också i slutändan får bära kostnaden för investeringarna genom internhyressystemet. I dokumentet "Byggprocessen" finns tydliga spelregler och stabila grunder för processens olika delar. Dokumentet är under revidering mest på grund av omorganisationen inom landstinget. Ett annat särdrag är att investeringarna främst berör fastigheter med den problematik som det medför gällande gränsdragningar till underhåll och reparationer.

I huvudsak bygger processen på att investeringar under 100 prisbasbelopp, men inom den givna ramen från Landstingsfullmäktige, kan bestämmas mellan de olika verksamhetsstyrelserna och LFD:s styrelse. Överenskommelserna förhandlas fram och en ny hyra fastställs. I investeringsramen för 2004 utgörs denna typ av investeringar hela 42 Mkr fördelade mellan de olika områdena. Processen verkställs genom att verksamhetsstyrelserna tillsammans med LFD upprättar olika planer som godkänns i respektive styrelse tillsammans med hyreskontrakten. LFD erhåller internlån från landstingets finansförvaltning genom de grundläggande volymbesluten från landstingsfullmäktige.

För investeringar överstigande 100 basbelopp måste respektive verksamhetsstyrelse ta upp förslaget till landstingsstyrelsen för beredning till den av landstingsfullmäktige beslutade budgeten. Varje projekt särredovisas således i landstingets budget om de överstiger 100 basbelopp. Som underlag för detta budgetäskande anges bl a VBL (verksamhetsbeskrivning för lokalförändring) från respektive verksamhetsstyrelse samt olika förslagsskrivelser med kalkyler.

Kostnaderna för idéstadiet (VBL mm) står respektive verksamhet för (om projektet ej slutförs) tillsammans med utrustning och inventarier medan kostnader för förslagshandlingar, projektering och byggande ligger under LFD:s ansvarsområde.

## **Bedömning**

I ”Byggprocessdokumentet” anges definitioner och processtegen samt olika kvalitetskrav mycket tydligt. LFD har ett övergripande ansvar för att se till koncernnyttan avseende fastighetsförvaltning och kostnadsbilderna.

I föreliggande granskning har fem byggprojekt av varierande storleksordning kontrollerats utifrån det ovan sammanfattade regelverket. I huvudsak kan vi konstatera att regelverket följts. De frågeställningar som diskuterats avseende dessa projekt har mer att göra med allmänna regler som avgränsning mellan investering och underhåll, skattelagstiftning, moms etc.

Inom LFD används ett från landstinget fristående ekonomisystem (XOR) med tillhörande anläggningsregister. Dessutom finns sedvanliga hyressystem för felanmälan och uppföljning vilket medför att anläggningstillgångarna är väl dokumenterade ur ekonomisk aspekt vilket också framgår av årsredovisningen för förvaltning och aktiebolag. Anläggningsregistret har utformats så att komponentavskrivning ska vara möjlig att göra. Varierande avskrivningstider används för komponenterna och regelbundna omvärderingar av värdena genomförs enligt uppgift från företagsledningen. Byggnader och mark samt tekniska anläggningar utgör över 71 % av landstingets totala materiella anläggningstillgångar.

På hemsidan kan för övrigt pågående investeringsprojekt följas med uppdaterad projektstatus.

Den uppdelning av LFD som finns dels i förvaltningsform som ägare av fastigheterna och beställare samt det aktiebolag som utför själva uppdragen kan inte heller sägas utgöra något problem i sammanhanget annat än möjligen ur ett upphandlingsperspektiv. Det är ju förvaltningen som äger och beslutar i lokalfrågorna för koncernen som helhet.

## **Hälso- och sjukvård (HoS) samt Landstingsstyrelsen**

### ***Iakttagelser***

Hälso- och sjukvårdens driftsnämnd har lagts ned och överflyttats till landstingsstyrelsen vilket medfört en rad omställningar under 2003-04. När det gäller investeringsverksamheten finns ett mått av osäkerhet inom delar av organisationen vilka regler som egentligen gäller.

Tidigare år har nämndens tjänstemannaledning i olika omfattning sammanställt prioriteringslistor med investeringsprojekt inom den fastställda budgetramen som också utgjort underlag för internlån från finansförvaltningen. I början av september 2003 utgick en beskrivning av investeringsprocessen från ekonomistaben inom Hälso- och sjukvården som skrevs under av landstingsdirektören. I brevet anges dels övergripande regelverk samt också en blankett där respektive enhetschef ska utforma en femårsplan avseende investeringsprojekt med en priorite-

ringsordning. Speciella regler gäller avseende IT-investeringar och de patientadministrativa system som införs löpande. En viss oklarhet har därvid framkommit hos de olika enhetscheferna om dessa investeringar påverkar det totala investeringsutrymmet hos enheterna eller om de behandlas utanför enheternas investeringsnivåer.

Enligt dokumentet är tanken att de femåriga investeringsplanerna ska prioriteras inom respektive enhet i en hierarkisk ordning för att sammanställas av ekonomistaben och beslutas av landstingsstyrelsen i december. Enligt dokumentet ska också uppföljningar genomföras löpande för att kunna göra omprioriteringar under verksamhetsåret 2004.

Vid granskningstidpunkten i augusti 2004 fanns ännu inte någon prioriteringslista fastställd av styrelsen för innevarande år och inlämnandet av material upplevdes som mycket otillfredsställande av ekonomistaben. Dokumentet hade således inte efterlevts/följts upp i tillräcklig omfattning.

I dokumentet fastslås också att internlånen tecknas av respektive förvaltning vilket ska upphöra och ersättas med en förenklad hantering beskriven här ovan.

## ***Bedömning***

I praktiken så sköts dock hanteringen ungefär som tidigare. Redovisningsenheten samlar upp och kopierar alla utgifter som belastat investeringskonton i huvudboken. Dessa summor dokumenteras i ett omfattande sidoordnat system – ett slags anläggningsregister eller projektre-dovisning. Avskrivningstiderna styrs av befintliga internlånetider (3-, 5-, 10 år). Förseningen med dessa uppgifter och investeringsplanen medför att upphandlingsenheten kommer att få ett ojämnt flöde av investeringsuppdrag till slutet av året. I dagsläget finns inte heller någon direkt koppling avseende internlån och faktiska investeringsutgifter. I vissa fall har internlån upptagits utan att investeringar genomförts. Man kan säga att investeringsprocessen kommit ur fas. Mer tid läggs på att prioritera och fördela mellan verksamheterna inom redan fastlagt investeringsutrymme. Denna process borde i stället vara utgångspunkten för att fastställa slutligt investeringsutrymme och möjliggöra start av investeringarna direkt efter beslut från Landstingsfullmäktige.

Under 2004 har en arbetsgrupp avseende investeringsprocessen med representanter från olika delar av organisationen utarbetat ett mer detaljerat förslag avseende processen och dess förutsättningar. I denna processbeskrivning anges att varje investering ska omfattas av en behovsanalys där såväl ekonomiska som verksamhetsmässiga konsekvenser ska analyseras. Tanken är här att ledningen har genomfört de prioriteringar som krävs för att landstingsfullmäktige ska kunna fatta ett väl underbyggt beslut i samband med budgeten i november inklusive investeringsramar. I december ska sedan landstingsdirektören fastställa den framarbetade investeringsplanen för att upphandlingarna ska kunna påbörjas.

I dokumenten framgår inga regler avseende uppföljning av investeringsprocessen eller hur investeringar som löper över flera år ska behandlas. Inget nämns heller om hur beviljade investeringar som inte utnyttjas under ett verksamhetsår kan få föras över till nästkommande år

utan ett nytt investeringsbeslut. Även därvidlag har viss tveksamhet redan uppstått hos de olika enheterna som i vissa fall menat att ett beviljat investeringsutrymme från tidigare år kan användas senare. Ett sådant synsätt kan naturligtvis skapa finansieringsproblem speciellt i kombination med de brister som finns avseende internlånen.

Även när det gäller de centrala IT-investeringarna avseende gemensamma patientadministrativa system råder, som vi redan påpekat, viss osäkerhet avseende hur de ska påverka respektive enhets investeringsutrymme. Investeringarna i utveckling och arbetsplatsutbyggnad påförs enheterna med fasta utgifter per användarplats. Interna och externa utvecklingskostnader från IT-enheten tas upp som investeringsutgift hos respektive enhet och avskrivs därmed i externredovisning. I dessa belopp ingår lönekostnader från IT-enheten, externa konsulter, resekostnad, telefon, diverse material etc.

I olika dokument från ekonomistaben anges t ex att investeringen i det patientadministrativa systemet Melior 1998 hade beräknats till sammantaget 60 Mkr som skulle finansieras separat och inte blandas samman med basenheterens egna investeringsramar. Sedermera kom dock investeringen att ingå i det totala investeringsutrymmet för verksamheterna eftersom de initialt var beställare. IT-enhetens projektgrupp håller dock samman hela projektet. Totalt hade 2003 ca 25 Mkr balanserats som utvecklingskostnader och 10,1 Mkr investeringsbokförts fram till 2002 för hela HoS. Kvarvarande balanserade utgifter uppgick i juni 2003 till 17 Mkr.

Även användandet av de relativt fåtaliga avskrivningstiderna som fastställs utifrån internlånets begränsade amorteringstider kan komma i konflikt med god redovisningssed. Det är ju investeringens ekonomiska/nyttolivslängd som ska avgöra avskrivningstiden inte dess finansiering.

Möjligen kan också investeringsprocessdokumentet klargöra sambanden med t ex lokalanpassningar vars investeringar påverkar en annan enhet (landstingsfastigheter) men som påverkar den totala kostnadsbilden genom ny hyressättning vid analysskedet. Enligt uppgift har det förekommit missförstånd från enheterna då de trott att utrustningar i nya lokaler också ingår i bygginvesteringen och den avtalade hyran. I LFD:s regelsamling för byggprocessen framgår tydligt att det är respektive beställande enhet som står för dessa investeringar medan LFD kan bistå med rådgivning. Dessa regler är då inte klart korrelerade med HoS nuvarande regelsystem.

## **Servicenämnd (Landstingsservice och LD Hjälpmedel)**

### ***Iakttagelser***

Servicenämndens investeringsprocesser är i huvudsak hänförlig till LD hjälpmedel som har de större investeringarna. När det gäller serviceverksamheten (Landstingsservice) så samlas behoven fortlöpande upp och presenteras för nämnd. Större investeringar över 10 basbelopp kan behandlas av nämnden medan mindre investeringar sammanställs till ramutrymmet som landstingsfullmäktige beslutar om.

Landstingsservice utnyttjar sina investeringar allt efter att de uppkommer genom att köpa in de produkter som efterfrågas och fortlöpande ansöka om internlån för dessa upphandlingar. Anläggningsregister saknas men en förteckning över internlånen utgör grund för avskrivningar mm

## ***Bedömning***

LD Hjälpmedel (LDH) har genom uthyrningsverksamhetssystemet också tillgång till ett anläggningsregister med många möjligheter. LDH tillämpar t ex avskrivning månaden efter att en tillgång anskaffats och tagits i bruk. För landstingets övriga investeringar tillämpas huvudsakligen påbörjan av avskrivning året efter investeringen. Eftersom verksamheten kräver aktivt underhåll av anläggningarna så sker fortlöpande av- och nedskrivningar tillsammans med utrustningar, försäljningar etc. Systemet medför således att grundläggande redovisningsprinciper tillämpas i LDH i större omfattning än för övriga verksamheter inom Landstinget Dalarna - förutom inom LFD som också tillämpar detaljerad anläggningsredovisning.

Servicenämnden har fattat beslut om investeringsramar som överstiger de av Landstingsfullmäktige beslutade ramarna för denna verksamhet med ca 4 Mkr per år. Detta sker i enlighet med Servicenämndens delegation för normalinköp. Verksamheten finansieras ju huvudsakligen av avgifter från länets kommuner och ska utfalla +/- 0 Kr. Eventuella överskott från verksamheten ska återföras till kunderna. Detta medför att investeringskostnaderna egentligen finansieras direkt från kunderna.

Uppföljning av investeringsplanerna görs fortlöpande till nämnden i samband med normal finansiell rapportering samt delårs- och årsbokslut.

## **Tandvårdsnämnd**

### ***Iakttagelser***

De olika tandvårdsklinikerna äskar investeringsmedel varje år som sammanställs av ledningen. Medlen kan i huvudsak delas in i utrustningsinvesteringar och lokalanpassningar. Prioriteringarna görs utifrån fastställda verksamhetsplaner. Ett tekniskt-ekonomiskt anläggningsregister på hög detaljnivå förs inom nämndens ansvarsområde. Detta register utnyttjas genom att den plan för införande av journalsystem och digitaliserad röntgenutrustning medför att vissa kliniker måste läggas ned och dess utrustning kan sedan användas i de kvarvarande klinikerna. Försök genomförs också med mobila kliniker som t ex transporteras till skolor för effektiva undersökningar på plats i stället för att hålla många fasta lokaler med ett fåtal tandläkare.

### ***Bedömning***

Investeringsplanerna finns tydligt kopplade till verksamhetsplanerna där avvägningen mellan utrustningsstandard och tillgänglighet görs fortlöpande. I planerna finns förutom sedvanliga reinvesteringar i utrustning också en treårsplan för införande av digital bildbehandling. Även

när det gäller tandvården utnyttjas systemet med internlån för att få en ekonomisk bild över investeringsverksamheten.

Investeringsplanerna som kopplats till verksamhetsplanerna har sin utgångspunkt i en omvärldsanalys där man ser en minskning av antalet privattandläkare i framtiden och en satsning på färre, men bättre utrustade kliniker för att kunna erbjuda bra vård och god arbetsmiljö.

### **3.3.4 Finns skillnader i regelverk och/eller utförande avseende ändamålen med investeringarna t ex mellan fastighetsinvesteringar och investeringar i medicinteknisk utrustning. Hur behandlas kombinationer av investeringar?**

#### ***Iakttagelser***

Som vi redogjort för här ovan finns relativt stora skillnader i detaljregelverket mellan de olika nämnderna. I huvudsak är det dock de gemensamma ramarna som styr själva investeringsverksamheten. Internlånen som kopplas till investeringsverksamheten är också gemensam för samtliga enheter. Investeringsprocessen och de olika enheternas behov och prioriteringar på olika nivåer i organisationen behandlas dock mycket olika.

#### ***Bedömning***

Det kan vara svårt att se konsekvenserna av en enskild utrustningsinvestering om det samtidigt innebär en lokalanpassning. Investeringarna i byggnaden och utrustningen behandlas på olika håll i landstinget. För slutanvändaren (enheten) innebär investeringen en kostnad i form av avskrivning och ränta (på egen investering) samt hyresjustering avseende lokalanpassningen. Till detta kommer naturligtvis också eventuell påverkan avseende driftskostnader som personalkostnader, utbildning, IT-support, licenser etc.

### **3.3.5 Finns en långsiktig och känd strategisk investeringsplanering och vilken koppling finns mellan beslutade investeringsprojekt och landstingets långsiktiga planering?**

#### ***Iakttagelser***

Investeringsbeslut är naturligtvis en följd av den övergripande verksamhetsplaneringen. Egentligen är det bara Tandvårdsenheterna som tydligt pekat på den långsiktiga kopplingen som dessutom grundats på en omvärldsanalys och en strategi utifrån bedömda behov avseende såväl kvantitet som kvalitet.

Naturligtvis finns även detta som en underliggande faktor även för övriga verksamhetsområden även om det inte påpekats i lika hög grad i form av fleråriga investeringsplaner. Inom SoH finns någon enstaka arbetsgrupp igång för att försöka nå en mer långsiktig prioriteringsordning inom verksamhetsområdet – här efterfrågas dock tydligare regler och styrning.

#### ***Bedömning***

Saknas en långsiktig strategi finns alltid risk för så kallade förgävesinvesteringar som medför att satsningar görs på verksamhetsgrenar, enheter etc. som sedan inte kommer att vidareutvecklas el-

ler användas. Inom respektive verksamhetsgren görs dock på olika sätt prioriteringsordningar för de äskade medlen. Behovsanalys och prioriteringar mellan enheterna förefaller dock i hög grad styras av redan fattade beslut om ramar. Den prioritering som sedan främst genomförs genom tjänstemannadiskussioner genomförs sedan under ”gående år” och medför förseningar i investeringsverksamheten. Som vi redan påpekat finns det idag utkast till direktiv avseende behovsuppsamling och prioriteringsordningar i femårsplaner för att ge underlag till den årliga ramfördelningen. Dessa direktiv har dock ännu inte slutgiltigt beslutats eller slagit igenom i organisationen.

När det gäller verksamhetsöverskridande investeringar i t ex IT efterfrågas tydligare strategier. Här finns dock beslut tagna även om det tidigare rått viss osäkerhet avseende hur dessa investeringar påverkar enheternas investeringsramar.

### **3.3.6 Hur fattas eventuella beslut om förändringar i fastställda investeringsplaner?**

#### ***Iakttagelser***

Här råder en viss osäkerhet bland de olika verksamheterna om vad som egentligen gäller. De större investeringsprojekten som beslutas av landstingsfullmäktige som enskilda projekt genomförs givetvis över ett flertal år. De mindre investeringarna som ligger sammanslagna saknar dock regler för detta.

#### ***Bedömning***

Införandet av flerårsplaner inom nämnderna kan minska den osäkerheten om regler tillförs avseende tidpunkt för verkställande och beslutsordningar. Enligt landstingsledningen så är det redan idag inte tillåtet att utnyttja ej ianspråktaget investeringsutrymme nästkommande verksamhetsår inom de sammanslagna ramarna för mindre investeringsprojekt.

### **3.3.7 Hur sker slutredovisning av investeringsprojekt? Finns regler för slutredovisning avseende olika typer av investeringsprojekt?**

#### ***Iakttagelser***

Några formaliserade slutredovisningar avseende investeringsprojekt genomförs inte. I samband med prognos, delårsbokslut och årsredovisning lämnas uppföljningsrapporter om pågående större investeringsprojekt.

#### ***Bedömning***

Formaliserade slutredovisningar och slutkalkyler är främst till för att jämföra faktiskt utfall med den förkalkyl som eventuellt upprättats. Det kan ses som ett hjälpmedel inför kommande investeringsbedömningar. Det är också en redovisning av att ett investeringsbeslut verkställts och dess framtida ekonomiska konsekvenser.

För att slutkalkyler ska vara ändamålsenliga krävs naturligtvis att det finns upprättade förkalkyler att jämföra dem med. I komplexa investeringar är det inte bara själva investeringsutgiften

som är intressant utan vilka framtida driftkostnader den medför. Det betyder att en utrustningsinvestering kanske inte bara medför ökade kapitalkostnader utan också påverkar servicekostnader, löpande personalkostnader, utbildning, hyra mm. Detta bör också ingå i såväl för- som efterkalkyl.

### **3.3.8 Finns adekvata uppföljningsrutiner för pågående investeringsprojekt (projektredovisning, kodplan, rapporteringsplaner etc)?**

#### ***Bedömning***

Vår bedömning är att investeringsredovisningen medför en hel del administrativt arbete idag som skulle kunna undvikas med ett fungerande och anpassat anläggningsregister. Det hör också samman med det administrativa arbetet kring internlånen.

I viss mån kommer olika verksamheter alltid att behöva tekniska anläggningsregister utöver de ekonomiska för att kunna bedriva den service de ska.

Idag genomförs en hel del manuellt arbete med sidoordnad bokföring avseende anläggningar och lån som dessutom grundas på insamling av kopior på verifikat etc.

Även när det gäller investeringsprocessens grundläggande skeden som behovsbedömning, kalkylunderlag och prioriteringsordningar som verkställs i investeringsplaner bör arbetet kunna samordnas och effektiviseras med hjälp av IT-baserade verktyg och gemensamma mallar.

En grundläggande fråga är givetvis om inte internlånesystemet kan ersättas av en adekvat anläggningsredovisning kopplat till projektredovisningen. Kapitalkostnader belastar då respektive enhet i form av avskrivning på faktiska anläggningstillgångar och räntor på restvärdet.

Den löpande rapporteringen avseende investeringsverksamheten genomförs också med mycket manuellt arbete och sidoordnade system. Några specifika uppföljningssystem eller rutiner för avstämningpunkter, rapportplaner etc finns inte upprättade.

### **3.3.9 Följer landstingets redovisning avseende investeringsverksamheten lag och praxis?**

#### ***Bedömning***

Idag avviker redovisningsrutinerna från praxis genom att anläggningsregister saknas för vissa verksamheter. Det finns således inte förutsättningar för individuella värderingar, avskrivningar etc per investeringsobjekt. Detta ger också som effekt att rättvisande utrangeringsbokföring och komponentavskrivning omöjliggörs.

Verksamheterna tillämpar också olika praxis för när anläggningstillgången ska börja avskrivas.

De fåtaliga möjligheterna till olika avskrivningstider (kopplade till internlånen) gör också att det troligen förekommer investeringar som beläggs med andra avskrivningstider än de av Landstingsförbundet rekommenderade.

I samband med investeringar i IT-system, t ex journalhanteringssystemen, internfaktureras verksamheterna utvecklingskostnader från IT-enheten. Dessa kostnader aktiveras på respektive enhet som investeringar och åsätts avskrivningstid vilken normalt är 3 år. Egentligen är dessa aktiveringar att betrakta som ”aktivering av eget arbete”. Med nuvarande system kommer utvecklingskostnaderna att skjutas över till en materiell tillgång hos respektive verksamhet.

LDH och LFD har egna anläggningsregister som kopplats till landstingets gemensamma system. dessa verksamheter tillämpar också redovisningsprinciper som mer anpassats till god redovisningssed än övriga enheter inom Landstinget Dalarna.

Flertalet av de intervjuade personerna tror att det förekommer driftskostnader som rätteligen borde redovisas som investeringar främst beroende på att det inte ges utrymme för några restposter i investeringsbudgeten för akutinvesteringar etc vilket kan få till följd att investeringen kostnadsförs direkt. En korrekt metod hade varit att skriva bort restvärdet på utrustningen och påbörja ny avskrivningsperiod på den nyanskaffade anläggningstillgången.

### 3.3.10 Förslag till förbättringar

- Utformande och uppföljning av gemensamma regler för investeringsprocessen. Prioriterade investeringsönskemål utgör grunden för Landstingsfullmäktiges beslut om investeringsramar. Investeringarna kan påbörjas omedelbart efter detta beslut inom respektive verksamhet
- Utformande av gemensamma redovisningsregler i enlighet med lagstiftning och praxis
- Utformande av förenklad kapitalkostnadsrutin som ersättning till internlånesystemet
- Samordning av anläggningsregister för hela verksamheten
- Klargörande av regler avseende t ex gemensamma IT-investeringar
- Utformande av gemensamma verktyg för investeringskalkylering som utgör beslutsunderlag där samtliga kostnader och intäkter hänförliga till enskilda investeringsbeslut belyses. Verktuget bör också innefatta uppföljningsmöjligheter, slutkalkyler mm

## 3.4 Landstingets kravverksamhet

Syftet med denna del av temagranskningen är att analysera hur kundreskontran, med inriktning mot enskilda individer, och därpå följande kravverksamhet är organiserad och hur denna fungerar.

### 3.4.1 Hur är landstingets kundreskontra och kravrutiner uppbyggda och organiserade?

#### *Iakttagelser*

Fr.o.m. 2004 är hela landstingets kundreskontra sammanslagen i en gemensam enhet (ett företag mot tidigare ett företag per förvaltning). Ändringen innebär också att det nu endast finns ett kundregister. Detta innebär att det nu är möjligt att relativt enkelt se samtliga fordringar Landstinget Dalarna har på samma kund. Förutsättningen är dock att alla förvaltningar använder samma kundidentitet när man skickar räkningen (t.ex. personnummer).

När det gäller inkasso har varje förvaltning eget avtal. De två inkassoföretag som anlitas är Intrum Justitia och Svea Inkasso. Upphandling pågår inför 2005 där alla förvaltningar inom hela Landstinget Dalarna ingår och ska teckna gemensamt avtal om inkassotjänster.

Varje förvaltning är ansvarig för att sköta sin löpande fakturering och uppföljande bevakning av att räkningarna betalas. Överföring av uppgifter till inkasso har skett på olika sätt inom olika förvaltningar. Förvaltningen Hälso- och sjukvård har under flera år skickat filer till inkassoföretaget med de fakturor som inte betalats medan övriga förvaltningar manuellt meddelat vilka som inte betalt.

Systemansvaret för kundreskontran finns fr.o.m. sommaren 2004 i den centrala systemgruppen inom den centrala ekonomifunktionen.

#### *Bedömning*

Vi bedömer det positivt med det ökade samarbetet och samordningen inom Landstinget avseende både system och rutiner för fakturering samt betalningsbevakning inkl inkasso.

### 3.4.2 Finns det en antagen kravrutin för landstinget och om så är fallet hur fungerar tillämpningen av denna? Garanteras alla invånare lika behandling?

#### *Iakttagelser*

Både intervjuer och svar från enkäten visar att det saknas enhetliga rutiner och policy inom Landstinget Dalarna när det gäller kravhantering inkl hantering via inkassoföretag. Varje förvaltning har utformat sina egna rutiner och regler. Vi har inte funnit någon formellt beslutad policy hos någon av de vi intervjuat.

Det finns i dag en utsedd grupp med representanter från några förvaltningar som ska utreda och lämna förslag till en gemensam kreditpolicy för hela Landstinget.

## *Bedömning*

I och med att det inte finns någon gemensamt fastställd policy eller andra gemensamma riktlinjer kan det bli så att kravhanteringen från olika förvaltningar/ enheter kan bli olika. Detta kan få till följd att fakturor till samma person från olika enheter inom Landstinget, i samband med särskilda omständigheter, får olika bedömning när det gäller kravet på att betala.

Det är positivt att förslag till kreditpolicy är under utarbetande.

### **3.4.3 Finns tillfredställande rutiner och regler för bokföringsmässig reservering av osäkra kundfordringar (resultatet påverkas negativt men kravet på kunden kvarstår)?**

#### *Iakttagelser*

De regler vi funnit via våra intervjuer, är de som utarbetas till årsredovisningen där en bedömning av osäkra kundfordringar ska göras. Hur bedömningen görs avgör varje förvaltning och olika principer har använts vid olika bokslut (successiv utveckling mot mer rättvisande räkenskaper). Några andra interna regler/ rutiner för bedömning av osäkra kundfordringar har vi inte funnit.

En princip som i dag används av några förvaltningar är att bokföra fordran som osäker (reservering) när inkassoföretaget överför sin bevakning till "långtidsbevakning". Vissa fakturor skickas aldrig till inkasso utan bedöms som osäkra och skrivs av redan i ett tidigare skede.

Under 2003 bokfördes ca 7,5 mkr som kundförluster (+ 1,6 mkr som var felaktiga faktureringar till kommunerna för färdigbehandlade patienter) där förvaltningen Hälso- och sjukvård står för ca 6,6 mkr. Både förvaltning Tandvård och Hälso- och sjukvård gjorde under 2003 extra åtgärder för att komma ikapp en tidigare eftersläpning. Detta innebar att någon extra miljon bokfördes som kundförlust under 2003 jämfört med ett normalår (exakt belopp går ej att få fram).

#### *Bedömning*

Vi bedömer att det skulle vara positivt med någon form av landstingsövergripande stödjande regler/ rutiner för när en obetald faktura ska bedömas så osäker att den ska "reserveras" i bokföringen. En enhetlig grund inom Landstinget vid den redovisningsmässiga bedömningen, ger en större trygghet i begreppet rättvisande räkenskaper.

Det är också viktigt att instruktionerna inför både årsbokslut och delårsrapporter är tydliga i kravet på en redovisningsmässig bedömning av behovet av reservationer av osäkra fordringar.

### **3.4.4 Finns tillfredställande rutiner och regler för avskrivning (eller reduktion) av fordringar? Ger dessa regler alla invånare garantier för lika behandling?**

#### ***Iakttagelser***

Vi har inte funnit några gemensamma regler och inte heller några formellt fastställda regler inom någon förvaltning. Varje förvaltning bestämmer själva om en faktura ska avskrivas definitivt (formellt beslut fattas av respektive styrelse/nämnd).

Det finns i dag en utsedd grupp med representanter från några förvaltningar som ska utreda och lämna förslag till en gemensam kreditpolicy för hela Landstinget.

#### ***Bedömning***

Det är otillfredsställande att det saknas fastställda regler och rutiner för avskrivningar av fordringar. Bedömningen under 3.4.2 angående invånarnas lika behandling gäller även denna revisionsfråga.

I och med att det inte finns någon gemensamt fastställd policy eller andra gemensamma riktlinjer kan det bli så att kravhanteringen från olika förvaltningar/ enheter kan bli olika.

Det är positivt att förslag till kreditpolicy är under utarbetande.

### **3.4.5 Finns tillfredställande rutiner och regler för att lämna över fordringar till inkassobolag?**

#### ***Iakttagelser***

Vi har inte funnit några gemensamma rutiner och regler. Varje förvaltning bestämmer själva hur betalningsbevakning och kontakten med inkassoföretagen ska gå till.

Överföring av uppgifter till inkasso sker på olika sätt inom olika förvaltningar.

Förvaltningen Hälso- och sjukvård har under flera år skickat filer till inkassoföretaget med de fakturor som inte betalats i tid medan övriga förvaltningar manuellt meddelat vilka som inte betalt. Den störst anledning till olika hantering är den stora variationen av antalet fakturor som går till inkasso, från några enstaka till ca 9 000 för förvaltningen Hälso- och sjukvård.

Omläggningen till en gemensam kundreskontra för hela Landstinget (ett företag), har medfört krav på nya sätt att fånga varje förvaltnings obetalda fakturor. Vissa inställningar i systemet i samband med övergången gjorde dessutom att förvaltningstillhörigheten blev felaktig under en kortare period. Det har av dessa skäl ännu inte skickats någon fil från Hälso- och sjukvården till inkasso under 2004 med obetalda fakturor för fakturor som skapats under 2004.

Det finns i dag en utsedd grupp med representanter från några förvaltningar som ska utreda och lämna förslag till en gemensam kreditpolicy för hela Landstinget.

## *Bedömning*

Då det är mycket stor skillnad mellan förvaltningarna när det gäller antalet fakturor som överförs till inkasso, så är det naturligt att det finns olika krav på hur dessa rutiner ska fungera. Utifrån de nya förutsättningar som kommer att gälla fr.o.m. 2005 med ett gemensamt företag i systemet (redan 2004) och gemensamt avtal om inkasso, bedömer vi att det finns goda förutsättningar att finna effektiva lösningar med gemensam filöverföring för flertalet av förvaltningarna.

Det är otillfredsställande att förvaltningen Hälso- och sjukvård under hela 2004 inte skickat några obetalda fakturor till inkasso (gäller de som avser 2004).

### **3.4.6 Är de rutiner som finns, kända och tillämpade på ett tillfredställande sätt inom de olika förvaltningarna i landstinget?**

#### *Iakttagelser*

Enligt enkätens svar är det ca 2/3-del av redovisningsekonomerna som bedömer att det är otydligt vad som gäller både avseende regler och rutiner för krav och inkassohantering samt reservation av kundfordringar. Av verksamhetsekonomerna är det 19 av 20 som bedömer att det är otydligt. Av de centrala ekonomerna både på den centrala ekonomifunktionen och på förvaltningarna är det ca hälften som bedömer att det är otydligt.

## *Bedömning*

Det är otillfredsställande att det är så få ekonomer inom Landstinget som uppger att de känner till rutinerna inom detta område. Vi rekommenderar därför både den centrala ekonomifunktionen och ansvariga ekonomer inom respektive förvaltning att tydligare informera om de rutiner som gäller i dag. Det är dessutom viktigt att tydligt informera om de nya regler och rutiner som kommer att finnas med i den nya kreditpolicyn (när den är klar).

### **3.4.7 Hur stor är omfattningen av utestående och förfallna fordringar mot enskilda individer i landstinget?**

#### *Iakttagelser*

Det totala antalet externa fakturor under ett år för hela Landstinget uppgår till ca 175 000. Av dessa avser ca 140 000 förvaltningen Hälso- och sjukvård. Många av fakturorna avser patientavgifter och har litet belopp.

Det är ca 10 000 fakturor/år (ca 4 mkr) som inte betalas inom utsatt tid eller efter påminnelse och därför överförs till ett inkassoföretag för fortsatt kravhantering. Av dessa är det ca 9 000 fakturor som avser förvaltningen Hälso- och sjukvård och ca 1 000 fakturor som avser förvaltningen Tandvård. Övriga förvaltningar har endast ett fåtal fakturor som överförs till inkasso.

## *Bedömning*

Med utgångspunkt från det stora antalet fakturor och många med relativt små belopp, bedömer vi att en av de viktigaste åtgärderna för att minimera antalet obetalda fakturor, är att inte komma efter i handläggningen. Överföring till inkasso inkl bedömning av vilka som är värda att fortsätta kravverksamheten för, får inte släpa efter.

### **3.5 Några ytterligare iakttagelser i samband med vår granskning**

I samband med våra intervjuer med ekonomer, ledare och verksamhetsansvariga har det ofta kommit upp frågor och synpunkter som inte direkt har haft med vår granskning att göra. Vi anser att det finns anledning att redovisa en del av dessa frågor och synpunkter eftersom de har betydelse för effektiviteten i landstingets ekonomiadministration. Några av frågorna och synpunkterna är också, enligt vår mening, av väsentlig betydelse för förutsättningarna för den ekonomiska styrningen av landstinget. Vår förhoppning är att redovisningen ska ge ett litet bidrag till att ytterligare förbättra förutsättningarna för styrning av Landstinget Dalarna.

Utifrån våra intervjuer framgår att officiella forum för en samordnad utveckling av ekonomiadministrativa rutiner och normer saknas. Den enda gruppering vi har noterat är den så kallade kodplanegruppen. Denna grups uppdrag är avslutat genom att dess slutrapport rörande den förändrade kodplanen presenterats. Det finns emellertid diskussioner om att kodplanegruppen ska leva vidare. Utvecklingsarbete har därför i hög grad drivits inom respektive förvaltning. Enligt vår uppfattning finns ett stort behov av att skapa förutsättningar för ett landstingsgemensamt utvecklingsarbete avseende ekonomiadministrativa regler och normer.

Nästan 60% av de tillfrågade i enkäten anser att regler för styrning inte är tillräckligt tydliga eller endast delvis tydliga. Vid våra ”djupintervjuer” framkommer också att exempelvis centrala direktiv och förutsättningar är otydliga och kan förändras i ett mycket sent skede. Detta har exempelvis lett till att budgetvärden rapporterats in först lång in på det nya verksamhetsåret. Det har även framkommit att finns en osäkerhet bland verksamhetsansvariga om hur deras uppföljningsprognoser hanteras i samband med sammanställning på högre nivå. Enligt vår uppfattning finns det en stor förbättringspotential inom detta område. Det handlar om att bl.a. skapa så stabila planeringsförutsättningar i verksamheten som möjligt, samt en utveckling av styrdialogen.

Ekonomer i verksamheten får ett gott betyg av verksamhetsansvariga. Detta gäller både enligt enkäten och i våra intervjuer. Den allmänna ekonomikompetensen bland verksamhetsansvariga bedöms också vara god. Vårt intryck är också att det inom förvaltningarna finns en hög ambitionsnivå och ett stort intresse för utveckling. Denna förutsättning utgör enligt vår mening en mycket stor potential för landstinget.

# Öhrlings

**PRICEWATERHOUSECOOPERS** 

Central ekonomifunktion uppfattas enligt våra intervjuer emellertid som passiv vad avser utvecklingskraft och ambition. Vår bedömning är att det finns ett stort avstånd mellan central ekonomifunktion och förvaltningarna. Det förefaller vara en del i landstingets kultur att centrala funktioner och i detta fall ekonomifunktionen ”håller en låg profil”. Det handlar, enligt vår mening även här om att ytterligare utveckla dialogen mellan central ekonomifunktion och förvaltningarna.