

Revisionsrapport

Granskning av intern kontroll inom redovisnings- rutiner och system Region Gävleborg

Cecilia Axelsson
Viktor Hallström
Elin Visuri
Oskar Månsson

Januari 2019

Innehållsförteckning

1.	Sammanfattning	1
2.	Bakgrund	2
2.1.	Syfte och revisionsfråga.....	2
2.2.	Omfattning och kontrollfrågor	2
2.3.	Avgränsning.....	3
2.4.	Metod.....	3
3.	Granskningsresultat	4
3.1.	Hantering av anläggningsregister	4
3.1.1.	Styrdokument	4
3.1.2.	Rutiner för hantering av anläggningsregister.....	4
3.1.3.	Rutiner för inventering	10
3.1.4.	Åtkomst och behörigheter	12
3.1.5.	Avstämningsrutiner anläggningsregistret	12
3.2.	Lagerredovisning	13
3.2.1.	Regionens varulager.....	13
3.2.2.	Dokumenterade rutiner för lagerredovisning	13
3.2.3.	Systemstöd för lagerredovisning	15
3.2.4.	Rutiner för inventering av varulager.....	16
3.2.5.	Avstämningsrutiner varulager.....	17

1. Sammanfattning

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Region Gävleborg har PwC granskat regionens interna kontroll inom redovisningsrutiner och system.

Granskningen har syftat till att bedöma om regionstyrelsen har en tillräcklig intern kontroll avseende redovisningsrutiner och system kring anläggningsregister och lagerredovisning. Granskningen har fokuserat på bedömning huruvida regionstyrelsen har säkerställt efterlevnad av kommunala redovisningslagens krav och god redovisningssed i övrigt samt på bedömning om rutiner för löpande redovisning, inventering och avstämning är effektiva och ändamålsenliga samt uppfyller kraven på god intern kontroll.

Vår sammanfattande bedömning är att **regionstyrelsen har säkerställt en till övervägande del tillfredsställande intern kontroll avseende hantering av anläggningsregister och lagerredovisning**. Bedömningen har sin grund i de iakttagelser som konstaterats med anledning av angivna kontrollmål.

Utifrån genomförda intervjuer och stickprov konstateras att regionens hantering av anläggningsregister och lagerredovisning sker i enlighet med kommunala redovisningslagen samt RKR's rekommendationer. Regionen har rutiner där avstämningsresultat- och balansräkningen kopplat till anläggningsregistret sker månatligen. Regionen saknar i dagsläget systemstöd för löpande lagerredovisning, varpå lagerförändring av förråd redovisas en gång per år och i samband därmed sker avstämning av balansräkningen mot inventeringslistor. Vidare har regionen rutiner för inventering av såväl anläggningstillgångarna som varulagret. Kontroll av fastighetsbestånd visar inte på några avvikande poster, däremot har avvikelser framkommit i samband med pristest av varulagret.

Vi konstaterar att det finns dokumenterade rutiner för hantering av anläggningsregister samt inventering och värdering av lager. Rutindokumentet saknar dock angivna principer för byte av komponenter i en anläggningstillgång (stomme, ventilation, installationer osv) till följd av sådana principer inte har fastställts.

Utifrån genomförd granskning vill vi lyfta fram följande slutsats och rekommendation.

- En väsentlig del i god intern kontroll är att ha fastlagda och kompletta rutindokument för hantering av processer och rutiner. I dagsläget finns upprättade rutindokument för hantering av anläggningsregister samt lagerredovisning. Regionstyrelsen bör dock tillse att rutindokumentet kompletteras med principer för byte av komponenter.
- För att säkerställa att kontroller av förrådsförbrukning som tidigare understigit den av regionen fastställda beloppsgränsen för väsentligt värde, dvs 100 000 kr, fortsatt ligger under beloppsgränsen, behöver rutiner för detta tydliggöras.

2. *Bakgrund*

Av kommunallagen framgår att styrelser och nämnder skall ha kontroll över sin verksamhet. Detta innebär att styrelser och nämnder själva ansvarar för att ha ändamålsenlig styrning och säkra rutiner. Intern kontroll är ett ledningsverktyg med betydelse för regionstyrelsen, nämnderna och tjänstemannaledningen. Kontrollsystemen skall säkerställa att beslut fattas på ett korrekt underlag och skydda mot medvetna eller omedvetna fel när det gäller hanteringen av regionens tillgångar.

Enligt kommunallagen 12 kap 1 § ska revisorerna ”utröna om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig”. Enligt god revisionssed ska den interna kontrollen i redovisningsrutinerna bedömas och verifieras. En tillräcklig intern kontroll i redovisningsrutiner och system är en förutsättning för rättvisande räkenskaper, korrekt rapportering och tillförlitliga ekonomiska beslutsunderlag.

Revisorerna i Region Gävleborg genomför årligen granskningar som en del i sin bedömning om den interna kontrollen är tillräcklig. Utifrån revisorernas riskanalys för 2018 har revisorerna beslutat att granska redovisningsrutiner, kontroller och system kring anläggningsregister och lagerredovisning.

2.1. *Syfte och revisionsfråga*

Syftet med granskningen är att bedöma om regionstyrelsen har en tillräcklig intern kontroll avseende redovisningsrutiner och system. Granskningen ska besvara följande revisionsfråga:

- Har regionstyrelsen säkerställt en tillräcklig intern kontroll avseende redovisningsrutiner och system kring anläggningsregister och lagerredovisning?

Granskningen syftar till att säkerställa att regionstyrelsen följer kommunala redovisningslagens krav och god redovisningssed i övrigt samt att bedöma om rutiner för löpande redovisning, inventering och avstämning är effektiva och ändamålsenliga samt uppfyller kraven på god intern kontroll.

2.2. *Omfattning och kontrollfrågor*

Revisionskriterierna utgörs av lagar, föreskrifter, regelverk, fullmäktigebeslut, interna styrdokument etc. och utgör underlag till de bedömningsgrunder som uttrycks i kontrollfrågorna.

- Kommunallag
- Kommunal redovisningslag som gäller tom 31 december 2018
- Redovisningsrekommendationer som gäller tom 31 december 2018
- Interna styrdokument

Granskningen omfattar följande områden:

- Rutiner för hantering av anläggningsregister inklusive förekomst av inventering av tillgångarna
- Rutiner för lagerredovisning inklusive förekomst av inventering av tillgångarna`
- Kontroller av fastighetsbestånd mot fastighetsregistret

Granskningen av **hantering av anläggningsregister** genomförs mot följande kontrollfrågor:

- Finns dokumenterade rutiner för hantering av anläggningsregistret? Är dessa förenliga med god redovisningssed?
- Finns upprättade rutiner för inventering av regionens anläggnings-tillgångar? Efterlevs dessa?
- Vilka rutiner finns kring åtkomst och behörighet till anläggningsregistret?
- Dokumenteras och atteras avstämningar av resultat- och balansräkning kopplat till anläggningsregistret?

Granskningen av **rutiner för lagerredovisning** genomförs mot följande kontrollfrågor:

- Finns dokumenterade rutiner för lagerredovisning? Är dessa förenliga med god redovisningssed?
- Finns ett fullgott systemstöd för regionens lagerredovisning?
- Finns upprättade rutiner för inventering av regionens varulager? Efterlevs dessa?
- Dokumenteras och atteras avstämningar av resultat- och balansräkning kopplat till varulager?

2.3. *Avgränsning*

Granskningen omfattar regionstyrelsen. Granskningen omfattar inte hantering av anläggningsregister och lagerredovisning inom hjälpmedelsverksamheten.

Avgränsning sker till ovanstående kontrollfrågor.

2.4. *Metod*

Granskningen genomförs genom:

- Dokumentstudier
- Intervjuer med redovisningschef, enhetschef för Ekonomiservice, ansvariga ekonomer på Ekonomiservice, fastighetscontroller och försörjningspartner på Logistik- och serviceenheten
- Stickprovskontroller kopplat till hantering av anläggningsregister:
 - Kontroll av fastighetsbestånd mot fastighetsregister
 - Kontroll av att inventering av materiella anläggningstillgångar har skett samt om inventeringsresultatet har beaktats i bokslut 2018
 - Kontroll av efterlevnad av gränsdragning mellan driftkostnad och balansgilla poster
- Pristest av varulagret för att bedöma värderingen av varulagret

3. Granskningsresultat

3.1. Hantering av anläggningsregister

3.1.1. Styrdokument

Följande styrdokument finns framtagna gällande investeringar i materiella anläggningstillgångar:

- *Investeringsprocessen, direktiv – Region Gävleborg*, fastställd av ekonomidirektören 2019-01-03.
- *Investeringsbegäran maskiner och inventarier, anvisning – Region Gävleborg*, fastställd av ekonomidirektören 2019-01-03.

Syftet med direktivet är att definiera processen och fastställa det gemensamma arbetssättet för investeringar inom Region Gävleborg. I direktivet beskrivs vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att anskaffningen ska betraktas som en anläggningstillgång, dvs en investering.

Som en del i investeringsprocessen ingår att verksamheterna ska ta fram en investeringsplan, som sedan utgör ett underlag för fullmäktiges och nämndernas beslut om investeringsram. För varje enskild investering ska verksamheten sedan göra en investeringsbegäran som ska godkännas av ansvarig chef. Det finns blanketter för investeringsbegäran framtagna, en blankett som avser maskiner och inventarier och en blankett som avser byggnader. Fastställd anvisning för investeringsbegäran beskriver roller och ansvar kring upprättande och godkännande av investeringsbegäran samt hur blanketterna ska fyllas i.

Ovan nämnda dokument finns tillgängliga på intranätet.

3.1.2. Rutiner för hantering av anläggningsregister

Kontrollfråga: Finns dokumenterade rutiner för hantering av anläggningsregistret? Är dessa förenliga med god redovisningssed?

På Ekonomiservice finns två utsedda ekonomer som är ansvariga för hantering och avstämning av Regionens anläggningsregister.

Det finns ett flertal upprättade arbetsbeskrivningar för hantering av anläggningsregistret. Dessa dokument beskriver hur handläggaren praktiskt ska gå tillväga i Agressos anläggningsmodul, nämnas kan exempelvis hur man skapar och aktiverar anläggningstillgångar samt hur nedskrivningar, utrangeringar och försäljningar ska hanteras. Dessa arbetsbeskrivningar finns tillgängliga för alla ekonomer på Ekonomiservice.

I nedanstående tabell återfinns en jämförelse mellan regionens redovisning av olika affärshändelser kopplat till anläggningstillgångar och gällande redovisningsregler enligt kommunala redovisningslagen och RKR´s rekommendation nr 11.4 Materiella anläggningstillgångar och nr 12.1 Immateriella anläggningstillgångar.

Regionens redovisningsrutiner	Efterlevnad av KRL och RKR
<p><u>Klassificering</u> Tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav med en nyttjandeperiod om minst 3 år klassificeras som anläggningstillgång om anskaffningsutgiften exklusive moms överstiger 2 prisbasbelopp.</p>	<p>Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd för stadigvarande bruk eller innehav.</p> <p>Praxis innebär att inventarier som kan antas ha en nyttjandeperiod om högst 3 år i allmänhet inte aktiveras och därmed inte blir föremål för avskrivningar utan kostnadsförs i sin helhet i samband med anskaffningen. Detsamma gäller inventarier av mindre värde. Denna praxis har inte sitt ursprung i redovisningslagstiftning eller -normering utan härrör från skattelagstiftningen och uttolkningen av denna.</p>
<p><u>Tidpunkt för redovisning</u> För maskiner och inventarier sker redovisning i anläggningsregistret när inköpsfaktura har erhållits.</p> <p>För pågående investeringar i byggnader sker redovisning av nedlagda kostnader på konton i balansräkning för pågående investeringar. I samband att investeringen är slutförd sker aktivering i anläggningsregistret utifrån upprättad bokföringsorder.</p> <p>För immateriella tillgångar sker redovisning i anläggningsregistret när avtal har ingåtts eller när tillgången på annat sätt har förvärvats.</p>	<p>En <i>materiell anläggningstillgång</i> ska redovisas som tillgång i balansräkningen när:</p> <ul style="list-style-type: none"> • det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna eller den servicepotential som har samband med innehavet kommer landstinget till del och • anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. <p>En <i>immateriell tillgång</i> skall redovisas i balansräkningen om ovanstående förutsättningar är uppfyllda samt att:</p> <ul style="list-style-type: none"> • den är avskiljbar, det vill säga det går att avskilja eller dela av den och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, och • den uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.
<p><u>Anskaffningsvärde</u> För maskiner och inventarier utgörs anskaffningsvärdet av inköpspriset.</p> <p>För byggnader inkluderas kostnader för förstudie, projektering inklusive framtagande av handlingar samt</p>	<p>Anskaffningsvärdet för en <i>materiell anläggningstillgång</i> utgörs av inköpspris och kostnader för att få tillgången på plats och i skick för att utnyttjas för sitt ändamål.</p> <p>Utgifter får tas upp som <i>immateriell</i></p>

Regionens redovisningsrutiner	Efterlevnad av KRL och RKR
<p>entreprenaden. Kostnader för evakuering, rivning och flytt ingår inte i anskaffningsvärdet. Inför en aktivering av en investering sker en fördelning mellan byggnad och byggnadsinventarier.</p> <p>Regionens immateriella anläggningstillgångar utgörs främst av investeringskostnader i stora IT-system, nämnas kan ekonomisystemet Agresso samt HR-systemet. Gränsen för aktivering av IT-system är enligt fastställt direktiv 50 prisbasbelopp. Kostnader för utbildning i de nya systemen ingår inte i anskaffningsvärdet. Internt upparbetade utgifter för exempelvis kundregister förekommer inte.</p> <p>Av direktiv för investeringsprocessen exemplifieras vad som får ingå och inte ingå i anskaffningsvärdet.</p>	<p><i>anläggningstillgång</i> i balansräkningen om det är tekniskt möjligt att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, att avsikten är att färdigställa tillgången samt att det på ett tillförlitligt sätt går att beräkna utgifterna. Vissa internt upparbetade utgifter, såsom utbildning och kundregister, får inte redovisas i balansräkningen.</p> <p>Utgifter som en gång kostnadsförts i årsredovisningen får inte tas upp som <i>immateriell tillgång</i>.</p>
<p><u>Tillkommande utgifter</u></p> <p>Om utgifter tillkommer under samma år som den ursprungliga utgiften har aktiverats som anläggningstillgång i anläggningsregistret sker ett tillägg på befintligt anläggnings-id. I annat fall läggs ett nytt anläggnings-id upp. Detta gäller förutsatt att utgiften förbättrar tillgångens prestanda eller servicepotential.</p>	<p>Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.</p> <p>Tillkommande utgifter för en <i>materiell anläggningstillgång</i> ska läggas till anskaffningsvärdet till den del tillgångens prestanda och/eller servicepotential förbättras jämfört med prestandanivån och/eller servicepotentialen vid anskaffningstillfället. Alla andra tillkommande utgifter ska redovisas som kostnader i den period då de uppkommer.</p> <p>För <i>immateriella tillgångar</i> gäller att utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.</p>
<p><u>Kostnader för reparation och underhåll</u></p> <p>Kostnader för reparation och underhåll kostnadsförs i samband med att Regionen erhållit leverantörsfakturan.</p>	<p>Utgifter för reparation och underhåll av en materiell anläggningstillgång som syftar till att vidmakthålla tillgångens egenskaper ska redovisas som en kostnad</p>

Regionens redovisningsrutiner	Efterlevnad av KRL och RKR
<p><u>Beräkning av avskrivning</u> Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar görs för den beräknade nyttjandeperioden med linjär avskrivning baserat på anskaffningsvärde exklusive eventuellt restvärde.</p> <p>Avskrivning av förvärvade immateriella anläggningstillgångar görs utifrån avtalsperioden och linjär avskrivning tillämpas.</p> <p>På tillgångar i mark och pågående investeringar görs inga avskrivningar.</p> <p>I anläggningsregistret är tillgångarna indelade i olika anläggningsgrupper. För varje anläggningsgrupp finns i direktivet angivna tidsintervall för nyttjandeperiod. Vid större investeringar sker avstämning kring nyttjandeperioden med ansvarig controller.</p> <p>En investering aktiveras i anläggningsregistret när den tagits i bruk, vilket är vid godkänt slutbesiktningsdatum eller vid fakturadatum (mindre inköp). Avskrivning påbörjas efterföljande månad.</p>	<p>den period de uppkommer.</p> <p><i>Materiella anläggningstillgångar</i> med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna nyttjandeperiod enligt en plan som fastställs vid anskaffningstillfället.</p> <p>Eventuellt restvärde ska inte utgöra underlag för avskrivning. Lagen föreskriver inte någon speciell avskrivningsmetod. Den metod man väljer ska dock avspegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas.</p> <p>Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk.</p> <p>Det avskrivningsbara beloppet för en <i>immateriell tillgång</i> med begränsad nyttjandeperiod skall fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning skall börja när tillgången kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna använda den.</p> <p>En internt utarbetad immateriell tillgång som redovisas i balansräkningen skall vara helt avskriven efter fem år.</p>
<p><u>Komponentredovisning</u> Komponentredovisning tillämpas på större ny- och ombyggnadsprojekt. Som större ombyggnadsprojekt klassificeras investeringar över 450 prisbasbelopp. Även äldre anläggningar med bokfört värde över 450 prisbasbelopp har komponentindelats. Komponentredovisning tillämpas även på anskaffade magnetkameror och stora ambulanser.</p> <p>Komponenter och nyttjandeperioder har fastställts. Vidare har en</p>	<p>Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.</p> <p>Respektive komponent ska skrivas av separat.</p> <p>Återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.</p>

Regionens redovisningsrutiner	Efterlevnad av KRL och RKR
<p>fördelningsnyckel på olika komponenter tagits fram för nybyggnads- och ombyggnadsprojekt. Fastställda komponenter och nyttjandeperioder finns inlagda i anläggningsregistret.</p> <p>Enligt uppgift har inga principer för byte av komponenter, dvs viktiga delar i anläggningstillgångarna såsom stomme och installationer, tagits fram och fastställts.</p>	
<p><u>Utrangering/avyttringar</u> I samband med utrangering eller avyttring tas anskaffningsvärde och ackumulerad avskrivning bort ur anläggningsregistret och vinster/förluster bokförs i resultaträkningen antingen som verksamhetens intäkter eller verksamhetens kostnader.</p>	<p>En materiell anläggningstillgång ska inte längre redovisas som tillgång när den avyttrats eller när den slutgiltigt tagits ur bruk och bedöms sakna värde i samband med en framtida avyttring. Vinst eller förlust vid utrangering eller avyttring redovisas i rörelseresultatet som mellanskillnaden mellan det redovisade värdet och det belopp som erhålls för tillgången vid eventuell avyttring.</p>
<p><u>Nedskrivning</u> Av direktiv för investeringsprocessen framgår att det vid oförutsedda och kraftiga värdeminskningar i anläggningstillgångarna ska engångsnedskrivningar ske med det belopp som kan anses erforderliga enligt god redovisningssed. Regionen har sedan 2017 som rutin att göra en årlig genomgång och bedömning av nedskrivningsbehov.</p> <p>Inför stora ombyggnationer sker en bedömning av tidigare bokförda värden för eventuellt behov av utrangering. Ett exempel på detta är Framtidsbygget där regionen enligt uppgift har börjat titta på utrangeringsbehovet. Då Framtidsbygget är i projekteringsstadiet och nuvarande byggnader används i verksamheten har behov av utrangering inte varit aktuellt för 2018.</p>	<p>Har en anläggningstillgång vid räkenskapsårets utgång ett lägre värde än det bokförda värdet, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om värdenedgången kan antas vara bestående.</p>

Varje investering som läggs in i anläggningsregistret erhåller ett anläggnings-id.

Innan en investering i maskiner och inventarier kan redovisas som en anläggningstillgång måste ett objektsnummer läggas upp i Regionens bokföring. Upplägg av objekt sker av någon av de ansvariga ekonomerna på Ekonomiservice med godkänd investeringsbegäran som underlag. Investeringar i ny- eller ombyggnationer konteras löpande mot ett projektnummer.

På intranätet framgår att anläggningsregistret ständigt behöver underhållas med de förändringar som sker. För att hantera dessa förändringar finns framtagna mallar för utrangeringar, flytt samt försäljning av anläggningstillgångar. Mallarna ska användas av verksamheten och finns tillgängliga på intranätet. Ifyllda mallar ligger sedan som underlag för justeringar i anläggningsregister och redovisning.

Inför varje månadsskifte behöver de ansvariga ekonomerna utföra ett antal arbetsmoment och kontroller. Nämnas kan upplägg av nya anläggningar i anläggningsregistret, flytt av anläggningar mellan olika kostnadsställen samt kontroll av försäljningar. Som stöd för detta finns en checklista framtagen. Det anges att checklistan följs och fylls i löpande men att den inte alltid sparas.

Vi har i granskningen utfört stickprov på bokförda kostnader för reparationer och underhåll samt förbrukningsinventarier. Syftet har varit att kontrollera om tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav med en nyttjandeperiod om minst 3 år har kostnadsförts istället för att aktiveras i balansräkningen. Vidare har vi även utfört stickprov på årets aktivering av maskiner och inventarier för att kontrollera att de utgör tillgångar för stadigvarande bruk eller innehav. Totalt har 20 stickprov gjorts, fördelat både på bokförda kostnader och aktiveringar. Inga avvikelser mot regionens redovisningsprinciper har noterats.

Revisionell bedömning

En väsentlig del i god intern kontroll är att ha fastlagda och kompletta rutindokument för hantering av processer och rutiner. Utifrån genomförda intervjuer, dokumentstudier och stickprov är vår bedömning att det i huvudsak finns dokumenterade rutiner för hantering av anläggningsregistret. Rutindokumentet saknar dock angivna principer för byte av komponenter i en anläggningstillgång till följd av sådana principer inte har fastställts. Vi rekommenderar regionstyrelsen att ta fram och fastställa principer för när en utgift ska klassificeras som byte av komponent och när den utgör en driftkostnad.

Regionens redovisningsprinciper och rutiner gällande anläggningstillgångar och anläggningsregister bedöms vara förenliga med kommunala redovisningslagen samt RKR's rekommendationer.

3.1.3. Rutiner för inventering

Kontrollfråga: Finns upprättade rutiner för inventering av regionens anläggningstillgångar? Efterlevs dessa?

Av dokumentet *Investeringsprocessen, direktiv* framgår att fysisk inventering av regionens samtliga anläggningstillgångar ska ske en gång om året. Det finns även upprättade instruktioner för inventering av anläggningstillgångar. Ansvariga ekonomer på Ekonomiservice tar fram inventeringslistor från anläggningsregistret fördelat per kostnadsställe. Inventeringslistorna skickas sedan ut till verksamheten tillsammans med instruktionerna. Efter inventeringen ska inventeringslistorna skickas tillbaka till Ekonomiservice för genomgång och hantering i anläggningsregistret.

På inventeringslistorna framgår kostnadsställe, anläggnings-id, benämning och anskaffningsvärde. På listorna ska det anges om tillgången finns kvar eller om den är uttrangerad. Det finns även möjlighet att lämna kommentarer såsom att tillgången har flyttats till annat kostnadsställe. För de tillgångar som har flyttats, sålts eller uttrangerats ska mall för aktuell förändring (beskrivna under avsnitt 3.1.2) fyllas i och bifogas inventeringslistorna. Dessa utgör sedan underlag för justering i anläggningsregistret.

En förteckning över upprättade inventeringslistor och ansvarig chef förs på Ekonomiservice, som sedan utgör underlag för bevakning av att alla inventeringslistor återlämnas. På förteckning anges datum för när verksamheten emottog inventeringsunderlagen, när inventeringslistorna kommit tillbaka samt datum för eventuella påminnelser.

Enligt tidplanen för inventeringen 2018 skickades inventeringsinstruktionerna ut den 30:e september och skulle sedan vara återlämnade till Ekonomiservice senast den 31:a oktober. Registrering av uttrangeringar, flytt mm utifrån inventeringarna skedde under november månad.

Vi konstaterar att det under 2018 har skett en inventering av regionens anläggningstillgångar. Vi har i granskningen utfört följande stickprov:

- kontrollerat att uttrangering har skett i anläggningsregistret 2018 utifrån ett urval av de uttrangeringsbehov som har uppkommit vid inventeringen
- kontrollerat att ett urval av inventerade anläggningstillgångar finns medtagna i anläggningsregistret per 2018-12-31

Totalt har 15 stickprov gjorts. Inga avvikelser mot inventeringsresultat eller regionens redovisningsprinciper har noterats.

Som en del av granskningen har vi även gjort kontroll av regionens fastighetsbestånd. För att utföra kontroll av fastighetsbeståndet har vi inhämtat regionens anläggningsregister per 2018-12-12. I regionens anläggningsregister framgår inte några fastighetsbeteckningar, därav har matchning skett mellan

anläggningsregistret och regionens fastighetssystem. Utifrån denna matchning har vi erhållit en sammanställning (benämnd inventeringslista).

Kontroll av erhållen inventeringslista har sedan skett mot Bisnode InfoTorg Fastighet¹ per 2018-12-19. Vid kontrollen identifierades tre fastigheter där Region Gävleborg är registrerad som lagfaren ägare men som inte finns med i regionens anläggningsregister. Dessa tre fastigheter är:

- Sandviken Ovansjö-Bro 6:44
- Hudiksvall Bäck 14:19
- Hudiksvall Bäck 15:2

Vid avstämning med regionen har framkommit att dessa fastigheter avser obebyggda tomter som inte blivit upplagda i anläggningsregistret. Vid kontroll mot InfoTorg Bisnode Fastighet kan konstateras att inskrivning av lagfart för dessa har skett under perioden 1917-1965.

Vid kontrollen identifierades även en fastighet som finns med i regionens anläggningsregister men där Region Gävleborg inte är registrerad som lagfaren ägare. Denna fastighet utgörs av fastigheten där regionens vindkraftverk är belägen. Regionen har ett arrendeavtal med ägaren till fastigheten och betalar en årlig arrendeavgift.

Revisionell bedömning

Utifrån genomförda intervjuer och stickprov kan vi konstatera att det finns fastställda rutiner för fysisk inventering som fungerar och som syftar till att kontrollera existensen av regionens anläggningstillgångar. Den interna kontrollen kring bevakning och uppföljning av att inventeringen blir genomförd bedöms som god.

Rutinen omfattar däremot inte kontroll av regionens fastighetsbestånd. Vid vår genomförda kontroll av regionens fastighetsbestånd mot Bisnode InfoTorg Fastighet har totalt fyra avvikelser noterats, varav en utgör byggnad på ofri grund där marken arrenderas. Övriga tre avvikelser utgörs av obebyggda tomter anskaffade för många år sedan, vilket kan förklara att det inte finns något redovisat anskaffningsvärde i anläggningsregistret. Utifrån kontrollen av fastighetsbeståndet har det konstaterats att övriga fastigheter där regionen är lagfaren ägare också finns upptagna i regionens anläggningsregister.

¹ InfoTorg är en informationsportal om företag, personer, fastigheter, fordon och juridik. Bisnode InfoTorg Fastighet ger dig tillgång till fullständig, kvalitetssäkrad och uppdaterad information om alla Sveriges fastigheter i ett komplett fastighetsregister. Datauppgifterna hämtas från Lantmäteriet.

3.1.4. Åtkomst och behörigheter

Kontrollfråga: Vilka rutiner finns kring åtkomst och behörigheter till anläggningsregistret?

Åtkomst till anläggningsmodulen sker via inloggning i Agresso.

Behörigheterna i modulen är uppbyggda med olika standardroller utifrån ansvar. Det finns totalt tre olika standardroller, där ekonomerna på Ekonomiservice har en behörighet som innebär att de kan göra upplägg, ändringar och borttag. Controllers och stödekonomer har en lägre behörighetsroll som innebär att de har en tittarfunktion.

Behörighetshandlingen i anläggningsmodulen sköts av en inom regionen särskilt utsedd supportgrupp av Agresso.

Revisionell bedömning

Vi bedömer att rutinerna kring åtkomst och behörighet är tillräckliga.

3.1.5. Avstämningsrutiner anläggningsregistret

Kontrollfråga: Dokumenteras och attesteras avstämnings av resultat- och balansräkning kopplat till anläggningsregistret

Årligen upprättas en tidplan för månadsbokslut. Av tidplanen för 2018 framgår att månatliga avstämnings av samtliga balanskonton ska ske. Det finns framtagna anvisningar för kontoavstämnings, som blev senast uppdaterad i augusti 2018. Av anvisningarna framgår att avstämningsarna ska sparas på servern och att det finns blankettmallar som ska användas vid kontoavstämningsarna i samband med delårs- och årsboksluten. Vi kan konstatera att det i samband med delårsbokslut och årsbokslut 2018 finns undertecknade bokslutsspecifikationer till regionens anläggningstillgångar.

Av intervjuer framkommer att avstämnings av anläggningstillgångarna sker månatligen av ansvariga ekonomer på Ekonomiservice. Den ekonom som är ansvarig för avstämnings av anläggningstillgångarna har som rutin att dokumentera avstämningsarna i excel. Dessa avstämnings attesteras inte. Vi har tagit del av månadsavstämnings per maj och november och konstaterar att löpande månadsavstämnings har skett. Ansvar för avstämnings av poster i resultaträkning kopplat till anläggningstillgångarna ligger hos stödekonomerna.

I samband med delårs- och årsbokslut upprättas även avstämnings i excel för att få ihop förändringen på balansposten. Detta utgör sedan underlag vid upprättande av noterna till materiella anläggningstillgångar.

Revisionell bedömning

Vår bedömning är att det finns rutiner där månatliga avstämnings av balans- och resultaträkning sker och dokumenteras.

Rutinerna för avstämningar av balansräkningen finns angivna både i tidplaner och i anvisningar. Det är ansvariga ekonomer för anläggningstillgångarna som ansvarar för avstämningarna av balanskonton. Attest av dessa avstämningar sker i samband med delårsbokslut och årsbokslut.

3.2. Lagerredovisning

3.2.1. Regionens varulager

Regionens varulager består dels av läkemedel dels av olika förbrukningsartiklar. Förbrukningsartiklarna finns lagrade främst i förrådsskåp men även i buffertförråd. Förrådsskåpen finns placerade ute på de olika vårdenheter med buffertförråden finns placerade på sjukhusen i Gävle, Sandviken och Hudiksvall. Buffertförråden innehåller skrymmande artiklar som används av alla enheter samt de mest kritiska artiklarna som inte får ta slut.

Region Gävleborg har en egenutvecklad inventeringsapplikation, ett materialhanteringssystem, för hantering av förrådsskåpen. I förrådsskåpen finns streckkoder för alla artiklar som finns i skåpen. Dessa streckkoder finns inlagda i databasen till materialhanteringssystemet.

Personal inom Logistik- och serviceenheten ansvarar för inventering, beställning och påfyllning av förrådsskåpen. Personalen åker ut till vårdenheter på fasta leverans- och beställningsdagar. Som stöd för beställning används en surfplatta med bluetooth-scanner för läsning av de streckkoder som vårdenheter har satt upp för beställning. De beställningar som läses in med hjälp scannern skickas iväg i inventeringsapplikationen och sammanställs i materialhanteringssystemet. Därifrån skapas en beställningsorder som skickas till inköpssystemet Proceedo. När beställningen ligger i Proceedo ser personalen inom Logistik och serviceenheten till att den skickas iväg till ansvarig chef för attest. Efter attest går beställningen iväg till avtalade leverantörer.

3.2.2. Dokumenterade rutiner för lagerredovisning

Kontrollfråga: Finns dokumenterade rutiner för lagerredovisning? Är dessa förenliga med god redovisningssed?

Enligt kommunala redovisningslagen (KRL 6:7) skall omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Av regionens rutinbeskrivning *Lager och förrådsinventering, Region Gävleborg* framgår att förråds- och lagervärden ska fastställas årligen genom fysisk inventering vid varje årsbokslut per den 31 december. Den fysiska inventeringen sker för att uppfylla lagens krav om ekonomisk förvaltning och upprätthållande av god redovisningssed. Enligt uppgift är det inte praktiskt möjligt att inventera alla lager 2018-12-31 varför inventeringsperioden är satt till 2018-12-10 – 2018-12-31.

Varje verksamhet inom regionen har en stödekonom som är verksamheten behjälplig med lagerredovisning i samband med den årliga inventeringen. För att säkerställa en enhetlig redovisning för respektive verksamhet skickar

Ekonomiservice ut inventeringsunderlag i form av instruktioner och mall för lagersammanställning. Mallen har inlagda formler och kommentarer för att tydliggöra arbetet för stödekonomen.

Inför inventeringen av förrådsskåpen erhåller respektive verksamhet inventeringslistor i excel. Inventeringslistorna har ansvarig person på Logistik- och serviceenheten hämtat ut från materialhanteringssystemet. Listorna innehåller uppgifter om kostnadsställe, förrådsskåp, hylla, fack, artikelnummer, benämning samt pris/st. Inventerat antal anges i inventeringslistan och formlerna i excelfilen räknar automatiskt ut lagervärdet för respektive artikel, samt totalt inventerat lagervärde. Ifyllda inventeringslistor skickas sedan till utsedd ansvarig inom Logistik- och serviceverksamheten för kontroll och sammanställning innan den går vidare till verksamheternas vårdenhetschefer för underskrift.

Läkemedelsenheten ansvarar för framtagande av inventeringsunderlag i excel för respektive vårdenhet. Inventeringsunderlagen skapas utifrån statistik över läkemedel, läkemedelsnära produkter och handelsvaror beställda från Apoteket.

Efter utförd lagerinventering och kontroll upprättar stödekonomen en bokföringsorder som skickas till Ekonomiservice för inläsning i Agresso. Lagerförändring bokförs på konto *5761 Lagerförändring* och sker alltså en gång per år utifrån den bokföringsorder som stödekonomerna upprättat.

I dokumentet *Lager och förrådsinventering, Region Gävleborg* framgår att värdering ska ske enligt lägsta värdets princip, det vill säga omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och det verkliga värdet. För att höja följsamheten till den lagreglerade principen har det i rutinbeskrivningen tydliggjorts vad som gäller för värdering av varor i förråd;

- Det vanligaste är att värdera en vara till sitt inköpspris, det pris regionen betalade för varan vid inköp.
- Om det är så att priset har sjunkit på en vara så ska varan värderas till det lägre priset, det pris som gäller nu - dvs. återanskaffningspriset.
- Däremot ska inte varan värderas till återanskaffningspriset om priset har stigit - då ska det ursprungliga inköpspriset användas – dvs. anskaffningspriset.
- Varorna i förrådet ska värderas till det lägsta värdet av anskaffningspriset och återanskaffningspriset.

Som framgår ovan är inventeringslistan hämtad från materialhanteringssystemet. Enligt uppgift av de intervjuade har materialhanteringssystemet och inköpssystemet samma leverantörskatalog, vilket innebär att de priser som används vid inventeringen av lagret är densamma som inlagda priser i inköpssystemet. En uppdatering av leverantörskatalogen sker varje natt, vilket innebär att de priser som används vid inventeringen motsvaras av de vid inventeringstillfället avtalade priserna. De priser som då används kan vara både högre och lägre än det ursprungliga inköpspriset.

Vi har i granskningen utfört pristest av varulagret för att bedöma att värdering av varulagret sker enligt lägsta värdets princip. Totalt har 13 artiklar valts ut i stickprovet. För valda artiklar har vi efterfrågat senaste leverantörsfaktura avseende inköpt artikel för jämförelse mot använt pris vid beräkning av lagervärdet. Vi har erhållit leverantörsfaktura för sex av de 13 valda stickproven, och för dessa har inga avvikelser noterats. För övriga 7 artiklar har leverantörsfaktura inte kunnat erhållas. För två av dessa har det konstaterats att beställning inte har skett sedan 2017 och att artiklarna inte längre finns kvar. För övriga fem artiklar beror det på att verksamheten inte kunde få fram några fakturor som matchade artiklarna.

Av dokumentet *Lager och förrådsinventering, Region Gävleborg* framgår att varor som inte längre nyttjas i verksamheten inte ska medräknas vid inventeringen. Exempel är varor som är för gamla eller trasiga eller om de har ersatts av andra varor. Av vad som framgår av direktiv och vad som framkommit vid utfört pristest där två artiklar anges inte finnas kvar längre torde dessa artiklar inte ha medtagits vid inventeringen.

Revisionell bedömning

En väsentlig del i god intern kontroll är att ha fastlagda och kompletta rutindokument för hantering av processer och rutiner. Utifrån genomförda intervjuer och dokumentstudier är vår bedömning att det finns dokumenterade rutiner som anger vad som ska ingå i lagerredovisningen samt hur värdering av lagret ska ske.

Regionens redovisningsprinciper och rutiner gällande lagerredovisning bedöms vara förenliga med kommunala redovisningslagen. Utfört pristest visar på avvikelser. Vilken påverkan avvikelserna har på det totala lagervärdet kan vi inte bedöma utifrån utfört pristest. Vi noterar dock att risk finns att artiklar som inte längre används räknas med i lagervärdet. Vi noterar även att risk finns att värdering kan ske till ett högre värde än anskaffningsvärdet i och med att priserna sätts utifrån vid inventeringen avtalade priser, dvs återanskaffningspriset. Om priset har ökat sedan varan ursprungligen köptes innebär det att värdering inte sker till det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet.

3.2.3. Systemstöd för lagerredovisning

Kontrollfråga: Finns ett fullgott systemstöd för regionens lagerredovisning?

För Regionens förrådslager finns i dagsläget inget system för lagerföring och lagerredovisning. Av det materialhanteringssystem som används som stöd för beställning och påfyllning av förrådsskåpen kan inte lagersaldo och lagervärde utläsas. Detta innebär att inköp av varor resultatförs löpande i regionens bokföring. I samband med den årliga inventeringen uppdateras lagervärdet i balansräkningen och uppkommen lagerförändring resultatförs.

Vid intervjuer har framkommit att översyn kring behov av införande av ett lagersystem pågår.

Revisionell bedömning

Vi konstaterar att det inte finns något systemstöd för löpande lagerredovisning. Av denna anledning är det i dagsläget inte möjligt att för en viss dag följa upp artiklar, antal och värdet på Regionens varulager.

3.2.4. Rutiner för inventering av varulager

*Kontrollfråga: Finns upprättade rutiner för inventering av regionens varulager?
Efterlevs dessa?*

Region Gävleborg har vid granskningstillfället två olika rutinbeskrivningar för inventering av varulager;

Lager och förrådsinventering, Region Gävleborg²

Rutinbeskrivningen omfattar bland annat;

- Vad som ska inventeras och vad som inte ska inventeras,
- Hur inventering ska ske,
- Vem som ska utföra inventeringen,
- Hur varorna i förrådet ska värderas.

Huvudregeln är att all inventering görs vara för vara, enhet för enhet.

Varor som flyttats från förråd till exempelvis undersökningsrum medräknas inte vid inventering.

Av dokumentet framgår att endast förrådsvärden som är av väsentlig betydelse för verksamheten ska inventeras. Regionen har satt 100 000 kr som lägsta beloppsgräns, vilket innebär att förrådsskåp som understiger beloppsgränsen inte finns medtagna i lagervärdet.

Enligt tidigare rutiner inventerades alla förrådsskåp årligen. Av intervjuer framgår att denna rutin gällde fram till 2014 års bokslut. De förrådsskåp som då understeg 100 000 kr utgör inte längre underlag för inventering och lagerredovisning. Av intervjuer har framkommit att det under 2017 gjordes en kontrollinventering av de förrådsskåp som tidigare har redovisat ett värde mellan 90-99 000 kr i syfte att säkerställa huruvida de skulle beaktas i lagervärdet för 2017. Någon motsvarande kontroll har inte gjorts för 2018, och vi kan konstatera att denna kontroll inte finns angiven i upprättad rutinbeskrivning.

Inventering av läkemedel beställda från Apoteket³

I rutinbeskrivningen framgår att inventering av läkemedelsförråd bara kommer att göras av de vårdenheter som bedöms ha läkemedel motsvarande en kostnad på minst 100 tkr. Statistik över läkemedel, läkemedelsnära produkter och handelsvaror beställda från Apoteket tas fram för respektive vårdenhet och formas till ett inventeringsunderlag. För varje vara syns apotekets inköpspris, vilket är det pris vården betalar vid beställning.

² Gäller tom 2019-11-12

³ Gäller för inventering 2018

Inventeringen genomförs på nivån hel eller ingen förpackning (uppskattas utifrån hur mycket som är kvar i en ask). Detta sker inte på tablett/ampullnivå. Är det mindre än hälften kvar i en förpackning behöver den inte inventeras. Inventerat antal förpackningar av respektive varunummer antecknas på inventeringsunderlaget. För de läkemedel som inte finns med i inventeringsunderlaget antecknas varunummer (alternativt läkemedelsnamn, fabrikat och styrka) på avsedd plats i inventeringsunderlaget tillsammans med uppgift om inventerat antal. Priset för dessa läkemedel måste sedan tas fram manuellt ur inköpssystemet och skrivs in i inventeringsunderlaget.

Inför varje inventeringsperiod skickar Ekonomiservice ett mail med instruktioner. I mailet som skickades inför inventeringen 2018 framgår att inventeringslistor, sammanställning och bokföringsorder ska vara Ekonomiservice tillhanda senast 8 januari 2019.

Enligt uppgift sker inget generellt inkuransavdrag, individuell bedömning sker.

Revisionell bedömning

Bedömningen är att det finns upprättade rutiner för inventering av regionens varulager samt att dessa efterlevs. Inventeringen utgör grund för redovisning och värdering av varulagret.

För att säkerställa att kontroller av förrådsåp som tidigare understigit den av regionen fastställda beloppsgränsen för väsentligt värde, dvs 100 000 kr, fortsatt ligger under beloppsgränsen, rekommenderar vi justering av nuvarande rutinbeskrivning. Av rutinbeskrivningen bör det tydligt framgå att sådana kontroller ska ske och på vilket sätt samt hur det ska rapporteras och följas upp.

3.2.5. Avstämningsrutiner varulager

Kontrollfråga: Dokumenteras och attesteras avstämningsresultat- och balansräkning kopplat till varulager?

På inventeringslistorna finns ett försättsblad där attest av respektive enhetschef framgår. Enligt gällande rutin behöver inte inventeringslistorna skrivas ut och signeras för att sedan skannas in igen, det räcker att enhetschefen skriver sitt namn digitalt på inventeringslistan och mailar den till verksamhetens stödekonom. På samtliga inventeringslistor som vi har granskat har enhetschefen signerat digitalt.

Ekonomiservice går igenom de bokföringsordrar som stödekonomerna har upprättat samt underlag till bokningen i form av inventeringslistor och mail från chefer. Efter avstämning läses bokföringsordrarna in i Agresso. Vid intervju framkommer att det förekommer fel i bokföringsordrarna trots tydliga instruktioner i form av excelmallen.

Stödekonomerna upprättar underspecifikationer för varulagren inom sitt verksamhetsområde. Ekonomiservice samlar ihop alla underspecifikationer och sammanställer en bokslutsspecifikation på totalnivå så att det är möjligt att stämma av kontots saldo enligt huvudbok mot bokslutsspecifikationen.

Revisionell bedömning

Vår bedömning är att det finns rutiner där årsvisa avstämningar av varulager och balansräkning sker och dokumenteras.