

Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor

**SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning
Mars 2007**

SUHF:s styrelse har tidigare tillsatt en arbetsgrupp för frågor kring full kostnadstäckning. Uppdraget har varit att svara för frågor kring tillämpningen av tecknade överenskommelser, att göra en summering av hittills ingångna avtal, att allmänt diskutera frågor kring full kostnadstäckning och frågan om enhetliga redovisningsprinciper m.m.

Gruppen har över tid haft en varierande sammansättning men har under 2007 bestått av Kåre Bremer, Stockholms universitet, ordförande, Bo Sundqvist, Uppsala universitet, Staffan Sarbäck, Luleå tekniska universitet, Sonja Hellström, Luleå tekniska universitet, Ann-Kristin Mattsson, Lunds universitet, Claes Falk, Uppsala universitet, Kristoffer Burstedt, SFS, Stephan Tolstoy och Håkan Gehlin, ÖhrlingsPriceWaterhouseCoopers. Till gruppen har adjungerats Mats Ola Ottosson, Uppsala universitet, Ulla-Kari Fällman, SLU och Göran Blomqvist, Riksbankens Jubileumsfond.

Det senaste halvåret har gruppen koncentrerat sig på att få fram en modell för redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor. Syftet är att få fram en enkel, tydlig och transparent modell som uppfyller krav på en rättvisande redovisning av de indirekta kostnaderna. Gruppen har genom SUHF kontrakterat Ulla-Kari Fällman för att ta fram bifogade rapport. Denna beskriver den redovisningsmodell som gruppen utarbetat under en rad sammanträden, det sista den 7 mars 2007 då slutversionen av rapporten diskuterades. Gruppen står i sin helhet bakom innehållet i rapporten.

Gruppen har bedömt att införandet av en modell i linje med föreliggande rapport är en förutsättning för att flera externfinansiärer ska kunna bidra till indirekta kostnader vid finansiering av forskningsprojekt vid lärosätena. Gruppen understryker dock att rapporten endast behandlar en redovisningsmodell för indirekta kostnader. Den tar inte ställning till finansieringen av dessa kostnader och behandlar alltså inte i vilken utsträckning externfinansiärer kan eller ska bidra till eller täcka dessa kostnader.

Gruppen överlämnar härmed rapporten till SUHF:s styrelse och konstaterar samtidigt att redovisningsmodellen behöver utarbetas mer i detalj på flera punkter, exemplifieras och förklaras för användarna innan den kan tillämpas i praktiken. Modellen bör dock först underställas SUHF för ställningstagande innan ett fortsatt arbete på förfining av modellen påbörjas.

Kåre Bremer

Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor

Under hösten 2006 uppdrog SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning åt undertecknad Ulla-Kari Fällman att vidareutveckla den modell för redovisning av indirekta kostnader som tidigare tagits fram av HfR:s redovisningsråd i december 2006.

Härmed överlämnas förslaget till redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor.

Uppsala i mars 2007

Ulla-Kari Fällman

Innehåll

Sammanfattning	6
1 Inledning	9
2 Utredningsuppdraget	10
2.1 Direktiv	10
2.2 Uppdrag och avgränsning.....	11
2.3 Rapportens disposition	12
3 Definitioner	12
3.1 Full kostnadstäckning	12
3.1.1 Regering och riksdag	12
3.1.2 Ekonomistyrningsverket	12
3.1.3 Svenska och utländska bidragsgivare.....	13
3.2 Kostnadsbärare, projekt och kontrakt	13
3.3 Kostnader	14
3.3.1 Full Cost	14
3.3.2 Direkta kostnader	14
3.3.3 Indirekta kostnader – gemensamma kostnader	14
3.3.4 Kostnadskalkyl och budget.....	14
3.4 Övriga begrepp	15
3.4.1 Intern styrning och kontroll	15
3.4.2 Anslags-, bidrags- och uppdrags-/avgiftsfinansierad verksamhet	15
3.4.3 Utträngningseffekt	15
4 Redovisning av indirekta kostnader – en kartläggning.....	15
4.1 Resultat av utredarens samtal	15
4.2 Enkätundersökning om modell för uttag av indirekta kostnader	16
5 En internationell utblick	16
5.1 Gemensamma riktlinjer inom EU	16
5.2 Den brittiska modellen, TRAC	17
5.3 Den holländska modellen	17
6 Föreslagen modell mer utförligt.....	18
6.1 Gemensamma riktlinjer och ansvarsfördelning	18
6.2 Kostnadsbärare och finansiering	19
6.2.1 Parallell förbrukning	20
6.3 Kostnader för högskolegemensamma ändamål.....	20
6.3.1 Fördelning av indirekta kostnader från centrala nivå till institutionsnivå	21
6.3.2 Fördelning av indirekta kostnader från institutionsnivå till kostnadsbärare	21
6.4 Fördelning av statsanslag	22

6.5	Redovisningssystem	23
6.6	Tidrapportering.....	23
6.6.1	Kompetensutveckling m.m.	24

7	Implementering och konsekvens av föreslagen modell	24
----------	---	-----------

Litteratur och referenser	26
--	-----------

Bilaga

Bilaga 1	Exempel på hur en forskningsverksamhet med flera finansiärer kan hanteras enligt den föreslagna modellen	28
----------	---	----

Sammanfattning

Uppdraget att utarbeta förslag till gemensam modell för redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor syftar till att komma tillrätta med svårigheter kring finansierings- och kostnadsredovisning. Svårigheterna avser kalkylering, budgetering, redovisning och uppföljning. Redovisningen ska kunna tillgodose de krav som ställs av interna beslutsfattare och externa bidragsgivare. Sådana krav kan vara behov av ökad transparens samt bättre underlag för prioritering och uppföljning.

Med högskolor avses i fortsättningen både universitet och högskolor, om inte något annat anges. Med fakultet avses den organisatoriska nivå som oftast finns mellan högskoleledningen och institutionerna. Med verksamhetsgren avses den indelning av högskolans verksamhet som regeringen tydliggör i regleringsbrev, vanligen utbildning och forskning.

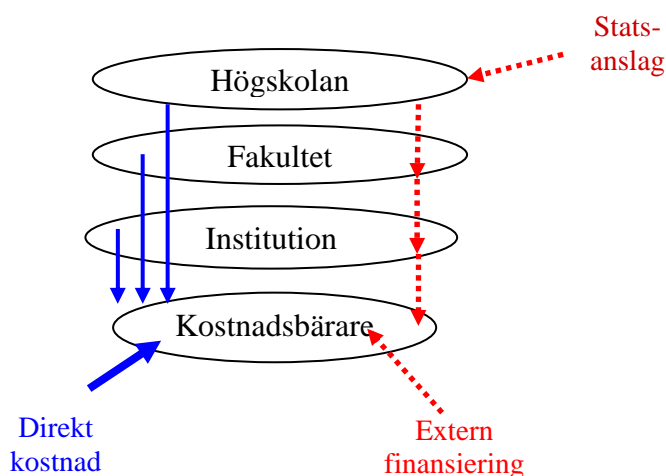
Högskolornas interna organisation ser olika ut beroende på skilda förutsättningar och valda styrmodeller. Den föreslagna gemensamma modellen måste därför ge ett visst utrymme för olika typer av lösningar. De rekommendationer som ges i rapporten är av olika karaktär och dignitet. Rapporten beskriver huvudprinciper samt andra åtgärder som på olika sätt kan sägas bidra till att all verksamhet blir redovisad på ett rättvisande och tillförlitligt sätt.

Redovisningen av direkta och indirekta kostnader ska vara transparent och leda till att full kostnadstäckning kan uppnås.

Modellen medför att flera högskolor behöver ändra sin interna hantering av indirekta kostnader.

Föreslagen modell

Modellen är tidlös och neutral och ska tillämpas på alla verksamhetsgrenar oavsett om de är anslags- eller externfinansierade. Grundprincipen i modellen är att all kärnverksamhet (utbildning och forskning) vid högskolan ska bära sina egna direkta kostnader samt sin andel av indirekta kostnader. Det sker genom att direkta kostnader redovisas direkt på en kostnadsbärare (se nedan) och indirekta kostnader fördelas till kostnadsbäraren genom ett procentuellt påslag på lönekostnaderna. På kostnadsbäraren samlas både den totala kostnaden och den totala finansieringen.



Figur 1. En kostnadsbärarens direkta och indirekta kostnader samt finansiering. De heldragna linjerna visar kostnader, de streckade linjerna visar finansiering.

Kostnadsbärare

Modellen utgår från att den enskilda högskolan tar ställning till vilka verksamheter på olika nivåer som är kärnverksamhet (utbildning och forskning). Kärnverksamheten delas sedan upp i kostnadsbärare, som tillsammans ska bära högskolans totala kostnader. Den övriga verksamheten anses vara gemensam för högskolan, vilket innebär att kostnaderna ska fördelas ut på kärnverksamheten.

I modellen används kostnadsbärare som beteckning på den lägsta nivå, där det är meningsfullt att budgetera och följa upp resultatet i kärnverksamheten. Samtliga kostnader och intäkter för varje verksamhet ska redovisas på denna nivå. Vilken nivå som betraktas som kostnadsbärare kommer att skilja sig åt mellan olika högskolor beroende på val av styrmodell men också på verksamhetens omfattning, vilken utvecklingsfas högskolan befinner sig i och så vidare. Val av kostnadsbärare beror även på verksamhetens avgränsning och villkor i avtal/överenskommelser. Kostnadsbärare utgörs vanligtvis av det som idag kallas projekt men kan även vara en avdelning, ett utbildningsprogram, en forskargrupp eller ett kontrakt. Huvudsaken är att samtliga kostnader samt hur de finansieras, synliggörs för varje kostnadsbärare.

Inför upplägg av en kostnadsbärare (vanligtvis uppstart av ett projekt) ska en kostnadskalkyl upprättas där samtliga planerade direkta och indirekta kostnader finns upptagna. Kalkylen leder sedan till en fullständig intäkts- och kostnadsbudget för kostnadsbäraren i den meningen att full kostnadstäckning ska visas. Det är på kostnadsbäraren som utfallet (resultatet) sedan mäts.

Kostnader

Både direkta och indirekta kostnader uppstår inom alla högskolans verksamhetsgrenar. Det är därför rimligt, eller rent av självklart, att varje enskild verksamhet inom varje verksamhetsgren ska kunna visa sina verkliga direkta kostnader samt sin andel av de indirekta kostnaderna s.k. Full Cost accounting.

Modellen ska leda till ökad insyn och transparens, vilket innebär att högskolan ska kunna visa de verkliga direkta och indirekta kostnaderna för den bedrivna verksamheten, vare sig det är utbildning, forskning eller uppdragsverksamhet. Samtliga kostnader ska vara uppföljningsbara och verifierbara samt spegla resursförbrukningen i verksamheten.

Kostnaderna vid en högskola är för varje kostnadsbärare antingen direkta eller indirekta. Med direkta kostnader menas att de är direkt hänförliga till endast en kostnadsbärare och redovisas direkt på kostnadsbäraren utan fördelning. Exempel på direkta kostnader kan vara vissa löner, tillfälliga lokalförhyringar, telefonkonferenser, vissa förbrukningsmaterial, resor, konferenser och litteratur.

Indirekta kostnader uppkommer inte alltid direkt till följd av en viss aktivitet, men de hänförs till en infrastruktur och till olika tjänster, utan vilka den samlade verksamheten inte kan bedrivas. Kostnaderna är gemensamma för flera eller alla kostnadsbärare och består av kostnader för central-, fakultets- och institutionsgemensamma funktioner. Indirekta kostnader innebär att kostnaderna fördelas till kostnadsbärare. I gruppen indirekta kostnader ingår, förutom gemensamma infrastrukturkostnader även s.k. verksamhetsnära kostnader. Med det avses kostnader som uppstår nära kostnadsbäraren och är direkt hänförliga till ett kostnadsslag. Dessa kostnader redovisas på kostnadsbäraren efter fördelning, t.ex. gemensam telefon- och lokalkostnad.

Fördelning av indirekta kostnader

Vid fördelning av indirekta kostnader för högskolans gemensamma ändamål är det viktigt att först särskilja de kostnader som endast stödjer en av verksamhetsgrenarna t.ex. utbildning eller där verksamhetsgrenarna i olika omfattning har nytta av en viss aktivitet. De indirekta

kostnaderna per verksamhetsgren fördelas sedan stegvis neråt i organisationen tills de når nivån ovanför kostnadsbäraren, som normalt är institutionen.

De samlade gemensamma infrastrukturkostnaderna på institutionen fördelas sedan via procentpåslag till kostnadsbärarna, med direkt lön som fördelningsbas. I undantagsfall kan annan fördelningsbas användas t.ex. direkta kostnader, men det måste då motiveras och dokumenteras. För de s.k. verksamhetsnära kostnaderna kan nyttjandet av kostnadsslaget användas som fördelningsbas.

Institutionen beräknar en procentsats för påslag som avser att täcka institutionens samlade indirekta kostnader under nästkommande räkenskapsår. Procentsatsen räknas fram med ledning av budget och föregående års utfall. Procentsatsen bör inte ändras under pågående räkenskapsår. Uppföljning måste dock göras årligen för att stämma av utfallet. Om procentsatsen är felaktig leder det till över- eller underfinansiering av gemensamma kostnader. Mindre skillnader bör inte föranleda förändring av procentsatsen utan kan ackumuleras och användas till utjämning mellan åren, medan större skillnader måste föranleda omprövning och förändring av procentsatsen. Anledningen till att metoden med procentpåslag tillämpas vid fördelning till kostnadsbärare är att indirekta kostnader måste vara enkla att fördela och beräkna. Det ska vara förutsägbart i en kalkylsituation hur mycket indirekta kostnader som kommer att belasta en verksamhet. Det är viktigt att arbetet med att fördela kostnaderna står i rimlig proportion till rättvisekravet.

Modellen kräver

Modellen kräver tydliga ansvars-, besluts-, och delegationsordningar vid varje högskola. Tydliga regler och riktlinjer måste fastställas för kalkylering, planering, löpande redovisning och uppföljning. Samma principer ska gälla för hela högskolan. Modellen förutsätter att de förankrade, beslutade och kända reglerna och riktlinjerna tillämpas och följs av alla verksamheter, på alla nivåer inom högskolan.

Modellen kräver att ett ändamålsenligt tidrapporteringsystem införs vid varje högskola, som visar hur de anställda i stort fördelar sin faktiska arbetstid på olika kostnadsbärare och verksamhetsgrenar. Utredaren rekommenderar att individuell tidrapportering tillämpas. Den innebär att de anställda anger faktisk nedlagd tid, som sedan rapporteras in till redovisningssystemet vecko- eller månadsvis.

Modellen ska leda till

Modellen ska leda till en rättvisande ekonomisk redovisning som skapar förtroende för högskolans verksamhet och synliggör ekonomiskt ansvar på olika nivåer inom högskolan. Högskolans ledning och övriga ansvariga ges därmed möjlighet att styra och följa upp den ekonomiska utvecklingen på ett bättre sätt än tidigare. Modellen ska tillgodose, såväl den utbildningsansvariges som den enskilde forskningsledarens behov av uppgifter, som behövs för kalkylering, budgetering och uppföljning. Modellen ska vidare tillgodose statens behov av uppföljningar, göra det möjligt att jämföra högskolor samt skapa ett ökat förtroende för högskolans ekonomiska redovisning hos andra intressenter, som de externa finansiärerna.

Genomförande

För att implementera denna modell krävs ett, i flera fall, omfattande arbete på varje högskola. Det är därför önskvärt, för att inte säga nödvändigt, att de enskilda högskolornas arbete med införande av modellen stöds av och koordineras av SUHF, på de områden där enhetlighet är av stor betydelse. Det gäller principiella ställningstaganden kring planering, implementering och uppföljning. Det gäller även frågor om kostnadernas indelning i direkta och indirekta, definition av kostnadsbärare samt fördelningsbaser. Former för tidrapportering och frågan om

forskarnas kompetensutveckling med tillhörande behov av ekonomiska resurser samt förnyelse av utrustning, är andra exempel på sådana frågor.

1. Inledning

Enligt Högskoleverkets årsrapport¹ uppgick universitetens och högskolornas totala intäkter för forskning och forskarutbildning 2005 till 24 miljarder kronor. Av forskningsresurserna kommer 46 procent via direkta anslag till högskolorna, medan extern finansiering svarar för 54 procent av intäkterna. Huvuddelen, 80 procent, av de externa medlen består av offentliga medel, bland annat från Vetenskapsrådet och från de stiftelser som skapades med löntagarfondsmedel. Eftersom externfinansiering utgör så stor del av högskolornas finansiering är det av stor vikt att komma tillrätta med de problem som för närvarande är förknippade med redovisning av indirekta kostnader.

Regeringen har de senaste åren i ett flertal dokument påtalat vikten av full kostnadstäckning. Med det menas principen att alla finansiärer fullt ut ska svara för verksamhetens direkta kostnader samt sin andel av de indirekta kostnaderna. Regeringens och finansiärernas krav kan här stå emot varandra. Den föreslagna modellen är neutral och ska ge möjlighet till en mer rättvisande och tillförlitlig ekonomisk redovisning och ge bättre underlag för prioritering och uppföljning, oavsett vilka överenskommelser som görs med finansiärerna. Idag finns ett antal överenskommelser som ställer olika krav på redovisning och återrapportering. Detta gör det komplicerat för forskarna vid ansökan om externa medel. Den ekonomiska redovisningen har blivit komplex som i sin tur har lett till att återrapporteringen till finansiärerna försvårats. Högskolorna har därför ett behov av enkla, tydliga och transparenta redovisningsmodeller, som inte kräver omfattande manuellt arbete och regelbundet återkommande manuella kostnadsfördelningar.

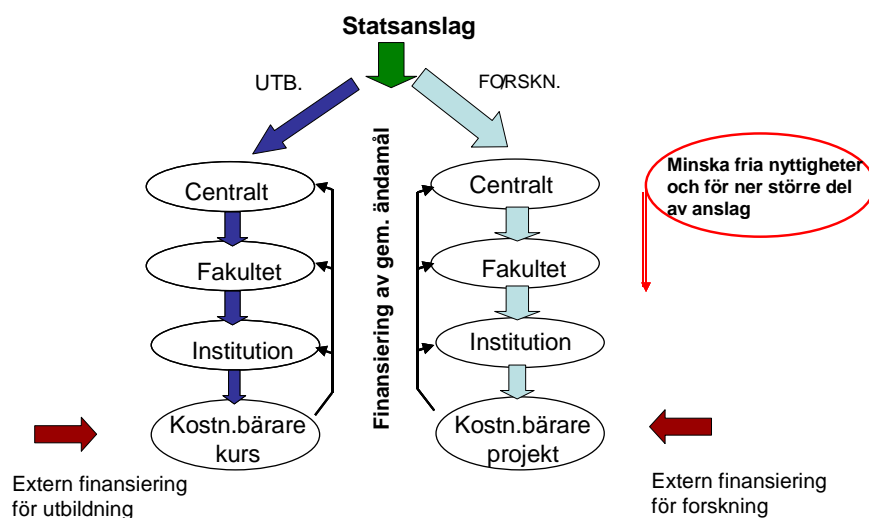
Modellen utgår från att kärnverksamheten (utbildning och forskning) ska bära de direkta kostnaderna samt sin andel av de indirekta kostnaderna. Den ska därför tillämpas på alla verksamheter, inte bara på externfinansierade projekt. Högskolan ska alltså kunna visa de verkliga kostnaderna för den bedrivna verksamheten vare sig det är utbildning, anslagsfinansierad forskning, externfinansierad forskning eller uppdragsverksamhet.

Högskolorna har idag både mellan och inom sig valt olika metoder för att fördela de indirekta kostnaderna. Vid flera högskolor finns inte några fastställda direktiv eller modeller för hur gemensamma kostnader ska fördelas på olika organisatoriska nivåer. Högskolorna har därför svårt att idag på ett enkelt sätt visa att kostnaderna fördelade på utbildning och forskning samt ytterst kostnadsbärare är rättvisande.

Anslagsfördelning och övrig finansiering

Högskolor har olika sätt att fördela statsanslaget internt (se nedan). En verksamhet kan få anslagsfinansiering dels genom direktanslag, dels genom att högskolan står för infrastruktur i form av ”fria nyttigheter”. Av strategiska skäl kan högskolan välja att inte fördela en kostnad till enskilda verksamheter. Då grunden till den föreslagna modellen är att all kärnverksamhet ska bära sina egna direkta och sin andel av gemensamma kostnader bör högskolan minimera de fria nyttigheterna och fördela ut så mycket som möjligt av anslaget till verksamheten.

¹ Universitet & högskolor, Högskoleverkets årsrapport 2006, Rapport 2006:26 R



Figur 2. Finansiering av högskolans verksamhet

En stor del av högskolans verksamhet finansieras på annat sätt än via anslagsmedel. Det kan vara statliga forskningsfinansiärer som Vetenskapsrådet, Vinnova och Formas. Det kan även vara privata finansiärer som K&A Wallenbergs stiftelse och Cancerfonden. Även EU genom sina program är en stor finansiär. Flera finansiärer är negativa till nuvarande metod med ett förutbestämt generellt schablonpåslag för indirekta kostnader. Finansiärerna har signalerat att de är beredda att bidra till att täcka indirekta kostnader i den mån de tydligt kan hänföras till den verksamhet som stöds.

I kapitel 6 redovisas föreslagen modell mer utförligt.

2 Utredningsuppdraget

2.1 Direktiv

Uppdraget är att utarbeta ett förslag till gemensam modell för redovisning av indirekta kostnader. Modellen ska även möjliggöra kalkylering och budgetering i forskningsverksamheten. Den bör användas både inom grundutbildning och inom forskning.

Modellen ska vara enkel, tydlig och transparent, möjlig att hantera automatiskt i redovisningssystemen samt vara pedagogisk. Modellen ska uppfylla krav på en rättvisande redovisning och vara anpassad till redovisningsmodellen inom staten. Modellen bör även möjliggöra en effektivisering av administrationen.

Uppdraget stödjer en punkt i SUHF:s strategi 2006-2008, att verka för att principen om full kostnadstäckning blir fullt förstådd och tillämpad.

Därvid ska utredaren beakta utvecklingen av redovisningen i ett bredare perspektiv, bl.a. genom internationella utblickar inom EU, men även beakta de iakttagelser och förslag som Riksrevisionen, ESV och andra har redovisat. Vidare ska utredaren beakta de krav som ställs av interna beslutsfattare och externa bidragsgivare. Sådana krav kan vara behov av ökad

transparens, bättre underlag för prioritering samt uppföljning. Slutligen ska utredarens överväganden och förslag genomgående uppfylla god redovisningssed enligt de principer som regeringen och ESV meddelar.

2.2 Uppdrag och avgränsning

Utredningsuppdraget påbörjades i januari 2007. En del av problembilden uppmärksammades vid ett möte hösten 2005 mellan högskolornas förvaltnings- och ekonomichefer. Problemen avsåg redovisning av externfinansierade projekts bidrag till gemensamma kostnader, vilket noterats av några av högskolans revisorer. Förvaltnings- och ekonomichefsgruppen stödde (liksom tidigare SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning) förslaget att redovisningsrådet inom HfR (högskolornas forum för redovisningsfrågor) med förstärkning av några personer, skulle arbeta fram förslag till gemensamma principer för omkostnadsuttag och strukturering av gemensamma kostnader. I juni 2006 avrapporterades genomfört arbete till SUHF:s arbetsgrupp. Ett antal frågeställningar diskuterades som ledde till att en fortsatt mer ingående utredning önskades. SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning uppdrog då till Ulla-Kari Fällman att vidareutveckla den modell för redovisning av indirekta kostnader som tidigare tagits fram.

Redovisningsrådet sammanställde i december 2006 sitt arbete i ett dokument² som överlämnades till utredaren. Dokumentet ligger till grund för utredarens arbete.

Utredaren har tagit del av innehållet i de utredningar som genomförts av SUHF, ESV och andra intressenter samt annat referensmaterial. Inom ramen för utredningen har en internationell kartläggning genomförts baserad på studier av tillgänglig dokumentation samt genom samtal med personer som har kunskap som berör området. Utredaren har deltagit i IGLO:s³ möte ”National experiences in the preparation of the Full-Cost model”.

Utredarens uppdrag inleddes sålunda med att en omfattande dokumentstudie genomfördes. Fördelarna med att utgå från en dokumentstudie är bl.a. att den ger en överskådlig och sammanfattande bild av området. Problemområden identifierades, en referensram arbetades fram och problematiken beskrevs ur olika perspektiv. I syfte att arbeta fram och förankra förslag till modell har ett flertal möten hållits under perioden med representanter för ekonomistyrning och ekonomiadministration vid bl.a. högskolan, revisionsbyråer och ESV.

Uppdraget tar inte i detalj ställning till högskolornas egna interna budgetprocess, fördelning av resurser, organisation och beslutsordningar. Inte heller görs en bedömning av de fördelningsgrunder som högskolorna har för att fördela statsanslag och de gemensamma kostnaderna från central nivå och nedåt i organisationen till nivån över kostnadbäraren (oftast institution).

Uppdraget är koncentrerat till redovisning av indirekta kostnader, vilket innebär att finansieringsfrågor endast berörs översiktligt. Det gör att rapporten inte innefattar tillämpningsfrågor kring principen om full kostnadstäckning, eller i vilken omfattning externfinansierad verksamhet ska bidra till att täcka gemensamma kostnader. Inte heller förs någon diskussion om medfinansiering av verksamheter.

² Redovisning av externfinansierad forskning – Redovisningsmodell, HfR:s redovisningsråd 2007-02-23, utkast 2006-12-08

³ IGLO, Informal Group of R&D Liaison Offices Bryssel, möte 2007-01-24

2.3 Rapportens disposition

Rapporten omfattar en sammanfattande beskrivning av föreslagen modell samt 7 kapitel. I kapitel 2 redovisas utredningsuppdraget. I kapitel 3 beskrivs definitioner. I kapitel 4 presenteras resultatet från en kartläggning om indirekta kostnader. I kapitel 5 ges en internationell utblick. I kapitel 6 redovisas föreslagen modell mer utförligt. I kapitel 7 beskrivs implementering och konsekvenser av förslagen modell.

3 Definitioner

Ett flertal begrepp som används inom universitets- och högskoleområdet har för olika användare olika betydelse och innebörd. I detta kapitel tydliggörs utredarens definition av olika begrepp. Begreppet högskola används som beteckning för både universitet och högskolor.

3.1 Full kostnadstäckning

3.1.1 Regering och riksdag

Regeringen tydliggör i ett regeringsbeslut⁴ sin syn på full kostnadstäckning. Den skriver att ”Principen att alla finansiärer fullt ut skall svara för kostnaderna för den egna verksamheten, gäller sedan länge. I budgetpropositionen för 1994/95 (prop.1993/94:100 bil 9 s.97) angavs att full kostnadstäckning skall tillämpas enligt avgiftsförordningen (1992:191) för den externfinansierade verksamheten.”

Vidare har regeringen i prop. 1994/95:100 bil.9 s.129 anfört följande: ”Som ett led i den pågående uppstramningen av statens ekonomiska redovisning i syfte att få en mer rättvisande bild av kostnader i förhållande till uppnådda mål är det än mer angeläget att principen om att alla finansiärer skall bidra till alla kostnadslag tillämpas. Detta gäller även för den verksamhet inom universitet och högskolor vilken finansieras av myndigheter inom andra departements områden”.

I regleringsbrevet för 2007 förtydligas ytterligare vad regeringen avser med full kostnadstäckning. Där står att ”Samtliga kostnader för den verksamhet som finansieras på annat sätt än via anslagsmedel skall inklusive verksamhetens andel av gemensamma kostnader täckas av dessa medel (full kostnadstäckning). En lägsta nivå för påslag avseende indirekta kostnader skall för lärosätet vara minst 18 procent av forskningsprojektens direkta kostnader exklusive lokalkostnader. Undantagna från kravet på full kostnadstäckning är endast EU-finansiärer och andra överstatliga organ där Sverige godkänt avtal med sådana undantag.”

3.1.2 Ekonomistyrningsverket

ESV:s tolkning redovisas i en rapport till regeringen⁵. ”Med full kostnadstäckning menas att samtliga direkta och indirekta kostnader täcks. De indirekta kostnaderna bör återspegla en rättvisande andel av lärosätets gemensamma kostnader.”

”Principen om full kostnadstäckning innebär enligt ESV:s uppfattning att det är universitet och högskolor, dvs. forskningsutförarna som ska svara för att samtliga kostnader för forskningsverksamheten täcks. Detta bör gälla oavsett vem eller vilka som finansierar

⁴ Uppdrag till Ekonomistyrningsverket att utveckla en modell för beräkning av full kostnadstäckning, Utbildningsdepartementet U1999-05-20.

⁵ Kalkylmodell för beräkning av kostnader för forskning vid universitet och högskolor, ESV 1999:25.

forskningen. Ansvaret föreligger således oberoende av om forskningen sker med anslag och/eller finansieras med externa medel. Principen om full kostnadstäckning bör således ses ur lärosätets synvinkel. Finansiärerna kan inte fullt ut ta detta finansieringsansvar såvida det inte rör sig om uppdragsforskning.”

ESV fortsätter ”Av detta följer förmodligen också att det är lärosätena som ytterst bör definiera projekten, dvs. avgränsa den forskningsverksamhet som full kostnadstäckning ska beräknas på. Skulle så inte vara fallet bör också den eller de som vill definiera projektet svara för hela finansieringen. Naturligtvis kan överenskommelser om annat träffas mellan utförare och finansiär.”

3.1.3 Svenska och utländska bidragsgivare

Ansvar för att varje kostnadsbärare får full kostnadstäckning i den verksamhet som bedrivs åläggs högskolan. Ett flertal bidragsgivare ger för närvarande ersättning för direkta kostnader samt en schablonberäknad procentsats som ska täcka delar av högskolans indirekta kostnader. Det innebär att ju mer kostnader högskolan kan visa vara direkta, desto större möjlighet finns till ökad ersättning från bidragsgivarna. SUHF har tecknat ett avtal med några bidragsgivare som innebär att ett påslag om 35 % får göras på direkta kostnader för att täcka gemensamma kostnader, 17 % för lokalkostnader och 18 % för indirekta kostnader.

3.2 Kostnadsbärare, projekt och kontrakt

Utredaren har valt att använda kostnadsbärare som beteckning på den lägsta nivån där samtliga direkta och indirekta kostnader samt intäkter möts. Det är där full kostnadstäckning ska kunna visas. Innan en verksamhet startar måste beslut fattas om vem som ska bära kostnaderna och intäkterna. En institution, en avdelning, ett forskningsprogram eller en forskargrupp kan bestå av flera kostnadsbärare.

Kostnadsbärare kan vara;

- ett enskilt kontrakt t.ex. vid uppdragsforskning eller uppdragsutbildning. Finansiären i kontraktet finansierar då samtliga kostnader för den verksamhet som avses.
- en avgränsad aktivitet med visst syfte som är avgränsad i tid (som idag brukar kallas projekt). Detta kommer på kort sikt att vara den vanligaste kostnadsbäraren vid högskolorna.
- en forskargrupp, avdelning eller institution om det är en löpande verksamhet som inte avslutas eller en verksamhet som inte har krav på full kostnadstäckning på lägre nivå.
- en helt eller delvis anslagsfinansierad intern verksamhet, exempelvis tillfälliga satsningar som jubileer.

3.3 Kostnader

3.3.1 Full Cost

Verksamheten ska täcka sina direkta kostnader samt sin andel av indirekta kostnader. Samtliga kostnader ska vara uppföljningsbara och verifierbara samt spegla resursförbrukningen i verksamheten. Kostnadernas indelning i direkta och indirekta, ska vara enhetligt definierad vid den enskilda högskolan samt beslutad av den centrala ledningen. För de indirekta kostnaderna ska ett tydligt underlag till fördelning kunna presenteras som innehåller använda beräknings- och fördelningsgrunder. Det är starkt önskvärt att högskolorna gemensamt arbetar för att få fram gemensamma riktlinjer för hur kostnader ska klassificeras, fördelas och hanteras i redovisning.

3.3.2 Direkta kostnader

Direkta kostnader är direkt hänförliga till en viss aktivitet och till endast en kostnadsbärare. Kostnaderna redovisas direkt på kostnadsbäraren utan fördelning. Exempel på direkta kostnader i en verksamhet kan vara vissa löner, hyrda lokaler, förbrukningsmaterial, resor, konferenser, litteratur, externa konsulter samt avskrivningar på utrustning.

3.3.3 Indirekta kostnader – gemensamma kostnader

Indirekta kostnader kännetecknas av att de inte kan redovisas direkt på en kostnadsbärare, utan måste fördelas. Kostnaderna uppkommer inte direkt till följd av en viss aktivitet. De hänför sig till en infrastruktur och till olika tjänster utan vilka den samlade verksamheten inte kan bedrivas. Kostnaderna är gemensamma för alla eller flera kostnadsbärare och fördelas med hjälp av en förutbestämd fördelningsbas. Exempel på indirekta kostnader kan vara ledningsfunktion, ekonomi- och personaladministration, bibliotek och datanät. Indirekta kostnader för gemensamma resurser återfinns på olika nivåer i högskolornas organisation som fakultet, sektion, institution eller avdelning.

Bland indirekta kostnader återfinns även s.k. verksamhetsnära kostnader. Med det avses kostnader som uppstår nära kostnadsbäraren och är direkt hänförliga till ett kostnadsslag. Vanligtvis uppstår kostnaderna på institutionen, som sedan med hjälp av en nyckel fördelar dem på kostnadsbärare. Exempel på sådana kostnader kan vara gemensam lokalyta, gemensam telefon, lön för assistent samt IT-användning.

Eftersom flera finansiärer endast anser sig kunna bidra till verksamhetens direkta och verksamhetsnära kostnader, skapas inom högskolorna incitament till att tydligt redovisa de verksamhetsnära kostnaderna. Det är upp till varje högskola att ta ställning till hur mycket resurser de vill lägga på att bryta ner de indirekta kostnaderna. En effektiv administration lägger dock inte ner alltför stora resurser på att särredovisa mindre kostnadsslag.

3.3.4 Kostnadskalkyl och budget

En kostnadskalkyl ska tydligt visa vilka kostnader som uppstår för varje nytt kontrakt. Syftet med kalkylen är att bedöma kontraktets påverkan på kostnadsbärarens ekonomi, för att kunna göra bedömning av den ekonomiska risken. Kalkylen ska innehålla totala kostnader, d.v.s. direkta lönekostnader, driftskostnader och avskrivningar samt indirekta kostnader.

Med budget avses bedömning av kostnadsbärarens totala intäkter och kostnader. I budgeten ska full kostnadstäckning eftersträvas.

3.4 Övriga begrepp

3.4.1 Intern styrning och kontroll

Med intern styrning och kontroll i staten avses⁶ en process styrd av ledningen som med rimlig säkerhet leder till en effektiv och ändamålsenlig verksamhet, att lagar, förordningar och andra regler efterlevs samt en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten. Det är alltid en avvägning mellan korrekthet och exakthet mot enkelhet och användbarhet. Huvudsaken är en tydlig, transparent och rättvisande redovisning. Intern styrning och kontroll omfattar både förvaltningsinriktade styrinstrument och instrument för intern kontroll. Högskolans interna styrning måste liksom all styrning situationsanpassas för att bli framgångsrik.

3.4.2 Anslags-, bidrags- och uppdrags-/avgiftsfinansierad verksamhet

Anslagsfinansierad verksamhet. Verksamhet som finansieras med utgiftsmedel på statsbudgeten. Riksdagen anvisar anslag som regeringen under viss tid och under vissa villkor bemyndigas använda till de av riksdagen angivna ändamålen. Regeringen tilldelar sedan högskolan dispositionsrätt till anslaget.

Bidragsfinansierad verksamhet. Verksamhet eller del av verksamhet som finansieras med ersättning som lämnas eller mottas utan direkt motprestation.

Uppdrags-/avgiftsfinansierad verksamhet. Verksamhet som finansieras med ersättning som betalas för en specifik motprestation som motsvarar kostnaderna för att tillhandahålla prestationen i fråga.

3.4.3 Utträngningseffekt

Kostnader som uppstår i bidragsfinansierade verksamheter och finansieras med anslag, som planerats för annan verksamhet, eftersom bidragsgivarna inte godkänner kostnaderna som stödberättigande. Utträngningseffekten är extra tydlig när bidragsgivarna inte har möjlighet att, eller väljer att inte, finansiera hela verksamheten fullt ut, t.ex. för indirekta kostnader. Detta leder till att anslagsmedel måste användas för att tillsammans med bidrag finansiera verksamheten.

4 Redovisning av indirekta kostnader – en kartläggning

Genomförda samtal och resultatet av kartläggningen visar att det vid högskolorna finns ett stort behov att tillsammans verka för att synliggöra de verkliga direkta och indirekta kostnaderna.

4.1 Resultat av utredarens samtal

Av genomförda samtal med anställda vid olika högskolor har framkommit att intresset är stort för att få hjälp och stöd med att komma tillrätta med de problem som finns kring redovisning av indirekta kostnader samt att kalkylera och budgetera för att uppnå full kostnadstäckning. Högskolorna har oftast arbetat fram sina egna modeller för redovisning, som gör att det är svårt att dra nytta av andra högskolors erfarenheter fullt ut. Önskemål finns att det för högskolan tas fram gemensamma riktlinjer samt olika typer av verktyg som t.ex. kontostruktur i redovisningen och förslag på lämpliga tidrapporteringssystem.

⁶ Intern styrning och kontroll i staten, Ds 2006:15

4.2 Enkätundersökning om modell för uttag av indirekta kostnader

I december 2005 skickade HfR (Högskolans forum för Redovisningsfrågor) ut en enkät ut till 11 utvalda högskolor för att ta del av deras modell för täckning av indirekta kostnader. De som valdes ut har gemensamt att de beräknar täckning av overhead på upparbetade kostnader. Av de utvalda svarade 9 högskolor på enkäten.

Enkätsvaren visar på ett antal förslag på gemensamma riktlinjer för anslags- och forskningsverksamhet vid högskolor i Sverige som att;

- tydliga definitioner bör tas fram för gemensamma begrepp så att man inom högskolan har ett gemensamt språkbruk, vilket även underlättar i diskussioner med finansiärer,
- en enhetlig modell bör tas fram för beräkning och fördelning av indirekta kostnader för att underlätta förståelsen mellan högskolorna, men även gentemot finansiärerna,
- modellen bör innehålla anvisningar om hur medfinansiering ska hanteras samt beslutsordning för detta,
- modellen bör även rekommendera att avstämning görs årligen mellan fördelningsbas och utfall,
- modellen bör vara anpassad så att det går att fördela indirekta kostnader med hjälp av automatiska konteringar i redovisningssystemet.

5 En internationell utblick

Den internationella utblicken visar att utvecklingen mot att kunna redovisa Full Cost pågår för närvarande vid många högskolor i Europa. Allt fler högskolor tillämpar denna typ av redovisning.

5.1 Gemensamma riktlinjer inom EU

För en vanlig forsknings- och samarbetsverksamhet inom det sjätte ramprogrammet ger EU ersättning för direkta kostnader samt en förutbestämd del av de indirekta kostnaderna. Det sjunde programmet har däremot en annorlunda modell.

Det sjätte ramprogrammet (FP6) bygger på AC (Additional Cost). Högskolan får full ersättning för projektets direkta kostnader som uppkommer utöver verksamhetens vanliga återkommande kostnader. Exempelvis ersätts inte lönekostnader för fast anställd personal. För att täcka de indirekta kostnaderna får högskolan en schablon på 20 % av de direkta kostnaderna. Total ersättning uppgår till 120 Tkr, enligt exemplet nedan.

Det sjunde ramprogrammet (FP7) bygger på FC (Full Cost). Både direkta och indirekta kostnader ligger till grund för ersättningen. Fr.o.m. FP7 är samtliga direkta kostnader för projektet ersättningsgrundande. Ett antagande som görs i den holländska modellen är att de faktiska indirekta kostnaderna uppgår till ca 80 % av de direkta kostnaderna. Av dessa totala kostnader får högskolan 75 % i ersättning. Total ersättning uppgår till 148,5 Tkr, enligt exemplet nedan.

För projektutlysning t.o.m. december 2009 får de högskolor som inte kan redovisa FC, beräkna ersättning för indirekta kostnader med en schablon på 60 % av de direkta kostnaderna. Total ersättning uppgår till 132 Tkr, enligt exemplet nedan.

Nedan visas exempel på finansiering av ett vanligt personalintensivt forskningsprojekt.

Ramprogram/ kostnadsmodell	Ersättnings- grundade kostnader, Tkr	Indirekta kostnader %	Totala kostnader Tkr	Ersättning %	Ersättning kronor, Tkr
FP6 AC	100	20 (schablon)	120	100	120
FP7 FC	100+10 (all personal)	80 (faktisk)	198	75	148,5
FP7 FC	100+10 (all personal)	60 (schablon)	176	75	132
FP7 FC	100+10 (all personal)	40 (schablon)	154	75	115,5

Tabell1. Exempel på ersättning från FP6 AC och FP7 FC, hämtad från den holländska modellen.

För projektutlysning från och med januari 2010 sänks schablonersättningen för de indirekta kostnaderna, för de högskolor som inte kan redovisa FC, till lägst 40 % av de direkta kostnaderna. Total ersättning uppgår till 115,5 Tkr, enligt exemplet ovan.

Ett personalintensivt projekt i sjunde ramprogrammet kommer således oftast att få en större ersättning från EU än i tidigare ramprogram. Däremot kommer ersättningen till de direkta kostnaderna att vara lägre.

5.2 Den brittiska modellen, TRAC

TRAC (Transparent Approach to Costing) är ett komplext, men delvis ändå flexibelt system för kostnadsredovisning och kostnadsberäkning vid brittiska högskolor. Systemet har införts successivt från 2000/01.

I Storbritannien ger de statliga finansierarna högskolorna full kostnadstäckning för de projekt de stödjer. För forskningsfinansierarna skulle detta ha lett till att allt färre eller mindre projekt skulle komma att finansieras, om inte den engelska staten tillfört de statliga finansierarna extra medel. För ickestatliga finansierare finns inte samma krav på full kostnadstäckning, utan överenskommelser görs mellan forskningsfinansieraren och högskolan.

Kostnader för ett forskningsprojekt består av; direkta hänförliga, allokerade och indirekta kostnader. De två senaste kostnadsdefinitionerna tas fram genom fördelningsnyckel. Definitionerna avgör hur de mäts och styrks. Direkta hänförliga kostnader baseras på en klar utgift. Allokerade och indirekta kostnader mäts med standardkostnad som bas, i takt med att projektet framskrider.

Brittiska högskolor redovisar FC på projektnivå. I en projektansökan anges hur stor del av sin tid som en person avser ägna åt projektet ifråga. För att kunna mäta forskarnas verkliga tid används en allokeringsmodell som inte kräver löpande tidrapportering. Det har varit det mest kontroversiella elementet vid implementeringen av modellen TRAC. Det vanligaste är att alla anställda under en viss period (1-2 veckor) per år, i en tabell fördelar tiden på olika aktiviteter.

5.3 Den holländska modellen

Högskolorna i Holland har under en längre tid arbetat för att övergå från AC till FC. Under 1993 började det första universitetet att redovisa FC. Fortfarande redovisar dock de flesta högskolor AC.

Deras modell är designad och byggd för att högskolorna ska klara EU:s krav på FC enligt FP7. Modellen är utformad för forskningsprojekt, men den bör dock kunna användas till annan verksamhet som utbildning.

Eftersom EU endast finansierar forskning måste högskolan tydligt i redovisningen kunna avskilja forskning från utbildning. Övergång från AC till FC medför två stora förändringar. Således måste tidrapportering för anställda i EU-projekt införas, vilket innebär att normalarbetstid måste bestämmas. Högskolan måste även utveckla och implementera metoder för identifiering och fördelning av indirekta kostnader. De faktiska direkta och indirekta kostnaderna måste kunna visas i redovisningen.

Direkta kostnader;

1. Kräver beräkning och fastställande av normalarbetstid
2. Kräver tidrapportering, daglig/veckovis/månadsvis. Alla redovisade timmar måste kunna styrkas.
3. Är direkt hänförliga kostnader, som personalkostnad för anställda i projektet och resor.
4. Är även andra kostnader som hänförliga till projektet.

Indirekta kostnader;

5. Är personalkostnader för anställda utanför projektet
6. Är förvaltningskostnader på olika nivåer i högskolan (central-, fakultets- och institutionsnivå).

Direkta- eller indirekta kostnader;

7. Teknisk infrastruktur kan vara antingen direkta eller indirekta kostnader beroende på högskolans organisation och styrmodell.

6 Föreslagen modell mer utförligt

I bilaga 1 redovisas ett exempel på hur en forskningsverksamhet med flera finansiärer kan hanteras enligt den föreslagna modellen.

6.1 Gemensamma riktlinjer och ansvarsfördelning

En förutsättning för att föreslagen modell ska fungera som avsett är att ledningen för högskolan beslutar om gemensamma riktlinjer för hur full kostnadstäckning ska visas, hur kostnadsbärare ska definieras, på vilka grunder anslagsmedel ska fördelas samt grunder för fördelning av indirekta kostnader.

Anställda vid högskolor är vana att arbeta i en miljö som präglas av stor frihet. Denna miljö står i mångt och mycket i kontrast till den miljö som krävs för att upprätthålla en god intern kontroll och en kvalitativ ekonomistyrning. Det kan således ses som en pedagogisk utmaning för såväl ekonomiadministrativ personal som verksamhetsansvariga att förklara att god intern styrning och kontroll är en förutsättning för en rättvisande och tillförlitlig redovisning som skapar förtroende för högskolans verksamhet.

Med utgångspunkt i linjeorganisationen bör tydliga delegationer upprättas. En delegationsordning mellan prefekt och kostnadsbärande ansvarig bör upprättas skriftligt och undertecknas. Det måste klart framgå av delegationen vilka konsekvenserna blir om den inte följs, det vill säga att det delegerade ansvaret kommer att prövas. Särskilda rutiner bör utvecklas för om och när en verksamhet ska avvecklas eller förändras på grund av ekonomiska underskott och oförmåga till finansiering. Ett exempel på en sådan rutin är en frekvent och detaljerad uppföljning samt införande av tidiga varningssignaler. Vid uppföljning är det viktigt att en tydlig kostnadsbild kan visas och att så mycket som möjligt av informationen hämtas ur redovisningssystemet. För att löpande uppföljningar under året ska vara meningsfulla krävs täta, kvalitativa genomgångar samt löpande redovisning av eventuella justeringar. Det kräver i sin tur enhetliga rutiner och en formaliserad rapportering. Så länge inte tillförlitliga indata produceras löpande under året kommer uppföljningen att försvåras.

För att modellen ska kunna fungera som avsett krävs en hel del arbete vid varje högskola. Utredaren föreslår följande övergripande åtgärder som att:

- högskolans ledning fattar ett principbeslut om att införa modellen,
- innan modellen införs görs en konsekvensanalys, för att vara beredd att vidta åtgärder för de ev. problem som kan uppkomma,
- tillsätta en styrgrupp som planerar och styr införandet, stödjer, följer upp och utvärderar,
- se över gällande ansvars- och delegationsordningar,
- planera information och kommunikation, gärna att en speciell informationsgrupp tillsätts, internutbildning,
- se över befintliga system och rutiner som t.ex. en ändamålsenlig rapportgenerator, ändring av kontoplan, redovisning och uppföljning. Systemen och rutinerna ska vara enkla och funktionella.

6.2 Kostnadsbärare och finansiering

Högskolan måste balansera redovisningen mellan olika finansieringskällor så att verksamheten blir fullt finansierad och full kostnadstäckning kan uppnås och visas. För närvarande redovisar högskolorna forskningsverksamhet på projektnivå. Ett problem med nuvarande sätt att redovisa är att projekt inte är entydigt definierat inom sektorn samt att projekten inte alltid möjliggör redovisning av full kostnadstäckning. Eftersom begreppet projekt används olika både inom och mellan högskolor kommer begreppet inte att användas i den föreslagna modellen.

Högskolans interna organisation ser olika ut beroende på skilda förutsättningar och vald styrmodell. Gemensamt är dock att det finns ett behov att finna den lägsta nivån i ett uppdrag, en uppgift eller en avgränsad verksamhet, där det är meningsfullt att budgetera och följa upp resultatet. Samtliga kostnader och intäkter ska redovisas på denna nivå, kallad kostnadsbärare. I de fall en finansiär inte ersätter verksamhetens faktiska kostnader fullt ut måste annan finansiering tillskjutas.

Beslut om vad som ska betraktas som kostnadsbärare kommer att skilja sig åt mellan olika högskolor beroende på val av styrmodell men också på verksamhetens omfattning, vilken utvecklingsfas högskolan befinner sig i och så vidare. Kostnadsbärare kan vara en institution, en avdelning, ett utbildningsprogram, en forskargrupp, ett projekt eller ett kontrakt beroende på hur högskolans inre organisation och delegation är uppbyggd. Val av kostnadsbärare beror även på verksamhetens avgränsning, villkor i avtal/överenskommelser och typ av avrapportering.

Det förekommer att en forskningsverksamhet är uppbyggd kring en senior forskare eller en professor som bedriver forskning inom ett visst ämnesområde. Verksamheten är inte avgränsad i tiden och finansieringen kommer från många olika källor som inte har krav på särskild uppföljning. Verksamhetens inriktning ändras allteftersom forskningen går framåt. Forskningens resultat eller verksamhet är ofta svår att sammankoppla med en enskild finansiär, då det kan ta lång tid innan resultatet uppstår och finansieringssättet varierat över tiden. Det innebär att forskargruppen lämpligen kan vara kostnadsbärare, där budget och åiterrapportering till finansiärerna oftast kommer att vara en redovisning av finansiärernas andel av den totala verksamheten.

Den balanserade kapitalförändringen (den ackumulerade skillnaden mellan kostnader och intäkter i resultaträkningen som överförts från tidigare år) som uppstår vid verksamhetsavslut kan redovisas på kostnadsbäraren eller föras till nivån ovanför, efter beslut av prefekt/institutionsstyrelse eller annan i enlighet med högskolans delegationsordning.

6.2.1 Parallell förbrukning

Forskningsverksamhet som finansieras med både anslag och bidrag medför ett problem genom att regelverket för redovisning av olika finansieringsslag skiljer sig åt. Särskilt tydligt blir det när verksamheten sträcker sig över flera räkenskapsår, eftersom möjligheten att periodisera skiljer sig åt. Återstående bidrag redovisas som oförbrukade bidrag i balansräkningen. Återstående statsanslag får däremot inte periodiseras utan får en positiv påverkan på resultatet. För att på ett enkelt sätt underlätta för forskarna att förstå den ekonomiska ställningen för deras projekt, har flera högskolor infört riktlinjer att om möjligt ska anslagsmedel först förbrukas innan andra medel utnyttjas.

ESV tydliggör⁷ att metoden att förbruka en finansieringskälla i taget inte ger en rättvisande bild av kostnader och intäkter och förespråkar därför parallell förbrukning av samtliga förekommande finansieringskällor. Detta innebär en procentuell förbrukning av insatta medel.

Förutsättningarna för hur bidrag mottas och används är emellertid annorlunda i högskolan än i myndigheter i allmänhet. Ibland ställer bidragsgivarna villkor på förbrukning av bidrag, som t.ex. att de endast är med och finansierar en del av verksamheten eller köp av inventarier. I vilken omfattning som olika finansieringskällor ska anses förbrukade kan då bero på finansiärens villkor och förutsättningar i övrigt för den bedrivna verksamheten. Rättvisande redovisning ska naturligtvis vara grundprincipen och principen ”parallell förbrukning” ska tillämpas såvida den inte ger en mindre rättvisande bild än andra principer.

6.3 Kostnader för högskolegemensamma ändamål

Kostnader för gemensamma ändamål (indirekta kostnader) uppstår normalt på olika nivåer i högskolan och fördelas sedan nedåt i organisationen. Innan fördelningen görs i varje steg ska kostnaderna delas upp på de olika verksamhetsgrenarna. Uppdelning bör även göras när verksamhetsgrenarna i olika omfattning har nytta av en viss aktivitet, där de indirekta kostnaderna uppstår.

Uppdelningen mellan vad som är att anse som direkta eller indirekta kostnader är inte helt lätt att tydliggöra och det är svårt att hitta gemensamma definitioner för högskolområdet. Mycket beror på den organisation och styrmodell som varje högskola har. En centraliserad organisation eller en organisation som har många centraliserade uppgifter har ofta större andel indirekta kostnader än vid decentralisering. Vid centralisering samlas många av de administrativa uppgifterna på central nivå, vilket innebär att större kostnader ska fördelas ner till kostnadsbäraren. Av den anledningen är det viktigt att högskolans modell för ekonomistyrning är enhetlig, tydlig, pedagogisk och transparent för att möjliggöra jämförelser mellan högskolorna. Både de direkta och de indirekta kostnaderna ska vara transparenta och kunna revideras. För de indirekta kostnaderna ska ett tydligt underlag till fördelning kunna presenteras som innehåller beräknings- och fördelningsgrunder. Principerna för grunderna ska vara beslutade av högskolans ledning. Vid jämförelse mellan högskolor måste alltså hänsyn tas till den enskilda högskolans sätt att beräkna direkta och indirekta kostnader.

Vid de stora högskolorna brukar det finnas minst tre nivåer där kostnader för gemensamma ändamål uppstår;

- central och gemensam förvaltning med funktioner som t.ex. högskoleförvaltning, ekonomiavdelning och personalavdelning. Här hanteras vanligen systemdrift för gemensamma administrativa system, bibliotek och lokaler. Vidare hanteras ofta policyfrågor och rapportering till andra myndigheter och regeringen.

⁷ Flerfinansierad verksamhet, februari 2007

- fakultet, där fakultetsgemensamma frågor hanteras. Beroende på högskolans storlek och hur man valt att organisera sig, hanteras ibland även anställningsbeslut m.m. på denna nivå.
- institution där kärnverksamheten (utbildning och forskning) bedrivs och den mer dagliga administrativa hanteringen sker.

6.3.1 Fördelning av indirekta kostnader från central nivå till institutionsnivå

Högskolorna har olika metoder för fördelning av indirekta kostnader. En vanlig metod är att de olika nivåernas fördelade indirekta kostnader förs direkt till institution. En annan metod är att de centrala kostnaderna fördelas stegvis först till fakultetsnivån där fördelade fakultetsgemensamma kostnader tillkommer, sedan fördelas summan till institution. Vilken metod som används spelar mindre roll i den föreslagna modellen, huvudsaken är att det på nivån ovanför kostnadsbäraren (institutionsnivå) tydligt visas vad de indirekta kostnaderna som uppkommer på de olika nivåerna, består av.

Kostnaderna till institutionsnivån fördelas med hjälp av fördelningsnycklar.

Fördelningsnycklar i procent av en fördelningsbas är att föredra. Val av fördelningsbaser görs på olika nivåer inom högskolan, men beslut om vilka baser som ska användas bör fattas på central ledningsnivå. Lämplig fördelningsbas kan vara direkta kostnader, lönekostnader, antal kvadratmeter, studieprestation m.m. Som fördelningsbas ska den bas användas som ger den mest rättvisande och rimliga fördelningen. Det är viktigt att arbetet med att fördela kostnaderna till institutionsnivån står i rimlig proportion till rättvisekravet. Oavsett hur de indirekta kostnaderna fördelas samt vilken fördelningsbas som används, så måste hanteringen vara transparent, tydlig, rättvisande, dokumenterad och accepterad. Lämpligen görs översyn av tillämpad bas årligen, om ingen större förändring sker under året.

6.3.2 Fördelning av indirekta kostnader från institutionsnivå till kostnadsbärare

Den föreslagna modellen innebär att de indirekta kostnaderna samlas på nivån ovanför kostnadsbäraren (oftast institution) och fördelas sedan via fördelningsmetoden procentpåslag på respektive kostnadsbärare, med direkt lön som fördelningsbas. För de s.k. verksamhetsnära kostnaderna kan nyttjandet av enskilt kostnadslag användas som fördelningsbas.

Fördelningsmetod

Vid fördelning till kostnadsbärarna kan olika fördelningsmetoder som procentpåslag, fastställda standardpris och täckningspåslag användas. Föreslagen modell bygger på procentpåslag. Fördelning av de indirekta kostnaderna till verksamheten med procentpåslag på en bestämd fördelningsbas innebär att kostnadsbäraren finansierar de gemensamma kostnaderna. Med väl genomtänkta fördelningsbaser blir redovisningen tillräckligt rättvisande. Procentpåslag har den fördelen att metoden är enkel att hantera när redovisningssystemet väl är anpassat och metoden inkörd samt att det är relativt enkelt att tillhandahålla standardiserade kalkyler. När procentpåslag införs krävs dock en del manuellt arbete. Det ska uppskattas och bestämmas de olika nivåernas gemensamma kostnader, kostnadsdrivare ska identifieras, storleken på kostnadsdrivarna ska beräknas samt fördelningsbas ska väljas. Metoden procentpåslag kräver att det finns en kostnadsuppföljning av de budgeterade gemensamma kostnaderna, så att inte påslaget automatiskt leder till att den samlade verksamheten blir över- eller underfinansierad. Institutionen fastställer lämpligen en procentsats för påslag som avser kommande räkenskapsår. Procentsatsen räknas fram med ledning av budgetsiffror och föregående års utfall eller annan grund som bedöms som rättvisande. En översyn av tillämpad procentsats bör göras årligen, om ingen större förändring sker under året.

Det finns alltid verksamhetsansvariga som önskar undantag från påslaget eller ett lägre påslag, på grund av att de inte utnyttjar en viss tjänst eller resurs. För en del verksamheter går det att hitta argument som gör att verksamheten ska ha ett lägre påslag. Undantag bör dock bara medges för väsentliga belopp och i de fall där det är uppenbart felaktigt att debitera procentpåslaget. Om undantag medges undandras inte kostnader, utan ny medfinansiering krävs. Många undantag ger en komplex uppsättning i redovisningssystemet och innebär svårigheter när påslagens storlek ska beräknas.

Fördelningsbas

När de indirekta kostnaderna ska fördelas med hjälp av fördelningsmetoden procentpåslag kan olika fördelningsbaser användas som grund för beräkning. I princip finns de tre slag av fördelningsgrunder; tid (t.ex. arbetad tid eller maskintid), mängd (t.ex. antal, vikt eller yta) samt värde (t.ex. intäkter eller kostnader).

Den föreslagna modellen bygger på att värdefördelningsgrund används med lönekostnader som fördelningsbas. Metoden är enkel att tillämpa och anses bli tillräckligt rättvis.

Lönekostnad som fördelningsbas är uppföljningsbar och verifierbar samt speglar kostnadsbilden vid högskolan. Tanken är att indirekta kostnader uppkommer i samma takt som lönekostnader. I tjänsteföretag är det personalresurserna som är kostnadsdrivare, som har behov av och nyttjar gemensamma resurser. Löner är oftast dessutom den största enskilda kostnadsposten i verksamhetens redovisning och bör generellt ge en god uppfattning om aktivitetsnivån. Det är dessutom relativt enkelt att bygga automatik i redovisningssystemet.

En nackdel med lönekostnader som fördelningsbas är när en verksamhet till stor del har andra kostnader än lön t.ex. kostnader relaterade till anskaffning av anläggningstillgångar.

En annan nackdel med lönekostnader som bas är att den kan befaras ge incitament till att ersätta egen personal med köpta tjänster för att undgå indirekta kostnader.

En ytterligare nackdel är att en anställd med hög lön tar en större del av indirekta kostnaderna än en anställd med lägre lön, vilket kanske inte alltid är självklart.

Fördelarna med lönekostnader som fördelningsbas överväger dock stort dess nackdelar. Givetvis kan en annan mer rättvisande fördelningsbas användas i undantag. Basen ska då vara analyserad, beslutad, dokumenterad och reviderbar.

6.4 Fördelning av statsanslag

Anslag för de olika verksamhetsgrenarna erhålls genom beslut i regleringsbrev.

Högskolestyrelsen fördelar medel till fakulteterna (fakultetsnämnderna) eller direkt till underliggande nivåer om högskolan saknar fakultetsindelning.

Fakulteterna eller motsvarande fördelar i sin tur, genom egna beslut resurser för utbildning till underliggande institutioner samt resurser för forskning och forskarutbildning på motsvarande sätt. I nästa steg fördelas resurserna vidare i ytterligare steg för att slutligen nå kostnadsbärarna.

Många högskolor finansierar för närvarande delar av kostnader för gemensamma ändamål genom att på olika nivåer direktavsätta anslagsmedel för att täcka dessa indirekta kostnader. Hela statsanslaget fördelas därmed inte ut till kostnadsbäraren, vilket leder till att full kostnadstäckning inte visas fullt ut. Om kostnadsbäraren ska bära högskolans gemensamma kostnader måste så mycket som möjligt av statsanslaget fördelas ner. Intäkter från både statsanslag och externa finansiärer ska redovisas på kostnadsbäraren, för att där möta de direkta och indirekta kostnaderna.

6.5 Redovisningssystem

Nyckeln till framgång i att hantera redovisning av olika verksamheter ligger i hur väl redovisningssystemet anpassats till de krav som gäller för statlig verksamhet samt till interna och externa krav på uppföljning. Redovisningssystemets utformning med en ändamålsenlig uppbyggd redovisningsplan är en förutsättning för att kunna fånga kostnader och det ekonomiska resultatet på olika prestationer. Men det krävs också att kostnaderna på ett enkelt och effektivt sätt kan fördelas till dessa prestationer.

Med redovisningssystemets utformning menas hur kodstrukturen för kostnadsbärare och sätt att fördela indirekta kostnader är konstruerad samt möjligheter till automatiserad hantering. Den föreslagna modellen innebär att de flesta högskolor måste se över och anpassa redovisningssystemet med hänsyn till de behov och krav som ställs. För att möjliggöra en rättvisande och ändamålsenlig uppföljning av kostnadsbärarna är det viktigt att en tydlig ekonomisk redovisning av verksamheten kan ges. Hänsyn ska också ta hänsyn till den övriga ekonomiska information om verksamheten som en utbildningsansvarig, forskningsledare eller annan anställd behöver för att kunna ta ansvar, styra och följa upp.

Modellen kräver att de anställda redovisar fördelningen av faktisk arbetad tid. För att denna rapportering ska hanteras effektivt bör ett tidrapporteringssystem införas som är kopplat till det ekonomiska redovisningssystemet.

6.6 Tidrapportering

Tidrapportering är inget nytt och ses av många som en självklar del i en modern myndighets interna styrning. Trots detta väcker den upprörda känslor och blir starkt ifrågasatt. För den vane användaren är det svårt att förstå att något så självklart kan uppröra så.

Modellen bygger på att de faktiska direkta och indirekta kostnaderna ska redovisas. För att kunna redovisa faktisk lönekostnad på verksamhetsgren, aktivitet och kostnadsbärare krävs tidrapportering. En uppfattning om hur de anställda fördelar sin arbetstid behövs för att underlätta styrning, budgetering, uppföljning och utveckling av en verksamhet. Även EU och andra finansiärer är intresserade av att veta hur mycket resurser i form av faktisk nedlagd tid som har fördelats på de verksamheter de stödjer. Med nuvarande sätt att tidrapportera är det svårt att styra och följa upp verksamheten.

De flesta högskolor har för närvarande inte någon faktisk löpande tidrapportering. Personalens fördelning av arbetstid på verksamhetsgrenar, kostnadsbärare, kurser och annat görs oftast utifrån en uppskattning över hur stor del av arbetstiden som kommer att läggas på olika projekt eller kurser. På högskolorna läggs det ofta ner ett omfattande arbete med att följa upp personalkostnaderna, så att de fördelas på ett någorlunda rättvisande sätt mellan olika projekt och prestationer.

För att den föreslagna modellen ska fungera som avsett krävs att varje högskola inför tidrapportering som i stort mäter fördelningen av faktisk nedlagd tid. Tidrapporteringssystemet bör vara flexibelt och kunna anpassas efter de behov av redovisning och uppföljning av faktisk arbetstid, som finns inom högskolan.

I huvudsak finns vid tjänsteproducerande verksamheter tre olika metoder för tidrapportering; individuell tidrapportering, frekvensstudier och skattningar. I modellen föreslås att individuell tidrapportering tillämpas. Med det menas att varje anställd, med stöd av instruktioner, rapporterar hur den har fördelat sin arbetade tid. Inrapporteringen bör göras varje dag, vecka eller månad i ett webb-baserat formulär.

Vid införandet av tidrapporteringen kommer förmodligen en hel del teknik- och handhavandeproblem att uppstå. När väl tidrapportering har accepterats, införts och blivit rutin kan faktisk personalkostnad på ett relativt enkelt, tydligt, pedagogiskt och rättvist sätt redovisas och fördelas till kostnadsbärarna. Rapporteringen är förmodligen relativt enkel att hantera automatiskt i redovisningssystemet.

6.6.1 Kompetensutveckling m.m.

I proposition⁸ antyds hur kompetensutveckling ska hanteras ”En möjlig lösning vore att universitet och högskolor på samma sätt som konsulter och kunskapsföretag, genom uttagna kostnader garanteras ersättning för egen kompetensutveckling”. I tidrapporteringen bör därför arbetad tid delas in i direkt och indirekt tid. Direkt tid kallas även debiterbar tid d.v.s. den tid som används i den faktiska verksamheten. Indirekt tid kallas även icke debiterbar tid d.v.s. arbetstid som inte direkt kan hänföras till enskild kostnadsbärare. Det avser tid som används till kompetensutveckling men också till allmän metodutveckling och intern administration, som t.ex. kurser och övriga kostnader för att hålla sig à jour inom sitt område.

Den indirekta tiden varierar mellan olika verksamheter bl.a. beroende på verksamhetens karaktär. För att kostnadsbäraren ska kunna budgetera och redovisa full kostnadstäckning måste samtliga betalda arbetstimmar beaktas i den kalkyl som upprättas. Det gäller även semester och viss annan frånvaro. Kostnaderna för indirekt tid fördelas med en rättvisande andel på respektive kostnadsbärare.

7 Implementering och konsekvens av föreslagen modell

För att implementera denna modell krävs ett i många fall omfattande arbete på varje högskola. Det är därför önskvärt, för att inte säga nödvändigt, att de enskilda högskolornas arbete med införande av modellen stöds av och koordineras av SUHF, på de områden där enhetlighet är av stor betydelse. Det gäller principiella ställningstaganden kring planering, implementering och uppföljning. Det gäller även frågor om kostnadernas indelning i direkta och indirekta, definition av kostnadsbärare samt fördelningsbaser. Former för tidrapportering och frågan om forskarnas kompetensutveckling med tillhörande behov av ekonomiska resurser samt förnyelse av utrustning, är andra exempel på sådana frågor.

Övergång till föreslagen modell får vissa konsekvenser för högskolorna. En enhetlig redovisningsmodell ställer särskilda krav på ekonomistyrningen och anställda vid högskolan. Utformningen av system och rutiner för att främja intern kontroll påverkas, men framför allt ökar kraven på pedagogiken och att förklara vikten av en god intern kontroll och kvalitativ uppföljning.

Ett visst motstånd till att införa denna modell kommer att finnas. Motståndet kommer att uttryckas på olika sätt. Befogade frågor kommer att ställas kring varför högskolan behöver denna modell, hur modellen ska fungera i praktiken och om den verkligen löser de problem som finns kring finansierings- och kostnadsredovisningen. Rädsla och osäkerhet kommer att finnas kring hur framtagna information kommer att användas.

Vid implementeringen är det viktigt att ledningen och cheferna klargör syftet med modellen, tydligt beskriver vad man förväntar sig av medarbetarna och löpande ger återkoppling på utfört arbete. Motstånd i verksamheter beror nästan alltid på oklarheter och

⁸ Prop. 1998/99:94, Vissa forskningsfrågor

otydigheter som ofta utmynnar i frågor kring anledningen till att ändringar görs. Speciellt viktigt är det att få ansvariga för kostnadsbärarna att förstå modellen.

Centrala beslut måste fattas om ansvar, delegering, riktlinjer och rutiner. Besluten berör ekonomistyrning, som anslags- och kostnadsfördelning samt fördelningsmetod och fördelningsbas. Även principer för hur högskolan väljer kostnadsbärare måste beslutas. Alla dessa beslut bör samlas, så att de på ett enkelt sätt kan användas internt, samt presenteras för externa bidragsgivare när de vill se hur verksamheten fått fram de verkliga direkta och indirekta kostnaderna. För att möjliggöra effektivisering av högskolans administration är det ett bra tillfälle att se över verksamhetsstyrningen, verksamhetsindelningen och redovisningsstrukturen för att få en enhetlig, rättvisande och tillförlitlig rapportering samt meningsfull uppföljning.

Den föreslagna modellen kommer med stor sannolikhet att medföra vissa förändringar i administrativa system som t.ex. redovisningssystemet, för att kunna tillfredsställa verksamhetens behov av redovisning och information. Strävan bör vara att använda automatkonteringar istället för manuell hantering. Alltför avancerade automatkonteringar bör dock undvikas, då de kan leda till att transaktioner sker som ingen riktigt har kontroll över. Behov av nya typer av rapporter kommer att uppstå. Forskningsansvariga måste vid periodisering kunna få fram tydliga och ändamålsenliga rapporter, som speglar förbrukade och oförbrukade medel oavsett finansiär. Vid större högskolor kan lämpligen delar av modellen införas successivt vid några institutioner, vilket gör att rutinerna och utdata kan prövas och korrigeras innan resterande institutioner går med.

Innan modellen införs bör en styrgrupp tillsättas för att planera och styra införandet, vara med och stödja samt följa upp och utvärdera. Några personer bör särskilt ses ut som är fokuserade på information, kommunikation och internutbildning. En bra planering ger goda förutsättningar för att implementeringen ska lyckas.

Modellen medför sammantaget troligen ökade administrativa kostnader på olika nivåer inom högskolan i planerings- och införandefasen. Ändringar i sättet att redovisa kommer för flera högskolor innebära att resultatet påverkas. Hur resultatet påverkas är helt beroende på vilken modell som högskolan tidigare haft. Flera högskolor redovisar ett förutbestämt procentpåslaget (i överenskommelse med finansiärerna) som intäkt utan att kostnaderna nödvändigtvis uppstått. Detta sätt att redovisa måste nu ändras. Det kommer att medföra att bidragsintäkterna måste justeras, vilket leder till att årets resultat påverkas. Detta arbete kan vara omfattande för de högskolor som har en stor externfinansierad verksamhet.

Därtill innebär ett flertal förslag en ökad ambitionsnivå vad gäller högskolornas ekonomiska styrning, genom insatser för att skapa bättre underlag för prioritering och uppföljning, vilket kan medföra behov av omprioriteringar av resurser.

När sedan modellen väl är införd, med ett flertal centrala beslut och standardiserade lösningar, kommer det förhoppningsvis leda till kostnadsminskningar av administrationen. Dessa frigjorda ekonomiska resurser kan sedan överföras till kärnverksamheten, samtidigt som administrationen blir effektivare.

Ett misslyckande med implementeringen ger ett misstroende för modellen som därmed ökar risken för att information som lämnas i den ekonomiska redovisningen har alltför låg kvalitet, vilket ger undermåliga beslutsunderlag och felaktiga kostnadsberäkningar av slutprestationer.

Litteratur och referenser

Flerfinansierad verksamhet, ESV 2007:xx

Redovisning av externfinansierad forskning – Redovisningsmodell, HFR:s redovisningsråd
2006-12-08

Nyckeltal i statlig verksamhet, ESV 2006:31

Universitet & högskolor, Högskoleverkets årsrapport 2006, Rapport 2006:26 R

Intern styrning och kontroll i staten, Ds 2006:15

EA 2006, Ekonomiadministrativa bestämmelser för statlig verksamhet, ESV 2006:2

Viktigt med intern kontroll i forskarvärlden, ESV-Nytt nr 2/2006

Full kostnadstäckning för externt finansierade projekt vid svenska universitet och högskolor.

Rapport från Sveriges universitets- och högskoleförbund 2005.

Erhållna bidrag och donationer, ESV 2005:14

Nyckeltal för OH-kostnader ESV 2005:3

Diskussionspromemoria, Externa medel vid Göteborgs universitet, Ernst&Young 2004-06-02

ESV:s ordbok om ekonomisk styrning i staten, ESV 2004:14

Externfinansierad forskning. Riksrevisionen promemoria 2003-12-19. Dnr 2003-0035.

Ekonomiskt mål för konkurrensutsatt verksamhet ESV 2003:21

Slutrapport från arbetsgruppen för Full kostnadstäckning för externfinansierade
forskningsprojekt vid universitet och högskolor, 2002-10-11. Ingemar Mundebo

Granskning av grunder för fördelning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor,
2002-09-16. Öhrlings, Pricewaterhouse Coopers.

OH-studien. Beräkning av indirekta kostnader och lokalkostnader i externfinansierade
forskningsprojekt vid sex universitet, juni 2002. Arbetsgruppen Full kostnadstäckning under
Ingemar Mundebo.

Uppdrag till Ekonomistyrningsverket att utveckla en modell för beräkning av full
kostnadstäckning, Utbildningsdepartementet U1999-05-20

Begreppsmanual för högskoleområdet, Högskoleverket september 1999.

Kalkylmodell för beräkning av kostnader för forskning vid universitet och högskolor ESV
1999:25

Vissa forskningsfrågor, prop. 1998/99:94
Projekt i staten – redovisning och styrning. RRV 1997:20

Redovisning vid universitet och högskolor. Högskoleverkets rapportserie 1996:27 R

Budgetering och intern redovisning. Lars A Samuelsson

Statlig redovisning enligt bokföringsmässiga grunder - En redovisningsteoretisk analys. Pär Falkman. CEFOS ISBN 91-628-2678-6

Bilaga 1

Exempel på hur en forskningsverksamhet med flera finansiärer kan hanteras enligt den föreslagna modellen.

1. Vem som får söka medel och skriva kontrakt som därmed blir bindande för högskolan beslutas av respektive högskola.
2. En ansökan innehållande en kostnadskalkyl upprättas där totala förutsedda direkta och indirekta kostnader visas. Så stor noggrannhet som möjligt ska iakttas så att bidragsgivaren kan få en så fullständig bild som möjligt av kostnaderna för den planerade verksamheten.
3. Innan ansökan skickas in ska den godkännas av överordnad i enlighet med respektive högskolas delegationsordning.
4. Om högskolan bestämmer sig för att medverka ska ett beslut på överordnad nivå fattas om kostnaden och hur finansiering av verksamheten ska lösas. Det kan innebära att högskolan bidrar med anslagsmedel för att full kostnadstäckning ska uppnås.
5. När ansökan är beviljad och forskaren vet hur mycket av verksamheten bidragsgivaren är beredd att finansiera upprättas en budget, innehållande totala kostnader och totala intäkter. Om beviljat belopp avviker från sökt måste kanske omfattningen av den planerade verksamheten justeras, så att full kostnadstäckning uppnås.
6. Ett kontrakt/avtal skrivs med bidragsgivaren i enlighet med respektive högskolas delegationsordning.
7. Verksamheten enligt budget benämns kostnadsbärare.
8. Kostnadsbäraren får en egen identifikation i redovisningen, där samtliga kostnader och intäkter fortlöpande redovisas. De indirekta kostnaderna kan via påslag, lämpligen månatligen, redovisas på kostnadsbäraren. Intäkter kan både vara bidragsmedel och anslagsmedel. För att kostnader ska anses vara direkta måste de tydligt kunna knytas till verksamheten, i annat fall anses de vara indirekta.
9. Minst varje halvår, men gärna oftare, görs en periodisering av kostnader och intäkter för kostnadsbäraren. I vilken omfattning som olika finansieringskällor ska anses förbrukade beror på finansiärens villkor och förutsättning ar i övrigt för den bedrivna verksamheten. Rättvisande redovisning ska vara grundprincipen och principen ”parallell förbrukning” tillämpas om denna inte ger en mindre rättvisande bild än andra principer.
Rapporter ska finnas att tillgå som på ett enkelt sätt visar hur mycket medel (både i oförbrukade bidrag och kvarvarande anslagsmedel) som forskaren har kvar eller är skyldig.
10. Balanserad kapitalförändring (den ackumulerade skillnaden mellan kostnader och intäkter i resultaträkningen som överförts från tidigare år) uppkommer vid verksamhetsavslut och kan bokföras på kostnadsbäraren eller föras till nivån ovan, efter beslut av prefekt/institutionsstyrelse eller annan i enlighet med högskolans delegationsordning.

11. Verksamheten avslutas när finansieringen upphör. Kostnadsbäraren ska då avslutas i redovisningen och balanserad kapitalförändring flyttas enligt punkt 10. Detta kommer att påverka forskargruppens, avdelningens eller institutionens resultat antingen positivt eller negativt.

12. Återrapportering görs till bidragsgivaren.

Förutsättningar för att modellen ska fungera på avsett sätt är:

- Kostnads kalkylen och budgeten ska vara gjord enligt en gemensam mall för hela högskolan.
- Kostnads kalkylen ska bygga på Full Cost d.v.s. kostnaderna omfattar alla direkta kostnader samt ett påslag för indirekta kostnader. Full Cost kräver att högskolorna specificerar de indirekta kostnaderna d.v.s. kan visa vad de indirekta kostnaderna består av.
- För att kunna redovisa en rättvisande bild av lönekostnaden måste någon form av tidrapportering införas. Tidrapportering lämnar underlag som baserar sig på faktiska utfall i den bedrivna verksamheten och inte på antaganden och schabloner.