

Revisionsrapport

Granskning av Landstinget Dalarnas anläggningsregister och avskrivningar

*Emil Forsling
Malin Liljeblad
Fredrik Winter*

Innehåll

1.	Sammanfattande bedömning	2
2.	Inledning	3
2.1.	Bakgrund	3
2.2.	Uppdrag och revisionsfrågor	3
2.3.	Metod och avgränsning	4
3.	Granskningsresultat	5
3.1.	Styrande dokument	5
3.2.	Anläggningsregister.....	6
3.2.1.	Rutin för registrering, kontroller och avstämningar	6
3.2.2.	Fysisk inventering, utrangeringar och försäljningar	8
3.3.	Avskrivningar	9
3.3.1.	Tillämpning av RKR 11.4	10
3.3.2.	Påverkan budget 2014-2015	11
3.4.	Stickprov av investeringsprojekt	11

1. **Sammanfattande bedömning**

PwC har på uppdrag av Landstinget Dalarnas förtroendevalda revisorer granskat landstingets anläggningsregister och avskrivningar.

Syftet med granskningen är att bedöma om landstingsstyrelsen säkerställer att anläggningsredovisningen är ändamålsenlig och att den interna kontrollen är tillräcklig samt om landstingets avskrivningar av materiella anläggningstillgångar sker utifrån gällande rekommendationer.

Vi har gjort följande bedömningar:

- Vi bedömer att landstingets anläggningsregister är aktuellt och innehåller den information som krävs för att ge tillräcklig grund för korrekta avskrivningar utifrån interna riktlinjer.
- Vi bedömer att materiella anläggningstillgångar som i anläggningsregistret saknar benämning alternativt införskaffades före 2008 *inte* är identifierbara. Vidare kan inte investeringar inom IT och medicinteknisk utrustning identifieras enbart genom anläggningsregistret utan i dessa fall måste man använda sig av undersystemen Maximo och Nilex.
- Vi har noterat att det finns fastställda riktlinjer och beskrivna rutiner för inventering och utrangering. Vår bedömning är dock att organisationens följbahret av dessa är bristfällig och ej tillfredsställande.
- Vi bedömer att avskrivningar görs korrekt och i överensstämmelse med gällande rekommendationer (inkl. kravet på komponentavskrivning fr o m 1 januari 2014) avseende investeringar i fastigheter. Avseende övriga investeringar som sannolikt består av betydande komponenter tillämpas inte komponentavskrivning vilket innebär att man därmed ej följer god redovisningssed.
- Vi bedömer att budgeterade avskrivningar 2014 respektive 2015 *inte* är beräknade utifrån kraven på komponentavskrivning bortsett från avskrivningar inom fastighetsförvaltningen där differentierad avskrivning tillämpats sedan flera år tillbaka.
- Vi har noterat att det finns skriftliga rutiner kring hanteringen av anläggningstillgångar som bedöms ändamålsenliga men som bör uppdateras med anledning av det nya kravet på komponentavskrivningar.
- Vi har i vår granskning inte noterat några brister i underlagen för aktivering av investeringar och värdehöjande förbättringar. Vid kontroll av att investering inryms inom budget/äskande har brister noterats i fyra fall av tio.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

I redovisningen används avskrivningar för att fördela utgiften för en tillgång över tillgångens nyttjandeperiod. I kommuner och landsting regleras kravet på avskrivningar i kommunala redovisningslagen (1997:614) samt i olika rekommendationer från Rådet för Kommunal Redovisning (RKR). För att ha överblick över sina anläggningstillgångar bör kommunerna och landstingen dessutom föra ett anläggningsregister som för att ge en rättvis bild ska vara aktuellt och spegla anläggningstillgångarna vid varje given tidpunkt.

Fr.o.m 1 januari 2014 har kraven på kommuner och landstings avskrivningar skärpts genom en rekommendation från RKR (11:4). Anvisningen, som är i överensstämmelse med bokföringsnämndens tidigare rekommendationer för övriga bokföringsskyldiga, innebär att även kommuner och landsting ska tillämpa sk Komponentavskrivning. Denna innebär i korthet att olika delar av en materiell anläggningstillgång ska skrivas av på olika lång tid beroende på beräknad livslängd. Komponentavskrivning ska även, i möjligaste mån, tillämpas på investeringar gjorda före 1 januari 2014.

2.2. Uppdrag och revisionsfrågor

Granskningen ska besvara följande revisionsfrågor:

- Säkerställer landstingsstyrelsen att anläggningsredovisningen är ändamålsenlig och att den interna kontrollen är tillräcklig?
- Sker landstingets avskrivningar av materiella anläggningstillgångar utifrån gällande rekommendationer?

För att besvara revisionsfrågorna inriktas granskningen mot följande kontrollfrågor:

- Om landstingets anläggningsregister är aktuellt och innehåller den information som krävs för att ge tillräcklig grund för korrekta avskrivningar?
- Om materiella anläggningstillgångar i anläggningsregistret är identifierbara och kontrolleras genom fysisk inventering?
- Om avskrivningar görs korrekt och i överensstämmelse med gällande rekommendationer (inkl. kravet på komponentavskrivning fr o m 1 januari 2014)?
- Om budgeterade avskrivningar 2014 respektive 2015 är beräknade utifrån kraven på komponentavskrivning?
- Finns det skriftliga rutiner kring hanteringen av anläggningstillgångar?

- Finns det tillfredställande underlag för aktivering av investeringar och värdehöjande förbättringar?
- Genomförs kontroller för att säkerställa att avyttrade eller utrangerade tillgångar tas bort ur anläggningsregistret?

2.3. Metod och avgränsning

I granskningen har genomgång gjorts av relevanta styrdokument samt kontroll av anläggningsregistret genom ett urval av 11 investeringsprojekt. Vidare har intervjuer gjorts med ansvariga handläggare samt redovisningschef och/eller ekonom.

Då förändringen i redovisningsprinciper bedöms påverka redovisningen väsentligt avseende fastighetsinvesteringar har även fastighetsförvaltningens chef intervjuats.

Granskningen avgränsas till att omfatta materiella anläggningstillgångar.

Rapporten har varit föremål för sakgranskning av berörda tjänstemän.

3. Granskningsresultat

3.1. Styrande dokument

Följande styrdokument som bedöms vara relevanta för granskningsområdet har identifierats:

- Investeringspolicy (Beslut Lf 2012-05-07)
- Direktiv för investeringar (daterad 2013-02-19)
- ”Rutin för registrering, märkning, utrangering och inventering av inventarier vid MiT-enheten” (2012-11-08)
- Anvisningar till årsbokslut 2013

Investeringspolicy

Syftet med investeringspolicyn är att skapa en enhetlig arbetsmodell för beredning och beslut avseende investeringar.

Policyn beskriver kortfattat definitionen av en investering, att investeringsplaneringen ska utgå från verksamhetens långsiktiga behov, att investeringsrutinerna ska utgå från god ekonomisk hushållning samt att vid prioriteringar så ska de investeringar prioriteras som leder till minskade driftskostnader och/eller ökad nytta för befolkningen.

Här framgår även att den övergripande målsättningen är att investeringsbehovet över tid ska vara skattefinansierad, det vill säga inte medföra någon extern upplåning.

Direktiv för investeringar

Direktivet är ett kompletterande dokument till investeringspolicyn. Styrdokumentet omfattar dels en beskrivning av beslutsprocessen för investeringar, rutinbeskrivningar och redovisningsregler. Rutinbeskrivningarna omfattar i princip hela kedjan från anskaffning till en eventuell försäljning eller utrangering av tillgången samt uppföljning av genomförd investering.

Avsnittet som behandlar redovisningsregler berör klassificeringsfrågor avseende vad som definieras som en anläggningstillgång, gränsdragningsproblem och avskrivningstider.

Rutin för registrering, märkning, utrangering och inventering av inventarier vid MiT-enheten

Dokumentet är en rutinbeskrivning och arbetsgång för hur investeringen ska registreras i dels Raindance anläggningsregister och dels Maximo/Nilex som är system där bland annat inventarieförteckning av medicinteknisk utrustning ingår. Här finns även rutinbeskrivning för utrangering av dessa inventarier samt för inventering.

Anvisningar till årsbokslut 2013

Under avsnitt 2.6 Rutin för utrangeringar/inventering MiT i 2013 års anvisningar inför årsbokslutet beskrivs rutin samt vilka som har ansvar för att detta genomförs samt hänvisning till ovan nämnda rutinbeskrivning som återfinns på landstingets intranät.

Kommentarer

Vi bedömer innehållet i styrdokumenterna som ändamålsenliga. Dock rekommenderar vi att man ser över direktivet för investeringar med anledning av nya riktlinjer avseende komponentavskrivning. I RKR 11:4 finns numer ett explicit krav på komponentavskrivning som ska tillämpas från och med 1 januari 2014 vilket inte omnämns i direktivet.

3.2. Anläggningsregister

3.2.1. Rutin för registrering, kontroller och avstämningar

Landstinget Dalarna använder sig av Raindance anläggningsregister sedan 2008. Vid införandet av anläggningsregistret registrerades befintliga inventarier inte post för post utan som ett objekt för respektive förvaltning. Förfarandet gällde dock inte fastighetsförvaltningen vilka även tidigare hade ett fungerande anläggningsregister.

Inom hjälpmedelsverksamheten används även Sesam för registrering av hjälpmedel och inom IT och MiT (Medicinsk teknik och IT) används systemen Maximo och Nilex. Maximo och Nilex utgör i sig inga anläggningsregister mer än att de tillhandahåller en förteckning över befintliga inventarier. Informationen i dessa system registreras i Raindance anläggningsregister där även avskrivningar registreras.

Varje förvaltning ansvarar för sitt anläggningsregister förutom Hälso & Sjukvården som hanteras centralt av ekonomiavdelningen.

3.2.1.1. Investeringar i fastigheter

Investeringar i fastigheter som landstinget förvaltar sker inom landstingets fastighetsförvaltning. Dessa investeringar genomförs i enlighet med förvaltningens dokumenterade byggprocess.

Landstingsfastigheter förvaltar ca 500 000 kvm och investerar för ungefär 300 mnkr per år. Alla investeringar föregås av en förkalkyl som stäms av då investeringen avslutats. Särskild projektredovisning tillämpas för samtliga investeringar i fastigheter för att på detta sätt få en följbart från kalkyl till utfall samt även underlag till de komponenter som investeringen fördelas på i samband med aktivering.

Aktivering i anläggningsregistret sker då tillgången ha tagits i bruk. Fördelning på anläggningstyp baseras då på projektredovisningen.

3.2.1.2. Investeringar i hjälpmedel

Inom landstingets hjälpmedelsverksamhet är det anskaffningskostnad för en viss volym och inte varje enskilt objekt som utgör investeringen. Vid investering i ett hjälpmedel registreras inköpet direkt i Sesam och överföring till redovisningen sker sedan

månadsvis. Efter registrering i Sesam märks hjälpmedlet upp med samma nummer som den har fått i anläggningsregistret detta gör att man har en god identifierbarhet i anläggningsregistret och därmed kontroll över vart hjälpmedlet finns.

3.2.1.3. Övriga investeringar

Varje investering, förutom investeringar avseende fastigheter, hjälpmedel och konst vilka har särskilda rutiner enligt ovan, ska föregås av ett äskande som registreras i landstingets äskandedatabas Äskil. Databasen är relativt ny och det beskrivna förfarandet är därmed nyligen infört. Äskandet genomförs av verksamheterna under början av året där motivet och nyttan beskrivs samt en förkalkyl upprättas i de fall en nyinvestering bedöms uppgå till mer än 0,5 mnkr.

Registrering av en investering sker på olika sätt beroende på om det är en direktinvestering eller en pågående investering eller om investeringen avser inköp inom IT eller medicinteknisk utrustning.

En direkt investering genererar en preliminär anläggning i anläggningsregistret i samband med att bokföring sker på konto 1200. När investeringen sedan har kompletterats med anläggningstyp och avskrivningstyp överförs den till det definitiva registret.

Pågående investeringar/arbeten bokförs under året som projekt och läggs in vid årets slut i anläggningsredovisningen med speciell anläggnings- och avskrivningstyp (utan avskrivning och ränta) och med startdatum långt fram i tiden. När projektet sedan är avslutat ska de anläggningar som skapats ändras vad gäller anläggnings- och avskrivningstyp samt att startdatum för avskrivning och ränta anges.

Vid investeringar inom IT och MiT sker registrering av investeringen både i Raindance anläggningsregister samt i Nilex när det gäller IT eller Maximo när det avser medicinteknisk utrustning. Tillgången erhåller samma investeringskod i båda systemen så att den går att härleda från AR Raindance till Maximo eller Nilex. Inventarien märks sedan upp med den registrerade investeringskoden.

Varje investering får ett Anläggnings ID och investeringskod i Raindance då registrering sker i anläggningsregistret. Objektet registreras även på det kostnadsställe dit investeringen hör och den kan även få en benämning som beskriver vad som avses.

I dagsläget är registrerade anläggningstillgångar i AR Raindance identifierbara i den mån att man kan se till vilket kostnadsställe den hör och i de fall det finns en benämning kan investeringen identifieras. Avseende investeringar inom MiT och IT kan identifiering inte ske genom att enbart göra kontroll i AR Raindance utan i dessa fall måste man gå igenom Maximo och Nilex. Inom tandvården finns ingen identifierbarhet i anläggningsregistret, där har man dock även en separat inventarieförteckning som är ett stöd vid exempelvis inventeringar. Investeringar som är gjorda före 2008 är inte identifierbara i och med att registreringen av dessa ej gjordes post för post.

3.2.1.4. Avstämningar och kontroller

Avstämning av anläggningsregistret mot bokföringen sker månadsvis. Avstämning mellan genomfört inköp och beslutad budget ska genomföras av ekonom för att se så att inköpet inte överskrider budget. Enligt landstingets interna riktlinjer måste tilläggsanslag sökas vid kraftigt överskridande av grundäskande (ca 10% dock max 1 mnkr) för att få genomföra investeringen.

Enligt landstingets direktiv för investeringar ska uppföljning ske av samtliga investeringar där förkalkyl varit obligatoriskt, det vill säga nyinvesteringar överstigande 0,5 mnkr. Uppföljning ska ske genom att en efterkalkyl upprättas där beräknade kostnader stäms av samt att angivna nyttoeffekter har uppnåtts. Landstingets investeringsekonom ska ansvara för att respektive verksamhet genomför denna uppföljning. Rutinen är dock ej ännu implementerad enligt uppgift eftersom kravet på förkalkyler nyligen har införts.

Ett projekt pågår även där äskandedatabasen ska kopplas samman med anskaffningsprocessen så att den information som angivits vid äskandet följer med genom hela anskaffningsprocessen.

3.2.2. Fysisk inventering, utrangeringar och försäljningar

Det framgår av landstingets direktiv för investeringar att varje verksamhet ska ha kontroll över inventarier och utrustning oavsett om anskaffningskostnaden har bokförts som drift eller investering. Det finns därmed förutom ett uppdaterat anläggningsregister även behov av en separat inventarieförteckning. En kontroll av det faktiska inventariebeståndet mot inventarieförteckningen och anläggningsregistret ska ske inom varje förvaltning årligen.

Det finns även riktlinjer i direktivet som säger att när en inventarie inte längre används och har utrangrats eller sålts ska den tas bort från inventarieförteckningen alternativt anläggningsregistret.

MiT enheten har även en särskild rutinbeskrivning avseende inventering och utrangering (se även avsnitt 3.1 Styrande dokument). I denna framgår att rapport från Nilex/Maximo ska tas ut tre gånger per år i samband med bokslut som underlag för utrangering och som ska skickas in till AR-handläggare hos kassateamet. Det framgår även att inventering av MiT enhetens tillgångar ska ske i samband med årsbokslut där prickad och undertecknad rapport skickas in till kassateam.

Kommentarer

Vi bedömer utifrån erhållna beskrivningar att det finns ändamålsenliga rutiner för att korrekta uppgifter anges i anläggningsregistret. Vi har dock noterat brister i identifierbarhet vilket i sig försvårar arbetet med fysisk inventering, utrangeringar och försäljningar. Vi rekommenderar att landstinget tydliggör vikten av att i benämningen beskriva tillgången så att den blir lättare att identifiera.

Vi har även noterat att trots riktlinjer enligt direktivet för investeringar och MiT-enhetens rutinbeskrivning avseende inventering och utrangering av befintliga anläggningstillgångar saknas en fungerande rutin för detta. I dagsläget genomförs inga

regelbundna inventeringar av befintligt inventariebestånd. Avsaknaden av regelbundna fysiska inventeringar innebär att det med stor sannolikhet finns ett stort behov av utrangeringar i anläggningsregistret.

Arbete pågår för att etablera en rutin kring uppföljningar av investeringar. I dagsläget saknas dock en fungerande process för att följa upp genomförda investeringar mot beslut.

3.3. Avskrivningar

Lagen föreskriver inte någon speciell avskrivningsmetod. Den metod man väljer skall dock avspeglare hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas. För att följa god redovisningssed bör RKR:s rekommendation 11.4 Materiella anläggningstillgångar följas i vilken det från och med januari 2014 finns ett explicit krav på att tillämpa komponentavskrivning.

Landstinget Dalarna beskriver i sitt direktiv för investeringar att anläggningstillgångar ska skrivas av systematiskt över dess nyttjandeperiod enligt den plan som fastställts vid anskaffningstillfället. Avskrivningarnas storlek är kopplad till vilken anläggnings- och avskrivningstyp som valts vid bokföringen. Avskrivningarna ska vara linjära över nyttjandetiden.

Landstinget Dalarna tillämpar följande avskrivningstider:

Anläggningstyp	Avskrivningstyper
Pågående investeringar	Ingen avskrivning
Immateriella tillgångar	5 år, 7 år
Byggnader	3 år, 10 år, 15 år, 20 år, 30 år
Energinvesteringar	3 år, 10 år, 15 år, 20 år, 30 år
Mark	Ingen avskrivning
IT-utrustning	3 år, 4 år, 5 år, 10 år
Medicintekniska produkter	3 år, 5 år, 7 år, 10 år
Medicintekniskt infosystem	7 år
Bilar och andra transportmedel	5 år, 7 år, 10 år
Finansiell leasing	Ingen avskrivning
Inventarier i annans fastighet	3-30 år
Konst	Ingen avskrivning
Övriga maskiner och inventarier	3 år, 5 år, 7 år, 10 år

Kommentarer

Vi bedömer ovanstående avskrivningstider som rimliga i förhållande till Lag om kommunal redovisning och god redovisningssed i övrigt. Landstinget har dock inte uppdaterat sina riktlinjer för avskrivningar med anledning av det nya kravet på komponentavskrivning.

3.3.1. Tillämpning av RKR 11.4

I december 2013 uppdaterades Rådet för kommunal redovisnings rekommendation 11.3 Materiella anläggningstillgångar till RKR 11.4 där man nu har uttryckt ett krav på komponentavskrivning i de fall en investering består av väsentligt skilda delar. Tillämpning ska ske från och med 1 januari 2014.

Nedan följer ett utdrag ur rekommendationen:

”Eftersom avskrivningarna ska spegla hur tillgångars värde och/eller servicepotential successivt förbrukas, måste skillnader, i förbrukning och nyttjandeperioder av betydande komponenter i en materiell anläggningstillgångs, beaktas. Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Respektive komponent ska skrivas av separat. Återanskaffning av komponent redovisas som anskaffning av ny anläggningstillgång och eventuellt kvarvarande redovisat värde för den ersatta enheten kostnadsförs.”

I och med revideringen av rekommendationen blir det naturligt att tillämpa en sådan metod för nya investeringar men för att få rättvisande avskrivningar i framtida resultaträkningar krävs även att befintliga tillgångar i förekommande fall fördelas på komponenter och avskrivningstider rättas.

Landstingets fastighetsförvaltning har tillämpat vad de benämner differentierad avskrivning sedan 2002 och är väl förberedda för det krav som nu ställs enligt ovan. Däremot har man där ett arbete framför sig att etablera en rutin för att utrangering ska ske då reinvestering av en komponent genomförs som tidigare bokförts som underhåll.

Övriga förvaltningar inom landstinget tillämpar inte komponentavskrivning. Ett par förvaltningar har konstaterat att deras investeringar är mindre väsentliga beloppsmässigt och de eventuella komponenter som en investering kan bestå av är relativt små värdemässigt medan andra inte alls har gjort någon bedömning i frågan.

Det har inte lämnats någon information från centralt håll till verksamheten avseende förändringen i rekommendationen eller hur detta ska hanteras i respektive verksamhet.

Kommentarer

Komponentavskrivning bedöms främst beröra investeringar inom fastighetsområdet men även inom Hälso & sjukvården där man genomför stora investeringar av exempelvis medicinteknisk utrustning som sannolikt består av betydande komponenter. Andra exempel på komponenter som Rådet för kommunal redovisning tar upp är pumpar, styrutrustning och doseringsutrustning.

Fastighetsförvaltningen har sedan flertalet år tillbaka tillämpat differentierad avskrivning och har väl fungerande rutiner för att på ett bra sätt dela upp sina investeringar i betydande komponenter. Här är det dock viktigt att man även får en fungerande rutin för utrangeringar då nya investeringar sker vid utbyte av komponenter.

Övriga förvaltningar har ej börjat tillämpa komponentavskrivning. Vi bedömer att främst Hälso & sjukvården besitter anläggningstillgångar där denna avskrivningsmetod blir tillämpbar och där man har ett arbete framför sig att gå igenom befintliga tillgångar och göra bedömningar hur dessa bör delas upp i komponenter.

Vi ser det som anmärkningsvärt att landstinget centralt inte har lämnat information eller riktlinjer inom detta område till sina verksamheter.

3.3.2. Påverkan budget 2014-2015

Landstingets fastighetsförvaltning har i sin budget för 2014 och 2015 gjort justeringar med anledning av uppdateringen av RKR 11.4. Justeringarna avser en omfördelning mellan underhållskostnader och investeringar där man har minskat underhållskostnaderna och ökat investeringarna i motsvarande grad då man bedömer att det blir effekten när utbyte av komponenter sker och investeringsförs istället för tidigare då de redovisades som underhållskostnader. Dock ser man inte att detta kommer att påverka resultatet för förvaltningen utan minskningen i underhållskostnader kommer att mötas av ökade avskrivningar och utrangeringar/nedskrivningar.

I och med att övriga delar av landstingets verksamheter inte har påbörjat arbete med tillämpning av komponentavskrivningar har man inte heller beaktat dessa effekter i budgeten för 2014-2015.

3.4. Stickprov av investeringsprojekt

Vi har granskat 11 investeringsprojekt genomförda under 2013 och 2014 inom de områden som framgår i tabellen nedan. I samtliga fall har vi stämt av gjorda investeringar mot beslut/budget/äskande, stämt av att korrekta uppgifter är registrerat i anläggningsregistret utifrån underlagen samt att investeringen ryms inom tilldelad budget/äskande.

Typ av anläggning	Antal granskade fakturor	Ändamålsenliga underlag	Kontroll och underlag till avskrivningar	Avstämning mellan underlag och anläggningsregister	Uppföljning/avstämning mot projektbudget
IT	13	U/a	U/a	U/a	Överskridande i ett projekt om totalt 759 tkr (6,7% av grundäskande).
Medicinskt teknisk utrustning	20	U/a	U/a	U/a	Samtliga tre granskade projekt överskrider ursprunglig budget om totalt 3,3 mnkr (25%, 10,2 % resp 610% av grundäskande)
Tandvård	2	U/a	U/a	U/a	Överskridande avseende en investering om totalt 25 tkr (6,2% av grundäskande)
Hjälpmedel	2	U/a	U/a	U/a	U/a
Fastighet	10	U/a	U/a	U/a	U/a

Som framgår av ovanstående tabell över granskade investeringar har vi inte noterat några brister avseende uppgifter kring avskrivningstider, avstämning mellan underlag och anläggningsregister samt underlag till investeringen.

Brister har noterats i ett antal fall avseende om investeringen inryms i beslutad budget. Enligt ovan så har man i fem av tio granskade fall överskridit äskandet eller budgeten utan att något tilläggsäskande har gjorts. I ett av dessa fall var investeringen brådsäkande och togs ur den akutpott som finns beslutad i budgeten. Beslutet uppgick dock i detta fall enbart till 0,5 mnkr medan investeringen genomfördes för 3 mnkr.

Vi rekommenderar att landstinget ser över sina rutiner och kontroller kring hur man säkerställer att investeringsbesluten efterföljs.

2014-10-21

Malin Liljeblad
Projektledare

Emil Forsling
Uppdragsledare