

**SUHF-MODELLEN -
REDOVISNINGSMODELL FÖR
INDIREKTA KOSTNADER VID
UNIVERSITET OCH
HÖGSKOLOR**

HANDLEDNING

Mars 2026

Förord

Universitet och högskolor verkar i en komplex och föränderlig miljö där kraven på transparens, tillförlitlighet och god intern styrning ständigt ökar. För att säkerställa att våra lärosäten kan planera, följa upp och utveckla sin verksamhet på ett rättvisande och jämförbart sätt är en gemensam redovisningsmodell för indirekta kostnader av stort värde.

SUHF-modellen har under mer än femton år fungerat som sektorns gemensamma ramverk för fullständig kostnadsfördelning. Modellen bygger på etablerad redovisningspraxis och är utformad för att ge tydlighet, effektivitet och förtroende – såväl internt inom lärosätena som i dialogen med externa finansiärer. Den skapar en stabil grund för ekonomisk analys, projektkalkylering, budgetering och uppföljning, och bidrar därmed till ökad kvalitet i både utbildning och forskning.

Den första versionen av handledningen gavs ut oktober 2007 och efter att modellen hade införts gjordes kompletteringar och en ny version lanserades i oktober 2012.

Modellen i sig är oförändrad över tid men nya förutsättningar för lärosäten har medfört att modellen behövt kompletterande anvisningar. Dessa förändringar har fram till nu gjorts i bilaga 1, Struktur för gemensamma kostnader samt i nya rekommendationer.

Denna föreliggande utgåva av handledningen är resultatet av en omarbetning under 2025/2026 av SUHF's redovisningsråd och ansvariga för årlig statistikinsamling. Målet har varit att anpassa handledningen till nuläge. Strukturen följer tidigare version samt att det tillkommit ett kompletterande kapitel om lärosätenas tillämpning av modellen. Ett par avsnitt har flyttats till bilagor medan flera av förra versionens bilagor tagits bort i denna version. Den förra versionen av handledning inklusive bilagor finns fortfarande publicerad på SUHF's hemsida.

Hanna Mörtberg, SLU
Margareta Uvhagen Antoni, Uppsala universitet
Andreas Sundberg, Linköpings universitet
Cecilia Sjöström, Lunds universitet
Stefan Axelsson, Högskolan i Skövde
Therese Allansson, Chalmers tekniska högskola
Martin Lidén, Högskolan i Halmstad
Per Setterberg, Chalmers tekniska högskola

INNEHÅLL

FÖRORD	1
SAMMANFATTNING	4
1 REDOVISNINGSMODELLENS BAKGRUND	5
1.1 INLEDNING.....	5
1.2 BAKGRUND	5
1.3 SYFTE, AVGRÄNSNING, MÅLGRUPP OCH LÄSANVISNING.....	6
1.4 FÖRÄNDRINGSBEHOV	6
1.5 VILLKOR I LÄROSÄTENAS GEMENSAMMA REGLERINGSBREV	6
1.6 FÖRBÄTTRAD INTERN STYRNING OCH KONTROLL.....	7
2 MODELLEN	8
2.1 TERMINOLOGI	8
2.2 DIREKTA OCH INDIREKTA KOSTNADER.....	9
2.3 KÄRNVERKSAMHET OCH STÖDVERKSAMHET	10
2.4 KOSTNADSBÄRARE.....	11
2.5 INDELNING AV GEMENSAMMA KOSTNADER I FUNKTIONER	12
2.6 LÄROSÄTETS ORGANISATION OCH NIVÅINDELNING	13
2.7 FÖRDELNINGSNIVÅER.....	14
2.8 INTERNREDOVISNING	14
2.9 ÖVERSIKT REDOVISNINGSMODELLEN	15
3 FULLKOSTNADSKALKYL	16
3.1 PÅLÄGGSBERÄKNING OCH FÖRDELNINGSBAS.....	16
3.2 FÖRDELNINGSBASER FÖR KOSTNADSBÄRARNA.....	17
3.3 PROJEKTKALKYLERING	18
4 PRAKTISKA TILLÄMPNINGSFRÅGOR	20
4.1 DIREKTIFIERADE KOSTNADER	20
4.2 DIREKT KOSTNAD SOM ENLIGT MODELLEN HANTERAS SOM INDIREKT KOSTNAD.....	20
4.3 INDIREKT KOSTNAD ENLIGT MODELLEN SOM KAN HANTERAS SOM DIREKT KOSTNAD	21
4.4 LOKALKOSTNADER	21
4.5 FÖRDELNING AV ARBETSTID.....	21
4.6 SEMESTERLÖNEKOSTNADER.....	22
4.7 AVVECKLINGSKOSTNADER	22
4.8 SÄRSKILDA SATSNINGAR	22
4.9 CORE FACILITIES.....	23
4.10 HANDEL MELLAN LÄROSÄTEN.....	24
4.11 OPEN ACCESS – PUBLICERINGSKOSTNADER	24
4.12 TENTAMENSVERKSAMHET	25
4.13 ANTAL FÖRDELNINGSNIVÅER OCH PÅLÄGG	25
4.14 FÖRDELNING PÅ VERKSAMHETSGRENAR	26
4.15 PARALLELL FÖRBRUKNING	26
4.16 KALKYLDIFFERENSER OCH BUDGETAVVIKELSER.....	27
4.17 UPSAMLINGSOBJEKT I BOKFÖRINGEN	29
5 LÄROSÄTENAS TILLÄMPNING	30
5.1 NUVARANDE TILLÄMPNING	30
5.2 FÖRDELNINGSBASER OCH PÅLÄGG	30
5.3 ORGANISATORISKA NIVÅER FÖR FÖRDELNING AV GEMENSAMMA KOSTNADER.....	31
5.4 FUNKTIONSNIVÅ	31
5.5 JÄMFÖRELSESTÖRANDE POSTER	32
5.6 JÄMFÖRELSE MELLAN LÄROSÄTEN OCH INSTITUTIONER.....	32
BILAGOR	34

BILAGA 1 STRUKTUR FÖR GEMENSAMMA KOSTNADER	35
BILAGA 2 FÖRDELNINGSBASER LÄROSÄTES- OCH FAKULTETSGEMENSAMMA KOSTNADER	38
BILAGA 3 FÖRDELNING MED FASTA BELOPP ELLER PROCENTUELLA PÅLÄGG	40
REFERENSER.....	44

Sammanfattning

Denna handledning beskriver SUHF-modellen – den gemensamma modellen för hur svenska universitet och högskolor redovisar och beräknar indirekta kostnader i utbildning och forskning. Modellen bygger på etablerad ekonomisk teori – påläggskalkylering med fullständig kostnadsfördelning - och syftar till att skapa en rättvisande, transparent och jämförbar redovisning av vad verksamheten faktiskt kostar.

Handledningen riktar sig till ekonomer, prefekter, övriga chefer och lärosätesledning samt projektledare och forskare som behöver förstå hur kostnader beräknas och fördelas.

SUHF-modellen infördes för att skapa enhetlighet och förtroende i kostnadsredovisningen, förbättra den interna styrningen samt säkerställa full kostnadsfördelning i både utbildnings- och forskningsverksamhet.

SUHF-modellen bygger på följande principer:

1. All verksamhet delas in i kärnverksamhet (utbildning och forskning) och stödverksamhet och kärnverksamheten delas in i kostnadsbärare.
2. Stödverksamheten struktureras i sex funktioner, vilket underlättar likartad hantering och förståelse för innehållet i stödverksamhetens olika delar samt delas upp mellan utbildning och forskning.
3. Kostnadsbärare är den lägsta nivån där alla kostnader ska synliggöras, vilket möjliggör uppföljning av full kostnadsredovisning
4. Direkta kostnader kopplas direkt till kostnadsbärare, medan indirekta kostnader fördelas från högre nivåer.
5. Gemensamma (indirekta) kostnader som ska fördelas till kostnadsbärare finns på två eller tre nivåer; centrala nivån, fakultetsnivån och institutionsnivån, alternativt på två nivåer, t ex centrala nivån och institutionsnivån.
6. Indirekta kostnader fördelas genom procentuella pålägg baserade på antingen direkta löner eller direkta personal- och driftskostnader.
7. Projektkalkyler ska visa samtliga kostnader och behov av samfinansiering.

Begreppen kärnverksamhet respektive stödverksamhet är inte helt synonyma med direkta respektive indirekta kostnader då det inom kärnverksamhet förekommer kostnader som fördelats utifrån schabloner vilket per definition är indirekta kostnader samt att i stödverksamhet förekommer kostnader som skulle kunna redovisas direkt på ett enda projekt och därmed per definition utgör direkta kostnader. Utgångspunkten är att modellen ska kunna tillämpas på alla lärosäten oberoende av var i verksamheten olika typer av kostnader uppstår. När specifika kostnader hanteras på samma sätt oberoende av organisationsstruktur på ett enskilt lärosäte möjliggörs jämförbarhet mellan olika verksamheter och år.

Modellen används i projektkalkylering, redovisning, budgetering och uppföljning. Den gör det möjligt att analysera kostnader, fördela resurser och säkerställa rättvisande ekonomiska underlag.

SUHF-modellen skapar tydlighet, effektivitet och jämförbarhet – och utgör därmed en central del av lärosätenas ekonomistyrning.

1 Redovisningsmodellens bakgrund

1.1 Inledning

Denna handledning presenterar en enhetlig och principiellt vedertagen modell för redovisning och kalkylering av indirekta kostnader, den s k SUHF-modellen. Modellen bygger på beprövad redovisningsteori – påläggskalkylering med fullständig kostnadsfördelning. Denna teorianknytning 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 möjliggöra uppföljning av full kostnadstäckning vid lärosätenas olika verksamheter. Modellen tillämpas på lärosätets hela verksamhet, såväl utbildning som forskning och oavsett finansieringsform.

1.2 Bakgrund

I november 2007 beslutade SUHF:s förbundsårsmöte att rekommendera medlemmarna att införa SUHF-modellen - en redovisningsmodell för indirekta kostnader vid universitet och högskolor.

Bakom beslutet låg ett längre utvecklingsarbete och föregicks av flera utredningar av lärosätenas tillämpning av principen om full kostnadstäckning för externt finansierad verksamhet, en fråga som har varit aktuell sedan slutet av 1980-talet.

De mest avgörande utredningarna för beslutet om den nuvarande modellen och som denna handledning tar avstamp i var främst:

- I slutet av 2001 tillsattes en arbetsgrupp under ledning av Ingemar Mundebo för att analysera hur full kostnadstäckning för externfinansierad verksamhet kunde utformas. Gruppens arbete, som granskades av Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, visade på behovet av en mer enhetlig och transparent kostnadsredovisning vid lärosätena.
- Frågan aktualiserades på nytt hösten 2005 efter kritik från Riksrevisionen mot hanteringen av overhead i bokföringen av forskningsbidrag. Detta ledde till att Arbetsgruppen för full kostnadstäckning, i samverkan med Högskolornas forum för redovisningsfrågor (HfR) och Redovisningsrådet, tog fram ett förslag till ny redovisningsmodell för indirekta kostnader som presenterades i mars 2007.

Kort efter modellens införande initierade SUHF en uppföljning av modellen. Uppföljningen avrapporterades i januari 2011 i rapporten *SUHF-modellen i verkligheten* och augusti 2011 i rapporten *Full kostnadstäckning i verkligheten*. Båda rapporterna finns att ladda ner från SUHF:s hemsida.

Expertgruppen för ekonomifrågor¹ är ett samarbetsorgan inom SUHF med ansvar för att utveckla god redovisningssed. Gruppen ansvarar även för förvaltning och vidareutveckling av SUHF-modellen. Till expertgruppen är ett Redovisningsråd knutet, som löpande tar fram förtydliganden och rekommendationer till modellen. Dessa publiceras på SUHF:s webbplats.

Varje år sedan 2011 görs en årlig uppföljning av storleken och strukturen på lärosätenas

¹ Tidigare Högskolornas forum för redovisningsfrågor (HfR)

indirekta kostnader. Uppgifterna finns tillgängliga på SUHF:s hemsida. Efterhand har insamlingen kompletterats med en enkät, för att bättre kunna följa tillämpning, klassificering av kostnader och de utmaningar som lärosätena möter vid användning av modellen. Kvalitetssäkring av inlämnade uppgifter görs dels genom olika rimlighetsbedömningar, dels genom jämförelser med tidigare års inlämnade uppgifter.

1.3 Syfte, avgränsning, målgrupp och läsanvisning

Syftet med handledningen är att konkretisera, exemplifiera och problematisera vissa delar av redovisningsmodellen. Den presenterar även en gemensam struktur för klassificering av gemensamma kostnader i funktioner. Denna struktur presenteras i bilaga 1.

Handledningen behandlar inte frågor kring tillämpningen av principen om full kostnadstäckning och inte heller i vilken omfattning externfinansierad verksamhet ska bidra till att täcka gemensamma kostnader eller problematiken kring samfinansiering av kostnader.

Den riktar sig både till personal inom ekonomiområdet som behöver förstå modellen för att kunna anpassa redovisningen så att modellen följs och till lärosätets ledning för att de ska kunna fatta beslut avseende modellens tillämpning. Det är också viktigt att bl.a. ansvariga för olika forskningsprojekt har god förståelse för modellen och dess tillämpning.

1.4 Förändringsbehov

Innan modellen infördes finansierade många lärosäten de gemensamma kostnaderna genom avlyft på central eller lokal nivå från anslag och inbetalda externa medel. Andra lärosäten tillämpade ett procentuellt pålägg på de direkta kostnaderna men med utgångspunkt i finansiärernas betalningsvilja snarare än rättvisande fullständig kostnadsfördelning.

I modellen slopas intäktsavlyft och de indirekta kostnaderna redovisas genom pålägg på de direkta kostnaderna hos kostnadsbärarna. Den gamla avlyftsmodellen kan beskrivas som en finansiärorienterad nettoredovisning, medan SUHF-modellen, som betonar kostnadsredovisningsperspektivet, innebär att såväl intäkter som kostnader redovisas brutto hos kostnadsbärarna.

Samfinansieringsproblematiken, dvs hantering och redovisning av den del av den totala finansieringen av ett projekt som lärosätet själv behöver stå för var en annan viktig fråga som aktualiserades vid införandet av modellen. Problematiken fanns även tidigare, men hanterades mer eller mindre tydligt på olika lärosäten. Alla lärosäten behövde ett regelverk och rutiner kring hantering av ansökningar om extern finansiering av forskning, beviljande av samfinansiering och redovisning av samfinansiering.

En annan viktig förändring är en förändrad syn på projektkalkylering som följt av modellen. Vid ansökan om extern finansiering ska projektkalkylen omfatta samtliga kostnader för den planerade verksamheten och externa finansiärer kan besluta utifrån kalkylen om hur stor andel av de totala kostnaderna, de avser finansiera. Återredovisning till finansiärerna kan numera göras av totala kostnader och även av lärosätets samfinansiering.

1.5 Villkor i lärosätenas gemensamma regleringsbrev

Enligt regleringsbrevet för universitet och högskolor ska andra statliga myndigheter som lämnar bidrag till forskningsprojekt bidra till direkta och indirekta kostnader i samma proportioner som beräknats för projektet i sin helhet. Detta bör även gälla för bidrag från

stiftelser och andra juridiska personer som tillkommit med statliga medel som grund och så långt möjligt även icke-statliga finansiärer.

De indirekta kostnaderna bör beräknas med utgångspunkt i den modell som tagits fram av SUHF tillsammans med vissa finansiärer. När Sverige godkänt avtal med reglering av indirekta kostnader med EU-finansiärer och andra överstatliga organ gäller dessa avtal.

1.6 Förbättrad intern styrning och kontroll

I januari 2008 trädde Myndighetsförordning (2007:515) och Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll i kraft. I regelverket tydliggörs kravet på god intern styrning och kontroll.

Redovisningsmodellen för indirekta kostnader kan, använd på rätt sätt, bidra till att förbättra lärosätenas interna styrning och kontroll. Redovisningen visar vad den bedrivna verksamheten kostar och uppfyller bättre 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 har således förbättrats.

2 Modellen

2.1 Terminologi

SUHF-modellen bygger på gängse kalkyleringsteori och etablerade begrepp. I modellen används vanligt förekommande termer inom lärosätessesektorn med de betydelser som specificeras nedan.

- Med *lärosäten* avses i fortsättningen såväl universitet som högskolor. Vid beskrivning av nivåerna i ett lärosätes organisation betecknas högsta ledningen med förvaltningsenheter som centrala nivån. Med fakultet avses den organisatoriska nivå som finns mellan högsta ledningen och nedersta nivåns institutioner vid vissa lärosäten.
- Med *verksamhetsgren* avses den indelning av lärosätenas verksamhet som anges i regleringsbrevet: begreppet *utbildning* (GU) avser utbildning på grundnivå och avancerad nivå och begreppet *forskning* (FO) omfattar forskning och utbildning på forskarnivå. Uppdragsverksamhet ingår i respektive verksamhetsgren.
- Med *kärnverksamhet* menas all verksamhet som bedrivs vid lärosädet 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 för sin verksamhet.
- Begreppet *projekt*, som är inarbetat vid lärosätena 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 *samfinansiering* i ett forskningsprojekt avses kompletterande finansiering i form av anslag och externa medel. Ordet samfinansiering används både i betydelsen proportionell finansiering av direkta och indirekta kostnader och i betydelsen finansiering av specifikt indirekta kostnader som en extern finansiär inte bidrar till.

2.2 Direkta och indirekta kostnader

Verksamhetens kostnader delas in i direkta respektive indirekta ur kostnadsbärares 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 medan dessa begrepp däremot inte finns i redovisningens konto- och objektplan.

SUHF-modellen använder två snarlika begreppspår: direkta och indirekta kostnader respektive kärnverksamhet och stödverksamhet. Begreppen kärnverksamhet respektive stödverksamhet är inte helt synonyma med direkta respektive indirekta kostnader. Inom kärnverksamhet förekommer kostnader som fördelats utifrån schabloner vilket per definition är indirekta kostnader. Det förekommer också att vissa kostnader inom stödverksamheten hanteras som direkta om de är starkt knutna till en specifik kostnadsbärare. I andra fall används schablonfördelning av kostnader inom kärnverksamheten, även om en exakt uppdelning vore möjlig, eftersom det bedöms mer rationellt och kostnadseffektivt.

Direkt och indirekt kostnad utgår från kostnadens relation till kostnadsbärares medan kärnverksamhet och stödverksamhet utgår från verksamhetsuppdraget. Det är exempelvis personens arbetsuppgifter och inte titeln som avgör om lönekostnaden ska klassificeras som stödverksamhet eller kärnverksamhet. Enligt modellen är en tekniker som arbetar med administration och vaktmästeri stödverksamhet. En studierektor är normalt stödverksamhet men arbetar personen med kurs- och programutveckling ska denna del klassificeras som kärnverksamhet. Pedagogisk utveckling av lärare är kärnverksamhet även om funktionen är placerad på lärosätetsgemensam nivå.

Syftet med att i modellen utgå från begreppsparet kärnverksamhet och stödverksamhet snarare än begreppsparet direkta och indirekta kostnader är för att öka informationsvärdet. Genom att alla lärosäten redovisar stödverksamhetens kostnader på ett enhetligt sätt kan storleken och strukturen (nivåer och funktioner) på stödverksamheten jämföras och analyseras. Modellen kan därmed också användas för benchmarking, om än begränsat till ganska grova jämförelser.

Eftersom lärosätenas organisation skiljer sig åt skulle också en helt fri bedömning av direkta respektive indirekta kostnader medföra stora skillnader mellan lärosäten. Modellen syftar till att uppnå transparens och tydlighet avseende klassificering av kostnader och lika hantering av lärosäten emellan oavsett hur respektive lärosäte är organiserat. Finansiärer har också ett intresse i att veta vad olika kostnadsposter innehåller för typ av kostnader.

2.2.1 Direkta kostnader

Direkta kostnader är kostnader som har ett direkt samband med en specifik kostnadsbärare. 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

Direkta kostnader 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 ofta t ex resor och konferensavgifter, medan exempelvis löner behöver proportioneras med hjälp av underlag från tidrapportering eller bemanningsplanering för att kunna fördelas till olika kostnadsbärare. Lokalkostnader för en institutions biytor (t ex korridorer) är exempel på en kostnad som genom proportionering fördelas till kostnadsbärare. Enligt modellen är lokalkostnader i kärnverksamheten direkta kostnader varför kärnverksamhetens andel av biytor hanteras som en direkt kostnad i SUHF-modellen.

2.2.2 Indirekta kostnader

Indirekta kostnader är gemensamma för alla eller flera kostnadsbärare. Kostnaderna kommer inte 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 lärosätets organisation.

Gemensamma kostnader på fördelningsnivåerna:

- Lärosättesgemensamma kostnader
- Fakultetsgemensamma kostnader
- Institutionsgemensamma kostnader

Centrala nivåns verksamhet är i allmänhet gemensam och utgör därmed indirekta kostnader för alla kostnadsbärare vid hela lärosätet. På centrala nivå bedrivs enstaka extern-/anslagsfinansierade projekt med direkta kostnader, som måste separeras från den gemensamma 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 lärosätets kärnverksamhet med kostnadsbärarna finns och i nära anslutning till kostnadsbärarna finns de institutionsgemensamma och avdelningsgemensamma resurserna. De gemensamma kostnaderna på centrala nivå och fakultetsnivå är väl avgränsade organisatoriskt och redovisningstekniskt från kärnverksamhetens kostnader och därmed enkla att klassificera.

En institutions kostnads massa finns däremot ”runt omkring” kostnadsbärarna och kan vara mer komplicerad att klassificera i direkta respektive indirekta kostnader för kostnadsbärarna. Det är därför särskilt viktigt att klassificeringen av kostnader på institutionsnivå blir tydlig och transparent.

2.3 Kärnverksamhet och stödverksamhet

Modellen bygger på att lärosätets verksamhet först ska delas in i kärnverksamhet och stödverksamhet. Därefter definieras kostnadsbärare inom kärnverksamheten. Denna ordning skapar en gemensam syn på vad som är stödverksamhet.

Kärnverksamhet utgörs av utbildning och forskning enligt lärosätets uppdrag. Samverkan med det omgivande samhället inkluderas inom begreppen utbildning respektive forskning och särredovisas inte.

Modellen ska tillämpas på hela verksamheten och bygger på att lärosätet tydligt definierar vilken del, på olika organisatoriska nivåer, som utgör kärnverksamhet respektive stödverksamhet.

Med stödverksamhet avses de gemensamma aktiviteter som bedrivs av stöd- och ledningsfunktioner på olika nivåer inom lärosätet. Exempel på stödverksamhet är rektor, institutionsledning, ekonomi- och personaladministration, bibliotek, IT-drift, utbildnings- och forskningsadministration.

Stödkostnaderna ska fördelas på verksamhetsgrenarna utbildning och forskning. Varje nivå i organisationen måste fastställa sina stödkostnader och fördela dem mellan dessa två grenar. Denna fördelning följer stegvis med nedåt i organisationen, ända till kostnadsbärarna.

Inför den slutliga fördelningen till kostnadsbärarna används en påläggsberäkning, där direkta lönekostnader utgör fördelningsbasen enligt grundmodellen. Fördelningsbasen enligt alternativmodellen är personalkostnader och driftkostnader. Det beräknade pålägget används både i redovisning och kalkylering av indirekta kostnader.

2.4 Kostnadsbärare

En grundläggande princip är att all kärnverksamhet ska delas in i kostnadsbärare - namnet kommer av att varje kostnadsbärare ska "bära" samtliga kostnader för sin verksamhet. SUHF-modellen bygger på fullständig kostnadsfördelning, vilket innebär att både direkta och indirekta kostnader ska beräknas och redovisas på varje kostnadsbärare.

En kostnadsbärare ska därför visa sina direkta kostnader och en rättvisande andel av de indirekta. Fördelningen ska vara neutral och oberoende av hur verksamheten finansieras. Intäkterna är oftast projektspecifika och lätta att koppla till rätt kostnadsbärare. Resultatet visar om full kostnadstäckning uppnås.

Kostnadsbärarna utgör den lägsta organisatoriska nivån där kostnader och intäkter synliggörs. De finns främst i institutionernas kärnverksamhet men även, i mindre omfattning, på central och fakultetsnivå.

2.4.1 Sambandet mellan redovisning och kostnadsbärare

Lärosätena har ofta en aktivitetsindelning av verksamheten, som återspeglas i kodsträngen i objektplanen för den interna redovisningen. Den lägsta nivån som lärosätet vill följa upp i redovisningen, har olika benämningar i lärosätenas redovisningssystem t ex projekt, objekt eller aktivitet. I modellen benämns denna lägsta konteringsnivå för objekt.

Ett projekt är en åtskild aktivitet, som har ett visst syfte och är avgränsat i tiden. Vid ett lärosäte är ett projekt ofta liktydigt med ett forskningsprojekt och det vedertagna uttrycket för aktiviteterna runt om en forskningsidé. Ett projekt kan innehålla ett eller flera bidragskontrakt samt anslagsfinansiering och det kan redovisas på ett eller flera *objekt*. Lärosäten kan dock använda olika begrepp i sin redovisning av sin verksamhet.

Kostnadsbärare används för att tydligt koppla intäkter och kostnader till specifika verksamheter inom lärosätet. Genom att organisera redovisningen i verksamhetsobjekt (och ibland grupper av verksamhetsobjekt) säkerställs att varje del av verksamheten kan följas upp. Hur upplägget ser ut får anpassas efter lärosätets ekonomimodell och kodstruktur.

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 lärosätet i redovisningen redovisar varje kontrakt på olika redovisningsobjekt utgör dessa tillsammans kostnadsbäraren.

Inom forskningen är som regel varje forskningsprojekt med ett enskilt kontrakt 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.

Utbildning på grund- 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 en institution vill följa upp utbildningens resultat närmare, kan varje kurs eller program utgöra en kostnadsbärare.

Studenter från tredje land som betalar studieavgift, ska redovisas separat från övriga studenter. Intäkterna från studieavgifter ska bokföras som avgiftsintäkter under verksamhetsgrenen utbildning. Kostnader som är direkt kopplade till betalstudenter till exempel undervisning, administration och service ska särredovisas så att de totala kostnaderna kan följas upp.

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

Projekt som helt eller delvis anslagsfinansieras, t.ex. ett jubileum eller andra interna satsningar utgör ett internt verksamhetsobjekt.

Ett *stödobjekt* för gemensamma kostnader i stödverksamheten, t ex den centrala ekonomienheten vid lärosätet, kan aldrig vara kostnadsbärare.

2.5 Indelning av gemensamma kostnader i funktioner

Enligt modellen ska gemensamma kostnader för stöd- och ledningsfunktioner delas in i sex huvudfunktioner på varje fördelningsnivå vid lärosätet. Syftet med att normera indelningen är att skapa en enhetlig struktur för gemensamma kostnader inom sektorn och tydligt visa vilka delar som ingår. I praktiken har lärosäten olika organisationer och benämningar på dessa funktioner men gemensamt är att dessa stödfunktioner är nödvändiga för att verksamheten ska fungera.

Modellen ställer inga krav på att lärosäten organiserar stödverksamheten utifrån de angivna funktionerna. För avstämningar är det dock en fördel om lärosäten kan integrera modellens funktioner i objektplanen, men även detta är frivilligt.

De sex huvudfunktionerna är:

1. Ledning
2. Utbildnings- respektive 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*.

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 kostnadslag som kostnadsbärarnas direkta kostnader: löner, drift, utrustning/avskrivning och lokaler.

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.

Kostnaderna för funktionerna på lärosätes- och fakultetsnivå 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 fördelningsbas direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftskostnader.

Lärosätena har i varierande omfattning anpassat sin redovisningsinformation till den gemensamma strukturen av funktioner i projektkalkylerna. Om lärosätet i projektkalkyler redovisar gemensamma kostnader på ett sätt som avviker från modellens struktur och funktioner ska detta dokumenteras och förklaras.

2.6 Lärosätets organisation och nivåindelning

Alla lärosäten är organiserade i beslutsnivåer. Vissa lärosäten 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 lärosätets organisation i antingen två eller tre nivåer.

Fördelningsnivåer vid ett lärosäte:

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

Vid många lärosäten 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 lärosätet definieras som två eller tre. Motivet till att nivåindelningen stannar vid institutionsnivån är, förutom lätthanterligheten, att indelningen sammanfaller med institutionernas resultatansvar som formell resultatenheter i organisationen. Centrumbildningar/motsvarande, som finns hos de flesta lärosäten idag, har vanligtvis antingen resultatansvar som motsvarar institutionens eller är inordnade som avdelningar under en 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 lärosäte. Det kan bli svårt att förstå, kontrollera och administrera en alltför stor mängd olika procentsatser som ger upphov till redovisningstransaktioner.

2.7 Fördelningsnivåer

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. Kostnaderna ska fördelas via en eller flera kostnadsdrivande fördelningsbaser från den underliggande nivå. För lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader kan lärosätet välja en eller flera fördelningsbaser, utifrån vad som bedöms som mest rättvisande. I bilaga 2 beskrivs olika fördelningsbaser och generella råd vid val av bas.

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 lärosätet beslutar om procentuella pålägg som tillämpas direkt på kostnadsbärarna från ovanliggande nivåer. Lärosätet kan också tillämpa en kombination av fasta belopp och pålägg, t ex med fördelning av gemensamma studentservicekostnader som fast belopp och resterande lärosätesgemensamma 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 ligger. En detaljerad beskrivning av metoderna finns i bilaga 3.

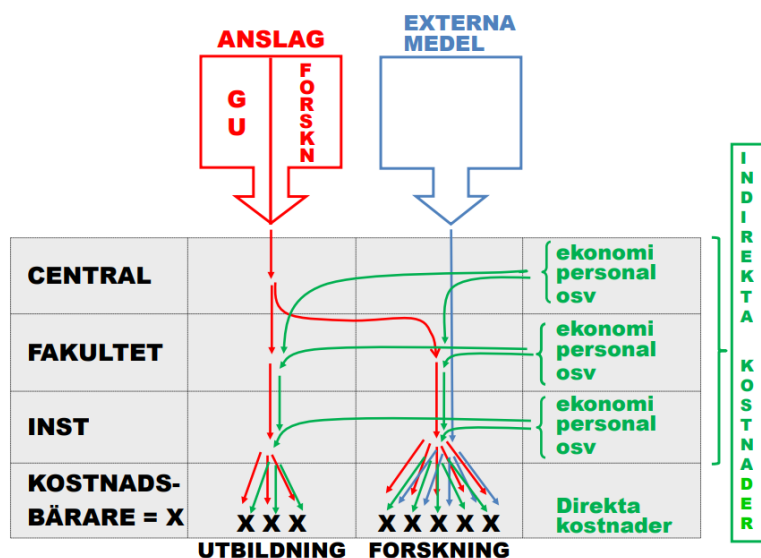
2.8 Internredovisning

Bokföring av pålägg för indirekta kostnader görs helt och hållet i internredovisningen. Påläggerna kan göras t ex i kontoklass 9 eller genom användning av andra fält i kodsträngen för att särskilja interna transaktioner. Modellen förutsätter att de gemensamma kostnaderna delas upp på lärosätets organisatoriska nivåer i redovisningen.

2.9 Översikt redovisningsmodellen

Avslutningsvis i detta kapitel visar nedanstående bild, i förenklad form, hur inkomster och utgifter flödar vid svenska lärosäten samt hur redovisningsmodellen för indirekta kostnader är avsedd att fungera.

Bild 1 Översikt redovisningsmodellen



Inkomster erhålls genom anslag (röd) från regeringen. Anslagen är uppdelade i två delar, ett för utbildning och ett för forskning. Anslagen fördelas genom interna beslut från central nivå via fakulteterna till institutionerna alternativt direkt från den centrala nivån till institution.

Externa medel (blå) utgörs av bidrag från forskningsfinansiärer, nationella och internationella, statliga och icke-statliga samt av avgifter. Dessa medel går direkt till institutionen.

Kostnaderna (grön) finns på olika nivåer. På institutionsnivån finns kostnader som har en direkt koppling till den bedrivna verksamheten. Här finns också kostnader för administration, infrastruktur eller annan stödverksamhet. På central/gemensam nivå och fakultetsnivå finns huvudsakligen kostnader för gemensamma aktiviteter som utgör stöd för institutionernas verksamhet.

Kostnaderna för stödverksamheten på alla nivåer samlas och fördelas genom modellen på ett rättvisande och transparent sätt till verksamhetsgrenarna utbildning och forskning. Samtliga intäkter och kostnader fördelas slutligen på kostnadsbärarna, där det ekonomiska resultatet kan utläsas.

3 Fullkostnadskalkyl

3.1 Pålägsberäkning och fördelningsbas

SUHF-modellen bygger på traditionell ekonomisk teori – påläggs kalkylering. I normalfallet finns ett mycket stort antal kostnadsbärare i organisationen och då behövs en enkel och funktionell metod för att fördela gemensamma kostnader till kostnadsbärarna. Metoden ska vara rimligt rättvisande, enkel att tillämpa och hanteras i ekonomisystemet.

I budgetarbetet på institutionsnivån beräknas kostnaderna för kärnverksamheten och kostnaderna för stödverksamheten på institutionsnivån. De gemensamma kostnaderna från överliggande nivåer har fördelats till institutionsnivån genom fasta belopp eller en fast procentsats. Summan av gemensamma kostnader från överliggande nivåer och institutionens stödverksamhet sätts i relation till en fördelningsbas (se nedan) och uttrycks som en procentsats. Vid beräkning av vad en viss verksamhet kostar att genomföra (t.ex. i en projektkalkyl) beräknas kärnverksamhetens direkta kostnader och därefter görs ett pålägg för stödverksamhetens kostnader (indirekta). Pålägget beräknas med hjälp av den framräknade procentsatsen. Pålägsprocentsatsen är ett verktyg för att beräkna indirekta kostnader i t.ex. en projektkalkyl och för att i redovisningen på ett enkelt och rationellt sätt fördela indirekta kostnader. Pålägsprocentsatsen används sedan via automatiska rutiner/triggers i redovisningen för att fördela rätt pålägg till respektive kostnadsbärare.

Pålägsprocent =	$\frac{\text{Gemensamma kostnader}}{\text{Budgeterad fördelningsbas}}$
-----------------	--

Pålägsbokföringen görs med hjälp av en s.k. fördelningsbas eller kostnadsdrivare. I personalintensiva verksamheter anses ofta lönekostnaden vara ett bra mått på utnyttjandet av stödverksamheten. Stödverksamhetens kostnader anses uppkomma i samma takt som (drivs av) lönekostnaderna i kärnverksamheten. Vid beräkning av pålägsprocentsatsen sätts då stödverksamhetens kostnader i relation till lönekostnaderna för kärnverksamheten. Kostnaderna blir varken större eller mindre beroende på vilken fördelningsbas som används men procentsatsen blir lägre med en större bas. I exempel 1 redovisas hur pålägget varierar beroende på vilken fördelningsbas som är underlag för beräkningen.

Exempel pålägsberäkning vid olika baser:

	fördelningsbas löner	fördelningsbas personal och drift	fördelningsbas samtliga direkta kostnader
Direkta lönekostnader	1 500	1 500	1 500
Direkta driftskostnader	450	450	450
Lokaler	360	360	360
Avskrivningar	90	90	90
Totala direkta kostnader	2 400	2 400	2 400
Indirekta kostnader	600	600	600
Totala verksamhetskostnader	3 000	3 000	3 000
Pålägsberäkning	600/1500 40%	600/(1500+450) 31%	600/(1500+450+360+90) 25%

3.2 Fördelningsbaser för kostnadsbärarna

Vid den slutliga fördelningen av gemensamma kostnader på kostnadsbärarna används två i SUHF-modellen två olika fördelningsbaser:

- Direkta lönekostnader (grundmodell)
- Direkta personal- och driftskostnader (alternativ bas)

Motivet för att på kostnadsbärarnivån begränsa antalet alternativ är att skapa enhetlighet, jämförbarhet och transparens.

Direkta lönekostnader är huvudalternativ som fördelningsbas i grundmodellen. Ett motiv till att använda 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 (lönekostnadspålägg/lönebikostnader).

Lärosätenas 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 ansenlig, kan istället direkta personal- och driftkostnader 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.

När fördelningsbasen fastställs, behöver lärosätet analysera effekterna, så att fördelningen blir rättvisande mellan institutioner och kostnadsbärare. 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 lärosätet besluta om löneunderlaget även ska omfatta köpta tjänster. Kostnader för stipendier kan ingå i båda baserna om stipendiaterna betraktas som kostnadsdrivande på samma sätt som anställd personal med lön. I alternativmodellen påförs våta institutioner/kostnadsbärare mera indirekta kostnader än torra.

Viss flexibilitet finns alltså när fördelningsbasen direkta lönekostnader eller direkta personal- och driftskostnader definieras. Lärosätet bör analysera vilka effekter valet av fördelningsbas leder till. Lärosätet bör vidare definiera vilka kostnadsslag 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.

Den kliniska utbildningen och forskningen inom medicinområdet, som bedrivs vid ett antal universitet, sker i samverkan med berörda regioner. För den ersättning som lärosätena betalar till regionerna, s k ALF-medel, tillhandahåller regionerna lokaler, personal och andra resurser samtidigt som lärosätet 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 regionen. 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 berörda lärosäten att överväga om kostnadsfördelningen vid medicinsk fakultet bör göras med direkta personal- och driftskostnader som bas.

Alla kostnadsbärare tillsammans ska finansiera de gemensamma kostnaderna. För den interna styrningen av kostnadstäckningen är det lämpligt att en och samma fördelningsbas används för samtliga kostnadsbärare vid lärosätet. Det betyder att lärosätet bör besluta om vilken generell fördelningsbas samtliga institutioner ska använda. Det bör observeras att kostnadsfördelningen på ovanliggande nivåer kan göras med andra fördelningsbaser. Det övergripande och viktigaste målet med redovisningsmodellen är dock rättvisande redovisning och om användningen av en och samma fördelningsbas för samtliga kostnadsbärare skapar väsentlig snedvridning i redovisningen, måste lärosätet självklart finna andra lösningar.

3.3 Projektkalkylering

SUHF-modellen syftar till att genom tydlighet och transparens skapa förtroende för lärosätenas kostnadsredovisning. En fullkostnadskalkyl ska visa de totala kostnaderna för ett projekt eller en verksamhet mm.

Före införandet av SUHF-modellen visade kalkylen oftast direkta projektkostnader och ett procentpåslag för indirekta kostnader inklusive lokaler. Procentsatsen hade bestämts i en överenskommelse med finansiären och hade inget samband med de verkliga indirekta kostnaderna. Metoden kan kallas ”delvis kostnadsfördelning”.

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

Ingen av metoderna delvis kostnadsfördelning eller bidragsmetod ger stöd för lärosätets behov av rättvisande kostnadsredovisning som underlag för uppföljning och analys av den bedrivna verksamheten.

Exempel på kostnadsfördelningsmetoder:

Förutsättningar för externfinansierat projekt			
Direkta kostnader	-100		
Indirekta kostnader	-50		
Bidrag från finansiär	135		
	Fullständig kostnadsfördelning	Delvis kostnadsfördelning	Bidragsmetod
Intäkt	135	135	135
Direkta kostnader	-100	-100	-100
Indirekta kostnader	-50	-35	0
Resultat	-15	0	35

I SUHF-modellens projektkalkyl visas i stället de totala beräknade indirekta kostnaderna och finansören beslutar om bidrag med ett visst belopp eller en viss andel av de totala kostnaderna.

Projektkalkylen består av en påläggskalkyl, som är strukturerad i direkta och indirekta kostnader och identisk med kostnadskalkylen i fördelningsmodellen. Kalkylen visar projektets totala kostnader och totala finansiering. Kostnaderna är uppdelade i direkta och indirekta kostnader, de direkta i sin tur i delposterna Löner inkl. sociala avgifter, Driftskostnader, Utrustning/ avskrivningar och Lokaler. Med lokaler avses här de lokaler som används direkt i verksamheten. Stödverksamhetens lokalkostnader ingår bland de indirekta kostnaderna.

Finansiärens vilja att ge bidrag till forskningsverksamhet bör inte påverkas av hur lärosätet organiserat stödfunktionerna (centraliserat/decentraliserat) eller av om lärosätet bokför stödkostnader som direkta kostnader på kostnadsbärarna istället för att låta dem ingå bland indirekta kostnader.

Kostnaderna avser verksamhetens/projektets totala kostnader, oberoende av om de finansieras av en viss finansiär eller genom samfinansiering från lärosätets egna medel. Den fulla finansieringen anges under rubriken Finansiering.

Exempel kalkyl utomstatlig finansiär:

Direkta kostnader	2026	2027	2028	Summa
Löner inkl. sociala avgifter				0
Driftskostnader				0
Lokaler				0
Avskrivningar				0
Summa direkta kostnader	0	0	0	0
Indirekta kostnader				
Summa projektkostnader	0	0	0	0

Finansiering	2026	2027	2028	Summa
Finansiär, utomstatligt bidrag				0
Finansiär, utomstatligt bidrag				0
Lärosätet, egen finansiering				0
Summa projektfinansiering	0	0	0	0

En viktig fördel med projektkalkylen är att behovet av samfinansiering tydliggörs både för lärosätet och för finansören. Vid projektansökan måste institutionen ta ställning till om och i vilken omfattning det finns andra medel, t ex anslag, för att samfinansiera delar av ett projekt som det söks externa medel för. Återredovisningen till finansören bör, på samma sätt som projektkalkylen, upprättas för hela kostnadsbäraren inklusive eventuell samfinansiering. Finansören får därmed uppgift om sin andel av de totala kostnaderna.

Det är fullt möjligt att internt arbeta med SUHF-modellens kalkylmodell och samtidigt externt tillgodose kraven från de finansiärer som fortsatt begär projektkalkyler och återredovisningar enligt egna modeller. Återredovisning i olika format och modeller skapar dock extra administration och merarbete för lärosätena. Det kan också försvåra överblicken av de totala kostnaderna och finansieringen, vilket riskerar leda till beslut som inte är ekonomiskt hållbara.

4 Praktiska tillämpningsfrågor

4.1 Direktifierade kostnader

Flera lärosäten har, som en del av sin ekonomistyrning eller i syfte att tydliggöra kostnader och ge incitament till besparingar, valt att fördela vissa kostnader som i modellen klassificeras som stödkostnader direkt på kostnadsbärare i redovisningen. T ex kan vissa IT-kostnader fördelas med ett fastställt belopp på alla medarbetare som disponerar en dator. Genom att kostnaderna finansieras gemensamt och fördelas på kostnadsbärare med en schablonmetod blir kostnaden indirekt. För att inte motverka jämförelse och benchmarkingsyftet med SUHF-modellen måste dessa kostnader i redovisningen bokföras på särskilda konton som i rapporter och motsvarande klassificeras som indirekt kostnad. Kostnaderna måste också redovisas i insamlingen av SUHF-statistiken. Om dessa två villkor är uppfylls utgör direktifierade kostnader inga problem i modellen.

”Direktifierade kostnader” definieras på följande sätt:

Kostnader som

- är gemensamma för många kostnadsbärare men inte ingår i stödkostnaderna på någon av nivåerna och
- fördelas med hjälp av en relevant fördelningsbas (kan vara samma bas som för fördelning av indirekta kostnader eller en annan bas, en kombination av flera baser osv) och
- bokförs direkt på kostnadsbärare, även i form av filinläsning eller med trigger.

IT-avgift är som nämnts ett typexempel på ”direktifierade kostnader”. Lokalkostnader för kärnverksamheten ska redovisas som direkt kostnad enligt modellen och utgör därför ingen direktifierad kostnad. Se vidare i avsnitt 4.5 om lokalkostnader.

Personalanknutna kostnader som kan ingå i lönekostnadspålägget men som inte ingår i de lagstadgade eller avtalade obligatoriska avgifterna ska redovisas som ”direktifierade kostnader”. T ex kan lärosätet besluta att gemensamt finansiera doktoranders föräldraledighet (detta är i grunden en direkt kostnad, knuten till en specifik individ) genom ett extra lönekostnadspålägg på alla löner. Kostnaden blir då en indirekt kostnad eftersom den fördelas på alla kostnadsbärare med en schablonmetod. SUHF’s rekommendation är att lönekostnadspålägget ska vara renodlat och att andra eventuella kostnader antingen förs över till lärosätets gemensamma kostnader eller redovisas på särskilt konto i gruppen indirekta kostnader.

4.2 Direkt kostnad som enligt modellen hanteras som indirekt kostnad

En typ av kostnad som ligger i gränslandet mellan indirekta och direkta kostnader är sådana som egentligen kan kopplas till en specifik verksamhet, men som ändå hanteras som indirekta kostnader för att förenkla och effektivisera administrationen. Exempel är standardlicenser som används brett inom hela lärosätet och lagring av forskningsdata.

Vanligtvis väljer lärosäten att betrakta licenskostnader och kostnader för lagring som en gemensam kostnad och fördelar dem enligt samma fördelningsbas som övriga gemensamma kostnader (lön eller personal och drift). Ett lärosäte som istället direktkonterar alla licenser baserat på innehav eller lagring baserat på volym kommer att redovisa en lägre andel indirekta kostnader än övriga lärosäten. Om ett lärosäte använder denna princip kan det anges som en avvikelse från modellen i SUHF-statistiken.

4.3 Indirekt kostnad enligt modellen som kan hanteras som direkt kostnad

Vissa kostnader som normalt klassificeras som stödverksamhet kan i vissa fall vara motiverade att bokföra direkt på kostnadsbäraren. För att detta ska vara korrekt måste kostnaden ha en tydlig och direkt koppling till kostnadsbäraren och den ska därför konteras direkt utan användning av någon fördelningsbas. Detta görs vanligtvis i samband med att en lön eller en faktura bokförs.

Ett typiskt exempel är en forskningsadministratör som arbetar helt eller delvis med att koordinera större projekt med extern finansiering, tex EU-finansierade forskningsprojekt. Om EU finansierar lönekostnaden är det rimligt att bokföra motsvarande del av lönen som en direkt kostnad på projektet. Att i stället bokföra hela lönen som en indirekt kostnad, fördelad över alla forskningsprojekt vid institutionen, skulle inte ge en rättvisande bild av projektens faktiska kostnader. Om det i personens arbetsuppgifter även ingår övergripande forskningsadministration eller annan institutionsgemensam administration ska denna del av lönekostnaden fördelas som en indirekt kostnad.

4.4 Lokalkostnader

Lokalkostnaderna utgör en stor kostnadspost för lärosätena och behovet av lokaler för lärosätena varierar med inriktning, konjunktur, läge etc. Lärosätenas lokaler används i utbildning och i forskning och såväl i projekt i kärnverksamheten, som i lednings- och stödverksamheten. I SUHF-modellen 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 lärosäte har sina lokaler kategoriserade och prissatta enligt en gemensam modell, som skapar förutsättningar för en riktig och rättvis uppdelning av lokalkostnaderna.

En överordnad princip vid beräkning och fördelning av lokalkostnader är att skilja på lokaler som används för utbildning, forskning och stödverksamhet. Lärosätets lokaler ska fördelas per institution så att lokalkostnaderna kan fördelas på kostnadsbärarna enligt den metod som lärosätet finner mest ändamålsenlig, rättvisande och kostnadseffektiv. Lokaler för stödverksamheten på olika nivåer ska ingå i de gemensamma kostnader som redovisas som indirekta kostnader på kostnadsbärarna.

Följande metoder för fördelning och bokföring av lokalkostnader rekommenderas

1. Faktiskt lokalutnyttjande per kostnadsbärare
2. Påläggsmetod, t ex pålägg efter lönekostnad eller antal anställda per kostnadsbärare
3. Kombination av båda metoderna

4.5 Fördelning av arbetstid

Vissa typer av projekt och vissa typer av bidragsgivare kräver tidredovisning som en del av rapporteringen. Tidredovisningen görs normalt enligt en uppställningsform som bidragsgivaren accepterar.

Redovisningsmodellen för indirekta kostnader förutsätter att lönekostnaden kan fördelas på olika kostnadsbärare. 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. Institutionerna lämnar vanligtvis uppgifter på förhand, baserat på institutionens tjänstgöringsplanering, om hur olika personers löner ska konteras i redovisningssystemet. Uppdateringar av lönekonteringar sker i större eller mindre omfattning under året. Dessa sammantaget utgör underlag för kostnadsfördelningen.

EU:s regler för forskningsfinansiering kräver tidredovisning av nedlagd verklig tid på EU-projekt. Arbetar den anställda i flera projekt måste tidredovisningssystemet visa den anställdes fulla arbetstid. Det finns även andra finansiärer som kräver olika typer av tidredovisning.

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 lärosätens redovisning.

4.6 Semesterlönekostnader

Semesterlönekostnaden kan redovisas på olika sätt och hanteringen skiljer sig åt mellan lärosätena. En metod är att inventera skulden årsvis och låta förändringen av skulden påverka resultatet på institutionsnivå i samband med årsbokslut. En annan metod är att löpande bokföra intjänad semester som kostnad hos kostnadsbärarna och en skuld vid institutionen eller centralt. När semesterledighet tas ut redovisas denna mot skulden och ingen kostnad uppstår hos kostnadsbäraren. Ur ett helårsperspektiv blir kostnad och skuld lika oavsett vilken metod som tillämpas, men kostnadsfördelningen över tid och på olika kostnadsbärare kan skilja sig åt.

Det är viktigt att beakta semesterlönekostnaden i kalkylen och redovisningen för externfinansierade projekt. Pågår projektet under ett eller flera kalenderår, kan lönekostnaden beräknas som årslönen med semestertillägg. Vid kortare projekt 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. Om intjänning påverkar kostnadsbäraren måste även semesteruttaget påverka densamma. Beroende på hur lärosätet valt att redovisa semesterlönekostnaderna kan de indirekta kostnaderna påverka projekten vid olika tidpunkter.

4.7 Avvecklingskostnader

Vid effektivisering genom omstrukturering av verksamheten vid ett lärosäte uppkommer kostnader för avveckling och omställning. 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 hanteras som direkta kostnader i projektkalkyl och redovisning.

4.8 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.

Ett exempel på en särskild satsning kan vara en större marknadsföringskampanj som ett lärosäte beslutat genomföra ett år för att rekrytera fler studenter. Kostnaderna för kampanjen finansieras med avlyft från anslag och inkluderas inte i de lärosätetsgemensamma kostnaderna. Om däremot lärosätet årligen genomför en marknadsföringskampanj av ungefärligen samma omfattning i syfte att rekrytera fler studenter är denna kostnad inte att betrakta som en särskild satsning. Kostnaden är då en löpande lärosätetsgemensam kostnad och återkommer i budgeten varje år.

Skälet till att exkludera den här typen av engångssatsningar (som egentligen avser den typ av kostnader som normalt betraktas som universitetsgemensamma kostnader) är att undvika ryckighet i storleken på de universitetsgemensamma kostnaderna vilket i sin tur medför ryckighet i påläggsprocenten för indirekta kostnader. Satsningen ska alltså vara av tillfällig natur och uppgå till ett väsentligt belopp. En årligen återkommande pott som används till olika tillfälliga projekt/satsningar uppfyller inte kravet på tillfällig natur.

Det förekommer ibland poster i lärosätets budget av typ för senare fördelning, styrelsens, rektors, respektive förvaltningschefens disponibla medel osv. Dessa poster hanteras på följande sätt:

- Anslagsmedel som ska fördelas till kärnverksamheten på institutionerna men där exakt fördelning/mottagare inte är känd vid tillfället för budgetbeslutet betraktas som vilken resursfördelning som helst. Detta är inte en lärosätetsgemensam kostnad utan ett resursfördelningsbeslut som i vissa detaljer blir känt först vid ett senare tillfälle.
- Rektors disponibla medel, dessa medel bör användas uteslutande till kärnverksamhet och betraktas då på samma sätt som ovan. Används medlen till stödverksamhet ska medlen ingå i budgeten för lärosätetsgemensamma kostnader. Används medlen blandat till kärn- och stödverksamhet är det lämpligt att dela upp budgetposten i två delar och hantera på olika sätt.
- Förvaltningschefens disponibla medel används vanligen för stödverksamhet och ska då ingå bland lärosätets gemensamma kostnader. I övrigt gäller samma principer som för rektors disponibla medel.

En särskild satsning inom stödverksamheten som uppgår till ett väsentligt belopp och dessutom är av tillfällig natur kan under vissa förutsättningar betraktas som kostnadsbärande på central nivå och finansieras direkt med anslagsmedel (avlyft) eller myndighetskapital. Syftet med denna undantagsregel är att undvika onödiga svängningar i påläggsprocentsatserna mellan åren.

4.9 Core facilities

Core facilities ska i möjligaste mån hanteras som kärnverksamhet. Core facilities är t ex gemensamma forskningsresurser såsom tekniskt avancerad utrustning vars handhavande kräver särskild kompetens. Utrustning, tjänster och tekniskt stöd tillhandahålls till interna och ibland även externa brukare mot betalning eller kostnadsfritt. Det är inte ovanligt att core facilities delvis subventioneras med anslagsmedel. Exempel är försöksdjursanläggningar, databaser och tekniska plattformar.

Universitet med medicinsk fakultet har gemensamt beslutat hur core facilities som inte är helt avgiftsfinansierade ska hanteras. Dessa räknas som kärnverksamhet. Det innebär att ett forskningsprojekt som använder en delvis anslagsfinansierad core facility inte behöver

betala hela kostnaden för den resurs som används.

Bibliotek betraktas i SUHF-modellen som en stödverksamhet och ingår i de gemensamma stödkostnaderna på den nivå där biblioteket organisatoriskt finns. Anledningen till detta ställningstagande är att det skulle bli alltför administrativt komplicerat att fördela ut kostnaderna på olika brukarkategorier och att olika hanteringssätt på olika fakulteter skulle försvåra förståelsen för modellen.

4.10 Handel mellan lärosäten

År 2020 utfärdades en rekommendation om handel mellan lärosäten Rek 2020:4 för att underlätta handel mellan lärosäten och för en mer likartad hantering av SUHF-modellen. Rekommendationen går ut på att lärosäten som tillämpar den alternativa fördelningsbasen där driftkostnader ingår, rekommenderas att exkludera driftkostnader från sin fördelningsbas vid köp från annat lärosäte. På så sätt uppnås lika förutsättningar avseende handel mellan lärosäten, dvs endast lönekostnader i basen. Det säljande lärosätet ska fakturera såväl direkta som indirekta kostnader.

4.11 Open access – publiceringskostnader

Vid tidpunkten för införandet av SUHF-modellen var användandet av open-access² publiceringar ännu inte utvecklat och kostnaderna för detta var obetydliga. Åren därefter krävde allt fler forskningsfinansiärer att resultaten från den forskning de stöder skulle vara öppet tillgängliga för alla att ta del av varvid publiceringskostnaderna ökade.

År 2017 antog SUHFs styrelse en rekommendation (REK 2017:2) gällande redovisning av kostnader för open access och i den fastslogs grundprincipen att kostnader i samband med open access-publiceringar ska ses som en direkt kostnad för kärnverksamhet, eftersom det finns en tydlig koppling mellan kostnaden och kostnadsbäraren. När den rekommendationen skrevs var lärosätenas kostnader för bibliotekens centrala publiceringsavtal betydligt lägre och inte lika vanligt förekommande som i dagsläget.

Fram till omkring år 2020 var det också vanligt att förlagen skickade fakturor direkt till forskaren för så kallade författaravgifter. I och med de sk transformativa avtalen, när kostnader frikopplas från enskilda publiceringar och istället hanteras via centrala avtal, blev det ett minskat antal enskilda fakturor att hantera både för förlagen och för lärosäten och forskare.

Kostnaderna för både centrala och transformativa avtal är vanligtvis bokförda på lärosätets bibliotek. Hur dessa finansieras skiljer sig mellan lärosäten men finansieringen hanteras hos flera lärosäten genom att de ingår i de universitetsgemensamma stödkostnader som finansieras via påslag eller via direkt avlyft från statsanslaget.

SUHFs redovisningsråd gjorde 2021 en förstudie kring klassificering och redovisning av open access publiceringskostnader.

² Öppen tillgång (ofta benämnt som Open access) betyder att upphovsmannen ger alla rätt att läsa, ladda ned, kopiera och sprida verket i digital form.

Utredningen gjorde följande rekommendation;

- Publiceringskostnader ses fortsatt som kostnad för kärnverksamhet.
- Publiceringskostnader förs ut till forskningsverksamhet som en schablonberäknad kostnad för kärnverksamhet.
- Både anslagsfinansierade och externfinansierade forskningsprojekt ska vara med och finansiera lärosätenas publiceringar.
- Kostnader kopplade till transformativa avtal, som består av både läs- och publiceringsrättigheter, ses både som kostnad för stödverksamhet och kärnverksamhet.

Om kostnader för open access inte redovisas enligt rekommendationerna ska delar av eller hela kostnaden redovisas som en jämförelsestörande post i SUHF:s årliga uppföljning av modellen. Bakgrunden till detta är att kostnaden oftast uppgår till väsentliga belopp och på grund av att alla lärosäten inte hanterar publiceringskostnaderna på samma sätt.

4.12 Tentamensverksamhet

Tentamensverksamheten omfattar de administrativa och praktiska kostnader som uppstår i samband med genomförandet av tentamina. Det inkluderar exempelvis kostnader för tentamensvakter, hantering av tentamensmaterial, lokalbokningar, samt annan administration som krävs för att organisera och genomföra examinationer.

I modellen ska administrationskostnader som avser planering, samordning och hantering av tentamina hänförs till stödverksamheten. Lokalkostnader däremot, såsom hyra för tentamenslokaler, ska redovisas som en direktkostnad inom kärnverksamheten, eftersom dessa är direkt kopplade till utbildningens genomförande.

Det förekommer dock att vissa lärosäten bokför hela kostnaden för tentamensverksamheten inom stödverksamheten men därefter fördelar den till kärnverksamheten baserat på antalet genomförda tentamina under året. Detta kan ibland anses vara en mer rättvisande fördelning av kostnaderna till respektive kostnadsbärare.

Om ett lärosäte inte redovisar kostnaden enligt modellen ska delar av eller hela kostnaden för verksamheten redovisas som en jämförelsestörande post.

4.13 Antal fördelningsnivåer och pålägg

Med en nivåindelning som stannar vid institutionsnivån, 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. Huvudprincipen är dock att varje institution tillämpar *en* gemensam procentsats för sina kostnadsbärare inom utbildning respektive forskning.

På motsvarande sätt kan ett lärosäte också välja att minimera antalet procentsatser. Om lärosätet 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 lärosätet 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.

4.14 Fördelning på verksamhetsgrenar

Enligt nuvarande regleringsbrev ska lärosätena redovisa verksamheten uppdelad på verksamhetsgrenarna utbildning på grundnivå och avancerad nivå respektive forskning och utbildning på forskarnivå. Regleringsbrevet föreskriver också att den avgiftsbelagda verksamheten ska särredovisas i årsredovisningen. De flesta lärosäten har, för att uppfylla dessa krav, i sin kodstruktur i objektplanen lagt upp ”verksamhetsgren” som ett fält i kodsträngen. Antalet valda verksamhetsgrenar varierar mellan lärosätena.

Åtterrapporeringskraven leder till att de flesta lärosäten på verksamhetsgrensnivå skiljer på utbildning, beställd utbildning och uppdragsutbildning respektive forskning (inklusive forskarutbildning) och uppdragsforskning. För åiterrapportering 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 inget samfinansieringsbehov, eftersom denna forskning ska bedrivas med full kostnadstäckning.

Vissa lärosäten, som har omfattande uppdragsutbildning, har gjort särskilda beräkningar av stödkostnaderna för uppdragsutbildningen. Det finns stödkostnader inom utbildning som uppdragsutbildningsstudenter inte får eller kan utnyttja, t ex studenthälsovård eller kostnader för antagning. Genom att definiera vilka dessa kostnader är och fördela dem enbart på den ordinarie utbildningen kan en särskild, lägre påläggsprocentsats för uppdragsutbildningen beräknas. En sådan beräkning rekommenderas inte om volymen uppdragsutbildning är liten och varierar kraftigt mellan åren. Procentsatserna varierar då kraftigt och det blir stora kalkyldifferenser i redovisningen.

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

4.15 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.

SUHF-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 lärosätet uttryckas som en procentsats av totala kostnader eller ett belopp. För bidragsfinansierad forskning är andelen ofta 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 ska inte 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 samfinansieringen ska fördelas i samma proportion som förbrukningen av bidragsmedel.

Eventuellt kan lärosätet i redovisningssystemet bygga automatik för intäktsbokföring parallellt med kostnadsbokföring. Alternativt kan intäktsbokföring ske regelbundet i samband med periodisering av externa bidragsintäkter. Dessa frågeställningar har beaktats i samband med att lärosätet byggt upp regler och rutiner för hantering av samfinansiering.

4.16 Kalkyldifferenser och budgetavvikelser

Modellen bygger på att lärosätet beräknar olika typer av kostnader på basis av mest kända årskostnader, budget, föregående års utfall eller på annat sätt som lärosätet bedömer som rättvisande. Dessa uppskattade kostnader används för att räkna fram påläggsprocentsatserna med formeln: gemensamma kostnader dividerade med fördelningsbasen. Se även kapitel 3.1.

$\text{Påläggsprocent} = \frac{\text{Gemensamma kostnader}}{\text{Budgeterad fördelningsbas}}$
--

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 lärosätet tillämpar modellen på så sätt att lärosätets gemensamma kostnader och fakultetsgemensamma kostnader fördelas med fastställda årsbelopp (fakturor) på underliggande nivåer, uppkommer kalkyldifferenserna enbart vid institutionen. Om lärosätets gemensamma 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 behöver ändras alltför ofta, inte minst för projektkalkylering. Uppstår mindre över- eller underskott bör lärosäten överväga om dessa kan regleras 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 ett lärosäte tvingas ändra procentsatsen under året. Det lämpliga är att regelbundet göra avstämningar, men eftersträva att inte behöva ändra oftare än årligen i samband med budgetdirektiv inför kommande år.

Lärosätena bör även besluta om principer för hur differenser ska hanteras i bokföringen.

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

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

Redovisningsrådet rekommenderar:

- Uppföljning på lärosätetsnivå med analys av budget- och kalkyldifferenser. Hur detta görs får anpassas till respektive lärosätets redovisningsupplägg.
- Differenserna bör analyseras var för sig (budget- resp. kalkyldifferenser) för att det ska vara pedagogiskt och enkelt att förstå vad differenserna beror på, men det är inte nödvändigt att skilja på budgetdifferenser och kalkyldifferenser i hanteringen av differenserna i redovisningen.
- Budget- och/eller kalkyldifferenser från tidigare år ska inte ingå som en kostnad i kommande års kalkyl för beräkning av påläggsprocent.
- Däremot ska självklart resultatet av analysen av budget- och kalkyldifferenserna beaktas i kommande års budget-/beräkningsarbete och vid fastställande av påläggsprocentsatsen för kommande år.
- Några lärosäten har tillåtit omräkning av påläggsprocentsatser under året då stora differenser (främst kalkyldifferenser) kan förutses. Rekommendationen är att *inte* räkna om procentsatserna under året annat än under särskilda omständigheter.
- Över- respektive underskott bör vid väsentliga belopp (definition se nedan *Storlek på budget- och kalkyldifferenser*) återföras till kärnverksamheten men bör i normalfallet inte återföras till kostnadsbärarna (enskilda projekt), (minskade indirekta kostnader -> minskad samfinansiering).
- Lärosätena bör besluta om principer för uppföljning och hur och när överskott disponeras och underskott täcks. Vissa lärosäten "nollställer" före bokslut och andra har "nollställt" först efter bokslut. Huvudsaken är att det går att följa upp över- resp underskott och att det finns beslutade principer för hanteringen.
- Finansiärerna kan fråga om differenserna och bör då få svar.
- Den som är ansvarig för verksamheten beslutar hur över- respektive underskott disponeras eller täcks (inom ramen för lärosätets beslutade interna regler).

Storlek på budget- och kalkyldifferenser:

- Det är svårt att ge rekommendationer om en differens ska betraktas som väsentlig/stor eller obetydlig/liten. Varje lärosäte måste anpassa sina principer efter sitt eget redovisningsupplägg och relatera differenserna till kärnverksamhetens totala kostnader eller fördelningsbasen, stödverksamhetens totala kostnader och påläggsprocentsatsen före och efter omräkning. En sammantagen bedömning avgör om beloppet kan betraktas som väsentligt eller obetydligt.
- En differens som uppgår till 10 % eller mer av stödverksamhetens totala kostnader är i normalfallet att betrakta som ett väsentligt belopp.
- En differens som uppgår till mindre än 5 % av stödverksamhetens totala kostnader är i normalfallet att betrakta som ett litet belopp.
- En differens som uppgår till 5 procent eller mer, men mindre än 10 procent av

stödverksamhetens totala kostnader bör analyseras och hanteras efter bedömning som grundar sig på denna analys.

4.17 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 kreditsidan har kostnadsfördelningen till underliggande nivå. Vid ett lärosäte, 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 kreditsidan, se T-konto nedan.

Vid ett lärosäte 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 kreditsidan. 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.

Uppsamlingsobjekt på institutionsnivån

Uppsamlingsobjekt på institutionsnivån	
Lärosätsgemensamma kostnader Fakultetsgemensamma kostnader Institutionsgemensamma kostnader Eventuella differenser (över- eller underskott)	Kostnadsfördelning till kostnadsbärarna

5 Lärosätenas tillämpning

5.1 Nuvarande tillämpning

SUHF-modellen har använts i drygt 15 år och är en väl inarbetad modell för fullkostnadsredovisning på kostnadsbärarnivå. Enligt svar på den enkät som skickas ut årligen till lärosätena svarar ett fåtal lärosäten att de planerar mindre anpassningar av modellen de närmsta åren. En tillbakablick visar att andelen stödkostnader varit relativt stabilt över tid. För att kunna förklara innehållet i stödkostnaderna är modellens klassificeringsfunktioner av stort värde. Stödkostnaderna består av flera delar. Inför modellens införande prövades särskilt frågan om klassificering av bibliotekskostnader och resultatet blev att de klassificeras som en av sex stödkostnadsfunktioner.

De automatiska fördelningarna av stödkostnader som görs månadsvis på lärosätena är ett effektivt och enkelt sätt att fördela kostnader och kunna följa utfall per kostnadsbärare.

Lärosätenas storlek och interna organisation medför att olika typer av kostnader hanteras på olika nivåer på olika lärosäten. Varje lärosäte väljer lösningar som passar den egna organisationen, vilket naturligt leder till variationer i indirekta kostnader. Därför bör omfattande jämförelser undvikas utan att samtidigt analysera hur organisationen är uppbyggd, var kostnader uppstår och hur de fördelas inom lärosätet. I den årliga statistiken justeras större olikheter genom reglering av jämförelsestörande poster och det är endast andelar indirekta kostnader av totala kostnader som jämförs.

5.2 Fördelningsbaser och pålägg

SUHF-modellen erbjuder två fördelningsbaser, grundmodellen direkt lön respektive alternativmodellen personal- och driftskostnader.

Vald fördelningsmodell på institutionsnivå år 2025	Antal lärosäten
Grundmodellen (direkt lön)	18
Grundmodell modifierad (direkt lön + köpta konsulter/tjänster)	5
Alternativmodellen (personal- och driftskostnader)	9
Alternativmodellen modifierad (personal-, drift- och lokalkostnader)	1

Källa: SUHF-statistiken 2025

Majoriteten av lärosäten tillämpar grundmodellen och en modifierad grundmodell med köpta konsulter eller vissa tjänster. Då tillägget köpta konsulter tas med spelar det inte någon roll för påläggsprocentsatsen om personal är anställd eller om konsulter hyrs in. De sju lärosäten som har medicinsk fakultet har alla valt att tillämpa alternativbasen. Ytterligare tre lärosäten har valt att använda alternativbasen varav en av dessa även har med lokaler i basen. De lärosäten som tillämpar alternativmodellen är visserligen mycket färre men volymmässigt representerar de en större kostnads massa än de som använder grundmodellen. En del lärosäten har valt att bara ta med externa kostnader i sin bas medan andra har både interna och externa kostnader i basen.

I och med att baserna är olika, dvs nämnaren i kalkylen, så blir påläggsprocentsatsen högre då basen är mindre vilket visades i tabellen i kapitel 3.3, sid 16. De totala projektkostnaderna påverkas av flera faktorer t ex olika lönenivåer, olika lönekostnads pålägg, olika lokalkostnader.

I kalkylsammanshang gentemot finansiärer bör fokus ligga på vad den totala kostnaden blir för projektet, inte vilken påläggsprocentsats som används.

Det förekommer att verksamhet eller inköp förläggs vid lärosäte där det är mest förmånligt ur ett "OH-perspektiv". Problematiken med olika pålägg finns även inom lärosäten, där institutionerna har varierande påläggsprocentsatser även om basen är lika. Olika pålägg kan ha en hämmande effekt på samarbeten inom lärosätet. Ett fåtal mindre lärosäten använder en lärosätsgemensam procentsats för utbildning respektive forskning vilket underlättar internt samarbete. Andra lärosätena har valt andra metoder internt för att eliminera hinder för intern handel.

5.3 Organisatoriska nivåer för fördelning av gemensamma kostnader

SUHF-modellen förordar fördelning av gemensamma kostnader i två eller tre nivåer. Det finns ett fåtal små lärosäten som endast har en nivå och ett stort lärosäte som valt att lägga till en fjärde fördelningsnivå. Valet mellan två eller tre nivåer beror mer på lärosätets ämnesmässiga bredd och interna organisation än dess storlek.

Organisatoriska nivåer för fördelning av gemensamma kostnader år 2025	Antal lärosäten
Lärosäte	3
Lärosäte och fakultet	4
Lärosäte och institution	13
Lärosäte, fakultet och institution	12
Lärosäte, fakultet, institution och avdelning	1

Källa: SUHF-statistiken 2025

Lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader kan fördelas till institutionsnivån på olika sätt, med fast procentsats eller med fast belopp. För 2025 har 12 lärosäten valt fasta belopp som ska fördelas ut medan 15 lärosäten har valt en procentsats som beräknas täcka den gemensamma nivån. Resterande lärosäten har valt kombinationer av procentsats och fast belopp för att fördela ut lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader till institutionsnivån.

Debitering av gemensamma kostnader till institutionsnivån år 2025	Antal lärosäten
Fast procentsats	15
Fast belopp	12
Andra kombinerade fördelningssätt	6

Källa: SUHF-statistiken 2025

När de indirekta kostnaderna ska fördelas görs även uppdelning mellan utbildning och forskning. En del lärosäten bokför löpande med olika triggers eller vid årets slut, en del fördelar enligt årlig beräkning och en del enligt schablon vid årets slut. Uppdateringar av schabloner för fördelning görs alltifrån årligen till för flera år sedan.

5.4 Funktionsnivå

SUHF-modellen delar in stödkostnaderna i sex funktioner, ledning, utbildnings- resp forskningsadministration, ekonomi- och personaladministration, infrastruktur och service, bibliotek och nivåspecifikt. Modellen kräver att budget ska läggas på alla nivåer men det finns inget krav på att funktionsindelningen ska följa med i bokföringen. En del lärosäten har byggt in funktionerna i kodplanen på alla nivåer alternativt på den institutionsgemensamma nivån medan andra inte kan följa funktionernas utfall i redovisningen.

5.5 Jämförelsestörande poster

När SUHF-modellen infördes identifierades olika typer av kostnader som modellen betraktade som indirekta men som en del lärosäten hanterade som direkta, vilket fick benämningen direktifieringar. Eftersom det finns poster som behöver justeras åt olika håll har benämningen bytts ut mot jämförelsestörande poster. Det beskriver bättre att det handlar om justeringar som behöver göras för att följa modellen och uppnå jämförbarhet över tid och mellan lärosäten. Trots att justeringar görs för att uppnå jämförbarhet mellan lärosäten är det svårt att jämföra utan att också beakta lärosätenas storlek, organisation och bredd.

Vid införandet av modellen rörde sig justeringarna framför allt av IT-kostnader som redovisas inom infrastruktur och service. Under de år som modellen använts har andra kostnader identifierats, som bokförs som indirekta kostnader men som enligt modellen klassificeras som direkta kostnader. Det gäller framför allt kostnader för open access som redovisas inom funktionen bibliotek, vilket tidigare var en kostnad i kärnverksamhet men nu, på grund av annan debiteringsmodell, hos många lärosäten hanteras som en gemensam kostnad. För att uppnå jämförbarhet görs justering till kärnverksamhet vid rapportering av statistik.

En annan funktion där det förekommer mycket justeringar är utbildningsadministration. Ökade tentamenskostnader och kostnader för avgiftsstudenter utgör de största justeringsposterna men även andra mindre justeringar behövs om jämförelser ska göras. Oavsett justeringar är det viktigt att modellen för uppdelning av stödverksamhet mellan utbildning och forskning på respektive lärosäte speglar utnyttjandet inom respektive verksamhetsgren och att modellens klassificering följs vid ansökan om externa medel.

Nedanstående tabell visar omfattningen av jämförelsestörande poster 2025. För forskningen görs de största justeringarna inom IT-verksamhet och open access.

År 2025 (mnkr)	Utbildnings- resp forskningsadmin	Infrastruktur och service	Bibliotek	Övrigt
Utbildning	211	108	-12	22
Forskning	-8	264	-222	0
Summa	203	372	-234	22

Källa: SUHF-statistiken 2025

5.6 Jämförelser mellan lärosäten och institutioner

Beräkningen av påläggsprocentsats för indirekta kostnader görs vanligtvis per institution på lärosätena. Lärosätetsgemensamma nivåns kostnader fördelas på alla medan fakultetsgemensamma kostnader bara fördelas inom respektive fakultet. Det kan vara stora skillnader mellan olika fakulteter vid samma lärosäte. På samma sätt kan det vara skillnader mellan institutioner inom samma fakultet eller mellan institutioner vid olika fakulteter inom samma lärosäte. Varje institution har ambitionen att göra en så rättvisande beräkning som möjligt och vill inte påföras kostnader för stödverksamhet som institutionen inte kan utnyttja, t.ex. stödverksamhet vid en annan institution.

En institution med mycket liten verksamhet eller med en ojämn fördelning mellan verksamhetsgrenarna, lite utbildning och mycket forskning eller tvärtom, har ofta svårt att beräkna påläggsprocentsatsen. Förändringar i verksamhetens volym påverkar beräkningen väsentligt och det kan vara svårt att göra en korrekt budget för kommande verksamhetsår.

Syftet med redovisningsmodellen är att åstadkomma fullkostnadsredovisning. Lärosätena vill gärna använda informationen till jämförelser och benchmarking avseende stödverksamhetens omfattning och struktur. Men det går inte att få en rättvisande bild av omfattningen på institutionens stödverksamhet i förhållande till en annan institution vid samma lärosäte eller vid ett annat lärosäte genom att jämföra påläggsprocentsatser. Faktorer som påverkar jämförbarheten är:

- val av fördelningsbas
- ”direktifiering”
- bokföring av kostnader som definierats som stödverksamhet, som direkta kostnader

Mer relevant är att jämföra totala kostnader i t.ex. ett projekt. Kostnaderna finns i projektkalkylen antingen som direkta eller som indirekta kostnader. Respektive lärosätes val av fördelningsbas påverkar dock inte, eftersom jämförelsen i det här fallet görs med totala verksamhetskostnader som bas. Resultatet av analysen måste betraktas med försiktighet.

BILAGOR

Bilaga 1 Struktur för gemensamma kostnader

De gemensamma kostnaderna struktureras i kalkylmodellen i sex huvudfunktioner för var och en av nivåerna vid lärosätet:

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

Nedan följer ett antal *principer* och *exempel* som stöd i struktureringsarbetet.

- Utgångspunkten är att *totalkostnaderna* samlas för varje funktion: löner inklusive sociala avgifter, drift, avskrivningar/utrustning och lokaler.
- Funktionernas totalkostnader delas upp mellan verksamhetsgrenarna utbildning och forskning med hjälp av kostnadsanalys och fördelningsgrunder, som dokumenteras vid kalkyleringen.
- Kostnader för specifika insatser för utbildning eller forskning, t ex studerandeservice respektive projektrådgivning, eller för viss fakultet/institution särskiljs och fördelas direkt på rätt verksamhetsgren respektive rätt underliggande enhet.
- Kostnader och intäkter i stödverksamheten för extern-/anslagsfinansierade projekt, försäljning av varor/tjänster etc elimineras, så att de gemensamma kostnaderna återspeglar stödverksamhet, som ska finansieras av kostnadsbärarna i kärnverksamheten (nettokostnaden).
- Kostnader för gemensamma aktiviteter för exempelvis en hel institution, hänförs till lämplig stödfunktion t ex hela institutionens personalfest.
- Kostnader för indirekta uppdrag hos personer inom kärnverksamheten hänförs till lämplig funktion: t ex ett fackligt uppdrag kan tas upp under ekonomi- och personaladministration.
- Kostnadsposter som redovisas centralt men som avser alla nivåer, ska fördelas på berörda funktioner t ex friskvårdssatsningar för hela lärosätet.
- Kostnader för administrativa systemstöd hänförs till respektive funktions totalkostnad.

Ett *undantag* från principen om totalkostnader gäller funktionen nivåspecifikt mm. Hit förs kostnader, som nivån av olika skäl inte har möjlighet att fördela mellan funktionerna och/eller mellan direkta och indirekta kostnader.

Ledning	<ul style="list-style-type: none"> - Kostnader för högsta ledningen på nivån med tillhörande stöd-/stab-/kanslipersonal, ledningsanknutna kostnader samt styrelser och nämnder. - Kostnader för chefer på mellannivåer vid centrala nivån och fakulteter, t ex personalchef, ingår normalt inte i ledningsfunktionen utan hör ihop med den funktion som chefen representerar. - Kostnader för chefer under prefekten på en institution, i den mån de ingår i institutionsledningen och finansieras som gemensam kostnad, förs till ledningsfunktionen. För en administrativ chef vid en fakultet/institution, proportioneras kostnaden på administrativa chefens arbetsuppgifter t ex mellan ledning och ekonomi- och personaladministration. 		
	<i>Lärosätetsgem</i> Rektor med kansli Förvaltningschef/stab Universitetsstyrelse Internrevision Förvaltningsjurist	<i>Fakultetsgem</i> Ordförande/dekanus med kansli Fakultetsnämnd/-styrelse	<i>Institutionsgem</i> Prefekt/motsvarande med stab Högsta institutionsledningen Institutionsstyrelse

Utbildnings- och forsknings-administration	<ul style="list-style-type: none"> - Utbildningsadministration, forskningsadministration, beredning, planering, styrning, kvalitets-/effektivitetsarbete, uppföljning/utvärderingar, upphandling, verksamhetsadministrativa stödsystem. - Samverkan med omvärlden: internationalisering, näringslivskontakter, regional utveckling, kontakt/rådgivning, externfinansieringsstöd, EU-stöd, juridisk service, administrativa stödsystem. - Specifika kostnader inom utbildning: studieinformation, rekrytering, antagning, studievägledning, examination, validering, handikappåtgärder, schemaadministration, tentamensadministration, studiedokumentation, studieadministrativa system (LADOK, NyA), kursutvärderingssystem, studentnät, studentportal, kopieringsavtal BONUS, studentförsäkringar, Studenthälsan, internationellt studentutbyte, arbetslivskontakter, stipendiehantering, samordning av uppdragsutbildning/distansutbildning samt alumniaktiviteter. - Specifika kostnader för forskning: kontakt/rådgivning externfinansiering och forskningsdatabas. 		
	<i>Lärosätetsgem</i> Utbildningsenhet Forskningsenhet Studerandeservice Externa relationer Affärsjurist Akademiska högtider	<i>Fakultetsgem</i> Beredning/ handläggning Studerandeservice Programansvar Forsknings-studierektor	<i>Institutionsgem</i> Ämnesföreträdares indirekta kostnader Utbildningsledare Forskningsledare Utbildningsadministratör Projektadministratör

Ekonomi- och personal-administration	<ul style="list-style-type: none"> - Ekonomi: administration, styrning, planering, resursfördelning, kalkylering, budgetering, redovisning, uppföljning, bokslut, årsredovisning och ekonomiadministrativa system. - Personal: administration, anställningsärenden, lönehantering, arbetsmiljö, rehabilitering, lönebildning, personalpolicy, uppföljning/statistik, reseräkningshantering, personaladministrativa system, anställningsnämnder, personalstiftelse, facklig verksamhet. 		
	<i>Lärosätetsgem</i> Ekonomienhet Personalenhet	<i>Fakultetsgem</i> Anställnings- /rekryteringsnämnd	<i>Institutionsgem</i> Ekonom, intendent Ekonomiadministratör Personaladministratör

Infrastruktur och service	<ul style="list-style-type: none"> - Fastighetsplanering: lokalplanering och säkerhets-/miljöfrågor. - IT-drift och underhåll: SUNET, teknisk plattform, nätverksinfrastruktur, integrationsplattform, digital identitet, IT-säkerhet, utveckling av strategier och policys. Licenser/applikationer för administrativa stödsystem hänförs till respektive funktion. - Information/kommunikation: telefoni/servicecenter, telefonväxel, intern/extern information/kommunikation, marknadsföring, marknadsföringsstrategier, policy, webbsidor, personaltidning, studiebesök, sponsring, public relations, presstjänst, varumärke samt grafisk profil. - Logistik och service: administrativ service, post-/godshantering, vaktmästeri, reception, diarieföring, arkivhantering samt ärende- och dokumenthanteringssystem. 		
	<i>Lärosätetsgem</i> Fastighetsenhet IT-teknisk plattform Informationsenhet Reception Registratur	<i>Fakultetsgem</i> IT-tekniker	<i>Institutionsgem</i> IT-tekniker Webbredaktör Registrator

Bibliotek	<ul style="list-style-type: none"> - Biblioteksverksamhet: kundrelationer/service, studiemiljö, katalogisering, mediainköp, samlingar/tidskrifter, kursböcker, sökstationer samt publikations-/artikeldatabaser. - Kostnader för t ex ledning och ekonomihantering är en del av totalkostnaden för biblioteksfunktionen. 		
	<i>Lärosätetsgem</i> Huvudbibliotek	<i>Fakultetsgem</i> Fakultetsbibliotek	<i>Institutionsgem</i> Institutionsbibliotek
Nivåspecifikt mm	<ul style="list-style-type: none"> - Kostnader för övriga <i>åligganden</i> och <i>åtaganden</i>. - Kostnader för <i>extraordinära/nivåspecifika</i> poster. - Kostnaderna <i>specificeras</i> i projektkalkylen. 		
	<i>Lärosätetsgem</i>	<i>Fakultetsgem</i>	<i>Institutionsgem</i>

Bilaga 2 Fördelningsbaser lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader

De gemensamma kostnaderna ska enligt modellen beräknas och fördelas till nivån närmast under: centrala nivån fördelar lärosätesgemensamma kostnader på fakulteterna, varje fakultet fördelar sina fakultets- och lärosätesgemensamma kostnader på sina institutioner och varje institution fördelar sina institutions-, fakultets- och lärosätesgemensamma kostnader på sina kostnadsbärare.

Kostnaderna ska fördelas via en eller flera kostnadsdrivande fördelningsbaser (underlag) från den underliggande nivån. För lärosätesgemensamma och fakultetsgemensamma kostnader kan lärosätet välja en eller flera fördelningsbaser, utifrån vad som bedöms som mest rättvisande och relevant fördelning.

Fördelningsbaser kan uttryckas i tre måttenheter: 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 lärosätesgemensamma 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 årsutfall, budget eller genomsnittsberäkningar över flera år.

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 personal- och driftskostnader.

För att få rättvisande fördelning från ovanliggande nivåer bör huvuddelen av de gemensamma kostnaderna fördelas på samma kostnadsbas, som lärosätet har valt som rättvisande i slutsteget (direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftskostnader). Om vissa funktioner i stödverksamheten ger upphov till särskilda kostnader som är kopplade till ”volym”, t ex antal anställda, kan dessa kostnader istället fördelas på en lämplig mängdbas eller möjlig tidbas.

För att uppnå en metodisk kostnadsfördelning av lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader ska lärosätet välja de mest rättvisande fördelningsbaserna. Fördelningsmodellen ska vara enkel och konsekvent. Vid valet måste lärosätet 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 lärosätesgemensamma och fakultetsgemensamma kostnader.

- Fördelning kan göras med värdebas i kombination med några välbetänkta mängdbaser för särskilda volymrelaterade gemensamma funktioner. Ett exempel på en kombination är att lärosätesgemensamma kostnader fördelas på direkta lönekostnader utom funktionen personaladministration som fördelas på antalet anställda.

- Fördelning bör göras med direkta lönekostnader som värdebas, alternativt personal- och driftskostnader; d v s samma bas som används i sista steget på kostnadsbärarna.
- Fördelning kan göras med en modifierad lönebas (totala lönekostnader), när direkta lönekostnader är svåra att avskilja. Motsvarande gäller alternativet personal- och driftsbas (totala personal- och driftskostnader).
- Fördelning 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 lärosätet/institutionen göra en omräkning av det fasta beloppet till ett ”delpålägg” på kostnadsbäraren¹².
- Fördelning med fasta belopp bör göras med samma kostnadsbas från central nivå via fakultet till institutionsnivå. Det betyder att om lärosätet tillämpar lönebaserad fördelning på kostnadsbärarna bör lönekostnader - och inte personal- och driftskostnader - vara bas på ovanliggande nivåer (och omvänt för alternativbasen).
- Fördelning med pålägg direkt på kostnadsbärarna från ovanliggande nivåer måste göras med samma kostnadsbas av samtliga nivåer (direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftskostnader) så att påläggsberäkningen i projektkalkyler och redovisning hos en kostnadsbärare görs på en och samma kostnadsbas.
- Vid fördelning på institutionerna bör alla fakulteter vid ett lärosäte använda samma värdebas.
- Att det viktigaste med fördelningen trots allt är att utgå från målet *rättvisande redovisning* och att anpassa valet av fördelningsbaser efter detta.

Fördelningsbaser för lärosätsgemensamma och fakultetsgemensamma kostnader:

Värdebaser:

- Direkta lönekostnader
- Direkta personal- och driftskostnader
- Totala lönekostnader (modifierad lönebas)
- Totala personal- och driftskostnader (modifierad personal- 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.

Bilaga 3 Fördelning med fasta belopp eller procentuella pålägg

Vid redovisning och kalkylering i organisationer med två eller flera fördelningsnivåer behöver de gemensamma kostnaderna fördelas stegvis nedåt till kostnaderna när de slutliga kostnadsbärarna.

I denna bilaga visas hur modellen fungerar för tre fördelningsnivåer vid fördelning med fasta årsbelopp och hur modellen fungerar för två fördelningsnivåer vid fördelning med procentuella pålägg.

Fördelning med fasta årsbelopp vid tre fördelningsnivåer

Vid ett lärosäte med tre fördelningsnivåer, som fördelar lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader som fasta årsbelopp, görs den stegvisa fördelningen i fem steg, där de avslutande stegen är påläggsberäkning vid institutionen.

Steg 1: Fördelning av lärosätesgemensamma kostnader

I första steget fördelar den centrala nivån de lärosätesgemensamma kostnaderna på fakulteterna. Först delas de lärosätesgemensamma 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 lärosätesgemensamma kostnader

I andra steget fördelar varje fakultet sina gemensamma kostnader och sin andel av lärosätesgemensamma 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 lärosätesgemensamma kostnader till fakulteten (andelen) på utbildning och forskning behålls. Därefter beräknas fördelningsbaserna för respektive verksamhetsgren. Slutligen fördelas andelen lärosätesgemensamma 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.

Institutionsbudget		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			
	Lärosätsgemensamma 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 lärosätsgemensamma kostnader, % =	<u>Institutionens andel av lärosätsgemensamma kostnader</u> Institutionens direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftkostnader
Pålägg för fakultetsgemensamma kostnader, % =	<u>Institutionens andel av fakultetsgemensamma kostnader</u> Institutionens direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftkostnader
Pålägg för institutionsgemensamma kostnader, % =	<u>Institutionsgemensamma kostnader</u> Institutionens direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftkostnader

Steg 5: Påläggsanvändning vid institutionen

I det sista och femte steget kommer påläggen till användning vid varje institution i kostnads kalkyler 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 lärosätet 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 kostnader klassificerade i direkta och indirekta kostnader.

Kalkyl för en kostnadsbärare		FO Intäkter
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		
	Lärosätsgemensamma kostnader	x
	Fakultetsgemensamma kostnader	x
	Institutionsgemensamma kostnader	<u>x</u>
Totala kostnader		xx
Beräknat resultat		x

Fördelning med procentuella pålägg vid två fördelningsnivåer

Om fördelningen av lärosätsgemensamma och/eller fakultetsgemensamma kostnader istället görs med pålägg direkt från dessa nivåer på kostnadsbärarna blir arbetsgången på annat sätt. Påläggsberäkningarna förskjuts uppåt och görs direkt av den aktuella fördelningsnivån. Institutionernas påläggsberäkning omfattar enbart att fastställa pålägget för de institutionsgemensamma kostnaderna. Arbetsgången vid ett lärosäte med två fördelningsnivåer beskrivs nedan i fyra steg.

Steg 1: Fördelning av lärosätsgemensamma kostnader

I första steget beräknar den centrala nivån det procentuella pålägget för lärosätsgemensamma kostnader för fördelning direkt på kostnadsbärarna. Först delas de lärosätsgemensamma 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 lärosätsgemensamma kostnaderna var för sig för utbildning respektive forskning.

Formel för påläggsberäkning:

Pålägg för lärosätsgemensamma kostnader, % =	$\frac{\text{lärosätsgemensamma kostnader}}{\text{Institutionernas direkta lönekostnader alternativt direkta personal- och driftkostnader}}$
--	--

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 lärosätsgemensamma 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 kostnader³.

³ Se ovan steg 3 Institutionsbudget (arbetsgång 1)

Steg 3: Påläggsberäkning vid institutionen

I det tredje steget beräknar varje institution det procentuella pålägget för institutionsgemensamma kostnader med utgångspunkt från institutionens budget och fördelningsbasen. Det lärosätsgemensamma pålägget har beräknats och aviserats tidigare i budgetarbetet av centrala nivån. Procentuella institutionspålägg beräknas var för sig för utbildning och forskning⁴.

Steg 4: Påläggsanvändning vid institutionen

I det sista och fjärde steget kommer påläggen till användning vid kalkyleringen och redovisningen vid varje institution⁵.

Fördelning med en kombination av fasta belopp och pålägg

Redovisningssystemen stödjer oftast fördelning med pålägg, baserade på värdebas, direkt på kostnadsbärarna. Fördelningen av vissa gemensamma kostnader blir dock ibland mera rättvisande om andra baser än värdebaser används⁸. 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 2 *Fördelningsbaser lärosätes- och fakultetsgemensamma kostnader*.

⁴ Se ovan steg 4 Påläggsberäkning vid institutionen (arbetsgång 1)

⁵ Se ovan steg 5 Påläggsberäkning vid institutionen (arbetsgång 1)

Referenser

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

Flerfinansierad verksamhet, *ESV 2006:28*

Myndighetsförordning (2007:515)

Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll

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*

SUHF-modellen i verkligheten, *SUHF, januari 2011, Ann-Kristin Mattsson*

Full kostnadstäckning i verkligheten, *SUHF, augusti 2011, Ann-Kristin Mattsson*

SUHF-modellen – Redovisningsmodell för indirekta kostnader vid universitet och högskolor, uppdaterad *oktober 2012, Ann-Kristin Mattsson*

SUHF REK 2014:1 Lokalkostnader vid universitet och högskolor REV 151026 Dnr 14 069

SUHF REK 2017:2 Rekommendation redovisning av kostnader för open access

SUHF REK 2020:4 SUHF-modellen - Handel mellan lärosäten