



**Landstinget Dalarna**

Redovisning av FoU-medel

Granskningsrapport

KPMG  
*19 september 2007*  
*Antal sidor: 8*

## **Innehåll**

1.	Sammanfattning	1
2.	Uppdrag	1
3.	Bakgrund	1
4.	Syfte	1
5.	Genomförande	1
6.	Avgränsning	2
7.	Nuläge	2
7.1	God sed	2
7.2	Gällande regler i Landstinget Dalarna	2
7.3	Tillämpning	3
7.4	Andra landsting	3
7.5	Omfattning och status i Landstinget Dalarna	4
7.6	Intervjuer	4
7.7	Slutsatser	4
8.	Förslag till framtida hantering av FoU-medel	5

## **1. Sammanfattning**

De förtroendevalda revisorerna i Landstinget Dalarna har beslutat genomföra en granskning av redovisningen av FoU-medel. Vår bedömning är att nuvarande regelverk inte efterlevs och bör förtydligas eller ändras. Vi föreslår att:

- Endast externt finansierade projekt ska kunna redovisas i balansräkningen i samband med bokslut.
- Varje projekt ska resultatavräknas när det slutförts.
- Överskott kan flyttas från skuld till öronmärkt eget kapital.
- En noggrann genomgång görs till det bokslut som upprättas per 2007-12-31. Saldon som inte är hänförliga till pågående projekt resultatavräknas.

Ett mer detaljerat förslag lämnas i avsnitt 8.

Farhågor har uttryckts i verksamheten för att strikta redovisningsregler skulle begränsa utrymmet för forskning och utveckling. En lösning skulle eventuellt kunna vara att hantera FoU genom en separat juridisk person.

## **2. Uppdrag**

KPMG har fått i uppdrag av Landstingets Dalarnas revisorer att belysa redovisningen av FoU-medel och, vid behov, föreslå förbättringar.

## **3. Bakgrund**

I samband med bokslutsgranskningar har vid upprepade tillfällen uppmärksammats att hälso- och sjukvården skuldför s k FoU-medel som borde resultatavräknas. Den totala posten uppgick i bokslut för 2006 till 6,8 mkr. Trots upprepade påpekanden om förhållandet har inga åtgärder vidtagits för att anpassa redovisningen till god redovisningssed.

De förtroendevalda revisorerna i Landstinget Dalarna har beslutat genomföra en granskning av redovisningen av FoU-medel.

## **4. Syfte**

Syftet med granskningen är att bedöma motiven för reservationen samt påvisa alternativa handlingsvägar för att undvika avsteg från god redovisningssed.

## **5. Genomförande**

Granskningen har genomförts genom

- Nulägesbeskrivning: god sed, gällande regler och tillämpning, beloppsbestämning och problemavgränsning
- Intervjuer med ekonomer och ledande företrädare för verksamheten
- Analyser
- Förslag

## **6. Avgränsning**

Granskningen utgår från ett redovisningsperspektiv och lämnar inga synpunkter på hur FoU-medel används.

## **7. Nuläge**

### **7.1 God sed**

Enligt 1 kap 3§ i lag om kommunal redovisning ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningsed. Särskilda regler finns rörande pensionsskuld. I övrigt gäller för kommuner och landsting allmänt tillämpade normer för god redovisningsed. Syftet med den goda seden är att bokslut och årsredovisningar ska ge en rättvisande bild av resultat och ställning. En effekt blir att meningsfulla jämförelser kan göras mot budget, mellan räkenskapsår, mellan olika enheter och mellan olika kommuner och landsting.

God sed i den externa redovisningen utgår från att externa intäkter periodiseras till och intäktsförs det år prestationer utförs och att kostnader periodiseras till och kostnadsförs det år resurser förbrukas. I de fall prestation och resursförbrukning har ett samband ska intäkt och kostnad redovisas samma år. Externa intäkter ska därför tas upp som skuld i bokslut i den mån de avser framtida kostnader. Kostnader ska tas upp som tillgång i den mån de avser framtida intäkter.

*Externt* finansierade projekt som löper över ett eller flera räkenskapsår ska periodiseras efter denna princip.

*Internt* finansierade kostnader ska i den *externa* redovisningen tas upp som kostnader när resurserna förbrukas.

Över- eller underskott från projekt resultatavräknas slutligt det år projektet avslutas.

### **7.2 Gällande regler i Landstinget Dalarna**

Nuvarande regler fastställdes inför räkenskapsåret 1999 och framgår av bilaga 1 och 2. Huvuddrag:

- Som FoU-medel betraktas endast medel som är relevanta för forskning och utveckling och som kräver någon form av återredovisning.
- Den ekonomiska hanteringen ska i förväg göras upp i samråd med ekonomienheten.

- Varje klinik har sitt konto för särredovisning av medlen.
- Intäkter och kostnader som genererats i den ordinarie verksamheten ska redovisas i driftsredovisningen.
- Överskott kan disponeras för kurser, konferenser och liknande under innevarande år.
- Tidigare FoU-medel skulle disponeras senast år 2000.

### **7.3 Tillämpning**

Inför varje bokslut begärs av ansvariga ekonomer en beskrivning av sådana projekt som inte avslutats. Kvaliteten på dessa redovisningar varierar. Några exempel:

- ”Dessutom används pengarna i forskningssyfte.”
- ”Uppstår överskott används detta till hela klinikens fortbildning och utveckling.” Kliniken ifråga har ett rullande saldo som vid ingången av 2006 uppgick till 2,1 mkr och vid utgången av 2006 till 1,7 mkr. Ingen specifikation visar hur detta utgående saldo fördelar sig på olika projekt i form av t ex läkemedelsprövningar.
- ”Behållningen från 2006 kommer att användas till utbildning av personal.”
- En klinik redovisar ett saldo på 0,7 som beräknas minska till 0,5 mkr under 2007 och till 0,4 mkr under 2008.
- ”Kvarstående medel är icke disponibla medel som erhållits som ersättning i första hand för kliniska läkemedelsstudier. Kommer att användas för FoU-aktiviteter i enlighet med klinikens policy.”
- ”Överskottet fördelas till respektive sektioners FoU-konto som utfört studien. Överskottet ska i första hand användas för (uppräknig).”
- ”Dessa medel ska användas för att skapa en bra arbetsmiljö och samarbete ... Medlen ska kunna användas under flera år framöver.”
- ”Samma motivering som ifjol.” Avser ett saldo på 0,8 mkr.
- I en del fall har ingen förklaring eller motivering lämnats.

### **7.4 Andra landsting**

Vi har genomfört korta telefonintervjuer med högre ekonomer i fem andra landsting. Problematiken finns i samtliga dessa landsting. Regelverk finns i allmänhet men är svåra att tillämpa och efterlevnaden svår att kontrollera. Ofta rullas medel mellan år på ett ”oriktigt” sätt. Tidplaner saknas och projektmedel blandas ofta med drift. Åtgärder har på flera ställen vidtagits för att rensa i redovisningen.

## **7.5 Omfattning och status i Landstinget Dalarna**

Under de senaste åren har de skuldförda FoU-medlen uppgått till 7-8 mkr. Per 2006-12-31 uppgick skulden till 6,8 mkr, per 2007-04-30 till 8,4 mkr.

Skulden består av pågående och gamla överskott från tidigare läkemedelsprövningar m m samt internt finansierade forskningsprojekt av varierande ålder. En beloppsmässig fördelning på de olika kategorierna låter sig inte göras utifrån tillgänglig dokumentation.

## **7.6 Intervjuer**

Från verksamhetsföreträdare betonas värdet och vikten av forskning, utveckling och läkemedelsprövningar. Det framhålls att de medel som anslås internt inom Landstinget Dalarna för forskning och utveckling är för små och att Landstinget Dalarna deltar i för få läkemedelsprövningar, sett till behoven och sett till jämförbara landsting. Oro uttrycks för att strikta redovisningsregler minskar intresset och begränsar utrymmet för deltagande i projekt med FoU-inriktning.

Från centrala ekonomer uttrycks en frustration över att gällande regelverk inte tillämpas, att bokslutsspecifikationer är bristfälliga och att risk finns att en sammanblandning sker av drifts- och FoU-medel.

## **7.7 Slutsatser**

Det är vår uppfattning att redovisningen av FoU-medel inte sker i enlighet med beslutade regler. Vår tolkning är att verksamheten anser eller uppfattar sig ha rätt att rullande använda medel från tidigare läkemedelsprövningar utan resultatavräkning av respektive projekt och för ändamål som inte har en direkt koppling till projekten. Med rullande överföringar tycks också överskotten kunna leva i många år innan de slutligen kommer till användning. Förfarandet strider mot god redovisningssed och innebär att delar av driftsresultatet förskjuts mellan olika år.

Gällande regelverk är enligt vår uppfattning inte helt tydligt och bör förtydligas.

Vi ser det inte som förenligt med god redovisningssed att låta balansräkningen innehålla klinikbundna allmänna FoU-medel, däremot enskilda externt finansierade projekt som pågår över ett eller flera bokslut.

Vi ser ingen motsättning mellan forskning och utveckling och god redovisningssed. Medel som rullas år efter år och aldrig kommer till sin tänkta användning torde inte gynna området.

## 8. Förslag till framtida hantering av FoU-medel

Vi föreslår att gällande regelverk förtydligas eller ändras i följande avseenden:

- Endast externt finansierade projekt ska kunna redovisas i balansräkningen i samband med bokslut.
- För varje projekt upprättas en budget och en tidplan.
- Projekttransaktioner redovisas under löpande år i resultaträkningen. Saldon från externt finansierade projekt redovisas i bokslut i balansräkningen tills projektet avslutas. När projektet avslutats sker omedelbar resultatavräkning av resterande saldo (som kan vara ett över- eller underskott).
- Varje projekt följs upp i ekonomisystemet. Till varje projekt hänförs samtliga intäkter och de kostnader som är nödvändiga för projektets genomförande.
- För större projekt och för kliniker med många läkemedelsprövningar och liknande som i sig kräver extra personal fördelas de tillkommande personalkostnaderna ut på respektive projekt i ekonomisystemet efter lämplig nyckel.
- Beroende på hur kostnader och intäkter infaller över ett projekts livstid kan ett projekt i ett bokslut vara en tillgång eller en skuld (eller ha ett nollsaldo).
- Vi har inte i uppdrag att lämna synpunkter på *hur* ett överskott från ett projekt används. I den mån ett överskott används för konferenser eller utbildning ska dessa kostnader inte belasta *projektet* om de inte är nödvändiga för projektets genomförande. Löpande fortbildning ska således i normalfallet inte bokföras på ett projekt.
- I den mån projektöverskott i framtiden, dvs efter verksamhetsårets utgång, ska användas för konferenser och utbildning som inte har ett direkt samband med projektet ska överskottet inte skuldföras om projektet avslutats.
- I den mån resultatavräknade projektöverskott anses tillhöriga en viss klinik kan dessa öronmärkas som en del av Landstingets eget kapital. Ett utnyttjande av medlen måste dock passera resultaträkningen vilket inte leder till någon budgetavvikelse om det budgeteras. Landstinget bör i så fall i sina totala årsbudgetar lägga till beräknat nyttjande av de öronmärkta medlen. Budgetförfarandet borde inte leda till något merarbete då varje projekt bör budgeteras redan vid projektstart.
- I den mån ett nyttjande av överskottsmedel ändå leder till budgetavvikelser kan redovisning göras på centralt kostnadsställe så att inte den aktuella kliniken riskerar kritik för avvikelsen.
- Den faktiska innebörden av vårt förslag är att FoU-konton med överskott från tidigare extern finansiering, t ex läkemedelsprövningar, flyttas från skuld till eget kapital. Vi upprepar att vi inte lägger några synpunkter på *hur* medlen används.
- Vad gäller internt finansierad FoU, t ex den som hanteras av Centrum för Klinisk Forskning, CKF, ska oavslutade projekt resultatavräknas varje år i den *externa redovisningen*. Extern finansiering ska dock skuldföras till den del den avser framtida interna kostnader.

För en anpassning till reglerna, som efter vad vi förstår delvis redan gäller, föreslår vi att:

- En noggrann redovisning och genomgång av utestående medel görs till det bokslut som upprättas per 2007-12-31. Saldon som inte är hänförliga till pågående projekt ska resultatavräknas.

Vad gäller oron för att strikta redovisningsregler skulle begränsa utrymmet för forskning och utveckling föreslår vi att denna fråga utreds särskilt. En lösning skulle eventuellt kunna vara att bedriva denna del av verksamheten genom en separat juridisk person.

Falun som ovan

Bo Ädel  
*Auktoriserad revisor*