

REDOVISNINGSMODELL FÖR INDIREKTA KOSTNADER VID UNIVERSITET OCH HÖGSKOLOR

HANDLEDNING

SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning
Oktober 2007
Sonja Hellström, Ann-Kristin Mattsson



SUHF:s förbundsårsamling ställde sig i mars 2007 bakom grunderna i rapporten *Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor*, som avlämnades av SUHF:s dåvarande arbetsgrupp för full kostnadstäckning. SUHF:s styrelse fick i uppdrag att fortsätta beredningen och utveckla den redovisningsmodell som beskrivs i rapporten. En utsedd styrgrupp och arbetsgrupp har nu tagit fram denna handledning.

Handledningen är ett komplement till rapporten för att närmare konkretisera, exemplifiera och problematisera delar av redovisningsmodellen. Syftet har varit att skapa en modell som på ett enkelt, rättvisande och kostnadseffektivt sätt bidrar till god intern styrning och kontroll och som stödjer högskolans behov av tillförlitliga beslutsunderlag för verksamhetsstyrning och uppföljning. Den innebär en stor principiell förändring i hanteringen av indirekta kostnader och bygger på principen att alla intäkter och alla kostnader fördelas ner i organisationen till kostnadsbärarna med direkta kostnader som fördelningsbas. Modellen ska leda till rättvisande redovisning och kalkylering samt även medverka till bättre uppföljning av full kostnadstäckning vid högskolornas olika verksamheter. Den ger också forskare en säkrare uppfattning än hittills om vilka olika slags kostnader som är hänförliga till projekten.

Det är också viktigt att framhålla att införandet av en transparent och tydlig redovisningsmodell är en förutsättning för att flera externa finansiärer ska kunna bidra till indirekta kostnader vid finansiering av forskningsprojekt vid högskolorna. En övergång till fullkostnadskalkylering och ny redovisningsmodell kommer förhoppningsvis att leda till ett ökat förtroende bland finansiärer för högskolornas redovisning och därmed till en förbättrad dialog kring finansieringsfrågor.

Avslutningsvis vill styrgruppen understryka att det i modellen finns ett antal utestående frågor där den fortsatta hanteringen behöver diskuteras. I och med att styrgruppens uppdrag är slutfört med överlämnandet av denna rapport, bör styrelsen även diskutera hur förbundets fortsatta arbete med full kostnadstäckning ska organiseras.

Styrgruppen och arbetsgruppen överlämnar härmed handledningen till SUHF:s styrelse.

Kåre Bremer

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	1
1. INLEDNING	3
1.1 BAKGRUND, SYFTE, AVGRÄNSNING, MÅLGRUPP OCH LÄSANVISNING	3
1.2 FÖRÄNDRING	4
1.3 FÖRBÄTTRAD INTERN STYRNING OCH KONTROLL	5
1.4 TERMINOLOGI	6
2. MODELLEN	7
2.1 KORTFATTAD BESKRIVNING	7
2.2 KOSTNADSBÄRARE	7
2.3 DIREKTA OCH INDIREKTA KOSTNADER	10
2.4 STRUKTURERING AV GEMENSAMMA KOSTNADER I FUNKTIONER	11
2.5 FULLSTÄNDIG KOSTNADSFÖRDELNING	12
2.6 HÖGSKOLANS ORGANISATION OCH NIVÅINDELNING	13
2.7 STEGVIS FÖRDELNING	13
2.8 LÖNEBASERAD FÖRDELNING PÅ KOSTNADSBÄRARNA	17
2.9 FÖRDELNINGSBASER FÖR HÖGSKOLEGEMENSAMMA OCH FAKULTETSGEMENSAMMA KOSTNADER	18
3. FULLKOSTNADSKALKYL	21
3.1 PROJEKTKALKYLERING	21
3.2 EU-PROJEKT (FP7)	22
4. PROBLEMATISERINGAR	23
4.1 LOKALKOSTNADER	23
4.2 TIDREDOVISNING	24
4.3 KOMPETENSUTVECKLINGSKOSTNADER	25
4.4 SEMESTERLÖNEKOSTNADER	25
4.5 AVVECKLINGSKOSTNADER	26
4.6 SÄRSKILDA SATSNINGAR	26
4.7 ANTAL FÖRDELNINGSNIVÅER OCH PÅLÄGG	26
4.8 FÖRDELNING PÅ VERKSAMHETSGRENAR	26
4.9 PARALLELL FÖRBRUKNING	27
4.10 KALKYLDIFFERENSER OCH BUDGETAVVIKELSER	28
4.11 INTERNREDOVISNING	29
4.12 UPPSAMLINGSOBJEKT I BOKFÖRINGEN	29
4.13 TILLÄMPNINGSPROBLEMATIK	30
4.14 ÖVERGÅNGSPROBLEMATIK	31
4.15 IMPLEMENTERING OCH UPPFÖLJNING	31
REFERENSLITTERATUR	33
BILAGOR	34
BILAGA 1: STRUKTUR FÖR GEMENSAMMA KOSTNADER (WORD)	34
BILAGA 2: KOSTNADSFÖRDELNING MED FASTA BELOPP RESPEKTIVE PÅLÄGG (EXCEL KALKYLBLAD A, B)	34
BILAGA 3: KOSTNADSFÖRDELNING MED OLIKA BASER (EXCEL KALKYLBLAD A, B, C)	34
BILAGA 4: PROJEKTKALKYL MED KALKYLBILAGOR (EXCEL KALKYLBILAGOR 1, 2, 3, 4)	34
BILAGA 5: HJÄLPBLAD TILL PROJEKTKALKYL (EXCEL HJÄLPBLAD A, B, C)	34
BILAGA 6: LOKALKOSTNADER (WORD)	34
BILAGA 7: IMPLEMENTERING OCH KONSEKVENSN AV FÖRESLAGEN MODELL (WORD)	34

SAMMANFATTNING

Denna handledning beskriver en modell för redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor som specificerar och tydliggör kostnaderna på institutions-, fakultets- och högskolenivå. Syftet har varit att skapa en modell som på ett enkelt men ändå rättvisande och kostnadseffektivt sätt bidrar till god intern styrning och kontroll och som stödjer högskolans behov av tillförlitliga beslutsunderlag för verksamhetsstyrning och uppföljning. Modellen ska leda till rättvisande redovisning och kalkylering samt även medverka till bättre uppföljning av full kostnadstäckning vid högskolornas olika verksamheter. Modellen ger också forskare en säkrare uppfattning än hittills om vilka olika slags kostnader som är hänförliga till projekten. Den innebär en stor principiell förändring i hanteringen av indirekta kostnader och bygger på principen att alla intäkter och alla kostnader fördelas ner i organisationen till kostnadsbärarna med direkta kostnader som fördelningsbas. Modellen är enkel, tydlig och transparent samtidigt som den vid en likformig tillämpning ökar möjligheterna till jämförbarhet mellan olika verksamheter och år.

Många finansiärer saknar i dag förtroende för högskolornas redovisning och ifrågasätter de indirekta kostnaderna. En övergång till fullkostnadskalkylering och ny redovisningsmodell kommer förhoppningsvis att leda till ett ökat förtroende för högskolornas redovisning och därmed till en förbättrad dialog kring finansieringsfrågor.

Arbetet med en, för högskolesektorn enhetlig, redovisningsmodell initierades av att revisorerna på vissa högskolor påpekade felaktigheter i högskolans ekonomimodell; felaktigheter som hade samband med hur högskolan redovisar finansiering av indirekta kostnader. Den nya modellen som nu arbetats fram uppfyller även krav på korrekt intäktsredovisning.

Den nya redovisningsmodellen kommer, använd på rätt sätt, att i hög grad bidra till att förbättra högskolornas interna styrning och kontroll. Redan vid ansökan om externa medel tydliggörs medfinansieringsbehovet och högskolan tvingas ta ställning till om ett bidrag kan tas emot trots att projektet saknar extern fullfinansiering. Redovisningen visar vad den bedrivna verksamheten kostar och stödjer behovet av tillförlitlig och rättvisande ekonomisk information hos projektledare, forskare, prefekter, administratörer, ledning m fl. Underlag för beslutsfattande och förutsättningar för att göra ekonomiska analyser förbättras. Bra analyser och beslutsunderlag behövs för en effektiv verksamhet.

Grundprinciperna i modellen är följande:

- högskolans verksamhet delas in i kärnverksamhet och stödverksamhet och kärnverksamheten delas in i avgränsade verksamheter, vilka kallas kostnadsbärare
- stödverksamhetens kostnader (gemensamma kostnader) fördelas på kärnverksamhetens verksamhetsgrenar (utbildning och forskning)
- de gemensamma kostnaderna fördelas på kostnadsbärarna genom fullständig kostnadsfördelning
- alla högskolor tillämpar kostnadsbas för fördelning på kostnadsbärare, där huvudbasen är direkta lönekostnader (alternativbas är direkta löne- och driftskostnader)
- samtliga intäkter och kostnader ska fördelas på kostnadsbärare, vilket möjliggör uppföljning av full kostnadstäckning

- en ny projektkalkyl, s k fullkostnadskalkyl, som visar totala kostnader (direkta kostnader och rättvisande andel av indirekta kostnader) och intäkter (uppdelade på extern finansiering och anslag)
- en gemensam funktionsindelad struktur för gemensamma kostnader på olika nivåer, som tillämpas i fullkostnadskalkyler.

Dessa grundprinciper är tvingande i modellen. I övrigt finns viss flexibilitet för högskolan att i särskilda fall utforma tillämpningen av modellen utifrån högskolespecifika förutsättningar.

Medfinansieringsproblematiken är en viktig fråga som aktualiseras vid övergång till den nya modellen. Problematiken finns redan i dag, men hanteras mer eller mindre tydligt på olika högskolor. Högskolor, som inte redan gjort det, kommer att behöva bygga upp regelverk och rutiner kring hanteringen av ansökningar om extern finansiering av forskning, beviljande av medfinansiering och redovisning av medfinansiering.

Övergången till den nya redovisningsmodellen kommer även att tvinga högskolorna att i mindre eller större omfattning se över sin budgetprocess och interna resursfördelningsmodell.

En stor och mycket viktig förändring som kommer att beröra stora delar av högskolornas personal är den förändrade synen på projektkalkylering, som följer av den nya modellen. Vid ansökan om extern finansiering ska projektkalkylen omfatta samtliga kostnader för den planerade verksamheten och externa finansiärer beslutar utifrån kalkylen om hur stor andel av de totala kostnaderna, som de vill/kan finansiera. Samma grundtanke finns i EUs ramprogram (FP7), där kommissionen bidrar med 75 % av full cost för forskningsaktivitet.

Varje högskola måste göra en konsekvensanalys och ta fram vilka övergångsproblem som kan förutses. Det är viktigt att inte underskatta behovet av förankring vid införande av den nya modellen. Utformningen av system och rutiner för att främja intern kontroll påverkas, men framför allt ökar kraven på pedagogiken och att förklara vikten av god intern kontroll och kvalitativ uppföljning. Speciellt viktigt är det att få ansvariga för kostnadsbärarna att förstå modellen.

Högskolan måste göra en bra planering av implementeringen för att införandet ska lyckas. Ledningen måste fatta beslut om ansvar, rutiner, principer för val av fördelningsbas etc och även beslut som påverkar anslags- och kostnadsfördelningen. Alla dessa beslut bör samlas, så att de på ett enkelt sätt kan användas internt, samt presenteras för externa bidragsgivare när dessa vill se hur verksamheten fått fram de verkliga direkta och indirekta kostnaderna. Införandet är också ett bra tillfälle för högskolan att se över verksamhetsstyrningen och redovisningsstrukturen för att effektivisera administrationen och få en enhetlig, rättvisande och tillförlitlig rapportering samt uppföljning.

Det finns inga fullt rättvisande modeller; inte heller modeller som passar alla. Den nya modellen för redovisning av indirekta kostnader är härvidlag inget undantag. Styrkan ligger i att det är en *gemensam* modell där alla högskolor har accepterat grundtankarna och implementerat den på bästa sätt utifrån de egna förutsättningarna. Ett antal finansiärer har redan accepterat modellen och förhoppningen är att också övriga svenska finansiärer ska göra detta och att modellen ska accepteras som en full cost modell av EU-kommissionen. Tydlighet, transparens och förtroende är nyckelord liksom rättvisa och effektivitet.

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund, syfte, avgränsning, målgrupp och läsanvisning

I mars 2007 avlämnade SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning en rapport *Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor*. Ett förslag till ny redovisningsmodell hade då utarbetats av Högskolornas forum för redovisningsfrågor/HfR:s Redovisningsråd (Christina Adolfsson, Claes Falk, Sonja Hellström, Catharina Lidén, Ann-Kristin Mattsson, Lars Thorell och Ingrid Widner) och dokumenterats och vidareutvecklats av utredaren Ulla-Kari Fällman. SUHF:s förbundsårsamling ställde sig bakom förslaget till ny redovisningsmodell för indirekta kostnader och uppdrog åt SUHF:s styrelse att ytterligare utveckla modellen för att vid förbundsårsamlingen hösten 2007 ta ställning till en rekommendation till högskolorna i frågan.

SUHF:s presidium har utsett en styrgrupp med uppgift att fortsatt driva frågan. Gruppen består av Kåre Bremer, rektor Stockholms universitet, Staffan Sarbäck, förvaltningschef Luleå tekniska universitet och Ann-Kristin Mattsson, ekonomichef Lunds universitet. Styrgruppen har i sin tur lämnat uppdrag att ta fram en handledning till modellen åt en arbetsgrupp bestående av Sonja Hellström, Luleå tekniska universitet och Ann-Kristin Mattsson, Lunds universitet. Håkan Gehlin, director Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, har biträtt som expert. Till styrgruppen har knutits två referensgrupper, HfR:s Redovisningsråd samt en finansårsgrupp. Finansårsgruppen består av auktoriserad revisor Stephan Tolstoy och director Håkan Gehlin från Öhrlings PriceWaterhouseCoopers som representanter för Wallenbergstiftelserna samt verkställande direktör Göran Blomqvist, Riksbankens Jubileumsfond och rådgivare Leif Eriksson, Vetenskapsrådet.

Denna handledning avser att närmare konkretisera, exemplifiera och problematisera vissa punkter i den tidigare presenterade redovisningsmodellen. Handledningen är avsedd att vara ett komplement till arbetsgruppens rapport och presenterar därutöver en gemensam struktur för klassificering av gemensamma kostnader i funktioner. Handledningen har samma avgränsningar som rapporten och behandlar inte tillämpningsfrågor kring principen om full kostnadstäckning. Den behandlar inte heller i vilken omfattning externfinansierad verksamhet ska bidra till att täcka gemensamma kostnader eller problematiken kring medfinansiering av kostnader. Den riktar sig främst till ansvariga för införande av den nya redovisningsmodellen vid högskolan som projektledare, ekonomichefer, controllers m fl. Delar av dokumentet kan också läsas av högskolans ledning inför beslut om modellens införande; förslagsvis kapitlen *Sammanfattning*, *Inledning* och *Problematiseringar*. Särskild information anpassad till ansvariga för forskningsprojekt m fl kommer att tas fram i det fortsatta arbetet som stöd för införandet av modellen¹.

Dokumentet innehåller ofta återkommande upprepningar av modellens grundprinciper och viktiga beståndsdelar. Läsaren kan eventuellt uppfatta detta som onödigt och störande. Syftet är att läsare ska kunna studera ett enskilt avsnitt utan att också behöva läsa andra anslutande avsnitt.

- Kapitel 1 *Inledning* pekar på behovet av förändring på högskolan och att förändringsarbetet ser olika ut på olika högskolor.

¹ se avsnittet Implementering och uppföljning

- Kapitel 2 *Modellen* presenterar grundprinciperna och försöker konkretisera modellen. Bilagorna *Struktur för gemensamma kostnader*, *Kostnadsfördelning med fasta belopp respektive pålägg* och *Kostnadsfördelning med olika baser* hör också till detta kapitel.
- Kapitel 3 *Fullkostnadskalkyl* presenterar en ny projektkalkyl för ansökan om extern finansiering. Kalkylen i sin helhet återfinns i bilagan *Projektkalkyl med kalkylbilagor*.
- Kapitel 4 *Problematiseringar* behandlar ett antal särskilda frågeställningar. För vissa föreslås fortsatt gemensamt utvecklingsarbete; för andra lämnar handledningen förslag på gemensamt förhållningssätt och för ytterligare andra förs ett resonemang om problematiken för ställningstagande på den enskilda högskolan. Kapitlet uppmärksammar också problemställningar inför övergång till den nya modellen och presenterar förslag till fortsatt stöd från SUHF till högskolornas implementeringsarbete.

1.2 Förändring

Denna handledning presenterar en enhetlig och principiellt vedertagen modell för redovisning och kalkylering av indirekta kostnader. Modellen bygger på beprövad redovisningsteori – påläggskalkylering med fullständig kostnadsfördelning. Denna teoriansknytning är nödvändig för att modellen ska vara långsiktigt hållbar, konsekvent och för att undvika att modellen blir personberoende. Syftet är att modellen ska leda till rättvisande redovisning och kalkylering samt även medverka till uppföljning av full kostnadstäckning vid högskolornas olika verksamheter. Modellen innebär en stor principiell förändring i hanteringen av indirekta kostnader. Idag finansierar många högskolor de gemensamma kostnaderna genom avlyft från anslag och inbetalda externa medel. I den nya modellen slopas intäktsavlyft och de indirekta kostnaderna redovisas genom pålägg på de direkta kostnaderna hos kostnadsbärarna. Den gamla avlyftsmodellen kan beskrivas som en finansärsorienterad nettoredovisning, medan den nya modellen, som betonar kostnadsredovisningsperspektivet, innebär att såväl intäkter som kostnader redovisas brutto hos kostnadsbärarna.

De svenska högskolorna, som idag är 42 till antalet, har olika förutsättningar och utgångslägen för att genomföra dessa förändringar. De högskolor, som gör avlyft på inkommande pengar och finansierar gemensamma kostnader på central nivå med ”overhead-uttaget” och anslagsmedel, behöver genomföra de största förändringarna. Den nya modellen bygger på principen att alla intäkter och alla kostnader fördelas ner i organisationen till kostnadsbärarna. På nämnda högskolor har varken intäkter eller kostnader hittills fullständigt förts ner i redovisningen och de gemensamma kostnaderna har finansierats genom avlyft. Dessa högskolor behöver dels föra ner intäkter och kostnader till kostnadsbärarna, dels införa fullständig kostnadsfördelning genom påläggsanvändning.

Andra högskolor har fört ner intäkter och kostnader till institutionerna i redovisningen, men tillämpar avlyftsmodellen på institutionsnivån. Dessa högskolor behöver införa fullständig kostnadsfördelning genom påläggsanvändning.

En tredje grupp fördelar redan idag gemensamma kostnader med påläggsanvändning. Det är dock vanligt att dessa högskolor inte gör en fullständig kostnadsfördelning utan har anpassat volymen kostnader som fördelas ut på kostnadsbärare i enlighet med överenskommelser med finansierarna, en ”delvis kostnadsfördelning” med andra ord. Det är också vanligt att de högskolor, som fördelar kostnader genom påläggsanvändning, inte har en tillräckligt genomarbetad och noggrann analys av hur kostnader ska fördelas mellan verksamhetsgrenar vilket den nya modellen kräver. Dessa högskolor behöver införa rättvisande fullständig kostnadsfördelning

Varje högskola måste göra en analys av vilka förändringar och anpassningar som erfordras för övergången till den nya modellen och en plan för hur detta ska genomföras.

En stor och mycket viktig förändring, som kommer att beröra stora delar av högskolornas personal, är den förändrade synen på projektkalkylering som följer av den nya modellen. Vid ansökan om extern finansiering ska projektkalkylen omfatta samtliga kostnader för den planerade verksamheten och externa finansörer beslutar utifrån kalkylen om hur stor andel av de totala kostnaderna, som de vill/kan finansiera. Samma grundtanke finns i EUs ramprogram (FP7), där kommissionen bidrar med 75 % av full cost.

Medfinansieringsproblematiken är en annan viktig fråga som aktualiseras. Problematiken finns redan i dag, men hanteras mer eller mindre tydligt på olika högskolor. Högskolor, som inte redan gjort det, kommer att behöva bygga upp regelverk och rutiner kring hanteringen av ansökningar om extern finansiering av forskning, beviljande av medfinansiering och redovisning av medfinansiering.

Modellen utgår ifrån en gemensam struktur för indelning av gemensamma kostnader i funktioner. Samtliga högskolor måste, i projektkalkyler, anpassa sin redovisningsinformation till den gemensamma strukturen. Modellen innebär däremot inte något krav på att högskolan ska organisera stödverksamheten i enlighet med funktionerna. Högskolan kan t ex i ett excel-ark översätta den egna strukturen till modellens struktur.

Övergången till den nya redovisningsmodellen kommer att tvinga högskolorna att i mindre eller större omfattning se över sin budgetprocess och interna resursfördelningsmodell. Övergången kan tyckas vara en fråga som främst berör ekonomifunktionen på alla nivåer inom högskolan. Men för att förändringsarbetet ska bli framgångsrikt, krävs högskoleledningarnas aktiva stöd och engagemang.

1.3 Förbättrad intern styrning och kontroll

Regeringen har nyligen beslutat om Myndighetsförordning (2007:515) och Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll. Enligt Myndighetsförordningen § 3 ansvarar myndighetens ledning inför regeringen för verksamheten. Myndighetens ledning ska se till att

- verksamheten bedrivs effektivt
- verksamheten bedrivs enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
- verksamheten redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt
- myndigheten hushållar väl med statens medel.

Med intern styrning och kontroll avses den process som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör dessa krav. Processen består av riskanalys, kontrollåtgärder, uppföljning och bedömning samt dokumentation. Genom riskanalys identifieras omständigheter som utgör risk för att kraven inte fullgörs. Med ledning av riskanalysen vidtas kontrollåtgärder som är nödvändiga för att kraven ska fullgöras med rimlig säkerhet.

I det nya regelverket, som träder i kraft januari 2008, tydliggörs kravet på god intern styrning och kontroll. Den nya redovisningsmodellen för gemensamma kostnader kan, använd på rätt sätt, i hög grad bidra till att förbättra högskolornas interna styrning och kontroll. Redan vid ansökan om externa medel tydliggörs medfinansieringsbehovet och högskolan tvingas ta ställning till om ett bidrag kan tas emot trots att projektet saknar extern fullfinansiering.

Redovisningen visar vad den bedrivna verksamheten kostar och stödjer behovet av tillförlitlig och rättvisande ekonomisk information hos projektledare, forskare, prefekter, administratörer, ledning m fl. Underlag för beslutsfattande och förutsättningar för att göra ekonomiska analyser förbättras. Bra analyser och beslutsunderlag behövs för en effektiv verksamhet.

Många högskolor har idag byggt upp sin objektplan för att uppfylla återredovisningskrav från externa finansiärer och inte för den egna verksamhetens behov. I den nya modellen gör högskolan en fullkostnadskalkyl som ligger till grund för den totala finansieringen. Återredovisning till finansiärerna görs av totala kostnader och även av medfinansiering.

1.4 Terminologi

Modellen bygger på gängse kalkyleringsteori och begrepp, som förklaras efter hand som modellen presenteras. Andra vanliga termer inom högskolesektorn används med följande innebörd.

- Med *högskolor* avses i fortsättningen såväl universitet som högskolor. Vid beskrivning av nivåerna i en högskolas organisation betecknas högsta högskoleledningen med förvaltningsenheter som *centrala* nivå. Med *fakultet* avses den organisatoriska nivå som finns mellan högskoleledningen och nedersta nivåns *institutioner* vid vissa högskolor.
- Med *verksamhetsgren* avses den indelning av högskolornas verksamhet som anges i nuvarande regleringsbrev: grundläggande högskoleutbildning, som benämns *utbildning* (GU) samt forskning och forskarutbildning som benämns *forskning* (FO). Från juli 2007 tillämpas nya bestämmelser med uppdelning av den högre utbildningen i tre nivåer: grundnivå, avancerad nivå och forskarnivå. Med de nya benämningarna består begreppet *utbildning* av grundnivå och avancerad nivå och begreppet *forskning* i modellen omfattar forskning och forskarnivå. Uppdragsverksamhet ingår i respektive verksamhetsgren.
- Med *kärnverksamhet* menas all verksamhet som bedrivs vid högskolan i syfte att uppfylla det övergripande verksamhetsmålet och som inte är att betrakta som stöd eller ledning, oavsett var i organisationen den bedrivs. Med *stödverksamhet* menas de gemensamma aktiviteter som bedrivs av stöd- och ledningsfunktionerna på de olika nivåerna.
- I fördelningsmodellen är begreppet *kostnadsbärare* en avgränsad verksamhet på den lägsta nivå som ska synliggöra och bära samtliga intäkter och kostnader. En kostnadsbärare kan bestå av ett eller flera *verksamhetsobjekt* i redovisningen. *Objekt* används som begrepp för den lägsta nivån i högskolans objektplan för internredovisningen; alltså den lägsta nivån vid konteringen i kodsträngen, som visar kostnader och intäkter. Objekt är vanligtvis antingen *verksamhetsobjekt* för kärnverksamheten eller *stödobjekt* för stödverksamheten. Ett stödobjekt kan inte vara kostnadsbärare.
- Begreppet *projekt*, som är inarbetat vid högskolorna och ger uttryck för sammanhängande aktiviteter runt en forskningsidé, används i modellen i samband med projektkalkylering och i allmänna resonemang och exempel för att underlätta läsförståelsen.
- Kostnader för stödfunktioner benämns *gemensamma kostnader* på centrala nivån, fakultetsnivån och institutionsnivån. När de gemensamma kostnaderna når kostnadsbärarnivån benämns de *indirekta kostnader*.
- Med *medfinansiering* i ett forskningsprojekt avses kompletterande finansiering i form av anslag och externa medel.

2. MODELLEN

2.1 Kortfattad beskrivning

En grundläggande princip i den nya modellen för kostnadsfördelning är att högskolans samtliga kostnader ska finansieras av kostnadsbärarna, som är den lägsta nivå som ska synliggöra och bära samtliga intäkter och kostnader. När samtliga kostnader görs synliga hos "bärarna", tillämpas fullständig kostnadsfördelning och full kostnadstäckning kan följas upp. I modellen klassificeras kostnaderna som direkta eller indirekta kostnader för kostnadsbärarna. Direkta kostnader är direkt hänförliga till en kostnadsbärare, medan indirekta kostnader är gemensamma kostnader för flera eller alla kostnadsbärare. Gemensamma kostnader, som finns på olika nivåer i organisationen, samlas och fördelas ned nivå för nivå för att till sist föras på kostnadsbärarna. Vid en högskola med tre nivåer fördelar den centrala nivån de högskolegemensamma kostnaderna på fakulteterna och varje fakultet fördelar fakultetsgemensamma kostnader och sin andel av högskolegemensamma kostnader på sina institutioner. Varje institution fördelar till sist sina institutionsgemensamma kostnader (inklusive avdelningsgemensamma kostnader) samt andelar av högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader på institutionens kostnadsbärare. Inför den slutliga fördelningen på kostnadsbärarna görs en påläggsberäkning med direkta lönekostnader hos kostnadsbärarna som fördelningsbas (grundmodell). Pålägget används därefter både i redovisningen och i kalkyleringen av indirekta kostnader för institutionens kostnadsbärare. En alternativ fördelningsbas vid den slutliga fördelningen på kostnadsbärarna är direkta löne- och driftskostnader hos kostnadsbärarna (alternativmodell). Fördelningen av högskole- och fakultetsgemensamma kostnader från nivåerna ovanför kostnadsbäraren kan grundas på samma och/eller andra relevanta kostnadsdrivande fördelningsbaser hos underliggande nivå. Den stegvisa fördelningen av ovanliggande nivåers kostnader görs med fasta belopp. Fördelningen kan också göras med procentuella pålägg direkt på kostnadsbärarna.

Modellen bygger på att kostnaderna inte bara fördelas mellan nivåer utan även mellan de båda verksamhetsgrenarna. Varje nivå's kostnader måste analyseras och fördelas på utbildning respektive forskning. Denna verksamhetsgrensfördelning behålls även på underliggande nivåer.

Vid projektkalkylering ska de gemensamma kostnaderna struktureras enligt en för högskolorna gemensam, överenskommen klassificering i sex huvudfunktioner. Syftet med indelningen är att skapa enhetlighet och transparens.

2.2 Kostnadsbärare

Kostnadsbärare är en avgränsad verksamhet inom högskolan, som ska synliggöra ekonomiskt resultat (intäkter och kostnader) i redovisning och kalkylering. Kostnadsbärarna finns på den lägsta nivån - i kärnverksamheten vid institutionerna - men också i mindre omfattning på centrala nivån och fakultetsnivån. Kostnadsbärarna ska vara fullfinansierade och ska "bära" högskolans totala kostnader; d v s sina egna direkta kostnader och en rättvisande andel av de indirekta kostnaderna. När samtliga intäkter och kostnader görs synliga, kan det ekonomiska resultatet och full kostnadstäckning följas upp hos varje kostnadsbärare.

Modellen bygger på att högskolan tar ställning till vilka verksamheter på olika nivåer, som är kärnverksamhet respektive stödverksamhet. *All kärnverksamhet* delas in i kostnadsbärare och det är stödverksamhetens kostnader som ska fördelas på dessa kostnadsbärare i

kärnverksamheten. När nya verksamheter startar, måste ledningen fatta beslut om kostnadsbärandansvar. Kostnadsfördelningsmodellen bygger på att de totala kostnaderna sprids på samtliga kostnadsbärare och det är därför viktigt att all kärnverksamhet delas in i kostnadsbärare.

Inom forskningen är som regel varje *forskningsprojekt* en kostnadsbärare. En institution, en avdelning, ett forskningsprogram eller en forskargrupp består därför vanligen av flera kostnadsbärare. Omvänt kan också i vissa fall en hel forskargrupp eller en hel avdelning utgöra en kostnadsbärare.

Utbildningen (grundnivå och avancerad nivå) bedrivs oftast som en sammanhållen verksamhet inom en institution. Kostnadsbärarna inom utbildningen kan därför bestå av t ex en hel avdelning. Om institutionen vill följa upp utbildningens resultat närmare, kan varje kurs eller program under en period vara kostnadsbärare.

Uppdrag inom utbildning eller forskning kan vara enskilda kostnadsbärare, men små uppdrag kan också samlas på ett verksamhetsobjekt och utgöra en enda kostnadsbärare i redovisningen.

Högskolorna har ofta en aktivitetsindelning av verksamheten, som återspeglas i kodsträngen i objektplanen för den interna redovisningen. Den lägsta kodsträngsdelen, som är den lägsta nivån som högskolan vill följa upp i redovisningen, har olika benämningar i högskolornas redovisningssystem t ex projekt, objekt eller aktivitet. I modellen benämns denna lägsta konteringsnivå för *objekt*. En kostnadsbärare kan vara identisk med ett *verksamhetsobjekt* i kärnverksamheten, men behöver inte vara det. Om flera olika kontrakt och även anslagsmedel finansierar samma kostnadsbärare och högskolan i redovisningen redovisar varje kontrakt för sig på olika verksamhetsobjekt, blir kostnadsbäraren en grupp av verksamhetsobjekt. Ett *stödoobjekt* för gemensamma kostnader i stödverksamheten, t ex den centrala ekonomienheten vid högskolan, kan aldrig vara kostnadsbärare.

Ett *projekt* är en åtskild aktivitet, som har ett visst syfte och är avgränsat i tiden. Vid en högskola är ett projekt ofta liktydigt med ett forskningsprojekt och det vedertagna uttrycket för aktiviteterna runt om en forskningsidé. Ett projekt kan således innehålla ett eller flera bidragskontrakt samt anslagsfinansiering och det kan redovisas på ett eller flera verksamhetsobjekt, som bildar en kostnadsbärare.

Samband mellan redovisning och kostnadsbärare:

Ett verksamhetsobjekt	Ett projekt med ett enskilt kontrakt inom t ex uppdragsforskning eller uppdragsutbildning, vars finansiering ska ge full kostnadstäckning. Ett projekt med flera bidragskontrakt samt anslagsmedel, där samtliga intäkter och kostnader bokförs på ett enda verksamhetsobjekt och där den totala finansieringen ska ge full kostnadstäckning.
En grupp av verksamhetsobjekt	Ett projekt med flera bidragskontrakt samt anslagsmedel, där intäkter och kostnader bokförs på flera verksamhetsobjekt och där den totala finansieringen ska ge full kostnadstäckning.
Ett/flera verksamhetsobjekt för en forskargrupp, eller del av en	En forskargrupp, eller del av en forskargrupp, med löpande verksamhet som inte avslutas eller som

forskargrupp	inte har krav på full kostnadstäckning på lägre nivå.
Ett/flera verksamhetsobjekt för en avdelning eller institution	En avdelning eller en institution med löpande verksamhet som inte avslutas eller som inte har krav på full kostnadstäckning på lägre nivå t ex en forskningsavdelning under avveckling, en centrumbildnings grundfinansierade verksamhet eller en utbildningsavdelning.
Ett verksamhetsobjekt för en kurs	En kurs eller ett program inom utbildningen.
Ett internt verksamhetsobjekt	Ett internt projekt som helt eller delvis anslagsfinansieras, t ex ett jubileum.

Exempel på sambandet mellan kostnadsbärare och verksamhetsobjekt:

<u>Förutsättningar för externfinansierat projekt X</u>			
Direkta kostnader	200		
Indirekta kostnader	<u>100</u>		
Totala kostnader	300		
Bidrag från finansiär A	135		
Bidrag från finansiär B	135		
Anslag (medfinansiering)	<u>30</u>		
Total finansiering	300		
<u>Verksamhetsobjekt</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
Intäkt anslag	0	0	30
Intäkt bidrag	135	135	0
Direkta kostnader	-100	-100	0
Indirekta kostnader	<u>-50</u>	<u>-50</u>	<u>0</u>
Resultat	-15	-15	30
Här utgörs kostnadsbäraren av A + B + C			
<u>Verksamhetsobjekt</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	
Intäkt anslag	15	15	
Intäkt bidrag	135	135	
Direkta kostnader	-100	-100	
Indirekta kostnader	<u>-50</u>	<u>-50</u>	
Resultat	0	0	
Här utgörs kostnadsbäraren av A + B			
<u>Verksamhetsobjekt</u>	<u>X</u>		
Intäkt anslag	30		
Intäkt bidrag	270		
Direkta kostnader	-200		
Indirekta kostnader	<u>-100</u>		
Resultat	0		
Här utgörs kostnadsbäraren av X = verksamhetsobjekt.			

Arbetsgruppen rekommenderar att högskolorna på sikt går över till en redovisning med ett enda verksamhetsobjekt för projekt enligt verksamhetsobjekt X i exemplet ovan. Många högskolor har dock idag en kontraktsknuten uppdelning av den lägsta konteringsnivån och kan övergångsvis hantera detta genom att definiera kostnadsbäraren som grupper av verksamhetsobjekt.

2.3 Direkta och indirekta kostnader

En kostnadsbärare är en avgränsad verksamhet som ska visa rättvisande intäkter och kostnader och kostnadsbärarna finns i kärnverksamheten vid institutionerna. Intäkterna är som regel projektrelaterade och enkla att hänföra till rätt kostnadsbärare. Kostnadsmassan däremot består av både kärnverksamhetens direkta kostnader och kostnaderna inom stödverksamheten, som för kärnverksamheten är indirekta. Sammansättningen tvingar till klassificeringar och fördelningar för att kostnaderna ska nå rätt kostnadsbärare. Kostnaderna delas därför in i direkta respektive indirekta ur kostnadsbärarens perspektiv. *Klassificeringen* är nödvändig för att en modell med fullständig kostnadsfördelning ska ge rättvisande redovisning och kalkylering. Termerna direkta och indirekta kostnader är kärnan i påläggskalkylering. Begreppsparet finns inte i redovisningens konto- och objektplan. I fullkostnadskalkylen däremot delas kostnaderna upp i direkta och indirekta. När det redovisade utfallet ska jämföras med det förkalkylerade, behövs en uppdelning på direkta respektive indirekta kostnader även i redovisningen.

Direkta kostnader

Direkta kostnader är direkt hänförliga till en viss kostnadsbärare. Begreppet *direkta* uttrycker att kostnaderna har ett direkt samband och en exakt koppling till en särskild kostnadsbärare. Det är kostnadsbärarens utnyttjande av resurser, huvudsakligen i form av arbete och material, som framkallar dessa kostnader. Direkta kostnader kan bestå av både externa och interna köp/fakturor som sorteras i *kostnadsslag* och delas in i fyra huvudgrupper.

Exempel på projektkostnader uppdelade på de fyra huvudgrupperna:

- Direkta löner: löner inklusive sociala avgifter för direkt medverkande i projektet
- Direkt drift: material, resor, konferenser, litteratur, konsulttjänster i projektet
- Direkt utrustning/avskrivning: avskrivning på projektutrustning
- Direkta lokaler: kontorsrum och laborationslokaler i projektet samt andel av biutor t ex korridorer på institutionen.

De direkta kostnaderna, kostnadsslagen, kan debiteras direkt på kostnadsbäraren i redovisningen. De direkta kostnaderna präglas av att de är en hel kostnad för kostnadsbäraren eller att de med en naturlig delning/proportionering kan hänföras till rätt kostnadsbärare. Kostnader av helt slag är t ex resor och konferensavgifter, medan exempelvis löner behöver proportioneras med hjälp av underlag från tidrapportering eller bemanningsplanering för att kunna redovisas på rätt kostnadsbärare.

Indirekta kostnader

Indirekta kostnader är gemensamma för alla eller flera kostnadsbärare. Begreppet *indirekta* uttrycker att kostnaderna inte har ett direkt utan ett indirekt samband till en kostnadsbärare. Begreppet låter också förstå att kostnaderna inte kommer från kostnadsbärarens egen beslutade verksamhet utan från det indirekta nyttjandet av organisationens gemensamma resurser. De indirekta kostnaderna för kostnadsbärarna återfinns som gemensamma kostnader på fördelningsnivåerna i högskolans organisation.

Gemensamma kostnader på fördelningsnivåerna:

- Högskolegemensamma kostnader
- Fakultetsgemensamma kostnader
- Institutionsgemensamma kostnader.

Centrala nivåns verksamhet är i allmänhet högskolegemensam och utgör därmed indirekta kostnader för alla kostnadsbärare vid hela högskolan. På centrala nivån bedrivs enstaka extern-/anslagsfinansierade projekt med direkta kostnader, som måste separeras från den högskolegemensamma verksamheten. Fakultetsnivåns verksamhet består också i huvudsak av gemensam verksamhet som stöd för kostnadsbärarna vid fakultetens institutioner. Men även vid fakulteterna bedrivs enstaka projekt som utgör kärnverksamhet och vars direkta kostnader ska särskiljas från den fakultetsgemensamma delen. Det är vid institutionerna, som huvuddelen av högskolans kärnverksamhet med kostnadsbärarna finns och i nära anslutning till kostnadsbärarna finns de institutionsgemensamma och avdelningsgemensamma resurserna. De gemensamma kostnaderna på centrala nivån och fakultetsnivån är väl avgränsade organisatoriskt och redovisningstekniskt från kärnverksamhetens kostnader och därmed enkla att klassificera. En institutions kostnads massa däremot ligger ”runt omkring” kostnadsbärarna och kan därför vara mer komplicerad att klassificera i direkta respektive indirekta kostnader för kostnadsbärarna. Det är därför särskilt viktigt att klassificeringen av kostnader på institutionsnivån blir tydlig och transparent.

2.4 Strukturering av gemensamma kostnader i funktioner

I kalkylmodellen ska de gemensamma kostnaderna struktureras i sex huvudfunktioner på var och en av fördelningsnivåerna vid högskolan. Funktionerna är nödvändiga för driften av en högskolas verksamhet. I realiteten har högskolorna mycket olika organisation och funktionsbenämningar. Motivet till att normera indelningen i huvudfunktioner är att sektorn ska kunna visa en enhetlig precisering och struktur för gemensamma kostnader.

De sex huvudfunktionerna är:

1. Ledning
2. Utbildnings- och forskningsadministration
3. Ekonomi- och personaladministration
4. Infrastruktur och service
5. Bibliotek
6. Nivåspecifikt mm.

En mer detaljerad genomgång av vad som ingår i respektive funktion finns i bilaga 1 *Struktur för gemensamma kostnader*. Samtliga högskolor måste anpassa sin redovisningsinformation till den gemensamma strukturen i projektkalkylerna. Modellen innebär däremot inte något krav på att högskolan ska organisera stödverksamheten i enlighet med funktionerna.

Högskolan kan t ex i ett excel-ark översätta den egna strukturen till modellens struktur. I bilaga 5 *Hjälpblad till projektkalkyl* finns exempel på en sådan översättning. Om högskolan i projektkalkyler redovisar gemensamma kostnader på ett sätt som avviker från modellens struktur och funktioner ska detta dokumenteras och förklaras. För avstämningsändamål är det självklart en fördel om högskolan i objektplanen kan bygga in modellens funktioner, men detta är heller inget krav.

Vid strukturering av gemensamma kostnader i funktioner är utgångspunkten att en funktion ska bestå av *totalkostnaderna* - de samlade kostnadsslagen för funktionen i fråga. I funktionen ekonomi- och personaladministration ingår t ex kostnader för löner inklusive sociala avgifter, förbrukningsmaterial, resor, konferenser, litteratur, konsulttjänster, systemkostnader, avskrivningar och lokaler. I ekonomi- och personaladministration ingår även kostnaderna för ekonomi- och personalchef, medan lönekostnaderna för den högsta ledningen t ex rektor, förvaltningschef, dekanuppdrag och prefektuppdrag ingår i ledningsfunktionen. Funktionernas

kostnader kan med fördel vid budgetering delas in i samma fyra huvudgrupper av kostnadsslag som kostnadsbärarnas direkta kostnader: löner, drift, utrustning/avskrivning och lokaler. Kostnaderna för funktionerna kännetecknas av att de inte kan debiteras direkt på kostnadsbäraren i bokföringen. De måste först samlas upp nivåvis i redovisningen för att sedan fördelas nedåt i organisationen tills de debiteras kostnadsbärarna med hjälp av procentuella pålägg på kostnadsbärarens direkta lönekostnader alternativt direkta löne- och driftskostnader (fördelningsbasen).

Inom funktionerna förekommer viss extern-/anslagsfinansierad verksamhet och försäljning av varor/tjänster. Intäkterna och motsvarande kostnader för denna kärnverksamhet ska elimineras från de ordinarie funktionskostnaderna, så att de gemensamma kostnaderna inom varje funktion återspeglar stödverksamheten som ska finansieras av kostnadsbärarna. Intäkterna kan vara både interna och externa, tillfälliga eller marginella eller en regelmässig delfinansiering av funktionen.

I all ekonomisk resultatredovisning uppstår över- eller underskott vid årets slut. I vissa fall, i samband med externfinansierad verksamhet, ska överskott betalas tillbaka alternativt får endast disponeras för särskilt angivna ändamål. Beträffande andra över- och underskott måste ledningen ta ställning till, hur saldot ska disponeras. Saldot kan rullas över till nästa års budget, men ledningen kan också besluta att beloppet disponeras på annat sätt, t ex att det inkluderas i gemensamma kostnader. Om över- och underskott från kärnverksamheten och från den internfakturerade stödverksamheten ingår i gemensamma kostnader bör högskolan särskilt ange detta och storleken på beloppen vid funktionsindelningen vid projektkalkylering. I den påläggsfinansierade stödverksamheten kan över- och underskott uppkomma som kalkyldifferenser och budgetavvikelser. Hanteringen beskrivs närmare i ett särskilt avsnitt².

2.5 Fullständig kostnadsfördelning

Kostnadsfördelning kan principiellt göras antingen fullständig eller ofullständig vid kalkylering och redovisning. Högskolornas modell ska bygga på fullständig kostnadsfördelning, som innebär att samtliga direkta och indirekta kostnader kalkyleras och redovisas på kostnadsbärarna. Modellen betonar rättvisande kostnadsfördelning. Det betyder att kostnaderna fördelas neutralt, oavsett vilken finansiering kostnadsbärarna har avtalat om. Varje kostnadsbärarens resultat visar om full kostnadstäckning uppnås. All kärnverksamhet vid högskolan genererar både direkta och indirekta kostnader och modellen ska tillämpas på all verksamhet: utbildning, forskning och uppdragsverksamhet.

Många högskolor tillämpar idag en metod, som kan kallas ”delvis kostnadsfördelning”, som innebär att till externfinansierad forskningsverksamhet i redovisningen fördelas indirekta kostnader i den omfattning som finansiären i kontraktet medger. Denna redovisningsmetod utgår från finansiärens krav och önskemål om återredovisning och ger inte stöd för högskolans behov av rättvisande kostnadsredovisning som underlag för uppföljning och analys av den bedrivna verksamheten.

Vid ofullständig fördelning, s k bidragsmetod, fördelas inte gemensamma kostnader ut på kostnadsbärarna och varje kostnadsbärarens resultat utgör då ett bidrag till täckning av de gemensamma kostnaderna.

² se avsnittet Kalkyldifferenser och budgetavvikelser

Exempel på kostnadsfördelningsmetoder:

<u>Förutsättningar för externfinansierat projekt</u>			
Direkta kostnader	-100		
Indirekta kostnader	-50		
Bidrag från finansiär	135		
	<u>Fullständig</u>	<u>"Delvis</u>	<u>Bidragsmetod</u>
	<u>kostnadsfördelning</u>	<u>kostnadsfördelning"</u>	
Intäkt	135	135	135
Direkta kostnader	-100	-100	-100
Indirekta kostnader	<u>-50</u>	<u>-35</u>	<u>0</u>
Resultat	-15	0	35
	Resultatet, -15, visar att totala kostnader överstiger intäkterna och att full kostnads- täckning inte uppnåtts.	Resultatet, 0, är missvisande, eftersom de totala kostnaderna inte synliggörs i projektet.	Resultatet, 35, är ett bidrag till täckning av indirekta kostnader.

2.6 Högskolans organisation och nivåindelning

Alla högskolor är organiserade i beslutsnivåer. Vissa högskolor har två formella beslutsnivåer: rektor och prefekt; medan andra även har en mellanbeslutsnivå för dekan eller motsvarande. Indelningen i nivåer vid kostnadsfördelningen ska göras med utgångspunkt från högskolans organisation i antingen två eller tre nivåer.

Fördelningsnivåer vid en högskola:

- Två fördelningsnivåer: central nivå och institutionsnivå
- Tre fördelningsnivåer: central nivå, fakultetsnivå och institutionsnivå.

Vid många högskolor finns ytterligare informella nivåer eller sidoverksamheter, t ex för områdesindelning, centrumbildningar och avdelningar. För att åstadkomma en enhetlig och hanterlig kostnadsfördelning är det viktigt att antalet fördelningsnivåer vid högskolan definieras som två eller tre. Motivet till att nivåindelningen stannar vid institutionsplanet är, förutom lätthanterligheten, att indelningen sammanfaller med institutionernas resultatansvar som formell resultatenheter i organisationen. Centrumbildningar/motsvarande, som finns hos de flesta högskolor idag, har vanligtvis antingen resultatansvar som motsvarar institutionens eller är inordnade som avdelningar under institution. Ett annat skäl till att inte använda fler än tre nivåer vid kostnadsfördelningen är att begränsa antalet kostnadspålägg som uppträder i redovisningen vid varje högskola. Det kan bli svårt att förstå, kontrollera och administrera en alltför stor mängd olika procentsatser som ger upphov till redovisningstransaktioner.

2.7 Stegvis fördelning

Vid redovisning och kalkylering i organisationer med två eller flera fördelningsnivåer görs fördelningen av gemensamma kostnader i steg nedåt, tills kostnaderna når de slutliga kostnadsbärarna. Principen med stegvis fördelning utgår från att de gemensamma kostnaderna från övre nivåer fördelas som *fasta årsbelopp* nedåt till nästa nivå i organisationen. Modellen kan också användas på så sätt att högskolan beslutar om *procentuella pålägg* som tillämpas direkt på kostnadsbärarna från ovanliggande nivåer. Högskolan kan också tillämpa en *kombination* av fasta belopp och pålägg, t ex med fördelning av gemensamma studentservicekostnader som fast belopp och resterande högskolegemensamma kostnader som procentuellt pålägg.

I princip innebär fördelning med fasta belopp eller procentuella pålägg inte någon skillnad för kostnadsfördelningen eller redovisningen av indirekta kostnader på kostnadsbärarna. Skillnaderna mellan metoderna ligger främst i den tekniska lösningen, hur snabbt systemet reagerar på förändringar i verksamhetens omfattning och på vilken nivå ansvaret för att analysera och åtgärda differenser ligger³.

Fördelning med fasta årsbelopp

Vid en högskola med tre fördelningsnivåer, som fördelar högskole- och fakultetsgemensamma kostnader som fasta årsbelopp, görs den stegvisa fördelningen i fem steg, där de avslutande stegen är påläggsberäkning och påläggsanvändning vid institutionen (ARBETSGÅNG 1). I bilaga 2 *Kostnadsfördelning med fasta belopp respektive pålägg* visas hur modellen fungerar med ”siffror” för tre fördelningsnivåer.

ARBETSGÅNG 1: Fördelning med fasta årsbelopp vid tre fördelningsnivåer

Steg 1: Fördelning av högskolegemensamma kostnader

I första steget fördelar den centrala nivån de högskolegemensamma kostnaderna på fakulteterna. Först delas de högskolegemensamma kostnaderna upp på utbildning och forskning och specifika kostnader hänförs till rätt verksamhetsgren och fakultet. Därefter beräknas fördelningsbaserna för respektive verksamhetsgren. Slutligen fördelas kostnaderna proportionellt med fasta belopp på fakulteterna utifrån fördelningsbaserna för utbildning respektive forskning.

Steg 2: Fördelning av fakultetsgemensamma och andel av högskolegemensamma kostnader

I andra steget fördelar varje fakultet sina gemensamma kostnader och sin andel av högskolegemensamma kostnader på fakultetens institutioner. Först delas de fakultetsgemensamma kostnaderna upp på utbildning och forskning och specifika kostnader hänförs till rätt verksamhetsgren och institution. Centrala nivåns uppdelning av högskolegemensamma kostnader till fakulteten (andelen) på utbildning och forskning behålls. Därefter beräknas fördelningsbaserna för respektive verksamhetsgren. Slutligen fördelas andelen högskolegemensamma kostnader och de fakultetsgemensamma kostnaderna var för sig proportionellt med fasta belopp på fakultetens institutioner utifrån fördelningsbaserna för utbildning respektive forskning.

Steg 3: Institutionsbudget med direkta och indirekta kostnader

I det tredje steget upprättar varje institution sin institutionsbudget. Först beräknar institutionen sina direkta kostnader för kärnverksamheten uppdelade på utbildning och forskning. Därefter beräknar institutionen sina institutionsgemensamma kostnader med uppdelning på utbildning och forskning och med specifika gemensamma kostnader hänförs till rätt verksamhetsgren. Fördelningsbasen fastställs i anslutning till uppskattningen av de direkta kostnaderna. Slutligen sammanställer institutionen budgeten uppdelad på utbildning och forskning med bruttoberäknade intäkter och kostnaderna klassificerade i direkta och indirekta kostnader.

³ se avsnittet Kalkyldifferenser och budgetavvikelser

<u>Institutionsbudget</u>		GU	FO
Intäkter	Anslag	x	y
	Avgifter	x	y
	Bidrag	<u>x</u>	<u>y</u>
Totala intäkter		xx	yy
Direkta kostnader			
	Direkta löner (Fördelningsbas i exemplet)	x	y
	Direkt drift	x	y
	Direkt utrustning/avskrivningar	x	y
	Direkta lokaler	x	y
Indirekta kostnader			
	Högskolegemensamma kostnader	x	y
	Fakultetsgemensamma kostnader	x	y
	Institutionsgemensamma kostnader	<u>x</u>	<u>y</u>
Totala kostnader		xx	yy
Beräknat resultat		x	y

Steg 4: Påläggsberäkning vid institutionen

I det fjärde steget beräknar varje institution de procentuella påläggen för kostnaderna från de tre nivåerna med utgångspunkt från institutionens budget och fördelningsbasen, som enligt grundmodellen är institutionens direkta lönekostnader. De procentuella påläggen beräknas var för sig för varje nivå för utbildning respektive forskning.

Formler för påläggsberäkning:

Pålägg för högskolegemensamma kostnader, % =	<u>Institutionens andel av högskolegemensamma kostnader</u> Institutionens direkta lönekostnader
Pålägg för fakultetsgemensamma kostnader, % =	<u>Institutionens andel av fakultetsgemensamma kostnader</u> Institutionens direkta lönekostnader
Pålägg för institutionsgemensamma kostnader, % =	<u>Institutionsgemensamma kostnader</u> Institutionens direkta lönekostnader

Steg 5: Påläggsanvändning vid institutionen

I det sista och femte steget kommer påläggen till användning vid varje institution i kostnadskalkyler för kostnadsbärarna, i projektkalkyler vid ansökan om externfinansiering och i redovisningen nästa år av indirekta kostnader på kostnadsbärarna. Pålägget kan göras med automatisk bokföring (trigger) varje månad på löpande, faktiska lönekostnader hos kostnadsbärarna. Modellen bygger på fullständig kostnadsfördelning, som innebär att alla kostnader vid högskolan hänförs till och synliggörs hos kostnadsbärarna. Det betyder vidare att varje institutionsbudget är summan av alla kalkyler för institutionens kostnadsbärare och att projektkalkylen därför har samma struktur som institutionsbudgeten: bruttoberäknade intäkter och kostnaderna klassificerade i direkta och indirekta kostnader.

<u>Kalkyl för en kostnadsbärare</u>		FO
Intäkter	Anslag	x
	Bidrag	<u>x</u>
Totala intäkter		xx
Direkta kostnader		
	Direkta löner (Fördelningsbas i exemplet)	x
	Direkt drift	x
	Direkt utrustning/avskrivningar	x
	Direkta lokaler	x
Indirekta kostnader		
	Högskolegemensamma kostnader	x

Fakultetsgemensamma kostnader	x
Institutionsgemensamma kostnader	<u>x</u>
Totala kostnader	xx
Beräknat resultat	x

Fördelning med procentuella pålägg

Om fördelningen av högskolegemensamma och/eller fakultetsgemensamma kostnader istället görs med pålägg direkt från dessa nivåer på kostnadsbärarna blir arbetsgången på annat sätt. Pålägsberäkningarna förskjuts uppåt och görs direkt av den aktuella fördelningsnivån. Institutionernas pålägsberäkning omfattar enbart att fastställa pålägget för de institutionsgemensamma kostnaderna. Arbetsgången vid en högskola med två fördelningsnivåer kan beskrivas i fyra steg (ARBETSGÅNG 2). I bilaga 2 *Kostnadsfördelning med fasta belopp respektive pålägg* visas hur modellen fungerar med ”siffror” för två fördelningsnivåer.

ARBETSGÅNG 2: Fördelning med pålägg vid två fördelningsnivåer

Steg 1: Fördelning av högskolegemensamma kostnader

I första steget beräknar den centrala nivån det procentuella pålägget för högskolegemensamma kostnader för fördelning direkt på kostnadsbärarna. Först delas de högskolegemensamma kostnaderna upp på utbildning och forskning och specifika kostnader hänförs till rätt verksamhetsgren. Därefter beräknas fördelningsbaserna, som enligt grundmodellen är direkta lönekostnader, för respektive verksamhetsgren. Slutligen beräknas procentuella pålägg för de högskolegemensamma kostnaderna var för sig för utbildning respektive forskning.

Formel för pålägsberäkning:

Pålägg för högskolegemensamma kostnader, % =	$\frac{\text{Högskolegemensamma kostnader}}{\text{Institutionernas direkta lönekostnader}}$
--	---

Steg 2: Institutionsbudget med direkta och indirekta kostnader

I det andra steget upprättar varje institution sin institutionsbudget. Först beräknar institutionen sina direkta kostnader för kärnverksamheten uppdelade på utbildning och forskning och fastställer samtidigt fördelningsbasen, som enligt grundmodellen är institutionens direkta lönekostnader. Därefter beräknar institutionen sina institutionsgemensamma kostnader uppdelade på utbildning och forskning och med specifika gemensamma kostnader hänförda till rätt verksamhetsgren. För att få fram en total institutionsbudget, beräknar institutionen också de högskolegemensamma årskostnaderna genom att multiplicera det aviserade procentuella pålägget med institutionens direkta löner. Slutligen sammanställer institutionen budgeten uppdelad på utbildning och forskning med bruttoberäknade intäkter och kostnaderna klassificerade i direkta och indirekta kostnader⁴.

Steg 3: Pålägsberäkning vid institutionen

I det tredje steget beräknar varje institution det procentuella pålägget för institutionsgemensamma kostnader med utgångspunkt från institutionens budget och fördelningsbasen. Det högskolegemensamma pålägget har beräknats och aviserats tidigare i budgetarbetet av centrala nivån. Procentuella institutionspålägg beräknas var för sig för utbildning och forskning⁵.

⁴ se ovan steg 3 Institutionsbudget (ARBETSGÅNG 1)

⁵ se ovan steg 4 Pålägsberäkning vid institutionen (ARBETSGÅNG 1)

Steg 4: Påläggsanvändning vid institutionen

I det sista och fjärde steget kommer påläggen till användning vid kalkyleringen och redovisningen vid varje institution⁶.

Fördelning med en kombination av fasta belopp och pålägg

Redovisningssystemen stödjer oftast fördelning med pålägg, baserade på värdebaser, direkt på kostnadsbärarna. Fördelningen av vissa gemensamma kostnader blir dock ibland mera rättvisande om andra baser än värdebaser används⁷. Att kombinera pålägg med fasta belopp kan därför i många fall vara en bra metod. Om fördelningen görs med pålägg och dessutom med ett fast belopp till institutionsnivån för vidarefördelning på kostnadsbärarna, måste det fasta beloppet räknas om till ett procentuellt ”delpålägg” som ska summeras med det första pålägget, vilket exemplifieras i bilaga 3 *Kostnadsfördelning med olika baser*.

2.8 Lönebaserad fördelning på kostnadsbärarna

De gemensamma kostnaderna från de olika fördelningsnivåerna ska i sista steget fördelas på kostnadsbärarna vid institutionen. Vid denna slutliga fördelning på kostnadsbärarna förutsätter modellen att fördelningen görs på en kostnadsbas och att alla högskolor använder samma fördelningsbas (underlag), som enligt grundmodellen ska vara *direkta lönekostnader*. För viss verksamhet måste det dock finnas möjlighet att ha en alternativ fördelningsbas, för att huvudmålet rättvisande redovisning ska uppnås. Den alternativa fördelningsbasen är *direkta löne- och driftskostnader*.

Fördelningsbas för kostnadsbärarna:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Direkta lönekostnader (grundmodell)• Direkta löne- och driftskostnader (alternativbas). |
|--|

Högskolan kan välja alternativbasen om särskilda skäl föreligger. Valet ska motiveras och dokumenteras. Motivet för att på kostnadsbärarnivån begränsa alternativen är att skapa enhetlighet, jämförbarhet och transparens.

Direkta lönekostnader är huvudalternativ som fördelningsbas i grundmodellen. Ett motiv till att införa löner som generell fördelningsbas i sista steget är att de indirekta kostnaderna måste vara enkla att beräkna, fördela, redovisa och förutsäga. Arbetet med att fördela kostnaderna ska också stå i en rimlig proportion till rättvisekravet. Ett annat skäl till att använda s k *lönebaserad fördelning*, är att de direkta lönekostnaderna anses på ett bra sätt spegla kärnverksamhetens nyttjande av gemensamma resurser. Med direkt lön menas kostnadsbärarnas lönekostnader inklusive sociala avgifter.

Högskolornas verksamhet kan ofta beskrivas som löneintensiv (torr) och huvudalternativet med en fördelning baserad på löner är då tillämplig. Inom vissa områden finns det dock ett stort inslag av andra kostnader (våt) t ex inom laborativ verksamhet. Om omfattningen av sådan verksamhet är ansevärd, kan istället direkta löne- och driftskostnader vara en mer rättvisande fördelningsbas för kostnadsbärarna. Den alternativa fördelningsbasen betyder att både personal- och driftskostnader i kärnverksamheten är underlag för fördelningen av gemensamma kostnader.

⁶ se ovan steg 5 Påläggsanvändning vid institutionen (ARBETSGÅNG 1)

⁷ se avsnittet Fördelningsbaser för högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader

När fördelningsbasen fastställs, finns anledning för högskolan att noga analysera effekterna, så att fördelningen blir rättvisande mellan institutioner och kostnadsbärare. I alternativmodellen påförs våta institutioner/kostnadsbärare mera indirekta kostnader än torra. På samma sätt påförs investeringstunga institutioner mera pålägg om högskolan låter avskrivningar ingå i fördelningsbasen. Vid lönebaserad fördelning påförs höglöneinstitutioner/-kostnadsbärare mera indirekta kostnader än låglöneverksamhet. Det är en nackdel som, även slår igenom med alternativbasen men i mindre grad och som inte kan korrigeras med rimlig insats. I den lönebaserade grundmodellen ligger konsulttjänster och stipendier utanför fördelningsunderlaget. Om institutionerna köper externa tjänster i olika stor grad och om inhyrd personal nyttjar gemensamma resurser, bör högskolan undersöka om löneunderlaget även ska omfatta köpta tjänster. Kostnader för stipendier kan ingå i lönebasen om stipendiaterna betraktas som kostnadsdrivande på samma sätt som anställd personal med lön. Viss flexibilitet finns alltså när fördelningsbasen direkta lönekostnader eller direkta löne- och driftskostnader definieras. Högskolan bör noggrant analysera vilka effekter valet av fördelningsbas leder till. Högskolan bör vidare definiera vilka kostnadslag på kontonivå som ska ingå i basen och vilka konsekvenser i redovisningen eller i verksamhetens beteende som dessa val och definitioner ger, eller kan befaras ge, upphov till. Analysen ska tydligt dokumenteras och vara underlag för dokumenterade beslut.

Den kliniska utbildningen och forskningen inom medicinområdet, som bedrivs vid sex högskolor, sker i samverkan med berörda landsting. För den ersättning som högskolorna betalar till landstingen, s k ALF-medel, tillhandahåller landstinget lokaler, personal och andra resurser samtidigt som högskolan placerar kliniska institutioner med personal etc vid dessa vårdenheter. Samverkan i projekt kan innebära att den kliniska institutionen enbart redovisar driftskostnader, medan löne- och lokalkostnaderna betalas av landstinget. Mot bakgrund av att kostnadsbärarna inom det medicinska området på detta sätt till viss del bedriver verksamhet med enbart driftskostnader, är det särskilt viktigt för högskolan att överväga om kostnadsfördelningen vid medicinsk fakultet bör göras med direkta löne- och driftskostnader som bas.

Vid kalkylering ska full kostnadstäckning eftersträvas. Det betyder att alla kostnadsbärare tillsammans ska finansiera de gemensamma kostnaderna; alltså bära sina kostnadsandelar. För den interna styrningen av kostnadstäckningen - och för att ekvationen ska gå ihop är det lämpligt att en och samma fördelningsbas används för samtliga kostnadsbärare vid högskolan. Det betyder att högskolan bör besluta om vilken generell fördelningsbas samtliga institutioner ska använda. Det bör observeras att kostnadsfördelningen på ovanliggande nivåer kan göras med andra fördelningsbaser⁸. Det övergripande och viktigaste målet med redovisningsmodellen är dock rättvisande redovisning och om användningen av en och samma fördelningsbas för samtliga kostnadsbärare skapar väsentliga orättvisor i redovisningen, måste högskolan självklart finna andra lösningar.

2.9 Fördelningsbaser för högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader

De gemensamma kostnaderna ska enligt modellen beräknas och fördelas på nivån närmast under: centrala nivån fördelar högskolegemensamma kostnader på fakulteterna, varje fakultet fördelar sina fakultets- och högskolegemensamma kostnader på sina institutioner och varje institution fördelar sina institutions-, fakultets- och högskolegemensamma kostnader på sina kostnadsbärare. Kostnaderna ska fördelas via en eller flera kostnadsdrivande fördelningsbaser

⁸ se avsnittet Fördelningsbaser för högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader

(underlag) från den underliggande nivån. För högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader kan högskolan välja en eller flera fördelningsbaser, utifrån vad som bedöms som mest rättvisande och relevant fördelning. I det sista steget däremot, då högskole-, fakultets- och institutionsgemensamma kostnader samlats på institutionen för fördelning på kostnadsbärarna, förutsätter modellen att alla högskolor använder samma fördelningbas, som är direkta lönekostnader enligt grundmodellen⁹.

Fördelningsbaser kan uttryckas i tre måtenheter: värde, mängd eller tid. Direkta lönekostnader är exempel på en ändamålsenlig värdebas i organisationer, där personalen är den största och viktigaste resursen. Ett exempel på en mängdbas är antalet helårsstudenter, som kan användas för fördelningen av t ex studerandeservicekostnader. Ett exempel på en tidbas är antalet årsarbetstimmar vid beräkning av timlönekostnad. Fördelningar, som beräknas på mängd- eller tidunderlag, kan göras som fasta årsbelopp (fakturor) till underliggande nivå och kan i sista steget i fördelningen räknas om till procentuellt pålägg på en värdebas på kostnadsbärarnivån. Fördelningar med värdebas kan göras som fasta årsbelopp eller som procentuella pålägg, t ex att högskolegemensamma kostnader fördelas i kronor eller procent på fakulteternas direkta lönekostnader. När fördelningsbaserna beräknas, kan uppskattningarna grundas på de mest kända årskostnaderna (alternativt mängden eller tiden), föregående års utfall eller budget.

En grundprincip i redovisningsmodellen är att gemensamma kostnader fördelas på en kostnadsbas (värdebas), som består av direkta kostnader. I slutsteget fördelas därför samtliga kostnader på direkta lönekostnader alternativt direkta löne- och driftskostnader. För att få rättvisande fördelning från ovanliggande nivåer bör huvuddelen av de gemensamma kostnaderna fördelas på samma kostnadsbas, som högskolan har valt som rättvisande i slutsteget (direkta lönekostnader alternativt direkta löne- och driftskostnader). Om vissa funktioner i stödverksamheten ger upphov till särskilda kostnader som är kopplade till ”volymer”, t ex antal anställda, bör dessa kostnader istället fördelas på en lämplig mängdbas eller möjlig tidbas.

Om direkta lönekostnader (grundmodellen) alternativt direkta löne- och driftskostnader (alternativbasen) är svåra att avskilja i fördelningsarbetet, kan högskolan (vid fördelning av högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader) använda en modifierad kostnadsbas med totala lönekostnader respektive totala löne- och driftskostnader. I den modifierade kostnadsbasen ingår då indirekta kostnader. Vid pålägsberäkningen i slutsteget måste högskolan/institutionen göra en omräkning av den kostnad som påförs indirekta delen till ett procentuellt ”delpålägg” på kostnadsbäraren, vilket exemplifieras i bilaga 3 *Kostnadsfördelning med olika baser*.

För att uppnå en metodisk kostnadsfördelning för gemensamma kostnader på ovanliggande nivåer ska högskolan välja de mest rättvisande fördelningsbaserna och besluta om enhetliga fördelningsprinciper. Fördelningsmodellen ska vara enkel och konsekvent. Vid valet måste högskolan utgå från sina specifika förutsättningar. Det är viktigt att före beslut om fördelningsbaser på olika nivåer noggrant analysera effekterna av olika val.

Nedan följer några generella råd vid val av fördelningsbaser för högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader.

⁹ se avsnittet Lönebaserad fördelning på kostnadsbärarna

- Fördelningen bör göras på en kostnadsbas (värdebas) i kombination med några välbetänkta mängdbaser för särskilda volymrelaterade gemensamma funktioner. Ett exempel på en kombination är att högskolegemensamma kostnader fördelas på direkta lönekostnader utom funktionen personaladministration som fördelas på antalet anställda.
- Fördelningen bör göras med direkta lönekostnader som värdebas, alternativt löne- och driftskostnader; d v s samma bas som används i sista steget på kostnadsbärarna.
- Fördelningen kan göras med en modifierad lönebas (totala lönekostnader), när direkta lönekostnader är svåra att avskilja. Motsvarande gäller alternativet löne- och driftsbas (totala löne- och driftskostnader).
- Fördelningen kan göras med totala kostnader (löne-, drifts- och lokalkostnader) som värdebas, när vissa kärnverksamheter vid högskolan har särskilda kostnader, t ex för lokaler.
- Fördelningen kan göras med fasta belopp på underliggande nivå eller pålägg direkt på kostnadsbärarna eller med en kombination av fasta belopp och pålägg. Om fördelningen görs med en kombination, måste högskolan/institutionen göra en omräkning av det fasta beloppet till ett ”delpålägg” på kostnadsbäraren¹⁰.
- Fördelningen med fasta belopp bör göras med samma kostnadsbas från central nivå via fakultet till institutionsnivå. Det betyder att om högskolan tillämpar lönebaserad fördelning på kostnadsbärarna bör lönekostnader - och inte löne- och driftskostnader - vara bas på ovanliggande nivåer (och omvänt för alternativbasen).
- Fördelningen med pålägg direkt på kostnadsbärarna från ovanliggande nivåer måste göras med samma kostnadsbas av samtliga nivåer (direkta lönekostnader alternativt direkta löne- och driftskostnader) så att pålägsberäkningen i projektkalkyler och redovisning hos en kostnadsbärare görs på en och samma kostnadsbas.
- I fördelningen på institutionerna bör alla fakulteter vid en högskola använda samma värdebas som kostnadsbas.
- Att det viktigaste med fördelningen trots allt är att utgå från målet *rättvisande redovisning* och att anpassa valet av fördelningsbaser efter detta.

Fördelningsbaser för högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader:

Värdebaser:

- Direkta lönekostnader
- Direkta löne- och driftskostnader
- Totala lönekostnader (modifierad lönebas)
- Totala löne- och driftskostnader (modifierad löne- och driftsbas)
- Totala kostnader

Mängdbaser vid fördelning av vissa gemensamma funktioner (exempel):

- Antalet helårsstudenter –funktionen studentservice
- Antalet anställda –funktionen personaladministration
- Antalet transaktioner – funktionen ekonomiadministration
- Antalet externa projekt –funktionen samverkan/omvärldskontakter.

¹⁰ Se avsnittet Stegvis fördelning

3. FULLKOSTNADSKALKYL

3.1 Projektkalkylering

En naturlig konsekvens av den nya redovisningsmodellen blir att också modellen för projektkalkyler för t ex externfinansierade forskningsprojekt förändras på motsvarande sätt. I dag visar kalkylen oftast direkta projektkostnader och ett procentpåslag för indirekta kostnader inklusive lokaler. Procentsatsen har bestämts i en överenskommelse med finansiären och har inget samband med de verkliga indirekta kostnaderna. Med den nya kalkylmodellen visas i stället de totala indirekta kostnaderna och finansiären beslutar om bidrag med ett visst belopp eller en viss andel av de totala kostnaderna. Den nya redovisningsmodellen syftar till att genom tydlighet och transparens skapa förtroende för högskolornas kostnadsredovisning. Kalkylen ska visa de totala kostnaderna för verksamheten och underindelningen på direkta och indirekta kostnader är av underordnad betydelse. Finansiärens vilja att ge bidrag till forskningsverksamhet bör inte påverkas av hur högskolan organiserat stödfunktionerna (centraliserat/decentraliserat) eller av om högskolan bokför gemensamma kostnader som direkta kostnader på kostnadsbärarna istället för att låta dem ingå bland indirekta kostnader. Den nya modellen leder till ökad transparens och rättvisande redovisning.

Parallellt med ny redovisningsmodell har en ny projektkalkylmodell utarbetats. Modellen presenteras i handledningen som bilaga 4 *Projektkalkyl med kalkylbilagor*. Modellen har utarbetats i nära samverkan med representanter för Wallenbergstiftelserna, Riksbankens Jubileumsfond och Vetenskapsrådet. Riksbankens Jubileumsfond har redan försöksvis börjat tillämpa den nya modellen för projektansökningar hösten 2007.

Projektkalkylen består av en påläggs kalkyl, som är strukturerad i direkta och indirekta kostnader och identisk med kostnadskalkylen i fördelningsmodellen¹¹. Kalkylen visar projektets totala kostnader och totala finansiering.

Till kalkylen bifogas fyra kalkylbilagor.

- Kalkylbilaga 4 A består av *Anvisningar till beräkningar* avsedda att lämna kompletterande information till finansiären/finansiärerna.
- Kalkylbilaga 4 B *Indirekta kostnader per nivå* är en dokumentation av hur högskolan räknat fram den totala påläggsprocentsatsen för indirekta kostnader. Detta dokument fylls i en gång per år och institution. Centrala nivån sammanställer information under rubriken Högskolegemensamma och respektive fakultet sammanställer information under rubriken Fakultetsgemensamma. Varje institution på respektive fakultet kompletterar sedan dokumentet med institutionsgemensamma kostnader och gör de slutliga beräkningarna. Dokumentet, som lämpligen tas fram som en del av budgetprocessen inför varje nytt kalenderår, biläggs projektansökningar.
- Kalkylbilaga 4 C *Indirekta kostnader per funktion*, som också bifogas ansökningar behöver inte fyllas i utan är länkad till kalkylbilagorna 2 och 4.
- Kalkylbilaga 4 D *Påläggsberäkning* visar beräkningarna och fördelningsbaserna.

Som stöd för arbetet med projektkalkylen finns också tre hjälpblad som bilaga 5 i handledningen:

- Hjälpblad 5 A *Lönespecifikation till projektkalkyl* är ett mera detaljerat beräkningsunderlag för lönekostnader i projektet.

¹¹ se avsnittet Stegvis fördelning

- Hjälpblad 5 B *Uppdelning av budget på funktioner, centrala nivån* kan användas för att översätta högskolegemensamma kostnader till den obligatoriska funktionsstrukturen.
- Hjälpblad 5 C *Uppdelning av budget på funktioner, institutionsnivån* kan användas för funktionsindelningen av institutionsgemensamma kostnader. Endera av hjälpbladen kan användas av fakulteterna för strukturering.

En viktig fördel med den nya projektkalkylen är att behovet av medfinansiering tydliggörs både för högskolan och för finansiären. Vid projektansökan måste institutionen ta ställning till om och i vilken omfattning det finns andra medel, t ex anslag, för att medfinansiera delar av ett projekt som det söks externa medel för.

Återredovisningen till finansiären ska, på samma sätt som projektkalkylen, upprättas för hela kostnadsbäraren inklusive eventuell medfinansiering. Finansiären får därmed uppgift om sin andel av de totala kostnaderna.

Förhoppningen är att alla finansiärer ska acceptera den nu föreslagna kalkylmodellen. Det är fullt möjligt att införa den nya redovisningsmodellen på högskolan och samtidigt återredovisa projekt som beviljats enligt nu gällande överenskommelser.

3.2 EU-projekt (FP7)

Det sjunde ramprogrammet (FP7) bygger på full cost (FC). Både direkta och indirekta kostnader ligger till grund för ersättningen och kommissionen finansierar 75 % av full cost för forskningsaktivitet. Nedanstående avsnitt, som beskriver EUs regler för finansiering i korthet, är hämtat från *Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions*, European Commission, Community Research.

Bidragstagare som har en analytisk och genomsiktig modell för fördelning av indirekta kostnader får redan nu använda denna metod för att identifiera projektets bidragsberättigade indirekta kostnader. Metoden ska följa bidragstagarens normala redovisningsprinciper. Med bidragsberättigade indirekta kostnader ska förstås att kostnaderna på ett indirekt sätt kan knytas till verksamheten i projektet. Kostnaderna är sådana att det inte går, eller i varje fall är olämpligt, att mäta vilken kostnad som direkt hör till projektet. Metoden får inte inkludera indirekta kostnader från projektfrämmande verksamhet. Indirekta kostnader ska fördelas i direkt proportion med de direkta kostnaderna i projektet. Särskilda krav ställs på tidredovisning för personer som är aktiva i projekt. Tidredovisningssystemet måste visa den anställdes fulla arbetstid.

Forskningsorganisationer, som högskolor, som inte har en godkänd modell för fördelning av indirekta kostnader får, i projektansökningar senast 31 december 2009, beräkna indirekta kostnader till 60 % av direkta kostnader. Lokalkostnader ingår då i de indirekta kostnaderna. Kostnader som normalt betraktas som indirekta i bidragstagarens redovisning får inte omvandlas till direkta i en budget eller i en finansiell rapport för ett EU-finansierat projekt. För projektansökningar efter den 1 januari 2010 kan procentsatsen för indirekta kostnader komma att sänkas till som lägst 40 %.

Från den tidpunkt då bidragstagaren kan redovisa en godkänd analytisk modell för fördelning av direkta kostnader har uppdelningen i indirekta och direkta kostnader mindre praktisk betydelse, så länge kostnaderna bara redovisas på ett ställe. Kostnader för t ex lokalyror kan

då redovisas som en direkt eller indirekt kostnad enligt de normala redovisningsprinciperna hos bidragstagaren.

Målsättningen är att den föreslagna nya redovisningsmodellen för indirekta kostnader ska accepteras av kommissionen. EU-projekt skulle då inte behöva hanteras annorlunda än andra projekt. Den grundläggande principen, i EUs krav, är ju att kostnaderna ska vara bestämda i enlighet med bidragstagarens normala redovisningsprinciper och –praxis och vara verifierbara. Vilka krav som kan komma att ställas på tidredovisningen i modellen är dock i nuläget oklart. *Arbetsgruppen föreslår* att SUHF arbetar vidare med att den svenska modellen ska accepteras av kommissionen.

4. PROBLEMATISERINGAR

4.1 Lokalkostnader

Lokalkostnaderna utgör en stor kostnadspost för högskolorna och behovet av lokaler för högskolorna varierar med inriktning, konjunktur, läge etc. Anslagen finansierar merparten av lokalerna medan externfinansieringen, t ex EU och 35 %-överenskommelserna, ger bidrag med en schablon inbakad i pålägget för indirekta kostnader.

Högskolornas lokaler används i utbildning och i forskning och såväl i projekt i kärnverksamheten, som i lednings- och stödverksamheten. I den nya redovisningsmodellen och projektkalkylen är utgångspunkten att kostnader för lokaler som används i projekten, är att betrakta som *direkta kostnader* och att lokalkostnader för stödverksamheten är *indirekta*. Det innebär att olika typer av forskningsprojekt i hög grad kommer att påföras lokalkostnader, som direkt kan identifieras till projektet. Ett villkor för detta synsätt är att varje högskola har sina lokaler kategoriserade och prissatta enligt en högskolegemensam modell, som skapar förutsättningar för en riktig och rättvis uppdelning av lokalkostnaderna.

Lokalkostnader hanteras på många olika sätt på högskolorna i dag. *Arbetsgruppens uppfattning* är att målbilden ska vara att skapa en modell för att dels harmonisera hanteringen av lokalkostnader mellan de olika högskolorna i redovisnings- och kalkyleringsmodellen och dels möjliggöra att huvuddelen av lokalkostnaderna kan betraktas som direkta kostnader. En ökad transparens vad avser lokalkostnader leder sannolikt dessutom till ett mer kostnadseffektivt lokalutnyttjande.

Ett arbete med att utveckla en gemensam modell för hantering av lokaler bör genomföras i SUHF:s regi och påbörjas snarast. Det är viktigt att säkerställa dels att lokalerna klassificeras på ett enhetligt sätt och dels att redovisningsaspekten tillvaratas med målet att uppnå en hög andel direkta lokalkostnader. Fram tills att ett sådant arbete är färdigt, är det rimligt att de olika högskolorna, med sina respektive utgångspunkter, successivt strävar mot att förbättra kalkyler och redovisning samt öka transparensen såväl för den enskilde forskaren som för forskningsfinansiärerna. Målet är att lokalkostnader för kärnverksamheten beräknas baserat på *faktiskt nyttjande* och redovisas som en direkt kostnad.

I bilaga 6 *Lokalkostnader* ges en kort beskrivning av hur lokalkostnaderna kan komma att hanteras i en ny modell.

4.2 Tidredovisning

Olika typer av tidredovisningssystem tillämpas inom såväl näringsliv som offentlig sektor. Syftet med systemen varierar från att vara ett underlag för löneberäkning, fakturering till kund av arbetsinsats, till intern fördelning av resursen tid på olika verksamhetsområden. ESV har nyligen utkommit med en inspirationsbok, *Tidredovisning behövs i statlig förvaltning*, ESV 2007:15. ESV konstaterar i rapporten att ca hälften av alla myndigheter har tidredovisning. I hela gruppen universitet och högskolor finns, enligt ESV, bara ett universitet som centralt tillhandahåller ett system för tidredovisning och i det aktuella fallet är systemet inte obligatoriskt att använda för samtliga institutioner. Därutöver finns det lokalt på enskilda institutioner på vissa andra högskolor, egenhändigt utvecklade eller anskaffade tidredovisningssystem. Men generellt finns ingen tradition av ett fullt utvecklat tidredovisningssystem i högskolevärlden.

Det system som ska användas för tidredovisning bör anpassas till syftet med rapporteringen. När det gäller tidredovisning för anställda vid högskolor, bör syftet med systemet vara att fördela den anställdes tid på kärnverksamhet eller stödverksamhet, på utbildning eller forskning och på olika kostnadsbärare. Det rör sig om inte om tidmätning av hur många timmar en forskare arbetar utan syftet är att se *vad* personen arbetar med och *inte om* personen arbetar. Systemet behöver därför inte mäta tid utan endast tidsandel baserad på en total 100-procentig tidsinsats.

Den nya redovisningsmodellen för indirekta kostnader kräver någon form av tidredovisning. Det måste ju vara möjligt att dela upp lönekostnaderna på direkt lön för utbildning respektive forskning i kärnverksamheten och på gemensamma lönekostnader i stödverksamheten. Därutöver behöver den direkta lönen fördelas mellan olika kostnadsbärare i förhållande till den anställdes arbetsinsats. I dagens system lämnar institutionerna uppgift på förhand, baserat på institutionens tjänstgöringsplanering, om hur olika personers löner ska konteras i redovisningssystemet. Dessa uppgifter utgör sedan underlag för kostnadsfördelningen. Uppgifterna grundas oftast på personalplanering och liknande underlag och ombokning av löner sker i större eller mindre omfattning under året.

EUs regler för forskningsfinansiering kräver tidredovisning av nedlagd verklig tid på EU-projektet. Arbetar den anställda i flera projekt måste tidredovisningssystemet visa den anställdes fulla arbetstid.

Tidredovisningen bör inte vara mer utförlig, omfattande och kostsam än nödvändigt. Avsikten med tidredovisningen är huvudsakligen att få underlag för att göra en rättvisande kostnadsfördelning.

Frågan om tidredovisning innehåller även arbetsrättsliga och avtalsrättsliga frågeställningar, t ex kostnad för eventuell övertid som inte finns bokförd i högskolornas redovisning. *Arbetsgruppen föreslår* därför att högskolorna startar ett gemensamt projekt i SUHF:s regi för att utveckla en gemensam modell för tidredovisning. Härvid bör särskilt utvärderas vilken ambitionsnivå som tidredovisningen ska ha och om det är möjligt att uppfylla EUs krav och samtidigt ha en annan ambitionsnivå för verksamhet finansierad av andra. För kostnadsfördelningen och för de svenska finansiärerna torde det vara tillräckligt att tidredovisningssystemet byggs upp utifrån ett synsätt att personalen fördelar sin tid på kostnadsbärare med en procentandel av totalt arbetad tid. Denna andel utgör underlag för fördelning av lönekostnaden på respektive kostnadsbärare. Kostnaden kan följas upp mot den

kalkyl som utgjort underlag för ansökan om extern forskningsfinansiering. ESVs inspirationsbok föreslår att universitet och högskolor överväger att tillämpa kvartalsvisa skattningar som ett alternativ till individuell tidredovisning.

4.3 Kompetensutvecklingskostnader

I rapporten, *Kalkylmodell för beräkning av kostnader för forskning vid universitet och högskolor*, ESV 1999:25, behandlar ESV frågan om kompetensutvecklingskostnader. ESV bedömer att kostnader för indirekt tid bör beaktas i kalkylmodellen och konstaterar att så redan sker i normalfallet genom att tid som används till kompetensutveckling och allmän tid för metodutveckling samt intern administration i praktiken behandlas som direkt tid för forskare och lärare. Frågan hänger nära samman med eventuell utveckling av principer för tidrapportering och bör hanteras sammantaget. *Arbetsgruppen föreslår* därför att tills vidare bör kompetensutvecklingskostnader behandlas som direkta kostnader såväl avseende tid som rese- och andra kostnader.

4.4 Semesterlönekostnader

Semesterlönekostnaden kan redovisas på olika sätt och hanteringen skiljer sig åt mellan högskolorna. En metod är att inventera skulden halvårsvis och låta förändringen av skulden påverka resultatet på institutionsnivå i samband med delårsbokslut och helårsbokslut. En annan metod är att löpande bokföra intjänad semester som kostnad hos kostnadsbärarna och en skuld vid institutionen eller centralt. När semesterledighet tas ut (jullilönen) redovisas denna mot skulden och ingen kostnad uppstår hos kostnadsbäraren. Ur ett helårsperspektiv blir kostnader och skuld lika oavsett vilken metod högskolan tillämpar, men kostnadsfördelningen över tiden och på olika kostnadsbärare kan bli olika.

Det är viktigt att beakta semesterlönekostnaden i kalkylen och redovisningen för externfinansierade projekt. Pågår projektet under ett helt kalenderår, eller flera, kan lönekostnaden beräknas som årslönen med semestertillägg. Men pågår projektet endast ett par månader, så måste det beaktas i kalkylen att forskaren intjänar rätt till semesterledighet under projekttiden och att den externa finansiären rimligen ska bidra till att finansiera denna ledighet. I kalkylen kan detta hanteras antingen genom att månadslönen räknas upp med viss procentsats, eller att tiden beräknas inklusive intjänad semester. I redovisningen har man antingen löpande semesterkostnadsbokföring med ett procentuellt semesterpålägg eller så bokförs personens lön på kostnadsbäraren under en längre tid som inkluderar proportionell semesterledighet.

En annan fråga som uppkommer med avseende på semesterlön är om kontot/kostnadsslaget för löpande semesterkostnad ska tas med i fördelningsbasen/underlaget för fördelning av gemensamma kostnader. Frågan är om indirekta kostnader ska bokföras i takt med löneutbetalningen eller i takt med lönekostnaden (utbetalad lön jämte kostnad för intjänad semesterledighet). *Arbetsgruppens tolkning* är att konto för semesterlönekostnad inte bör ingå i fördelningsunderlaget och därmed inte heller i underlaget för automatisk bokföring (trigger) av indirekta kostnader. Indirekta kostnader bör alltså bokföras i takt med utbetalning av direkt lön.

4.5 Avvecklingskostnader

Vid effektivisering genom omstrukturering av verksamheten vid en högskola uppkommer kostnader för avveckling och omställning. Kostnader för anpassningar förekommer i princip i samband med upplösning av långsiktiga satsningar och kontrakt inom kostnadsslagen personal, utrustning och lokaler. Omstrukturering är idag en normal och många gånger också önskvärd företeelse i verksamhetsplaneringen och inte längre en extraordinär omständighet. Framtida omställningar och omläggning/start vid integrering av projekt måste därför i möjligaste mån förutses vid projektupplägg och infogas som direkta kostnader i projektkalkylen. *Arbetsgruppens tolkning* är således att avvecklingskostnader är direkta kostnader i projektkalkylen.

4.6 Särskilda satsningar

Modellen bygger på principen att samtliga intäkter och kostnader ska fördelas på kostnadsbärare. Procentpåläggen för indirekta kostnader bör inte variera alltför mycket mellan åren för att underlätta projektkalkylering och planering. Det är en fördel om volymen gemensamma kostnader kan hållas relativt konstant. Särskilda satsningar som finansieras med anslagsmedel ska enligt modellen betraktas som kostnadsbärare på central nivå och dessa anslagsmedel fördelas då inte vidare ut till verksamheten.

4.7 Antal fördelningsnivåer och pålägg

Med en nivåindelning som stannar vid institutionsplanet, blir institutionspålägget ett genomsnittligt pålägg för institutionens alla avdelningar. Varje avdelnings egna gemensamma kostnader summeras med institutionsgemensamma kostnader och fördelas med "lika pålägg" på institutionens samtliga kostnadsbärare. Om avdelningarna vid en institution har avsevärt olika avdelningsspecifika kostnader kan institutionen, i undantagsfall, välja att beräkna och tillämpa olika procentsatser för påläggen vid sina avdelningar. Detta ger en kostnadsfördelning i fyra nivåer i stället för tre. Huvudprincipen är dock att varje institution tillämpar *en* gemensam procentsats för sina kostnadsbärare inom utbildning respektive forskning.

På motsvarande sätt kan en högskola också välja att minimera antalet procentsatser. Om högskolan vid analys och beräkning av gemensamma kostnader konstaterar att procentsatserna för olika fakulteter och/eller institutioner blir ungefär lika stora och att merarbetet med olika procentsatser inte står i rimlig proportion till rättvisekravet, kan högskolan besluta att en och samma procentsats ska användas av alla institutioner eller fakulteter för utbildning respektive forskning. Den genomförda analysen och motiven för beslutet ska dokumenteras och beslutet bör omprövas om förutsättningarna förändras.

4.8 Fördelning på verksamhetsgrenar

Enligt nuvarande regleringsbrev ska högskolorna redovisa verksamheten uppdelad på verksamhetsgrenarna grundläggande högskoleutbildning med stödfunktioner och forskning och forskarutbildning med stödfunktioner och konstnärligt utvecklingsarbete med stödfunktioner m m. Regleringsbrevet föreskriver också att den avgiftsbelagda verksamheten ska särredovisas i årsredovisningen. De flesta högskolor har, för att uppfylla dessa krav, i sin kodstruktur i objektplanen lagt upp "verksamhetsgren" som ett fält i kodsträngen. Antalet valda verksamhetsgrenar varierar mellan högskolorna.

Åtterrporteringskraven leder till att de flesta högskolor på verksamhetsgrensnivå skiljer på utbildning, beställd utbildning och uppdragsutbildning respektive forskning (inklusive forskarutbildning) och uppdragsforskning. För återrporterering av avgiftsfinansierad verksamhet är denna uppdelning väsentlig. För fördelning av gemensamma kostnader fyller den däremot ingen funktion eftersom fullständig kostnadsfördelning innebär att all verksamhet ska bära sina direkta kostnader och en rättvisande andel av indirekta kostnader. De procentsatser som i modellen räknas fram avseende bidrags- och anslagsfinansierad forskning gäller också för uppdragsforskning. Skillnaden ligger i att för uppdragsforskning uppkommer normalt inget medfinansieringsbehov, eftersom uppdragsgivaren ska betala full kostnadstäckning.

Vissa högskolor har också olika verksamhetsgrenar för anslagsfinansierad forskning och bidragsfinansierad forskning. I den nya gemensamma redovisningsmodellen för indirekta kostnader kan detta vara en komplikation. Modellen bygger på principen fullständig kostnadsfördelning och detta innebär att ett bidragsfinansierat projekt med kostnadstäckning för indirekta kostnader enligt gällande överenskommelser med finansiärerna, oftast 35 %, i normalfallet behöver medfinansiering av anslagsmedel eller andra medel. Fördelas intäkterna på olika verksamhetsgrenar, måste kostnaderna också fördelas på dessa verksamhetsgrenar för att inte verksamhetsgrenen ska uppvisa ett felaktigt resultat. Detta komplicerar bokföringen av kostnader. *Arbetsgruppens rekommendation* är att högskolan övergår till *en* verksamhetsgren för anslags- och bidragsfinansierad forskning, oavsett finansiering. En särskild verksamhetsgren för avgiftsfinansierad forskning bör dock behållas för att möjliggöra återredovisning av den avgiftsfinansierade verksamheten. Självklart måste högskolan inför en sådan förändring analysera om det finns högskolespecifika analys- eller återrporteringsbehov, som försvåras av en sådan sammanslagning. Vill högskolan behålla en finansiärorienterad verksamhetsgrensuppdelning kan det vara lämpligt att bokföra kostnader med procentfördelning på de olika verksamhetsgrenarna och utnyttja att externa finansiärer enligt den nya modellen betalar viss andel av de totala kostnaderna¹².

Flera högskolor har en särskild verksamhetsgren, *gemensam verksamhet*, för den löpande redovisningen av gemensamma kostnader i stödverksamheten. En sådan separat verksamhetsgren underlättar för högskolan att dela upp kostnaderna i direkta och gemensamma/indirekta.

4.9 Parallell förbrukning

I handledningen *Flerfinansierad verksamhet*, ESV 2006:28, slår ESV fast att för flerfinansierad verksamhet är parallell förbrukning grundprincip. Parallell förbrukning innebär att när det finns flera finansieringskällor, ska dessa förbrukas parallellt. Undantag kan göras t ex när bidrag beviljas för en specifik kostnad och inte för en prestation. Det är alltså viktigt att beakta eventuella villkor och begränsningar, som finansiären angivit i kontraktet. Att finansiären fastställt att bidraget bara får finansiera en del av de indirekta kostnaderna, är dock inte tillräckligt skäl för att frånga principen om parallell förbrukning.

Den nya modellen bygger på att projektkalkylen omfattar samtliga kostnader för den planerade verksamheten och att en extern finansiär beslutar utifrån kalkylen om hur stor del av de totala kostnaderna, som kan finansieras. Andelen kan för högskolan uttryckas som en procentsats av totala kostnader eller ett belopp. För bidragsfinansierad forskning är andelen i

¹² se avsnittet Parallell förbrukning

normalfallet mindre än 100 %, vilket innebär att verksamheten blir flerfinansierad. De olika finansieringskällorna ska då parallellt täcka andelar av såväl direkta som indirekta kostnader. Synsättet att förbruka en finansieringskälla i taget kan inte längre tillämpas.

Det är således inte god redovisningssed att, för ett flerårigt projekt som finansieras av såväl externa medel som anslagsmedel, de första åren enbart förbruka den externa finansiärens medel och först vid projektavslut ta anslagsmedlen i anspråk. Förbrukningen av medfinansieringen ska fördelas i samma proportion som förbrukningen av bidragsmedel. Eventuellt kan högskolan i redovisningssystemet bygga automatik för intäktsbokföring parallellt med kostnadsbokföring. Alternativt kan intäktsbokföring ske regelbundet i samband med periodisering av externa bidragsintäkter. Dessa frågeställningar bör beaktas i samband med att högskolan bygger upp regler och rutiner för hantering av medfinansiering.

4.10 Kalkyldifferenser och budgetavvikelser

Modellen bygger på att högskolan beräknar olika typer av kostnader på basis av mest kända årskostnader, budget, föregående års utfall eller på annat sätt som högskolan bedömer som rättvisande. Dessa uppskattade kostnader används för att räkna fram påläggsprocentsatserna med formeln: gemensamma kostnader dividerade med fördelningsbasen.

Formel för påläggsberäkning:

Pålägg, % =	$\frac{\text{Gemensamma kostnader}}{\text{Fördelningsbas}}$
-------------	---

Två sorters skillnader uppkommer i redovisningen vid tillämpning av modellen:

- Om det verkliga utfallet avviker från de uppskattade gemensamma kostnaderna (täljaren i divisionen), uppstår en *budgetavvikelse*.
- Om det verkliga utfallet avviker från den uppskattade fördelningsbasen (nämnaren i divisionen), uppstår en *kalkyldifferens*. Procentsatsen för kostnadspålägget räknas ut genom att en viss summa uppskattade gemensamma kostnader divideras med en uppskattad fördelningsbas. Procentsatsen tillämpas sedan på ett verkligt utfall som blir större eller mindre än det beräknade och då uppstår en kalkyldifferens.

Om högskolan tillämpar modellen på så sätt att högskolegemensamma kostnader och fakultetsgemensamma kostnader fördelas med fastställda årsbelopp (fakturor) på underliggande nivåer, uppkommer kalkyldifferenserna enbart vid institutionen. Om högskolegemensamma och fakultetsgemensamma kostnader debiteras direkt på kostnadsbärarna från respektive nivå med kalkylerade procentsatser, uppkommer kalkyldifferenser på alla nivåerna. Budgetavvikelser uppkommer på alla nivåer oavsett vilken av metoderna, pålägg eller fasta årsbelopp, som tillämpas.

Det är omöjligt att undvika budget- och kalkyldifferenser. Målsättningen bör vara att försöka få differenserna så små som möjligt och att noggrant analysera de skillnader som uppkommer och besluta om och vidta åtgärder beroende på differensens storlek. Det är en fördel om påläggsprocentsatsen inte ändras alltför ofta, inte minst för projektkalkylering. Procentsatsen kan därför beräknas som ett genomsnittligt pålägg över tiden för att bli stabilt och motstå svängningar mellan åren. Uppstår mindre differenser bör högskolan överväga om dessa kan sparas och kvittas mot över- eller underskott från föregående eller kommande år. Är differenserna däremot systematiska på ett håll eller uppgår till stora belopp, bör procentsatsen naturligtvis justeras. Säkert kan det också uppkomma situationer, där högskolan tvingas ändra

procentsatsen under året. Det lämpliga är att regelbundet göra avstämningar, men eftersträva att inte ändra oftare än årligen i samband med budgetdirektiv inför kommande år. Högskolan bör även besluta om principer för hur differenser ska hanteras i bokföringen.

Strukturen i högskolans redovisningssystem ska byggas upp på ett sätt som möjliggör analyser av budgetavvikelser och kalkyldifferenser. Högskolan bör utforma interna instruktioner för hur detta ska hanteras. Det går inte att i denna handledning utforma generella anvisningar, eftersom förutsättningarna på de olika högskolorna ser olika ut.

Differenser kan också uppkomma på kostnadsbärarna på grund av att högskolan ändrat påläggsprocentsatsen under året eller i förhållande till projektansökningstillfället. Högskolan bör också besluta om principer för hur sådana under- eller överskott skall hanteras.

4.11 Internredovisning

Den nya redovisningsmodellen för gemensamma kostnader berör endast internredovisningen (objektplanen). I den löpande bokföringen av gemensamma kostnader används både kostnadsslagen i externredovisningen (kontoplanen) och objektplanen, medan bokföringen av pålägg för indirekta kostnader görs helt och hållet i internredovisningen. Påläggen kan göras t ex i kontoklass 9 eller genom användning av andra fält i kodsträngen för att särskilja interna transaktioner. Begreppen direkta och indirekta kostnader förekommer endast i internredovisningen, som ger struktur åt bokföringen på t ex verksamhetsgrenar, organisatoriska enheter/kostnadsställen eller objekt/kostnadsbärare. Externredovisningen däremot ordnar bokföringen i kostnadslag (löner, drift, lokaler o s v). De indirekta kostnaderna kan delas upp både på nivåer (högskolegemensamma, fakultetsgemensamma och institutionsgemensamma) och kostnadslag (indirekta löner, indirekta driftskostnader och indirekta lokalkostnader). Modellen förutsätter att uppdelningen görs på nivåer. Resultaträkningen i internredovisningen har samma uppställning som institutionsbudgeten¹³.

4.12 Uppsamlingsobjekt i bokföringen

För att underlätta påläggsanalyserna bör det skapas tydliga stödobjekt eller *uppsamlingsobjekt* i redovisningen för gemensamma kostnader på varje nivå. Uppsamlingsobjektet är i princip ett T-konto som på debetsidan har gemensamma kostnader och på creditsidan har kostnadsfördelningen till underliggande nivå. Vid en högskola, som fördelar gemensamma kostnader från ovanliggande nivåer med fasta årsbelopp, innehåller en institutions uppsamlingsobjekt andelarna och egna nivåns gemensamma kostnader på debetsidan och kostnadsfördelningen till kostnadsbärarna på creditsidan, se T-konto nedan. Vid en högskola som gör kostnadsfördelningen från ovanliggande nivåer med pålägg direkt på kostnadsbärarna innehåller institutionens uppsamlingsobjekt enbart de institutionsgemensamma kostnaderna på debetsidan och fördelningen av dessa kostnader på creditsidan. Motsvarande uppsamlingsobjekt bör också finnas på central- respektive fakultetsnivå. De institutionsgemensamma kostnaderna kan bokföras löpande på olika stödobjekt under året, men för att kunna göra en totalanalys måste de samlas eller summeras med andelarna från ovanliggande nivåer.

¹³ se avsnittet Stegvis fördelning

Uppsamlingsobjekt på institutionsnivån

Högskolegemensamma kostnader Fakultetsgemensamma kostnader Institutionsgemensamma kostnader Eventuell kalkyldifferens (över- eller underskott)	Kostnadsfördelning till kostnadsbärarna
---	---

4.13 Tillämpningsproblematik

Det finns inga fullt rättvisande modeller; inte heller modeller som passar alla. Den nya modellen för redovisning av gemensamma kostnader är härvidlag inget undantag. Styrkan ligger i att det är en *gemensam* modell, där alla högskolor har accepterat grundtankarna i modellen och implementerat modellen på bästa sätt utifrån de egna förutsättningarna. Ett antal finansiärer har redan accepterat modellen och förhoppningen är att också övriga svenska finansiärer ska göra detta och att modellen ska accepteras som en full cost modell av EU-kommissionen.

Tyvärr är det inte heller så att det finns perfekta modeller, utan kryphål, som upplevs som rättvisa och objektiva av alla och som inte inbjuder till "orationellt beteende". Även denna modell kommer säkerligen att ge upphov till oönskade förändringar och "skatteplanering", t ex incitament att köpa tjänster istället för att anställa personal eller att lägga verksamhetsprojekt på administrativa stödenheter för att undgå pålägg för indirekta kostnader. Till viss del kan sådana förändringar förutses och beaktas, när högskolan konstruerar sin modell. Andra förändringar kommer inte att märkas förrän efter en tids tillämpning av modellen. Modellen behöver därför kontinuerligt ses över och utvecklas. Ett naturligt forum för detta är HfRs Redovisningsråd inom SUHF. Även funktionsindelningen av gemensamma kostnader på olika nivåer är en del av modellen, som kan behöva ses över och eventuellt förändras efter en tids tillämpning.

Att få acceptans för den nya modellen är också till stor del en pedagogisk fråga. Alla på högskolan - ledningen, forskarna, lärarna och administratörerna - måste förstå varför en ny modell införs och vilka fördelar som modellen har. Tydlighet, transparens och förtroende är nyckelord, liksom rättvisa och effektivitet. Det är viktigt att inte underskatta behovet av förankring vid införande av den nya modellen.

Vid övergång till den nya modellen kan högskolans resursfördelning och fördelning av gemensamma kostnader komma att behöva förändras. För vissa högskolor kan detta innebära stora skillnader i förhållande till dagens modell. En viss anpassning kanske blir nödvändig för att inte verksamhetsstyrningen ska påverkas på ett oönskat sätt.

Många högskolor arbetar idag med att på olika sätt göra kostnader synliga och påverkbara på kostnadsbärarnivå, t ex klickkostnad för kopiering och IT-kostnader för användaridentiteter. Syftet med förändringarna är ökad kostnadsmedvetenhet och incitament till besparingar. På vissa högskolor kan alltså en viss kostnad uppträda i projektkalkylen som en direkt kostnad, medan motsvarande kostnad på en annan högskola ingår bland indirekta kostnader. En tydlig redovisning av hur olika typer av kostnader hanteras skapar förtroende hos finansiärerna och bör möjliggöra för högskolorna att hantera kostnader på olika sätt.

På samma sätt ska högskolan organisera de administrativa funktionerna på det sätt och på den nivå i organisationen som för högskolan som helhet är mest rationellt och kostnadseffektivt.

Administration som utförs på institutionsnivå kan tyckas vara närmare verksamheten (kostnadsbäraren), men hantering på institutionsnivå behöver inte i alla lägen vara det mest kostnadseffektiva. Om högskolans modell för redovisning av gemensamma kostnader är tydlig och transparent, bör finansiärernas vilja att bidra inte påverkas av på vilken nivå i organisationen som vissa administrativa uppgifter utförs.

4.14 Övergångsproblematik

Att byta redovisningsmodell för gemensamma kostnader kommer att skapa många problem i organisationen. Att förankra den nya modellen och få organisationen med sig på förändringar i styrmodell och projektkalkylering är en stor utmaning. Övergången kan också skapa effekter på resultatet. De högskolor, som gjort avlyft på inkommande externa forskningsbidrag och intäktsfört dessa medel för finansiering av gemensamma kostnader vid inbetalningstillfället, kommer att få resultateffekter, eftersom bidrag avsedda att finansiera morgondagens gemensamma kostnader redan har intäktsförts och påverkat myndighetskapitalet via resultaträkningen.

Varje högskola måste göra en konsekvensanalys och ta fram vilka övergångsproblem av olika slag som kan förutses. Det är inte möjligt att i denna handledning peka på specifika problem eftersom förutsättningarna och utgångsläget före förändringarna är väldigt olika mellan högskolorna. *Arbetsgruppen rekommenderar* dock att eventuella resultateffekter kostnads-/intäktsförs direkt i samband med övergången eller så snart de kan bestämmas. Ett antal högskolor kommer att se konsekvenser i resultatet och om dessa redovisas vid samma tillfälle, som möjligen blir bokslutet för 2008, kommer omvärldens kunskap om och förståelse för problematiken att vara större. Eventuellt kan högskolorna också ta fram en gemensam skrivning till årsredovisningen för att förklara resultateffekten.

4.15 Implementering och uppföljning

I arbetsgruppens rapport, *Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor*, finns ett avsnitt som beskriver hur högskolorna bör arbeta med implementeringen. Avsnittet i sin helhet bifogas denna handledning som bilaga 7 *Implementering och konsekvens av föreslagen modell*. I den fortsatta texten redovisas det arbete med stöd och koordinering som gjorts eller planeras från SUHF.

SUHFs styrelse har uppdragit åt HfRs styrgrupp att ta fram en plan för implementering av modellen. Ett informations- och utbildningsmaterial har också framställts inom ramen för arbetet med denna handledning. Materialet, som kan fungera som informationsmaterial till forskare och lärare, kan med vissa fördjupningar också användas för institutionsekonomer och med ytterligare fördjupningar som utbildningsmaterial för projektledare och ansvariga för införande av den nya modellen. Beroende på respektive högskolas utgångsläge inför förändringsarbetet kan materialet anpassas utifrån de specifika förutsättningarna. Materialet kommer att presenteras på HfRs höstseminarium i mitten av november och i samband härmed göras tillgängligt för högskolorna. SUHF kommer också att erbjuda utbildning för projektledare/motsvarande med utgångspunkt i materialet. Utbildningen kommer särskilt att behandla pedagogik vid implementering. *Arbetsgruppen föreslår* att deltagandet i utbildningen görs obligatoriskt för högskolorna. Genom att delta i en gemensam utbildning får projektledare och andra en samsyn kring modellen och ett gemensamt förhållningssätt vid implementering. Att ha ett gemensamt informations- och utbildningsmaterial som, med viss variation, används av samtliga högskolor förstärker också enhetligheten och samsynen.

Arbetsgruppen föreslår även att SUHF initierar ett för högskolorna gemensamt utvecklingsarbete kring lokalkostnader och tidredovisning, se respektive avsnitt ovan. Efter att modellen implementerats och tillämpats under en period bör en uppföljning och utvärdering göras. Eventuellt kan modellen behöva modifieras eller förtydligas.

Arbetsgruppen rekommenderar att SUHF initierar en uppföljning efter 2-3 års användning och även beslutar om former för kontinuerlig systematisk uppföljning.

REFERENSLITTERATUR

Flerfinansierad verksamhet, *ESV 2006:28*

Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll

Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions, *European Commission, Community Research*

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

Myndighetsförordning (2007:515)

Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor, *SUHF's arbetsgrupp för full kostnadstäckning, mars 2007, Ulla-Kari Fällman*

Tidredovisning behövs i statlig förvaltning, *ESV 2007:15*

BILAGOR

Bilaga 1: Struktur för gemensamma kostnader (word)

Bilaga 2: Kostnadsfördelning med fasta belopp respektive pålägg (excel kalkylblad A, B)

Bilaga 3: Kostnadsfördelning med olika baser (excel kalkylblad A, B, C)

Bilaga 4: Projektkalkyl med kalkylbilagor (excel kalkylbilagor 1, 2, 3, 4)

Bilaga 5: Hjälplblad till projektkalkyl (excel hjälplblad A, B, C)

Bilaga 6: Lokalkostnader (word)

Bilaga 7: Implementering och konsekvens av föreslagen modell (word)