

SUHF-modellen i verkligheten

Ann-Kristin Mattsson

Januari 2011

Omslagsbild: Khafre Pyramid Giza

Upphovsman: Daaaveee

© Ann-Kristin Mattsson, 2011

Första upplagan är tryckt i januari 2011

Utgiven av :

Sveriges universitets- och högskoleförbund

Tryckerigatan 8

111 28 Stockholm

www.suhf.se

Tfn 08-321388

Fax 08-329370

Kontaktuppgift till författaren Ann-Kristin.Mattsson@rektor.lu.se

ISBN 978-91-979437-0-3

Tryckt hos Media-Tryck, Lunds universitet, Lund 2011

Förord

Forskning finansieras ofta från flera källor. I regel samfinansierar lärosäten och externfinansierare de flesta forskningsprojekt. Historiskt har externfinansierarna riktat sina bidrag till projektens direkta kostnader, i första hand forskarlöner och driftmedel till projekten. Universitet och högskolor har tagit kostnader för lokaler, administration och annan stödverksamhet. De senaste 20 åren har externfinansierarna fått bidra till en ökande andel av de senare så kallade indirekta kostnaderna, oftast genom ett ”overhead”-påslag. Debatten om dessa kostnaders relevans för forskningsprojekten och påslagets storlek har varit intensiv. Jag har själv upplevt den från alla sidor, som företrädare för forskarna, finansierarna och lärosätena.

För att bringa klarhet i de indirekta kostnadernas natur och omfattning har Sveriges Universitets- och Högskoleförbund SUHF i samarbete med Wallenbergstiftelserna, Riksbankens Jubileumsfond och Vetenskapsrådet utvecklat en redovisningsmodell för dessa kostnader, den så kallade SUHF-modellen. Den har nu införts eller är under införande på samtliga universitet och högskolor. SUHF har anlitat f.d. ekonomichefen vid Lunds universitet Ann-Kristin Mattsson för att analysera SUHF-modellens tillämpning vid lärosätena, särskilt avseende verksamhetsområdet forskning. Under år 2011 kommer ytterligare en rapport som ska visa i vilken utsträckning externfinansierarna bidragit till full kostnadstäckning i 2010 års bidragstilldelning.

Som framgår av den här presenterade analysen har lärosätena nu kommit längre än någonsin tidigare i redovisningen av forskningsprojektens kostnader, även om det finns mycket kvar att göra med tillämpningen av modellen. SUHF kommer fortsatt att samarbeta med externfinansierarna i dessa frågor, allt i syfte att öka tydligheten i kostnadsredovisningen. Det är min förhoppning att rapporten ska övertyga om att det inte finns någon gräns mellan forskningsprojektens direkta och indirekta kostnader, att de senare på något sätt alltid sammanhänger med forskningsprojekten, och att lärosätenas och externfinansierarnas samfinansiering av forskningsprojekten, i enlighet med rapportens rekommendation, bör fokusera på de totala kostnaderna. En god kontroll och överblick av de totala kostnaderna kan också bidra till att säkerställa hög kvalitet i forskningen.

Ett varmt tack riktas till alla de personer vid lärosätena som med stort engagemang och tålamod bidragit med underlag, svarat på frågor och diskuterat analyserna i denna rapport. Flera finansiärer har också bidragit till arbetet och ett särskilt tack riktas till representanter för Wallenbergstiftelserna samt Göran Blomqvist på Riksbankens Jubileumsfond och Leif Eriksson på Vetenskapsrådet för värdefulla kommentarer till rapporten ur finansiärsperspektiv.

Kåre Bremer

Rektor för Stockholms universitet och SUHF:s talesperson i frågor om full kostnadstäckning

Innehåll

Förord	3
Innehåll	5
Sammanfattning	7
Inledning.....	9
Principen om full kostnadstäckning.....	9
Fullkostnadsredovisning i Europa	12
Arbetet på lärosätena.....	14
Modellen	17
Begrepp	17
Modellen i sammandrag	20
Påläggsberäkning och fördelningsbas	21
Projektkalkylering.....	23
Struktur.....	24
Jämförelser och skillnader	27
Sammanställning av insamlade data	31
Förutsättningar	31
Nivån på de indirekta kostnaderna	33
Strukturen på de indirekta kostnaderna	40
EU:s forskningsfinansiering	51
Rekommendation till finansörerna	53
Referenslitteratur	57
Bilagor.....	59

Sammanfattning

I november 2007 beslutade Sveriges universitets- och högskoleförbund (SUHF) att rekommendera sina medlemmar, de svenska universiteten och högskolorna, att införa en ny redovisningsmodell för indirekta kostnader (SUHF-modellen). Modellen, som utarbetats av lärosätena i samverkan med några större finansiärer (Wallenbergstiftelserna, Riksbankens Jubileumsfond och Vetenskapsrådet) bygger på gängse redovisningsteori och följer motsvarande utveckling inom EU och i Europa.

Samtliga lärosäten har nu infört eller håller på att införa modellen. Arbete pågår med att anpassa och kvalitetssäkra redovisningen och några frågeställningar utreds fortsatt, t.ex. hantering av lokalkostnader. Lärosätena samverkar med varandra kring införande och har ett erfarenhetsutbyte. Högskolornas forum för Redovisningsfrågor (HfR), som är ett samarbetsorgan inom SUHF med uppgift att bl.a. utveckla god redovisningssed inom högskoleområdet, har fått ansvar för processen kring förändring och utveckling av modellen. SUHF har även beslutat om en uppföljning av modellen med bl.a. en sammanställning av information om lärosätenas indirekta kostnader. Resultatet av denna sammanställning presenteras i denna rapport.

Internt på många lärosäten har införandet av modellen inneburit ett ökat intresse för och diskussion kring stödverksamhetens kostnader. Modellen bidrar till bättre kunskap om innehållet i och strukturen på de indirekta kostnaderna. Lärosätena, och kanske även vissa finansiärer, vill gärna använda information som framkommer genom tillämpning av modellen för jämförelser mellan lärosäten. I denna rapport redovisas en del siffermaterial och jämförelser. Att göra rättvisande jämförelser är emellertid inte helt enkelt och viktiga problemställningar i sammanhanget presenteras.

Sammanfattningsvis kan konstateras att resultatet av den sammanställning som nu gjorts väl överensstämmer med tidigare utredningar och pekar också mot att lärosätena arbetat med att effektivisera stödverksamheten och minska stödverksamhetens andel av de totala verksamhetskostnaderna. Målet kan dock inte bara vara att sänka de indirekta kostnaderna utan beaktande av kvaliteten i stödverksamheten. En låg andel kan indikera att lärare och forskare inte får tillräckligt administrativt stöd utan måste utföra dessa uppgifter själva, vilket i normalfallet inte återspeglas i siffrorna. Om lärosätena i konkurrensen om externa forskningsresurser bedöms utifrån nivån på de indirekta kostnaderna, där en låg nivå bedöms som bättre än en högre nivå, kommer detta att leda till en strävan att omvandla indirekta kostnader till direkta, vilket knappast är optimalt ur ett verksamhets- och ekonomistyrningsperspektiv.

Den finansiär som, förutom innehåll och kvalitet, också vill bedöma kostnaderna för det planerade projektet, bör titta på *totalkostnaden enligt fullkostnadskalkylen*, inklusive såväl direkta som indirekta kostnader. Att jämföra påläggsprocentsatser mellan lärosäten eller mellan institutioner inom samma lärosäte ger ingen rättvisande bild av kostnadsstrukturen. *Totalkostnaden enligt fullkostnadskalkylen* innehåller alla kostnader (på olika rader) och kan jämföras för jämförbara forskningsprojekt.

Finansiärer som inte anser sig kunna bidra till full kostnadstäckning av forskningsprojekten rekommenderas att formulera detta i termer av medfinansiering av de totala kostnaderna, där finansiären bidrar med en viss andel och lärosätet förväntas bidra med (medfinansiera) kompletterande andel.

Den administrativa hanteringen av externa forskningsbidrag är omfattande, devis beroende på att finansiärerna har olika krav eller önskemål kring uppställning av eller innehåll i ansökningar och redovisningar. Förhoppningen är att införandet av SUHF-modellen med dess fullkostnadskalkyl ska leda till att ett ökande antal finansiärer utnyttjar projektkalkyler och ekonomiska återredovisningar i enlighet med modellens struktur. Finansiärerna får då en enhetligt uppställd, jämförbar information och lärosätenas administrativa hantering skulle väsentligen underlättas, vilket på sikt kan bidra till minskade kostnader för stödverksamhet vid lärosätena.

Styrkan med SUHF-modellen är kanske främst att det är en gemensam modell där alla högskolor accepterat grundtankarna och implementerat den på bästa sätt utifrån de egna förutsättningarna. För att arbetet med modellen ska fortsätta och utvecklas behövs stöd från finansiärerna. Genom att utnyttja modellens projektkalkyl, formulera bidragsbeslut i termer av medfinansiering av de totala kostnaderna och acceptera ekonomisk återrapportering av forskningsprojekt i enlighet med modellens struktur kan finansiärerna bidra till att SUHF-modellen vinner acceptans inom alla led i forskningsprocessen. Detta skulle även bidra till en fortsatt positiv utveckling av modellen, i syfte att ge ökad tydlighet och transparens, ökat förtroende mellan parterna, samt större rättvisa och ökad effektivitet i de administrativa processerna kring forskningen.

Inledning

Vem ska betala för lärosätenas administration och infrastruktur? Ska staten ensam stå för dessa kostnader eller kan eller ska externa forskningsfinansiärer bidra i viss omfattning eller med en proportionell andel i förhållande till forskningsbidragets storlek? Frågan har diskuterats länge och varit föremål för flera utredningar.

Denna rapport handlar om SUHF:s redovisningsmodell för indirekta kostnader, den s.k. SUHF-modellen. Modellen erbjuder ingen lösning på den grundläggande frågan om vem som ska betala. Detta är en fråga för politiska överväganden och beslut samt för förhandlingar och överenskommelser med externa finansiärer. Modellen ger underlag för sådana beslut och överenskommelser genom att ge kunskap om de indirekta kostnaderna; vad de består av, hur och var i organisationen de uppkommer, hur direkta och indirekta kostnader hänger samman och storleken på kostnaderna. Genom att kostnaderna struktureras enligt modellen och öppet redovisas ges en samlad bild för svenska universitet och högskolor.

Principen om full kostnadstäckning

Redan i slutet av 1960-talet föreskrevs att universitet och högskolor skulle tillämpa principen om full kostnadstäckning för externt finansierad verksamhet. I slutet på 1980-talet aktualiserades frågan igen och i Prop 1989/90:90 *Proposition om forskning* angavs att principen om full kostnadstäckning skulle tillämpas fullt ut fr.o.m. budgetåret 1990/91.

”Det är ett livsvillkor för grundforskning och forskarutbildning att den externt finansierade verksamheten vid högskolan faktiskt bär alla de kostnader som den föranleder. Den externt finansierade verksamheten har nu en sådan omfattning att en stor del av kostnaderna för högskolans basorganisation föranleds av denna. Omfattningen av den externt finansierade verksamheten innebär således att kostnaderna för denna inte är att betrakta som marginalkostnader. De externa finansiärerna måste bära sin andel av de samlade kostnaderna inom högskolan.”¹

¹ Prop. 1989/90:90, sid 208

Beslutet ska ses mot bakgrund av de förändringar som skett beträffande forskningsfinansieringen. Tidigare finansierades forskningen främst av direkta forskningsanslag (fakultetsanslag). I slutet på 1980-talet finansierades lärosätenas forskning i allt större omfattning av externa forskningsbidrag. Fakultetsanslagens andel av den totala forskningsfinansieringen hade successivt minskat till att i genomsnitt vara mindre än 50 %, och inom vissa fakultetsområden t.o.m. avsevärt mindre, exempelvis inom teknik. De externa forskningsbidragen hade tidigare betraktats som bidrag för finansiering av ny verksamhet på marginalen medan staten stod för all infrastruktur och merparten av stödverksamheten. Konsekvensen blev att lärosätenas forskningsanslag i ökande omfattning finansierade stödverksamhet och infrastruktur och att resurserna för egeninitierad forskning minskade. De externa finansierarnas forskningsprioriteringar fick därigenom ökat inflytande också över användningen av fakultetsanslagen genom att dessa i ökande omfattning togs i anspråk för finansiering av stödverksamhet.

Efter riksdagsbeslut 1990 fastställdes nivån för ”overheadpåslag” för externa forskningsbidrag till 12 %, pålägget innefattade inte lokalkostnader.

I maj 1999 fick Ekonomistyrningsverket i uppdrag att utveckla en modell för beräkning av full kostnadstäckning. Uppdraget avrapporterades i rapporten *Kalkylmodell för beräkning av kostnader vid universitet och högskolor*, ESV 1999:25. Prop. 2000/2001:3 *Forskning och förnyelse* refererar till rapporten men konstaterar, efter att kontakter tagits med utbildningsdepartementet från externa finansierare och forskare, att tillräcklig tid inte avsatts för att genomföra beräkningar eller förankra och vidareutveckla modellen i samråd med lärosäten och externa finansierare. Invändningar hade också framförts vad gällde den ökade administrativa börda som ett införande av systemet skulle innebära. Mot bakgrund av detta ansåg sig inte regeringen kunna förespråka att den modell som ESV tagit fram skulle tillämpas fullt ut. I stället föreslogs att en lägsta nivå för pålägg för indirekta kostnader borde vara 18 procent av forskningsprojektens direkta kostnader exklusive lokalkostnader.

I slutet av 2001 tillsattes en arbetsgrupp med uppgift att överväga hur ett system för full kostnadstäckning skulle kunna utformas. Gruppen leddes av Ingemar Mundebo och bestod i övrigt av representanter från lärosätena och ett antal viktiga finansierare. Sonja Hellström från Luleå tekniska universitet var sekreterare i gruppen och ledde också den s.k. beräkningsgruppen som gjorde beräkningar av kostnaderna för forskning vid sex universitet. Studien visade att i medeltal, d.v.s. över olika fakultetsområden, institutioner och lärosäten så behövdes ett påslag om 52 % för att täcka de indirekta kostnaderna. Revisions- och konsultbolaget Öhrlings Pricewaterhouse Coopers gjorde en granskning med syfte att analysera beräkningsgruppens beräkningar och ge underlag för fördjupade diskussioner avseende en ny överenskommelse om fördelning av

kostnader. I sin rapport framhåller bolaget bland annat att kostnadsstruktur och redovisningsupplägg i väsentlig omfattning varierar mellan olika lärosäten och att avsaknaden av en enhetlig och transparent redovisning är en brist som bl.a. leder till att forskningsfinansiärerna inte på ett enkelt sätt kan bedöma innehåll och rimlighet i ett lärosätes kostnader eller jämföra olika lärosätens budgeterade kostnader med varandra.

Mundebogruppen lämnade förslag till ny överenskommelse från 1 januari 2003 innebärande ett pålägg för indirekta kostnader med 18 % och ett pålägg för lokalkostnader med 17 %, sammanlagt 35 %. Det ansågs vara en acceptabel kompromiss som på ett rimligt sätt uppfyllde formuleringar om en miniminivå i den då aktuella forskningspropositionen. Gruppen föreslog också att universitet och högskolor och finansiärer gemensamt skulle arbeta för en mera långsiktig reform av svensk forskningsfinansiering, däribland fullkostnadsprincipens utformning och omfattning samt föreslog fortsatt samråd i frågor rörande forskningspolitik och forskningsfinansiering mellan representanter för finansiärer och representanter för universitet och högskolor.

Ett flertal överenskommelser om 35 % pålägg för finansiering av indirekta kostnader tecknades mellan lärosätena och vissa finansiärer. Några finansiärer valde att följa överenskommelsen utan att teckna avtal. SUHF:s styrelse tillsatte en arbetsgrupp för frågor kring full kostnadstäckning. Gruppens uppgift var att svara på frågor kring tillämpningen av tecknade överenskommelser, att göra en summering av hittills ingångna avtal samt att allmänt diskutera frågor kring full kostnadstäckning och frågan om enhetliga redovisningsprinciper m.m. Den tidiga utvecklingen och hur de tecknade överenskommelserna såg ut har sammanfattats av Bo Sundqvist², som var SUHF:s talesperson i frågor om full kostnadstäckning.

Frågan om "overheadpåslaget" blev åter aktuell hösten 2005 då Riksrevisionen riktat kritik mot ett antal av de stora universiteten avseende bokföring av forskningsbidrag. Kritiken hängde samman med hanteringen i redovisningen av de s.k. "overheaduttagen". Ekonomicheferna vid ett antal lärosäten tog initiativ för att samverka kring en gemensam lösning och vände sig till SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning. Det fanns vid den här tiden också ett ökat ifrågasättande från de externa finansiärerna beträffande lärosätenas redovisning av indirekta kostnader. Även internt inom lärosätena fanns ett ifrågasättande av stödverksamhetens omfattning och innehåll. Arbetsgruppen för full kostnadstäckning utformade i samverkan med Högskolornas forum för Redovisningsfrågor (HfR) och HfRs Redovisningsråd ett förslag till ny redovisningsmodell för indirekta kostnader och avlämnade en rapport *Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor* i mars 2007. I

² <http://www.suhf.se/web/fe420124-d1d7-43bd-bac4-4274f5c857e4.aspx>

arbetsgruppen deltog representanter för finansiärerna; Wallenbergstiftelserna, Riksbankens Jubileumsfond och Vetenskapsrådet. SUHF:s förbunds församling ställde sig bakom förslaget och rapporten kompletterades därefter med en handledning till modellen. I november 2007 beslutade SUHF:s förbunds församling att rekommendera medlemmarna att införa modellen. Modellen kallas numera SUHF-modellen.

Regeringen har varit positiv till lärosätenas arbete med modellen och i regleringsbrevet för 2010 står följande:

”I enlighet med regeringens bedömning i propositionen Ett lyft för forskning och innovation (2008/09:50) ska universitet och högskolor utgå från att när andra statliga myndigheter bidrar till forskningsprojekt ska bidraget omfatta medel för de direkta och de indirekta kostnaderna 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 Sveriges universitets- och högskoleförbund tillsammans med vissa finansiärer.”

Riksrevisionen har deltagit i diskussioner kring utformningen av modellen och deras granskning av lärosätenas införande av modellen pågår fortsatt.

Fullkostnadsredovisning i Europa

EU:s forskningsfinansiering

Kommissionen finansierar i sjunde ramprogrammet (FP7) 75 % av totala kostnader (full cost). I forskningsprojekten definieras kostnaderna som antingen direkta eller indirekta. Indirekta kostnader är kostnader som fördelas med någon form av schablon och lokalkostnader betraktas i normalfallet som indirekta kostnader. Kostnaderna ska uppfylla vissa grundläggande krav (eligibility criteria), ett sådant krav är att kostnaderna ska vara faktiska (actual). SUHF-modellens beräkning av pålägg för indirekta kostnader bygger på budgeterade kostnader och uppfyller därmed inte detta grundläggande krav. För att uppfylla kravet måste budget- och kalkyldifferenser beräknas för varje avslutat räkenskapsår under projekttiden och projektets indirekta kostnader korrigeras i samband med kostnadsredovisningar.

Uppfyller inte bidragsmottagaren kommissionens krav för beräkning av ”full cost” finns möjlighet till schabloniserad beräkning av de indirekta kostnaderna

(flat rate). Universitet och högskolor får tillämpa ”transitional flat rate of 60 %” innebärande att indirekta kostnader beräknas som 60 % av direkta kostnader och projektbidraget beräknas som 75 % av summa direkta och indirekta kostnader (75 % x 160 % x direkta kostnader). Denna beräkningsmetod var från början tänkt att tillämpas på projekt som utlystes före 1 januari 2010 och syftet var att underlätta för bidragsmottagarna under tiden metoder och stöd för redovisning av ”full cost” utarbetades. Efter 1 januari 2010 skulle procentsatsen för ”flat rate” eventuellt sänkas. I arbetet med SUHF-modellen var denna avisering om ändrad finansieringsgrad en viktig utgångspunkt. Senare beslutades dock att ”transitional flat rate of 60 %” skulle förlängas att gälla under hela sjunde ramprogrammet.

Andra typer av EU-finansiering, t.ex. Interreg, strukturfondsprojekt m.fl. har andra finansieringsregler. Vissa stödformer har komplicerade regler med många undantag avseende vilka typer av kostnader som får inkluderas bland indirekta kostnader. Sådana projekt kräver omfattande administrativt extraarbete och täckningsgraden för indirekta kostnader blir ofta mycket låg.

Kommissionen uppmanar och stödjer universitet och andra forskningsorganisationer i arbetet med övergång till fullkostnadsredovisning och har också tagit initiativ till olika förenklingar av regler och förfaranden.

European University Association (EUA)

EUA är en samarbetsorganisation för europeiska universitet, verksamhetsidéen beskrivs på följande sätt.

“EUA’s mission as the voice of Europe’s universities is to influence the outcomes of European level policy debates on issues that will have an impact both at national level on the work of national university associations and for the association’s individual member universities. Equally, EUA looks to support its members in understanding and responding to these developments in an ever-more complex and competitive global environment.”³

Visionen om EU som världens ledande teknik- och kunskapsregion formulerades i Lissabondeklarationen år 2000. ”The issues of autonomy, accountability and funding” har identifierats som viktiga frågeställningar och EUA har ordnat konferenser och workshops på olika relaterade teman. Kunskap om vad verksamheten kostar är en viktig förutsättning för att kunna planera långsiktigt och fatta strategiska beslut.

2008 publicerades rapporten *Financially sustainable universities, Towards full costing in European universities*. Rapporten pekar på betydelsen av att ha en

³ <http://www.eua.be/eua-work-and-policy-area.aspx>

långsiktigt hållbar ekonomi (financial sustainability) och på fullkostnadsredovisning som ett strategiskt ledningsverktyg. Rapporten redogör för nuläget kring införande av fullkostnadsredovisning och pekar på goda exempel. I rapporten uppmanas de universitet som ännu inte startat processen med införande av fullkostnadsredovisning att påbörja denna process.

Under 2010 – 2011 pågår ett projekt inom EUA kallat European Universities Implementing the Modernisation Agenda (EUIMA). Ett delprojekt handlar om långsiktigt hållbar finansiering, ekonomistyrning och utveckling av fullkostnadsredovisning. Projektet arrangerar workshops i länder som står i begrepp att införa fullkostnadsredovisning där andra länder, som genomfört detta, beskriver hur man gjort och delar med sig av erfarenheter och goda råd. Under vintern/våren 2011 kommer också det svenska införandet av SUHF-modellen att presenteras på sådana workshops.

Storbritannien och Nederländerna är de länder som kommit längst med införandet av fullkostnadsredovisning. Den engelska modellen TRAC (Transparent approach to costing) infördes år 2000. I t.ex. Sverige, Finland, Irland, Österrike och Tjeckien pågår arbetet med införande och ytterligare andra länder planerar för att införa fullkostnadsredovisning.

Arbetet på lärosätena

För lärosätena var det en viktig utgångspunkt i arbetet med modellen att den framför allt skulle vara ett verktyg för den interna styrningen och kontrollen, t.ex. genom att stödja beslutsfattande och underlätta ekonomiska analyser av verksamhetens förutsättningar och resultat. Bättre kostnads kontroll och effektivitet ger i förlängningen mer pengar till kärnverksamheten, d.v.s. utbildning och forskning. Modellen skulle också öka förtroendet hos externa finansörer för hur de indirekta kostnaderna beräknas och redovisas. Rättvisande redovisning, enhetlighet, transparens och jämförbarhet är nyckelord i modellen.

I dagsläget (december 2010) har samtliga statliga universitet och högskolor infört modellen utom Mittuniversitetet som inför modellen först 2011 och Teaterhögskolan i Stockholm som från 2011 kommer att gå samman med Dramatiska institutet och inför modellen i samband med sammanslagningen. Chalmers tekniska högskola, Handelshögskolan i Stockholm och Högskolan i Jönköping har också infört modellen. Ett antal lärosäten införde modellen från 1 januari 2009 medan flertalet gjorde det först 1 januari 2010. Vissa lärosäten tillämpade modellen vid kalkylering av forskningsprojekt redan 2009 men anpassade redovisningen först 2010.

Lärosätena har haft ganska olika förutsättningar inför detta förändringsarbete. Vissa lärosäten tillämpade redan tidigare en modell för fördelning och bokföring av indirekta kostnader som var snarlik SUHF-modellen. Andra, särskilt de gamla, stora universiteten hade ett större förändringsarbete att genomföra. Införandet av modellen påverkar inte bara redovisningen av indirekta kostnader utan även den interna resursfördelningen, beslutsfattande och förutsättningar för intern styrning och kontroll. Dessa frågeställningar behöver därför också diskuteras i samband med införandet av modellen och ev. erforderliga förändringar genomföras.

Lärosätena samverkar med varandra kring införande och har ett erfarenhetsutbyte. Högskolornas forum för Redovisningsfrågor (HfR), som är ett samarbetsorgan inom SUHF med uppgift att bl.a. utveckla god redovisningssed inom högskoleområdet, har fått ansvar för processen kring förändring och utveckling av modellen. Internt på många lärosäten har införandet av modellen inneburit ett ökat intresse för och diskussion kring stödverksamhetens kostnader. Modellen bidrar till bättre kunskap om innehållet i och strukturen på de indirekta kostnaderna.

När förbunds församlingen rekommenderade modellen hösten 2007 återstod två frågor att ytterligare utreda, nämligen lokalkostnader och tidrapportering. Särskilda grupper tillsattes för att utreda dessa frågeställningar närmare och grupperna rapporterade till förbunds församlingen i november 2008.

Huvudmetoden för lokalkostnadsredovisning är att lokalkostnader för kärnverksamheten baseras på *faktiskt nyttjande* och redovisas som en direkt kostnad, fördelat på verksamhetsgrenarna utbildning och forskning. Stödverksamhetens lokalkostnader ingår i de indirekta kostnaderna. Alternativmetoden, som övergångsvis kan tillämpas, innebär att direkta lokalkostnader för varje kostnadsbärare beräknas med hjälp av lönebaserade pålägg som speglar nyttjandet av lokalerna. Många lärosäten har under de senaste åren arbetat aktivt med att utveckla den interna redovisningen av lokalkostnader. Vissa praktiska frågeställningar kring klassificering av kostnader, direktbokföring av verksamhets-specifika lokalkostnader m.m. har uppkommit i samband härmed. Frågan om redovisning av lokalkostnader har därför aktualiserats nu under hösten 2010 och en ny grupp gör en översyn av den tidigare rekommendationen. Det är angeläget att förankra ett eventuellt reviderat förslag till lokalkostnadsredovisning hos finansiärer och lärosäten.

Många lärosäten (13 av 32 tillfrågade lärosäten) har någon form av verktyg för tidrapportering. I huvudsak tillämpas tidrapportering i projekt där finansiären kräver återrapportering av nedlagd tid, t.ex. i EU:s sjunde ramprogram. Övrig verksamhet utgår i normalfallet från bemanningsplaneringen vid lärosätet. Lärosätena arbetar vidare med tidrapportering i olika takt och med varierande ambitionsnivå.

Modellen

Redovisningsmodellen för indirekta kostnader syftar till att åstadkomma en enhetlig, transparent och jämförbar redovisning av alla kostnader vid lärosätet och fördela dessa kostnader på ett sätt som möjliggör att beräkna vad verksamheten – utbildning och forskning - kostar. Här ges en kort introduktion till modellen med begrepp och grundläggande principer. För en mera fullständig genomgång hänvisas till *Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor* och *Redovisningsmodell för indirekta kostnader vid universitet och högskolor – handledning*. Modellen tillämpas på lärosätets hela verksamhet, såväl utbildning som forskning och oavsett finansieringsform. I denna rapport ligger fokus på modellens tillämpning för forskningen. I avsnittet förs också resonemang kring möjligheten att göra jämförelser och kring olika hanteringsätt som skapar skillnader mellan lärosätenas sätt att redovisa kostnader.

Begrepp

I detta avsnitt definieras de grundläggande begreppen i modellen.

Medfinansiering/samfinansiering

Medfinansiering i ett forskningsprojekt är kompletterande finansiering i form av forskningsanslag (medel som lärosätet får från staten för forskning) och/eller externa forskningsbidrag (medel som lärosätet får från statliga eller icke-statliga forskningsfinansiärer, stiftelser, företag eller andra typer av organisationer). Medfinansiering kan avse såväl direkta som indirekta kostnader i ett projekt. Begreppet kan innebära att lärosätet proportionellt delar såväl direkta som indirekta kostnader i ett projekt med en extern finansiär eller att lärosätet finansierar enbart indirekta kostnader som en extern finansiär inte anser sig kunna ge bidrag till.

Ibland används begreppet ”samfinansiering” i samma betydelse. I denna rapport används genomgående begreppet ”medfinansiering”.

Enligt regleringsbrevet för 2010 får anslagsmedel tas i anspråk för medfinansiering av projekt eller liknande verksamhet inom ramen för myndighetens verksamhetsområde om ändamålet med anslaget inte hindrar detta. Detta innebär att lärosätet kan besluta att, efter egen prioritering, använda anslagsmedel för medfinansiering av i övrigt externfinansierade forskningsprojekt.

Medfinansiering är inget nytt som tillkommit i samband med införandet av redovisningsmodellen, medfinansiering av främst indirekta kostnader förekom även i den gamla modellen med schablonpåslag för indirekta kostnader. Externfinansierade projekt bidrog då till finansiering av indirekta kostnader och lokalkostnader med ett schablonbelopp, vanligtvis 35 % på summa direkta kostnader i projektet. I normalfallet var schablonbidraget inte tillräckligt för att finansiera den externa delens proportionella andel av de indirekta kostnaderna. De indirekta kostnaderna medfinansierades därför ganska rutinmässigt med statsanslag. Denna medfinansiering var inte direkt synlig i redovisningen. I den nya modellen blir behovet av medfinansiering tydligt och aktiva beslut om medfinansiering måste fattas. Medfinansiering sker nu av den totala kostnaden och inte enbart av de indirekta kostnaderna. Att besluta om medfinansiering ställer ökade krav på lärosätets interna styrning och prioritering.

Kärnverksamhet och stödverksamhet

Lärosätens verksamhet delas in i kärnverksamhet och stödverksamhet. Kärnverksamhet är utbildning och forskning enligt lärosätens uppdrag. Samverkan med det omgivande samhället inkluderas inom begreppen utbildning respektive forskning och särredovisas inte.

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 och underhåll. Stödverksamheten är till för att möjliggöra och underlätta för kärnverksamheten. Stödverksamheten utför uppgifter som är nödvändiga eller önskvärda, om inte stödfunktionerna funnits skulle de som arbetar i kärnverksamheten varit tvungna att själva utföra motsvarande arbetsuppgifter. Att en organisation delas in i kärnverksamhet och stödverksamhet handlar om specialisering, kompetens och effektivt resursutnyttjande.

Kostnadsbärare

All kärnverksamhet delas in i kostnadsbärare. Namnet kommer av att kostnadsbäraren ska ”bära” samtliga kostnader för sin verksamhet. Kostnadsbäraren är en avgränsad verksamhet inom lärosätet, som ska synliggöra ekonomiskt resultat (intäkter och kostnader) i redovisning och kalkylering. Kostnadsbäraren finns i normalfallet i kärnverksamheten på institutionerna. Samtliga intäkter och samtliga kostnader, direkta kostnader och en rättvisande andel av de indirekta kostnaderna, ska visas på kostnadsbäraren. När samtliga intäkter och kostnader görs synliga, kan det ekonomiska resultatet och full kostnadstäckning följas upp hos varje kostnadsbärare.

Inom forskningen är som regel varje forskningsprojekt en kostnadsbärare. Ett forskningsprojekt kan vara finansierat från en, flera eller många källor. De vanligaste typerna är

- Forskningsprojekt som är fullfinansierat av ett externt bidrag (kontrakt).
- Forskningsprojekt som finansieras av *ett* externt bidrag (kontrakt) och medfinansiering från institutionen/lärosätet.
- Forskningsprojekt som finansieras av *flera* externa bidrag (kontrakt) och eventuell medfinansiering från institutionen/lärosätet.

En forskargrupp som tillsammans arbetar med aktiviteter runt en forskningsidé kan också vara en kostnadsbärare. Gruppen finansieras av många externa bidrag (kontrakt) och eventuell bas- eller medfinansiering från institutionen. Denna typ av kostnadsbärare är särskilt vanlig inom medicinsk fakultet. Medicinsk forskning får såväl stora som små forskningsbidrag. Mindre bidrag har ofta ändamål som beskrivs övergripande t.ex. "cancerforskning" och utan andra krav än att medlen ska användas för ändamålet. Dessa bidrag kan då tillsammans med andra bidrag, som är beloppsmässigt större och har en mera precis ändamålsbeskrivning, finansiera en forskargrupp eller ett forskningsprojekt.

I lärosätets redovisning ska kostnadsbäraren särskiljas och det ska vara möjligt att ta ut rapporter som visar kostnadsbärarens intäkter och direkta och indirekta kostnader. I rapporten kan då utläsas om kostnadsbäraren har full kostnadstäckning eller redovisar över- eller underskott. En extern forskningsfinansiär kan begära att en viss verksamhet som finansiären bidrar till ska vara en kostnadsbärare i lärosätets redovisning.

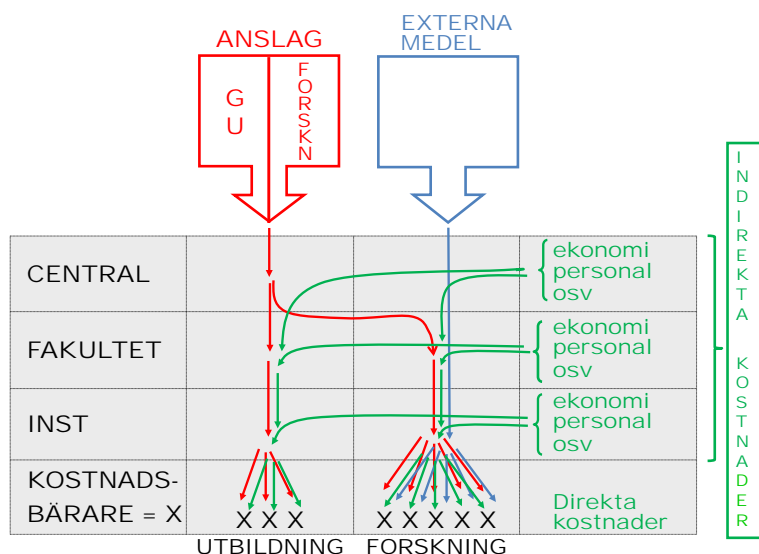
Direkta och indirekta kostnader

Direkta kostnader är kostnader som har ett direkt samband med och en exakt koppling till en specifik kostnadsbärare. 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. I en liten organisation ligger stödverksamheten nära kärnverksamheten (forskningen respektive utbildningen) men när organisationen växer läggs ofta stödfunktionerna i en gemensam central funktion som alla kan utnyttja på ett rationellt och kostnadseffektivt sätt. I riktigt stora organisationer finns ofta stödverksamheten på olika nivåer.

Modellen i sammandrag

Nedanstående bild illustrerar, något förenklat, flödet av inkomster och utgifter vid svenska universitet och högskolor, och syftet med redovisningsmodellen. Stora lärosäten är ofta organiserade i tre nivåer, central/gemensam nivå, fakultetsnivå⁴ och institutionsnivå eller motsvarande. Vid specialhögskolor och mindre högskolor finns oftast bara två nivåer. Institutionerna är den nivå där verksamheten (utbildning och forskning) bedrivs och institutionens ledare, prefekten, har ekonomiskt ansvar för verksamheten. På vissa lärosäten finns ytterligare en nivå med avdelningar/forskargrupper och avdelningschef/forskargrupsledare som ansvarar för sina respektive delar av verksamheten.

Bild 1 Översikt redovisningsmodellen



Inkomster erhålls genom anslaget (röd) från regeringen, anslaget är uppdelat i två delar, ramanslag för utbildning och ramanslag för forskning och forskarutbildning. Anslagen fördelas genom interna beslut från central nivå stegvis via fakulteterna till institutionerna.

Externa medel (blå) är forskningsbidrag från forskningsfinansiärer, nationella och internationella, statliga och icke-statliga. Dessa medel tilldelas forskarna i konkurrens med andra forskare och går direkt till institutionen.

⁴ Rapporten använder begreppet "fakultetsnivå" för nivån mellan central nivå och institutionsnivå även om denna nivå inte alltid svarar mot en fakultet i klassisk mening.

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

Kostnaderna för stödverksamheten på alla nivåer samlas och fördelas genom modellen på ett rättvisande och transparent sätt på kärnverksamheten, utbildning och forskning. Samtliga intäkter och kostnader hamnar slutligen på kostnadsbäraren. Det ekonomiska resultatet kan då utläsas på kostnadsbäraren.

Påläggsberäkning och fördelningsbas

SUHF-modellen bygger på traditionell ekonomisk teori – påläggskalkylering, samma grund som ESV rekommenderade i sin rapport från 1999, se avsnitt *Principen om full kostnadstäckning*. I normalfallet finns ett mycket stort antal kostnadsbärare i organisationen och då behövs en enkel och funktionell metod för att fördela stödverksamhetens kostnader till kostnadsbärarna. Metoden ska vara rimligt rättvisande, enkel att tillämpa och hanteras i ekonomisystemet.

I budgetarbetet beräknas kostnaderna för kärnverksamheten och kostnaderna för stödverksamheten. Stödverksamhetens kostnader 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. Påläggsprocentsatsen 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.

Påläggsbokföringen görs med hjälp av en s.k. fördelningsbas eller kostnadsdrivare. I personalintensiva verksamheter, som lärosäten, 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 påläggsprocentsatsen 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 1 Påläggsberäkning vid olika fördelningsbaser

EXEMPEL 1	fördelningsbas		fördelningsbas		fördelningsbas	
		löner	lön + drift	samtliga kostnader		
Direkta lönekostnader	1500	1500	1500		1500	
Direkta driftskostnader	450	450	450		450	
Lokaler	360	360	360		360	
Avskrivningar	90	90	90		90	
Indirekta kostnader	600	600	600		600	
Totala verksamhetskostnader	3000	3000	3000		3000	
Påläggsberäkning	600/1500	600/(1500+450)	600/(1500+450+360+90)			
	40%	31%	25%			
I kalkylen och redovisningen:						
Direkta lönekostnader	1500	1500	1500		1500	
Direkta driftskostnader	450	450	450		450	
Lokaler	360	360	360		360	
Avskrivningar	90	90	90		90	
Pålägg för indirekta kostnader	600	600	600		600	
Totala verksamhetskostnader	3000	3000	3000		3000	

I SUHF-modellen används två olika fördelningsbaser

- Direkta lönekostnader (grundmodell)
- Direkta löne- och driftskostnader (alternativbas)

Alternativbasen direkta löne- och driftskostnader används främst av universitet med medicinsk fakultet. Den kliniska utbildningen och forskningen inom medicinområdet sker i samverkan med berörda landsting och universiteten betalar ersättning till landstingen, s.k. ALF-medel. Landstingen tillhandahåller för dessa medel lokaler, personal och andra resurser samtidigt som universitetet placerar kliniska institutioner med personal etc. vid dessa vårdenheter. Samverkan i projekt kan innebära att den kliniska institutionen enbart redovisar driftskostnader, medan löne- och lokalkostnader betalas och redovisas av landstinget. För universitet med medicinsk fakultet har det därför initialt bedömts vara mera lämpligt att tillämpa alternativbasen direkta löne- och driftskostnader. Sex universitet med medicinsk fakultet (Lunds universitet, Uppsala universitet, Göteborgs universitet, Umeå universitet, Linköpings universitet och Karolinska institutet) har samverkat kring införandet av SUHF-modellen och tillämpar alla alternativbasen. Enligt insamlade uppgifter används alternativbasen direkta löne- och driftskostnader därutöver av följande lärosäten för 2010: Karlstads universitet, Högskolan i Skövde, Handelshögskolan i Stockholm, Kungliga Musikhögskolan och Operahögskolan.

Projektkalkylering

SUHF-modellen får självklart även konsekvenser för utformningen av lärosätenas projektkalkyler, t.ex. de som ska upprättas i samband med att forskare söker bidrag hos externa finansiärer. Med den nya kalkylmodellen visas verksamhetens/projektens totala kostnader, inkl. de totala indirekta kostnaderna. SUHF:s förslag till kalkylmall, som numera i anpassad form används vid de flesta lärosätena, visas nedan.

Kostnaderna är uppdelade i direkta och indirekta kostnader, de direkta i sin tur i delposterna Löner inkl. sociala avgifter, Driftkostnader, Utrustning/avskrivningar och Lokaler. Med lokaler avses här de lokaler som används direkt i verksamheten. Stödverksamhetens lokalkostnader ingår bland de indirekta kostnaderna.

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

Exempel 2 Fullkostnadskalkyl enligt SUHF-modellen

Fullkostnadskalkyl för bidragsansökan						
Projektkostnader						
	Bilaga	År	2009	2010	2011	Summa
Direkta kostnader						
Löner inkl. soc avg						0
Driftkostnader						0
Utrustning/avskrivningar						0
Lokaler						0
Summa direkta kostnader			0	0	0	0
Indirekta kostnader						
						0
Summa projektkostnader			0	0	0	0
Finansiering						
	Finansiär		2009	2010	2011	Summa
Finansiär, inomstatligt bidrag						0
Finansiär, inomstatligt bidrag						0
Finansiär, utomstatligt bidrag						0
Finansiär, utomstatligt bidrag						0
Universitetet, egen finansiering						0
Summa projektfinansiering			0	0	0	0
Datum						
Huvudsökandens underskrift						
			Ansökan och kalkyl godkänd av prefekt			
Namnförtydligande						
			Namnförtydligande			

Kalkylen ska upprättas tillsammans med varje ansökan, och den ska skrivas under av såväl prefekt/motsvarande som huvudsökande innan den arkiveras. Prefektens underskrift innebär också ett åtagande om medfinansiering i de fall projektet inte fullfinansieras av externa medel. Lärosätena har som önskemål att kunna bifoga denna fullkostnadskalkyl till den dokumentation som skickas in i samband med ansökningarna.

Struktur

De indirekta kostnaderna ska framstå som transparenta och tydliga och det ska vara möjligt för en extern granskare att förstå vari kostnaderna består och var och hur de uppkommer i organisationen. För att möjliggöra detta föreskriver modellen att indirekta kostnader redovisas i en viss struktur. Strukturen har tagits fram i samverkan med de representanter för finansierarna som deltagit i arbetet med modellen. Kostnaderna indelas på verksamhetsgrenar, nivåer och funktioner.

Verksamhetsgrenar

Verksamhetsgrenarna är utbildning och forskning enligt lärosätenas uppdrag.

Utbildning = utbildning på grundnivå och avancerad nivå, uppdragsutbildning och beställd utbildning.

Forskning = forskning, konstnärligt utvecklingsarbete och utbildning på forskarnivå samt uppdragsforskning. För Sveriges lantbruksuniversitet inkluderas fortlöpande miljöanalys i forskning.

En del stödverksamhet vid lärosätena är särskilt riktad mot studenterna och kostnaderna för denna stödverksamhet ska självklart inte belasta externfinansierade forskningsprojekt. Det är bl.a. av detta skäl viktigt att noga analysera stödverksamheten och identifiera sådan verksamhet som är stöd bara för utbildning eller bara för forskning. Annan stödverksamhet är till för såväl utbildning som forskning och fördelas enligt någon rättvisande fördelningsgrund mellan verksamhetsgrenarna.

Nivåer

Alla lärosäten är organiserade i beslutsnivåer. Vissa lärosäten har två formella beslutsnivåer, rektor/styrelse och prefekt/institutionsstyrelse, medan andra även har en mellanbeslutsnivå för dekan/fakultetsnämnd eller motsvarande. Indirekta kostnader uppkommer på alla nivåer. Nivåerna i modellen är

- Högskolegemensamma⁵ kostnader
- Fakultetsgemensamma kostnader
- Institutionsgemensamma kostnader

Vissa typer av kostnader finns normalt sett alltid på en viss nivå, t.ex. kostnader för gemensamma administrativa system som vanligen finns på högskolegemensam nivå. Andra typer av kostnader kan finnas på alla nivåerna, t.ex. ledningskostnader. Interna beslut om att organisera stödfunktioner på en viss nivå påverkar var kostnaden uppstår och kan vara olika på olika lärosäten. T.ex. kan viss lönehantering göras gemensamt för alla på den högskolegemensamma nivån eller kan arbetet göras på fakulteter eller institutioner.

Lärosätets ambition är att organisera stödfunktionerna så att arbetet kan bedrivas rationellt och kostnadseffektivt, att dubbelarbete undviks samtidigt som hänsyn tas till behovet av närhet till verksamheten. Organisationen kan se olika ut på olika lärosäten och det finns inte en rätt lösning för alla. Införandet av SUHF-modellen har tydliggjort kostnadsstrukturen på lärosätet och många lärosäten håller nu på med organisationsöversyner i syfte att effektivisera arbetet och se över kostnaderna för stödverksamheten.

Funktioner

Stödverksamhetens kostnader ska på varje nivå struktureras i sex huvudfunktioner. Funktionerna är nödvändiga för driften av ett lärosätes verksamhet. I realiteten har lärosätena mycket olika organisationer och funktionsbenämningar. Motivet till att normera indelningen i huvudfunktioner är att sektorn ska kunna visa en enhetlig precisering och struktur för en sammanställning av gemensamma kostnader. Modellen innebär dock inte något krav på att lärosätet ska organisera stödverksamheten i enlighet med funktionerna. Lärosätet kan t.ex. i ett excel-ark översätta den egna strukturen till modellens struktur.

De sex huvudfunktionerna är

- Ledning
- Utbildnings- resp. forskningsadministration
- Ekonomi- och personaladministration
- Infrastruktur och service
- Bibliotek
- Nivåspecifikt mm

⁵ Med "högskolor" avses i modellen såväl universitet som högskolor.

Under varje funktion samlas totalkostnaderna för respektive funktion på den aktuella nivån. Exempel: på högskolegemensam nivå, funktion ekonomiadministration, ingår kostnader för löner och sociala avgifter för ekonomichef och övrig personal på den centrala ekonomifunktionen. Här ingår också driftskostnader knutna till dessa personer och deras arbete, t.ex. datorer, kontorsmaterial och resor. Lokalkostnader knutna till funktionen ingår också, liksom kostnader för ekonomisystem och andra ekonomiadministrativa stödsystem. Kostnadsposterna kan bestå av löneutbetalningar, fakturor på varor och tjänster, ev. interndebiteringar, t.ex. för lokalkostnader, samt drift av datorsystem som hanteras av en särskild datacentral internt inom lärosätet.

I handledningen till modellen finns definierat vilka aktiviteter som normalt ska ingå under respektive funktion. Syftet med denna mall är att ge lärosätena stöd i arbetet med funktionsindelningen och bidra till att liknande funktioner klassificeras på samma sätt vid alla lärosäten. Att uppnå en fullständigt enhetlig klassificering är svårt, men genom att göra jämförelser mellan och inom lärosäten, diskutera skillnader och anledningen till dessa skillnader så uppmärksammas också felklassificeringar och dessa kan rättas till inför kommande år. Enhetligheten kan förmodas öka över tid.

Nedan följer en kortfattad sammanställning över vad som ska ingå i respektive funktion. En mera detaljerad redovisning finns i *Redovisningsmodell för indirekta kostnader vid universitet och högskolor – handledning*⁶.

Ledning	Rektor, förvaltningschef, ledningens stab och kansli, Universitets-/högskolestyrelse, internrevision, förvaltningsjurist Dekanus med stab och kansli, fakultetsnämnd/styrelse Prefekt/motsvarande med stab och kansli, institutionsstyrelse, högsta institutionsledningen
Utbildnings- resp. forskningsadministration	Specifika kostnader för utbildning: studieinformation, rekrytering, antagning, studievägledning, examination, högskoleprov, studieadministrativa system, student-nät, Studenthälsan, internationellt studentutbyte mm Specifika kostnader för forskning: kontakt/rådgivning externfinansiering, forskningsdatabas, forsknings-ledare, projektadministratör Samverkan med omvärlden: internationalisering, näringslivskontakter, regional utveckling, juridisk service Uppföljning/utvärderingar, upphandling, verksamhetsadministrativa stödsystem

⁶ Publicerad på SUHF:s hemsida, <http://www.suhf.se/web/redovisningsmodell.aspx>

Ekonomi- och personal administration	<p>Ekonomi: administration, styrning, planering, resursfördelning, kalkylering, budgetering, redovisning, uppföljning, bokslut, årsredovisning, ekonomi-administrativa system etc.</p> <p>Personal: administration, anställningsärenden, lönehantering, arbetsmiljö, rehabilitering, lönebildning, personalpolicy, uppföljning/statistik, reseräkningshantering, personaladministrativa system, facklig verksamhet etc.</p>
Infrastruktur och service	<p>Fastighetsplanering: lokalplanering, säkerhets- och miljöfrågor</p> <p>IT-drift och underhåll</p> <p>Information/kommunikation: telefoni, marknads-föring, hemsidor, personaltidning, varumärke etc.</p> <p>Logistik och service: posthantering, vaktmästeri, reception, diarieföring, arkivhantering, ärende- och dokumenthanteringssystem etc.</p>
Bibliotek	<p>Mediainköp, kursböcker, publikationsdatabaser etc.</p> <p>Alla kostnader för bibliotek samlas här, t.ex. ingår lokaler, ledning, och ekonomihantering för biblioteks-funktionen här och inte under de övriga funktionerna.</p>
Nivåspecifikt mm	<p>Övriga åligganden och åtaganden, extraordinära poster</p> <p>Kostnader som av olika skäl inte kunnat fördelas mellan de övriga funktionerna eller mellan direkta och indirekta kostnader. Kostnader under nivåspecifikt ska specificeras.</p>

Jämförelser och skillnader

Begreppen ”stödverksamhet” och ”indirekta kostnader” är inte helt synonyma. Kostnader för stödverksamhet hanteras vanligtvis som indirekta kostnader i redovisningen, men inte alltid. I vissa fall är stödfunktionen tydligt kopplad till en viss kostnadsbärare och mest rättvisande blir då att bokföra kostnaden som en direkt kostnad på kostnadsbäraren. I andra fall skulle en viss kostnad kunna fördelas direkt på kostnadsbärare, men kostnaden hanteras ändå som indirekt kostnad och fördelas enligt en schablon, eftersom en exakt uppdelning inte bedöms vara en rationell och kostnadseffektiv hantering. Modellen hanterar

indirekta kostnader och avgörande för om kostnaden är direkt eller indirekt är hur kostnadsbäraren definieras och på vilket sätt kostnaden allokeras till kostnadsbäraren (direkt eller via en schablonfördelning (indirekt)). Denna omständighet skapar osäkerhet vid jämförelser mellan lärosäten.

”Direktifiering” av kostnader

Många lärosäten arbetar idag med att på olika sätt göra kostnader synliga och påverkbara på kostnadsbärarnivå, t.ex. kopieringskostnader, telefonkostnader och IT-kostnader. Syftet med förändringarna är att öka kostnadsmedvetandet och ge incitament till besparingar. Denna utveckling leder till att vissa typer av kostnader, som på ett lärosäte är en indirekt kostnad, på ett annat lärosäte uppträder som en direkt kostnad. Telefonkostnader t.ex. kan mätas per anknäytning och bokföras på kostnadsbärare på samma sätt som anknäytningssinnehavarens lön. Kostnaden blir då direkt. Bokförs istället institutionens totala telefonkostnader som en institutionsgemensam kostnad så ingår kostnaden bland de indirekta kostnaderna och klassificeras som infrastruktur och service i funktionsindelningen.

Detta försvårar jämförelser mellan lärosäten. Ett lärosäte som ”direktifierat” kostnader redovisar sammantaget lägre indirekta kostnader än ett annat lärosäte, allt annat lika. Institutionen vid det lärosätet som har ”direktifierat” kostnader har också en lägre påläggsprocent än vad en i övrigt jämförbar institution vid det andra lärosätet har. I en projektkalkyl uppträder kostnaden på olika rader men totalkostnaden i projektet blir i princip lika stor.

Bokföring av kostnader för stödverksamhet som direkt kostnad

Samma typ av skillnad uppkommer om kostnader för stödverksamhet bokförs som en direkt kostnad på kostnadsbäraren. Vid ”direktifiering” fördelas kostnaderna direkt på kostnadsbärare med hjälp av någon fördelningsbas, fördelningen bygger oftast på en fördelningsmodell som lärosätet konstruerat och som administreras på högskolegemensam nivå. I det andra fallet har kostnaden för stödverksamheten ett direkt samband med kostnadsbäraren och bokförs som en direkt kostnad utan hjälp av någon fördelningsbas, vanligen direkt vid kontering av en lön eller en faktura. Hanteringen sköts oftast av institutionen.

Ett typexempel är en forskningsadministratör som arbetar t.ex. 50 % av sin tid med ett större EU-finansierat forskningsprojekt. EU finansierar delar av lönekostnaden för personen. Det är därför rimligt att bokföra 50 % av lönekostnaden som en direkt kostnad på projektet. Att hantera lönen som en indirekt kostnad som fördelas på alla forskningsprojekt vid institutionen är inte

rättvisande kostnadsfördelning. Om personen på resterande 50 % arbetar med forskningsadministration för hela institutionen bör denna del av lönen fördelas som en indirekt kostnad.

Jämförelser mellan lärosäten och institutioner

Beräkningen av påläggsprocentsats för indirekta kostnader görs vanligtvis per institution på lärosätena. Högskolegemensamma 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 års verksamhet.

På alla lärosäten som beräknar påläggsprocent per institution kan konstateras att det finns skillnader, och ibland till synes oförklarligt stora skillnader, mellan institutionernas procentsatser. Det pågår ett kontinuerligt arbete på lärosätena med att kontrollera och kvalitetssäkra beräkningarna. För många lärosäten är beräkningssättet helt nytt och det är naturligt att kvaliteten i beräkningarna i vissa fall kan förbättras. De lärosäten som tillämpat påläggs kalkylering sedan tidigare har kunnat konstatera att skillnader utjämnas och variationer i procentsatser, mellan institutioner eller mellan år, blir mindre över tid.

Syftet med redovisningsmodellen är att åstadkomma en rättvisande redovisning. Lärosätena, och kanske även finansiärerna, vill gärna även 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 för 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. I kommande avsnitt görs en jämförelse av *andel indirekta kostnader i förhållande till totala verksamhetskostnader* (inklusive indirekta kostnader) på respektive lärosäte. Denna jämförelse är också påverkad av brister i jämförbarhet p.g.a. ”direktifiering” och bokföring av kostnader för stödverksamhet som direkta 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.

Om verkligheten avviker från budgeten så uppkommer budget- och kalkyldifferenser i redovisningen. För mycket eller för litet indirekta kostnader har fördelats till kostnadsbärare/projekt. Lärosätena måste besluta hur dessa differenser ska hanteras och en finansiär, som så önskar, kan begära information om principerna och differensernas storlek.

Sammanställning av insamlade data

Förutsättningar

SUHF har begärt in uppgifter om indirekta kostnader vid alla universitet och högskolor i Sverige. Samtliga statliga lärosäten har lämnat uppgifter, utom Mittuniversitetet och Teaterhögskolan i Stockholm. Dessa båda lärosäten inför modellen först från 2011. Förutom de statliga lärosätena har uppgifter också lämnats av Chalmers tekniska högskola, Handelshögskolan i Stockholm och Högskolan i Jönköping. Lärosätena har kommit olika långt i sin införandeprocess och det insamlade materialet är inte helt jämförbart varför alltför långtgående slutsatser inte kan dras utan djupare analyser i samråd med respektive lärosäte. Insamlat material är kvalitetssäkrat enbart av det uppgiftslämnande lärosätet. Sammanställningen redovisar i första hand uppgifter avseende verksamhetsgrenen forskning. För information om skillnader i definitioner och hantering som påverkar utfallet i dessa analyser se avsnitt *Jämförelser och skillnader*.

I vissa analyser redovisas information på grupper av lärosäten. Totalt ingår 36 lärosäten i undersökningen. Namn och förkortningar på samtliga lärosäten framgår av Bilaga 1. Uppdelat enligt totala verksamhetskostnader⁷ enligt årsredovisningen för 2009 grupperar sig lärosätena på följande sätt:

Tabell 1 Kostnadsomslutning lärosäten 2009

kostnadsomslutning	antal
< 200 mnkr	8
300 - 500 mnkr	8
500 - 1000 mnkr	7
1000 - 1600 mnkr	3
2500 - 5800 mnkr	10

⁷ Verksamhetsutfall enligt Resultaträkningen 2009 exklusive resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag, uppbördsverksamhet och transfereringar.

De grupper som valts är följande.

- 10 största

I denna grupp ingår de tio största universiteterna räknat på totala verksamhetskostnader enligt årsredovisningen år 2009. Vilka lärosäten som ingår framgår av tabell 2 nedan. Samtliga lärosäten i gruppen har en kostnadsomslutning överstigande 2,5 miljarder kronor.

Skillnaden i kostnadsomslutning mellan den minsta av de ”10 största” och den största av de övriga är ca 1 miljard. Samma tio lärosäten har också störst kostnadsomslutning avseende *forskning*, ordningsföljden lärosätena emellan blir dock något annorlunda och framgår av tabell 2 nedan.

Tabell 2 Verksamhetskostnader 2009 för de tio största lärosätena

	Verksamhetskostnader 2009	
	totalt	forskning
Lunds universitet	5 744 245	3 652 340
Göteborgs universitet	4 784 590	2 826 309
Karolinska institutet	4 734 022	3 885 000
Uppsala universitet	4 541 398	3 130 116
Stockholms universitet	3 728 765	2 106 860
Kungliga Tekniska högskolan	3 622 164	2 420 409
Umeå universitet	3 389 819	1 981 034
Linköpings universitet	2 747 861	1 426 735
Sveriges lantbruksuniversitet, SLU	2 676 127	2 087 658
Chalmers tekniska högskola	2 541 707	1 701 526
summa	38 510 698	25 217 987
totalt sektorn	51 617 759	29 040 740
andel av totalt	75%	87%

- Övriga

I denna grupp ingår samtliga lärosäten som lämnat in uppgifter förutom de 10 som anges ovan i gruppen ”10 största”.

- Alla

I denna grupp ingår samtliga lärosäten som lämnat in uppgifter.

I vissa analyser finns intressanta skillnader mellan grupperna och detta är motivet till gruppindelningen. De åtta minsta högskolorna (de konstnärliga högskolorna, GIH och Högskolan på Gotland) uppvisar också vissa avvikelser från övriga, men dessa högskolor bidrar totalt sett med så små värden i beräkningarna att de inte nämnvärt påverkar genomsnittsvärdena för gruppen

”Övriga”. I de fall det finns anledning att särskilt observera denna grupp anges det därför i stället i texten.

Nivån på de indirekta kostnaderna

I den följande analysen ställs budgeterade indirekta kostnader för 2010 i relation till totala verksamhetskostnader (enligt redovisningen) närmast föregående kalenderår (2009). Totala verksamhetskostnader representerar omfattningen/storleken på lärosätets totala verksamhet eller storlek på respektive verksamhetsgren *utbildning* och *forskning*. Genom att dividera de indirekta kostnaderna med verksamhetsvolymen fås ett mått på de indirekta kostnadernas andel av verksamhetens totala kostnader, t.ex. att indirekta kostnader utgör 20 % av de totala kostnaderna. Detta är inte samma sak som ett pålägg för indirekta kostnader med 20 % utan motsvarar ett pålägg på 25 % på basen *totala direkta kostnader*. Förhållandet mellan andelen indirekta kostnader av totala verksamhetskostnader och pålägg för indirekta kostnader illustreras i nedanstående exempel.

Exempel 3 Beräkning av andel av respektive pålägg

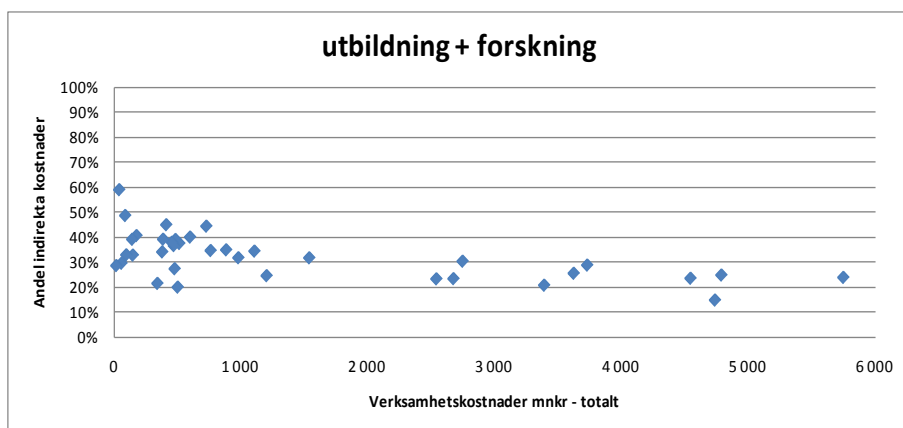
EXEMPEL 3	
Totala kostnader	100
Indirekta kostnader	20
Andel indirekta kostnader	$20/100 = 20\%$
Kärnverksamhetens kostnader	$100 - 20 = 80$
Pålägg för indirekta kostnader	$20/80 = 25\%$
Pålägg belopp	$25\% \times 80 = 20$
Totala kostnader enligt kalkyl	$80 + 20 = 100$

Det är alltså särskilt viktigt att inte jämföra utfallet i nedanstående analys med påläggsprocenten i en enskild projektkalkyl. Analysen visar ”andel av” och inte ”pålägg” och ställs i relation till ”verksamhetskostnader” och inte till påläggsbasen ”lön” eller ”lön + drift”. För vidare resonemang kring påläggsberäkning och fördelningsbaser hänvisas till avsnittet *Påläggsberäkning och fördelningsbas*.

Analysen ger en hygglig bild av lärosätenas indirekta kostnader och också en uppskattning av omfattningen av stödverksamheten vid lärosätena. Observera att, som påpekats i avsnittet *Jämförelser och skillnader*, indirekta kostnader inte är synonymt med kostnader för stödverksamhet vilket innebär att jämförelser mellan lärosäten inte ger en helt korrekt bild.

Diagram 1 nedan visar andelen indirekta kostnader i förhållande till totala verksamhetskostnader för svenska lärosäten. Nivån på de indirekta kostnaderna finns på den lodräta axeln och volymen på totala verksamhetskostnader, lärosätets storlek, på den vågräta axeln. Ett tydligt mönster kan urskiljas.

Diagram 1 Andel indirekta kostnader i förhållande till totala verksamhetskostnader (uppgifterna för varje lärosäte framgår av bilaga 2)



Andelen indirekta kostnader för de större lärosätena ligger mellan 20 – 30 %. Ett lärosäte – Karolinska institutet – ligger under 20 %-strecket och avviker från detta mönster, se särskild kommentar nedan. Andelen indirekta kostnader för de mindre lärosätena ligger genomgående högre, mellan 30 – 40 %. Denna bild är inte förvånande. Vissa typer av kostnader ökar inte linjärt med storleken utan mera stegvis, t.ex. kostnader för olika administrativa system. Det finns alltså vissa ”stordriftsfördelar” inom lärosätesadministrationen. Det går dock inte att entydigt dra slutsatsen att ökad volym ger lägre kostnader, bortsett från KI så ligger de största universiteten på ungefär samma nivå, kostnaderna verkar snarare förändras stegvis. Det går inte heller att dra slutsatsen att bidrag till forskning vid de tio största universiteten ger mest valuta för pengarna. Lägre storlek på de indirekta kostnaderna är inte samma sak som att marginalnyttan av ökad forskningsfinansiering behöver vara störst. Självklart måste forskningens innehåll och kvalitet beaktas. Även små miljöer kan vara excellenta. Troligen är det också vanligare med ”direktifiering” och bokföring av kostnader för

stödverksamhet som direkta kostnader vid de större lärosätena, vilket då kan återspeglas i lägre andel indirekta kostnader i diagrammet. För små miljöer är det svårare att få beräkningarna rättvisande då en relativt liten förändring av verksamhetsvolymen kan få stor påverkan på procentsatsen.

Värdena i diagram 1 är alltså påverkade av om lärosätet ”direktifierat” kostnader eller i väsentlig omfattning bokför kostnader för stödverksamhet direkt på kostnadsbärare. Dessa kostnader kommer, som påpekats tidigare, på ett korrekt sätt att vara med i en projektkalkyl men i analyser av detta slag syns inte kostnaderna som indirekta kostnader.

KI redovisar en särskilt låg andel indirekta kostnader, endast 15 %. KI är det lärosäte som har störst kostnader för klinisk utbildning och forskning (ALF-kostnader), för 2009 ca 542 mnkr, vilket utgör drygt 11 % av KI:s totala verksamhetskostnader. ALF-kostnaderna hanteras som direkta kostnader och bidrar till att öka volymen verksamhetskostnader, i jämförelse med ett lärosäte utan medicinsk fakultet, utan att påtagligt öka behovet av stödverksamhet. En större volym verksamhetskostnader, vid oförändrad eller svagt ökande volym stödverksamhet, ger en lägre andel indirekta kostnader. Ca 82 % av KI:s verksamhet är forskning och andelen indirekta kostnader är, vilket redovisas längre fram i avsnitt *Strukturen på de indirekta kostnaderna/Verksamhetsgrenar*, generellt lägre för verksamhetsgrenen forskning. Dessutom har KI, enligt lämnade uppgifter, ”direktifierat” IT-kostnader och vissa gemensamma investeringar samt redovisar vissa lokalanknutna kostnader som internhyra. Bokföring av kostnader för stödverksamhet som direkta kostnader förekommer i större omfattning vid de medicinska fakulteterna, vilket också påverkar i samma riktning.

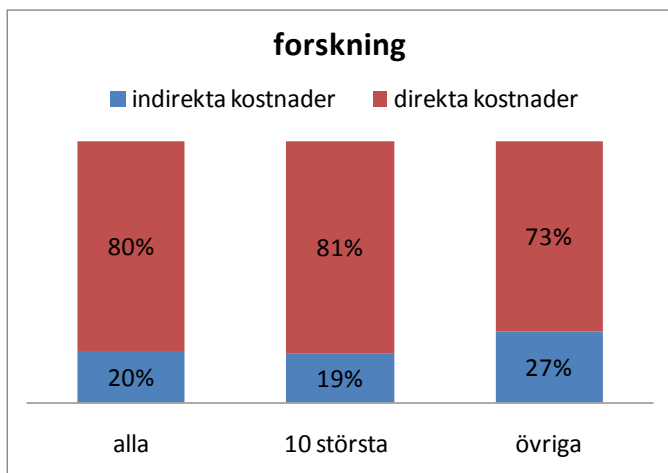
Förekomsten av kostnader för klinisk utbildning och forskning (ALF-kostnader) påverkar de totala verksamhetskostnaderna för de lärosäten som har medicinsk fakultet. Om totalsumman för ALF-kostnader i hela sektorn, ca 2 miljarder kr, exkluderas ur totala verksamhetskostnader blir genomsnittlig andel indirekta kostnader 27,2 %, mot 26,1 % när ALF-kostnaderna inkluderas (som i diagram 1). Om motsvarande beräkning görs för enbart de sex lärosäten som har medicinsk fakultet så ökar andelen indirekta kostnader med 2 % när ALF-kostnaderna exkluderas ur totala verksamhetskostnader.

I bilaga 2 redovisas andel indirekta kostnader för samtliga lärosäten uppdelat per lärosäte, här inkluderas ALF-kostnader i verksamhetskostnaderna.

Diagram 1 avser all verksamhet vid lärosätena, både utbildning och forskning. Intressant är att också studera motsvarande information kopplat enbart till forskning. Även här är det tydligt att vissa lärosäten har en avsevärt större volym än övriga, det är samma lärosäten som i totalsammanställningen ovan, dvs. de 10 största (i ordning: Karolinska institutet, Lunds universitet, Uppsala

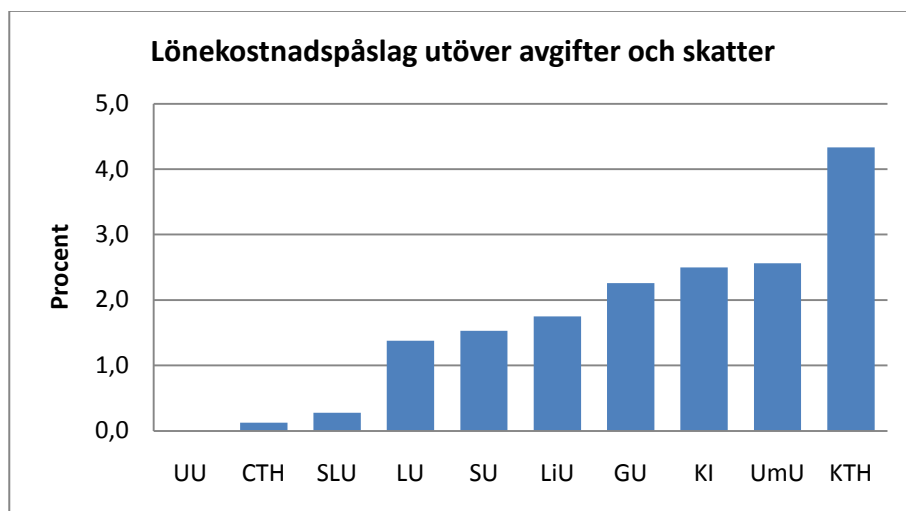
direkta lokalkostnader avseende kärnverksamheten. Skillnaderna mellan de olika grupperna åskådliggörs i diagram 3.

Diagram 3 Andel indirekta kostnader forskning uppdelat på grupper



”Direktifiering” av kostnader är en faktor som påverkar värdena i sammanställningen ovan. Inför årets sammanställning har uppgifter om omfattningen på ”direktifiering” inte begärts in från lärosätena. En uppgift som emellertid är relativt enkel att få fram är i vilken omfattning som respektive lärosäte ”direktifierat” personalanknutna kostnader genom att inkludera dem i lönekostnadspåslaget. Av nedanstående tabell framgår i vilken omfattning de tio största lärosätena lägger in andra typer av kostnader i lönekostnadspåslaget.

Diagram 4 Lönekostnadspåslag⁸ utöver avgifter och skatter



Lärosätena har lagt in kostnader för samordnad löneadministration, företagshälsovård, föräldrapenning för externfinansierade doktorander m.m. i lönekostnadspåslaget. KTH är det lärosäte som lagt in mest extra kostnader i lönekostnadspåslaget. Umeå universitet har, liksom KI, en relativt låg andel indirekta kostnader i förhållande till verksamhetskostnader (se diagram 1). Båda dessa lärosäten har extra kostnader i lönekostnadspåslaget på ca 2,5 %. Dessa extrakostnader kan alternativt redovisas som indirekta kostnader. En finansiering av kostnader via ökning av lönekostnadspåslaget med 2 % motsvarar en minskning av andelen indirekta kostnader med ca 0,5 – 1 %.

Kostnaden för pensionsåtaganden varierar för lärosätena. Kostnaden uppskattas i budgeten på grundval av prognos och/eller tidigare debiteringar från SPV, uppgifter som har sin grund i försäkringstekniska beräkningar. Beräkningarna blir definitiva under året och kan avvika från budgeten. I diagram 4 ovan har förutsatts att den av respektive lärosäte beräknade kostnaden för pensionsåtaganden motsvaras av verkliga kostnader.

⁸ Avgifter och skatter har definierats som arbetsgivaravgift 31,42 %, Kåpan inkl särskild löneskatt 2,485 %, Iåpen inkl särskild löneskatt 3,107 %, Trygghetsstiftelsen 0,355 %, lokalt aktivt omställningsarbete enligt avtal 0,3 %, Arbetsgivarverket 0,085 % samt lärosätets kostnader för tjänstepension enligt lärosätets egen beräkning.

Lokalkostnaderna (summan av direkta och indirekta lokalkostnader) utgör i genomsnitt 14 % av lärosätenas verksamhetskostnader⁹. Stödverksamhetens andel av lokalkostnaderna kan antas vara högst¹⁰ 20 %, kärnverksamhetens andel av lokalkostnaderna kan då tänkas ligga i intervallet mellan 11 - 13 % av totala verksamhetskostnader. Indirekta kostnader (för forskning 20 %) + lokalkostnader (11 - 13 %) kan beräknas till mellan 31 – 33 % av de totala kostnaderna, vilket motsvarar ett pålägg på direkta kostnader på mellan 45 och 49 %. Denna beräkning kan jämföras med procentsatsen i de överenskommelser om schablonpåslag på 35 % för indirekta kostnader och lokaler som gällt mellan 2002 och 2009.

I Mundeboutredningen (se avsnitt *Principen om full kostnadstäckning* ovan) beräknades indirekta kostnader (för forskning) + lokalkostnader till 34 %, motsvarande ett pålägg på 52 %. Indirekta kostnader beräknades då till 23 % av totala verksamhetskostnader att jämföra med 20 % enligt nu aktuell sammanställning. Skillnaden på 3 % kan sannolikt bero på följande faktorer:

- ”Direktifiering” och bokföring av kostnader för stödverksamhet som direkt kostnad gör att den nu beräknade andelen på 20 % i realiteten är något högre. ”Direktifiering” och direktbokföring har sannolikt ökat sedan 2002.
- Effektivisering av stödverksamheten (sedan 2002).
- Fördelningen av stödverksamhetens kostnader mellan utbildning och forskning har i SUHF-modellen gjorts mera noggrant och i detalj än i Mundeboutredningen, där uppdelningen konstruerades i efterhand.
- Den expansion som skett inom sektorn, särskilt under de senaste åren, har bidragit till att öka totala verksamhetskostnader. Det är rimligt att anta att de indirekta kostnaderna inte ökar i samma takt som de direkta kostnaderna utan fördelas på en snabbare växande verksamhetsvolym, vilket ger sjunkande procentuell andel. Totala verksamhetskostnader har mellan 2002 – 2009 ökat med 10,6 miljarder kronor, en ökning på drygt 25 %.

Eventuellt finns en viss benägenhet hos lärosätena att, i uppdelningen mellan utbildning och forskning, fördela något mera stödkostnader på utbildning i syfte att ha låga kostnader för forskningen och därigenom attrahera extern forskningsfinansiering. En övervältring av indirekta kostnader på en annan verksamhetsgren leder dock, eftersom modellen tillämpas på all verksamhet, till att summan indirekta kostnader på denna andra verksamhetsgren blir

⁹ Beräknat på 2009 års siffror enligt HSV:s sammanställning i årsrapport för 2009.

¹⁰ I totala lokalkostnader ingår undervisningssalar, laborationslokaler m.m. Dessa utnyttjas normalt endast av kärnverksamheten, varför stödverksamhetens andel av lokalkostnader rimligen är mindre än andelen av totala kostnader.

motsvarande högre. En ökning av indirekta kostnader på utbildningen är dock knappast önskvärd, vilket i slutändan torde leda till en ganska rättvis fördelning av de indirekta kostnaderna mellan utbildning och forskning.

Sammanfattningsvis kan konstateras att resultatet av den sammanställning som nu gjorts väl överensstämmer med tidigare utredningar och pekar också mot att lärosätena arbetat med att effektivisera stödverksamheten och minska stödverksamhetens andel av totala verksamhetskostnaderna. Målet kan dock inte bara vara att sänka de indirekta kostnaderna utan beaktande av kvaliteten i stödverksamheten. En låg andel kan indikera att lärare och forskare inte får tillräckligt administrativt stöd utan måste utföra dessa uppgifter själva, vilket i normalfallet inte återspeglas i siffrorna. Om lärosätena i konkurrensen om externa forskningsresurser bedöms utifrån nivån på de indirekta kostnaderna, där en låg nivå bedöms som bättre än en högre nivå, kommer detta att leda till en strävan att omvandla indirekta kostnader till direkta, vilket knappast är optimalt ur ett verksamhets- och ekonomistyrningsperspektiv.

Strukturen på de indirekta kostnaderna

Indirekta kostnader delas upp på olika sätt för att kostnadernas art och karaktär ska tydliggöras, uppdelningen görs på följande sätt.

- Verksamhetsgrenar = utbildning eller forskning (i förekommande fall inkl fortlöpande miljöanalys)
- Typ av kostnad enligt den funktionsindelning som definierats i modellen (se även avsnitt *Struktur/Funktioner* för definitioner)
 - Ledning
 - Utbildnings- resp. forskningsadministration
 - Ekonomi- och personaladministration
 - Infrastruktur och service
 - Bibliotek
 - Nivåspecifikt
- Nivå i organisationen = högskolegemensam, fakultetsgemensam eller institutionsgemensam nivå

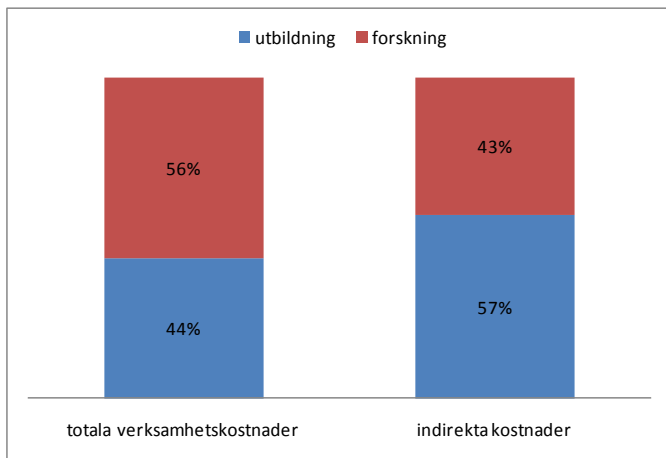
Insamlad information har analyserats utifrån dessa aspekter och analysen redovisas här.

Verksamhetsgrenar

Alla indirekta kostnader vid lärosätet delas upp i två huvudgrupper

- Indirekta kostnader för utbildning¹¹
- Indirekta kostnader för forskning

Diagram 5 Fördelning mellan utbildning och forskning



44 % av sektorns totala verksamhetskostnader fördelar sig på utbildning och 56 % på forskning, detta åskådliggörs av första stapeln i diagram 5 som visar andel av totala verksamhetskostnader. Den högra stapeln visar hur de indirekta kostnaderna fördelar sig på utbildning och forskning. 57 % av de indirekta kostnaderna avser utbildning och 43 % avser forskning. Indirekta kostnaders fördelning mellan utbildning och forskning grundar sig på bedömningar som gjorts på respektive lärosäte. Syftet med uppdelningen är att säkerställa att forskningen inte belastas med kostnader för utbildning och tvärtom. Analysen visar att utbildningen utnyttjar stödverksamheten i relativt sett större omfattning än forskningen.

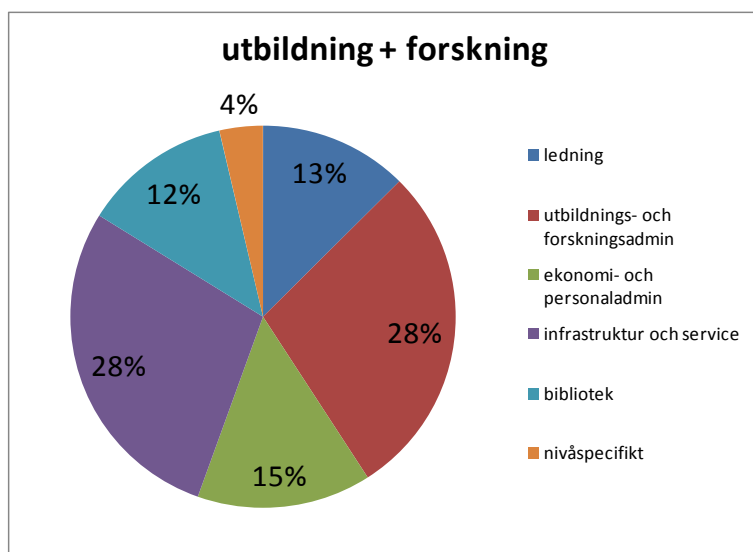
I bilaga 4 visas, för alla lärosäten, forskningens andel av totala verksamhetskostnader jämfört med andel av totala indirekta kostnader.

¹¹ I vissa fall har högskolan gjort en särskild beräkning av indirekta kostnader för uppdragsutbildning, dessa kostnader inkluderas i nedanstående redovisning i indirekta kostnader för utbildning.

Funktioner

Indirekta kostnader har också fördelats på funktioner. Diagram 6 visar uppdelningen av kostnaderna på funktioner för hela verksamheten, både utbildning och forskning. De största andelarna har, knappast överraskande, utbildnings- resp. forskningsadministration samt infrastruktur och service. Tillsammans svarar de för 56 % av de totala indirekta kostnaderna för sektorn. I funktionen nivåspecifika kostnader, 4 %, ingår främst lokalkostnader för stödverksamheten som av några lärosäten inte fördelats på respektive funktion utan redovisas gemensamt under nivåspecifikt. Se även fotnot 12 sid 46 angående nivåspecifika kostnader för vissa lärosäten.

Diagram 6 Indirekta kostnaders fördelning på funktioner



Om kostnaderna delas upp både på verksamhetsgrenar (utbildning och forskning) och funktioner framträder en delvis annorlunda bild, se nedan diagram 7 och 8.

Diagram 7 Indirekta kostnaders fördelning på funktioner – utbildning

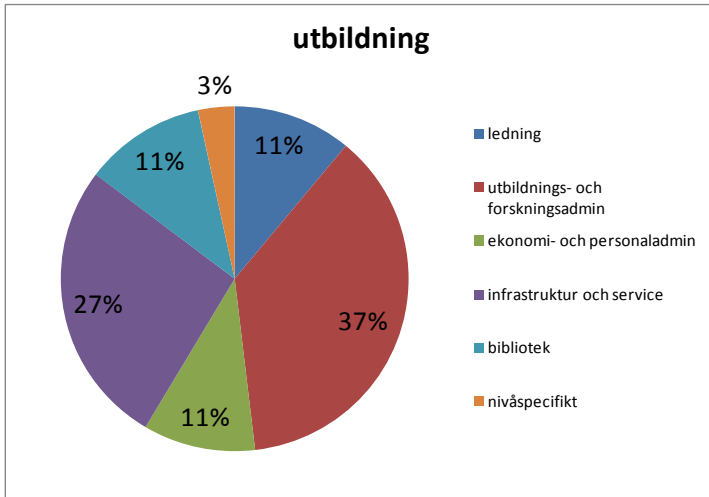
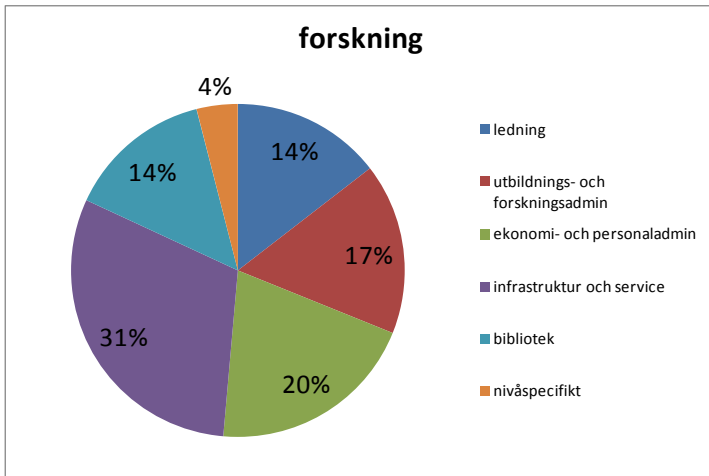


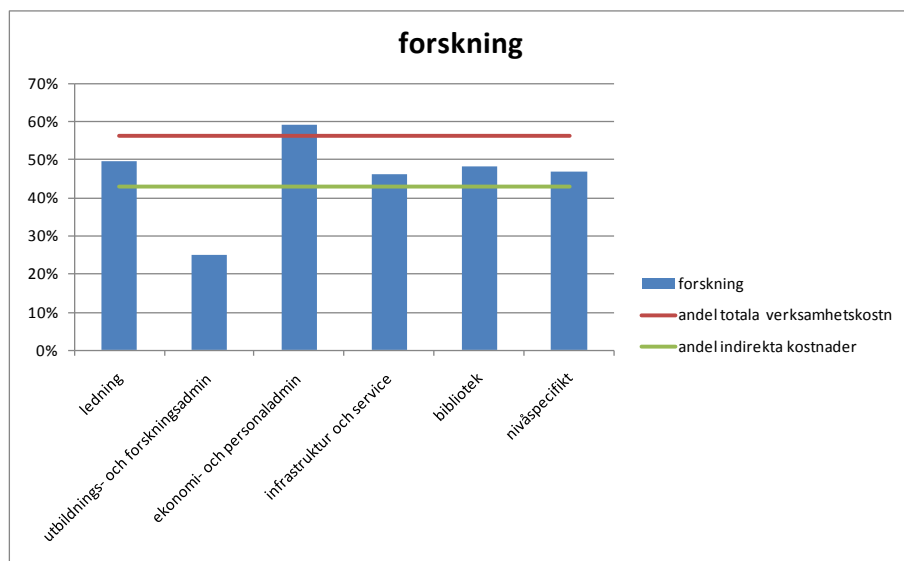
Diagram 8 Indirekta kostnaders fördelning på funktioner – forskning



Kostnaderna för utbildningsadministration upptar en väsentligt större andel (37 %) än kostnaderna för forskningsadministration (17 %). Detta beror på att studentrelaterade kostnader, t.ex. kostnader för rekrytering och antagning av studenter, studievägledning m.m. i sin helhet fördelats på verksamhetsgrenen utbildning. Denna ojämna fördelning av kostnaderna mellan verksamhetsgrenarna återspeglas också i skillnaderna i fördelning av indirekta kostnader enligt diagram 5 ovan.

Värt att notera är också skillnaden i kostnadsandel för ekonomi- och personaladministration mellan utbildning och forskning. Andelen utan uppdelning på verksamhetsgrenar är 15 %, för utbildning är den 11 % och för forskning ökar den till 20 %. Skillnaden beror naturligtvis till viss del på att övriga parametrar i cirkeldiagrammet förändras men här finns också en reell skillnad, vilket framgår av diagram 9.

Diagram 9 Indirekta kostnaders fördelning på funktioner jämfört med andel totala verksamhetskostnader och andel indirekta kostnader fördelade på forskning

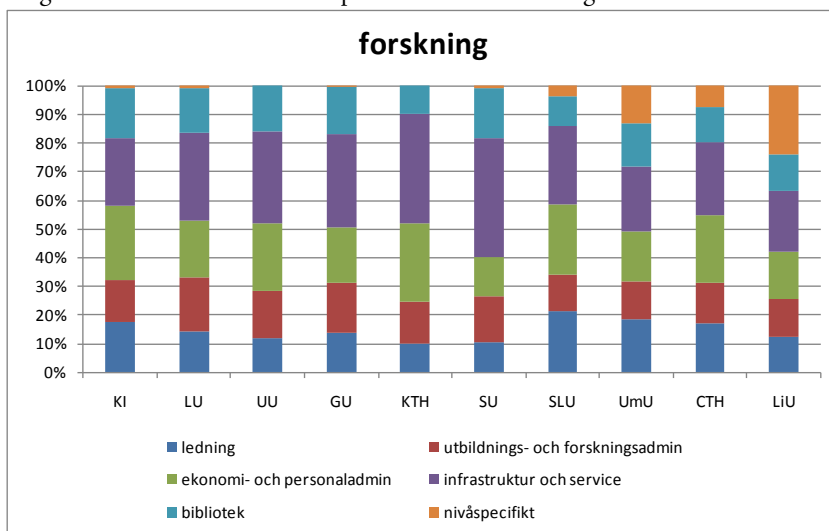


Den röda linjen, 56 %, visar forskningens andel av totala verksamhetskostnader (se även diagram 5). Den gröna linjen, 43 %, visar forskningens andel av de indirekta kostnaderna. De blå staplarna visar hur stor andel av totala indirekta kostnader för respektive funktion som avser forskning. T.ex. fördelar sig 50 % av de indirekta kostnaderna för ledning på forskning medan enbart 25 % av totala kostnader för utbildnings- resp. forskningsadministration avser forskningsadministration. För utbildnings- resp. forskningsadministration ligger den blå stapeln avsevärt lägre än de jämförande gröna och röda linjerna. För ekonomi- och personaladministration är emellertid den blå stapeln högre än både den gröna och den röda linjen. 59 % av de totala kostnaderna för ekonomi- och personaladministration inom sektorn avser forskning medan forskningen i genomsnitt bara bär 43 % av de totala indirekta kostnaderna och 56 % av de totala verksamhetskostnaderna.

Ekonomi- och personaladministration för forskning är mer resurskrävande. Externa forskningsbidrag söks i konkurrens och en budget ska lämnas vid ansökan, ofta hjälper institutionsekonomen till med att göra budgeten. Bidragsinbetalningar kommer från många olika inbetalare och hanteras var för sig i redovisningen. Projektens kostnader ska särredovisas och höga krav ställs på den löpande redovisningen. Avslutade projekt ska oftast återredovisas till finansiären och som regel ska redovisningar också lämnas under pågående projekt. Olika finansiärer har olika ansökningsförfaranden och olika regelverk för budgetering och kostnadsredovisning och detta skapar merarbete och ökade kostnader för ekonomiadministration. Utrustningsinköp är vanligt i externfinansierad verksamhet och med detta följer redovisning i anläggningsregister och återkommande inventeringar. Visstidsanställningar och tidsbegränsade förordnanden är vanligare inom forskningen och bokföringen av lönekostnaderna är ofta mer komplex med kostnaden delad mellan flera projekt och korrigeringar vid förändringar i verksamheten. En mera enhetlig hantering vid ansökningar och åiterrapportering – som är ett av målen med införandet av nya redovisningsmodellen för indirekta kostnader – borde på sikt leda till minskade ekonomiadministrativa kostnader.

Kostnader per funktion kan också studeras per lärosäte. En jämförelse mellan de tio största lärosätena avseende indirekta kostnader för forskning visas i diagram 10. Diagrammet visar de olika funktionernas relativa andel av kostnaderna, att redovisa kostnaderna i fasta belopp ger en mera svårtolkad bild eftersom lärosätena är olika stora.

Diagram 10 Indirekta kostnader per funktion – forskning



Skillnader mellan lärosäten kan bero på att ett lärosäte har klassificerat en viss typ av kostnader på ett annat sätt än övriga lärosäten, men kan också bero på faktiska skillnader.

I diagrammet har Stockholms universitet jämförelsevis stor andel kostnader för infrastruktur och service. Detta beror till viss del på en felaktig klassificering, lokalkostnader har klassificerats som infrastruktur istället för att fördelas på samtliga funktioner. En viss andel lokalkostnader avseende kärnverksamheten redovisas också här, vilket är felaktigt och höjer nivån på lärosätets indirekta kostnader. Lärosätena arbetar fortsatt med att förtydliga definitioner och minska skillnader i klassificering.

Några lärosäten har redovisat kostnader under funktionen nivåspecifikt¹², motsvarande kostnader finns för övriga lärosäten inlagt i de andra funktionerna om kostnaderna förekommer vid lärosätet.

Redovisning av indirekta kostnader uppdelat på funktioner ingår i redovisningsmodellen efter önskemål från finansierarna. Syftet är att skapa en större tydlighet och transparens i fråga om vad kostnaderna består av.

En total sammanställning över indirekta kostnader per funktion för samtliga lärosäten redovisas i bilaga 5.

Nivåer

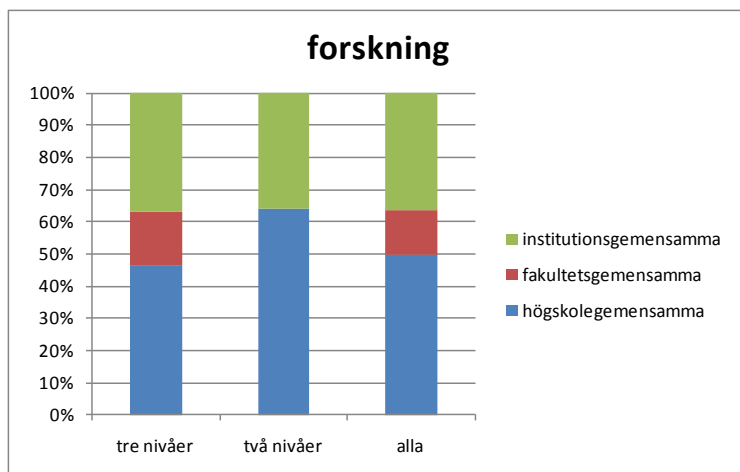
Indirekta kostnader kan också analyseras per nivå, d.v.s. om kostnaden förekommer på högskolegemensam, fakultetsgemensam eller institutionsgemensam nivå. Av 36 lärosäten redovisar 12 indirekta kostnader på tre nivåer och övriga 24 lärosäten bara på två nivåer, högskolegemensam nivå och institutionsgemensam nivå. De 12 lärosäten som har tre nivåer är de 10 största med undantag för Chalmers tekniska högskola och med tillägg för Södertörns högskola, Karlstads universitet och Malmö högskola. Den fakultetsgemensamma nivån är den minsta, vilket knappast är förvånande, och för vissa av de mindre högskolorna ligger all stödverksamhet på högskolegemensam nivå. Diagrammet nedan visar att de institutionsgemensamma kostnadernas genomsnittliga andel ligger kring 36 % för såväl lärosäten med tre nivåer som lärosäten med två nivåer. Variationerna

¹² Nivåspecifikt enligt uppgift från respektive högskola:

Umeå universitet - gemensamma kostnader för beställarorganisationen Umeå School of Education samt gemensamma kostnader för lokaler, lokalvård, räntor (anläggningstillgångar) avseende stödfunktioner. Chalmers tekniska högskola - utvecklingsprojekt och strategiska satsningar. Linköpings universitet - utvecklingsprojekt och strategiska satsningar.

mellan lärosätena som ingår i respektive grupper är emellertid stora, vilket framgår av diagram 12 och 13.

Diagram 11 Indirekta kostnader per nivå - forskning

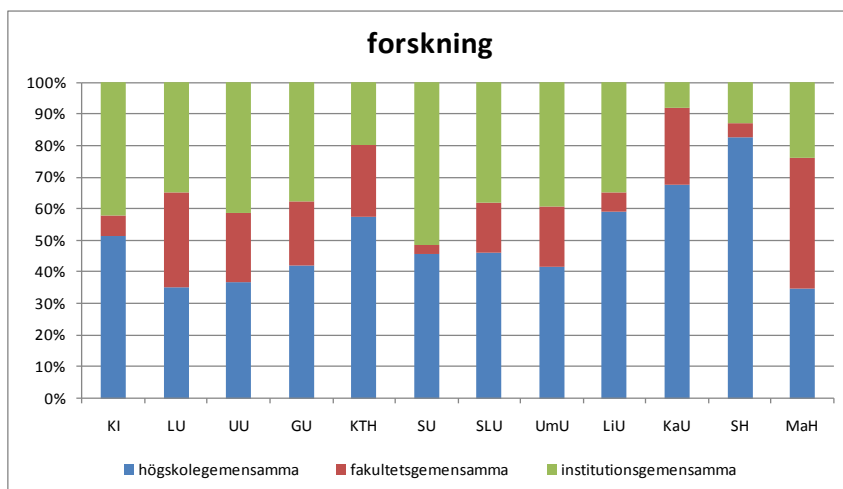


Om sammanställningen görs per lärosäte är de individuella variationerna stora och återspeglar hur administrativa uppgifter har fördelats mellan de olika nivåerna i respektive lärosätes organisation. Något samband mellan antalet nivåer eller kostnadernas fördelning på nivåerna och andelen indirekta kostnader vid lärosätet har inte kunnat konstateras. Generellt har lärosäten med endast två nivåer en högre andel indirekta kostnader i förhållande till totala verksamhetskostnader men detta beror knappast på att tre nivåer är mera kostnadseffektivt. Det är de stora universiteten som har tre nivåer och vi har tidigare konstaterat att det finns en viss "stordriftseffekt" i de administrativa kostnaderna.

Kostnader på högskolegemensam nivå består ofta av olika tekniska system, t.ex. LADOK, ekonomi- och personalsystem, datornätverk m.m. Andra typer av kostnader förekommer främst på institutionsnivån, medan ytterligare andra kostnader förekommer på alla nivåerna. Det finns ingen fördelning mellan nivåer som är mera "rätt" och eftersträvarsvärd än någon annan fördelning. Det är upp till varje lärosäte att organisera stödverksamheten på det sätt som passar bäst för lärosätet.

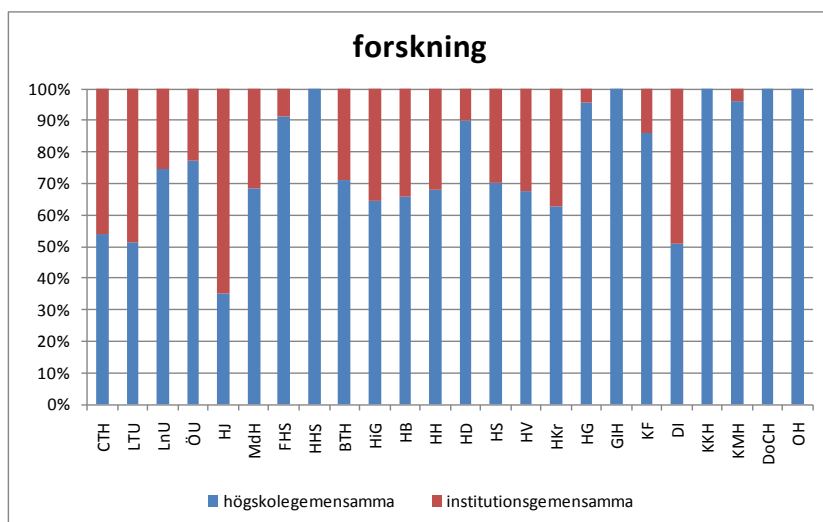
I diagram 12 och 13 redovisas fördelningen för lärosäten med tre respektive två nivåer avseende indirekta kostnader för forskning.

Diagram 12 Indirekta kostnader per nivå, lärosäten med 3 nivåer – forskning



Stockholms universitet och Södertörns högskola har en mycket liten andel av kostnaderna på fakultetsnivån. Detta beror på att fakultetskanslierna tillhör den högskolegemensamma organisationen, på fakultetsnivå finns enbart fakultetsnämnderna. Även KI och Linköpings universitet har mindre än 10 % av kostnaderna på fakultetsnivå. Andra lärosäten, t.ex. Lunds universitet, har en ganska jämn fördelning mellan nivåerna och ca 30 % av kostnaderna på fakultetsnivån.

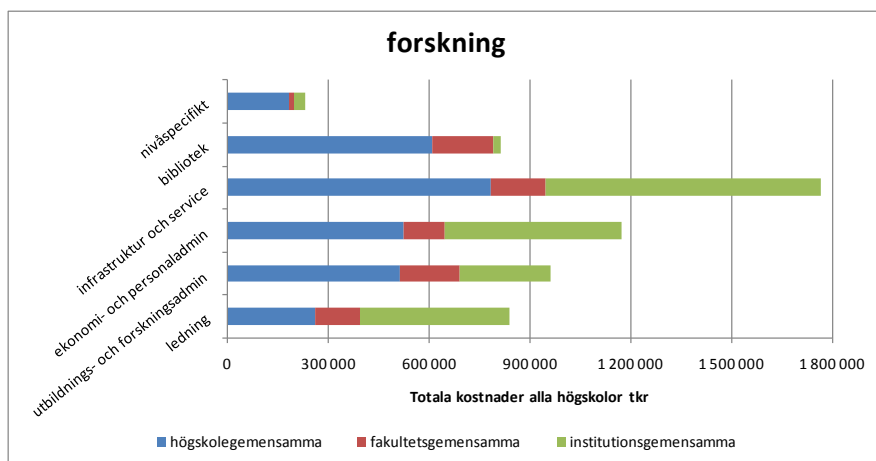
Diagram 13 Indirekta kostnader per nivå, lärosäten med 2 nivåer – forskning



Flera av de minsta högskolorna har bara en nivå, den högskolegemensamma. De flesta har en mindre andel av kostnaderna på institutionsnivån, Högskolan i Jönköping har dock merparten av kostnaderna på denna nivå.

Diagram 14 visar en kombination av funktioner och nivåer för indirekta kostnader för forskning uttryckt i tkr för att återspegla även storleksordningen på de totala indirekta kostnaderna inom sektorn.

Diagram 14 Indirekta kostnader fördelat på funktioner och nivåer - forskning



Ur diagrammet kan utläsas att mer än hälften av kostnaderna för ledning finns på institutionsnivå, nära verksamheten. Ekonomi- och personaladministration samt infrastruktur och service fördelar sig med ungefär lika delar, runt 45 %, på högskolegemensam respektive institutionsgemensam nivå och med ca 10 % på fakultetsnivå. Bibliotek finns i de flesta fall på högskolegemensam nivå och i vissa fall på fakultet, andelen på institutionsnivå är mycket liten.

EU:s forskningsfinansiering

Inom EU kommissionen pågår diskussioner kring förenklingar i genomförandet av ramprogrammen för forskning¹³. Förslagen handlar om förenklingar av regler och förfaranden på kort sikt och mera långsiktigt en övergång från en kostnadsbaserad modell till en resultatbaserad modell (resultat i betydelsen att det blivit forskning utförd, inte att ett visst forskningsresultat uppnåtts). Syftet med förenklingsförslagen är att råda bot på byråkratin kring kostnadsredovisning och revision. I meddelande KOM 187 redovisas tre förslag för att utvärdera resultatbaserade finansieringsmetoder inför ett eventuellt kommande förslag till förändring.

- Projektspecifika schablonbelopp som bidrag till projektkostnader som uppskattats vid utvärdering av projektförslag/förhandlingar om projektförslag, och som utbetalas i förhållande till avtalad output/avtalade resultat.
- Offentliggörande av ansökningsomgångar med på förhand fastställda schablonbelopp per projekt inom ett särskilt ämnesområde och urval av projekt som förväntas ge högsta vetenskapliga utdelning i förhållande till det fastställda schablonbeloppet.
- En metod med ett förtroendebaserat tilldelningsförfarande som innebär utbetalning av på förhand fastställda schablonbelopp per projekt utan ytterligare kontroll från kommissionen.

Ministerrådet har uttalat ett fortsatt stöd till universitet och andra forskningsorganisationer som önskar övergå till att tillämpa fullkostnadsredovisning.

¹³ Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet, europeiska ekonomiska och sociala kommittén och regionkommittén om förenklat genomförande av ramprogrammen för forskning, KOM(2010) 187.

Rekommendation till finansiärerna

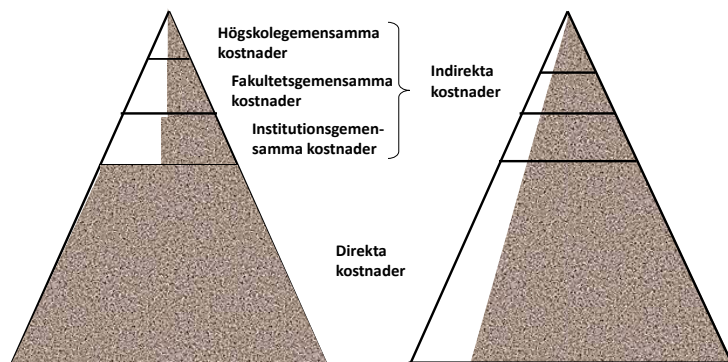
Den finansiär som, förutom innehåll och kvalitet, också vill bedöma kostnaderna för det planerade projektet, bör titta på *totalkostnaden enligt fullkostnadskalkylen*, inklusive såväl direkta som indirekta kostnader. Att jämföra påläggsprocentsatser mellan lärosäten eller mellan institutioner inom samma lärosäte ger ingen rättvisande bild av kostnaderna. Lärosätena har olika fördelningsbaser och detta påverkar procentsatsen. Ett lärosäte med enbart lönekostnader som bas har en högre procentsats än det lärosäte som har lönekostnader och driftskostnader som bas. På samma sätt har ett lärosäte som ”direktifierat” kostnader eller bokför kostnader för stödverksamhet som direkta kostnader en lägre påläggsprocentsats men högre direkta kostnader. *Totalkostnaden enligt fullkostnadskalkylen* innehåller alla kostnader (på olika rader) och kan jämföras för jämförbara forskningsprojekt.

För lärosätena är det angeläget att fullkostnadskalkylen accepteras som modell för beräkning av kostnader i forskningsprojekt och att externa finansiärer godkänner att projektbudgeten görs på ett enhetligt sätt. Kostnader för forskning kan många gånger vara svåra att i projektbudgeten precisera i detalj och per kostnadslag. Fullkostnadskalkylen är därför inte så detaljerad. Men självklart kan de olika kostnadsposterna specificeras i bilagor om finansiären önskar en större detaljeringsgrad.

Återredovisning av projektkostnader som hämtas direkt ur lärosätets redovisningssystem blir korrekt och enhetlig och kan enkelt jämföras med kostnadskalkylen. Dubbelarbete undviks liksom risk för dubbelredovisning av kostnader.

I fullkostnadskalkylen redovisas även lärosätets medfinansiering och fördelningen av de totala kostnaderna läggs fast. Beslut om finansiering bör uttrycka bidragets storlek och att bidraget täcker såväl direkta som indirekta kostnader. Lärosätena önskar, i enlighet med uppdraget i regleringsbrevet, proportionell finansiering av totala kostnader såsom illustreras i nedanstående bild. Enligt den gamla 35 %-modellen finansierade det externa bidraget samtliga direkta kostnader och delar av de indirekta kostnaderna. Nu delas finansieringen av de totala kostnaderna mellan bidragsgivaren och lärosätet, på det sätt som bidragsbeslutet anger, med fullkostnadskalkylen som underlag.

Forskningsfinansiering



Bilden illustrerar tanken med proportionell finansiering. I pyramiden till vänster bidrar en extern finansiär till samtliga direkta kostnader och en andel av de indirekta kostnaderna. I pyramiden till höger bidrar finansiären till en andel av såväl direkta som indirekta kostnader. Beloppsmässigt kan bidraget vara lika stort i båda fallen och lärosätets medfinansiering också lika stor.

Finansiärer som inte anser sig kunna bidra till full kostnadstäckning av forskningsprojekten rekommenderas att formulera detta i termer av medfinansiering av de totala kostnaderna, där finansiären bidrar med en viss andel och lärosätet förväntas bidra med (medfinansiera) kompletterande andel. Även om skälet till att det krävs medfinansiering sammanhänger med att finansiären inte anser sig kunna bidra till vissa typer av indirekta kostnader, är det direkt olämpligt att specificera detta i bidragskontrakten, eftersom det blir ett incitament till "direktifiering" eller omklassificering av "förbjudna" indirekta kostnader till av finansiären accepterade direkta kostnader, en utveckling som inte gagnar någon. Kravet på medfinansiering från lärosätet kan uttryckas i bidragsbeslutet, t.ex. genom att ange att "Bidraget förutsätter att lärosätet bidrar med lägst xx tkr som medfinansiering, vilket ska framgå av återredovisning".

Den administrativa hanteringen av externa forskningsbidrag är omfattande, devis beroende på att finansiärerna har olika krav eller önskemål kring uppställning av eller innehåll i ansökningar och redovisningar. Förhoppningen är att införandet av SUHF-modellen med dess fullkostnadskalkyl ska leda till att ett ökande antal finansiärer utnyttjar projektkalkyler och ekonomiska återredovisningar i enlighet med modellens struktur. Finansiärerna får då en enhetligt uppställd, jämförbar information och lärosätets administrativa

hantering skulle väsentligen underlättas, vilket på sikt kan bidra till minskade kostnader för stödverksamhet vid lärosäten.

Styrkan med SUHF-modellen är kanske främst att det är en gemensam modell där alla högskolor accepterat grundtankarna och implementerat den på bästa sätt utifrån de egna förutsättningarna. För att arbetet med modellen ska fortsätta och utvecklas behövs stöd från finansiärerna. Genom att utnyttja modellens projektkalkyl, formulera bidragsbeslut i termer av medfinansiering av de totala kostnaderna och acceptera ekonomisk återrapportering av forskningsprojekt i enlighet med modellens struktur kan finansiärerna bidra till att SUHF-modellen vinner acceptans inom alla led i forskningsprocessen. Detta skulle även bidra till en fortsatt positiv utveckling av modellen, i syfte att ge ökad tydlighet och transparens, ökat förtroende mellan parterna, samt större rättvisa och ökad effektivitet i de administrativa processerna kring forskningen.

Referenslitteratur

Proposition 1989/90:90 Proposition om forskning

Proposition 2000/2001:3 Forskning och förnyelse

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

Full kostnadstäckning för externfinansierade forskningsprojekt vid universitet och högskolor, *slutrapport 2002-10-11, Arbetsgruppen för full kostnadstäckning, Ingemar Mundebo*

OH-studien, Beräkningar av indirekta kostnader och lokalkostnader i externfinansierade forskningsprojekt vid sex universitet, *juni 2002, Sonja Hellström*

Granskning av grunder för fördelning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor, *slutrapport 2002-10-11, Öhrlings PricewaterhouseCoopers*

Full kostnadstäckning för externt finansierade projekt vid svenska universitet och högskolor, *SUHF december 2005, Bo Sundqvist*

Redovisning av indirekta kostnader vid universitet och högskolor, underlag för redovisningsmodell, *HfR:s redovisningsråd 2007-02-23*

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

Redovisningsmodell för indirekta kostnader vid universitet och högskolor, *handledning okt 2007, SUHF:s arbetsgrupp för full kostnadstäckning, Sonja Hellström, Ann-Kristin Mattsson*

Tidfördelningsprojektet, *rapport 2008-10-30 kompletterad 2009-02-03, Kjell Gunnarsson m. fl.*

Redovisning av lokalkostnader – ett komplement till SUHF:s redovisningsmodell för indirekta kostnader, *2008-11-11, Staffan Sarbäck m. fl.*

Universitet & högskolor, Högskoleverkets årsrapport 2010, *rapport 2010:10R*

Universitet & högskolor, Högskoleverkets årsrapporter 2003 – 2009

Financially sustainable universities, Towards full costing in European universities, *EUA publications 2008*

Impact of external project-based research funding on financial management in universities, *European Commission – Directorate-General for Research, November 2008*

Bilagor

Bilaga 1: Förteckning över lärosäten

Bilaga 2: Andel indirekta kostnader i förhållande till totala verksamhetskostnader per lärosäte

Bilaga 3: Andel indirekta kostnader för forskning i förhållande till verksamhetskostnader för forskning per lärosäte

Bilaga 4: Forskningens andel av totala verksamhetskostnader jämfört med andel av totala indirekta kostnader

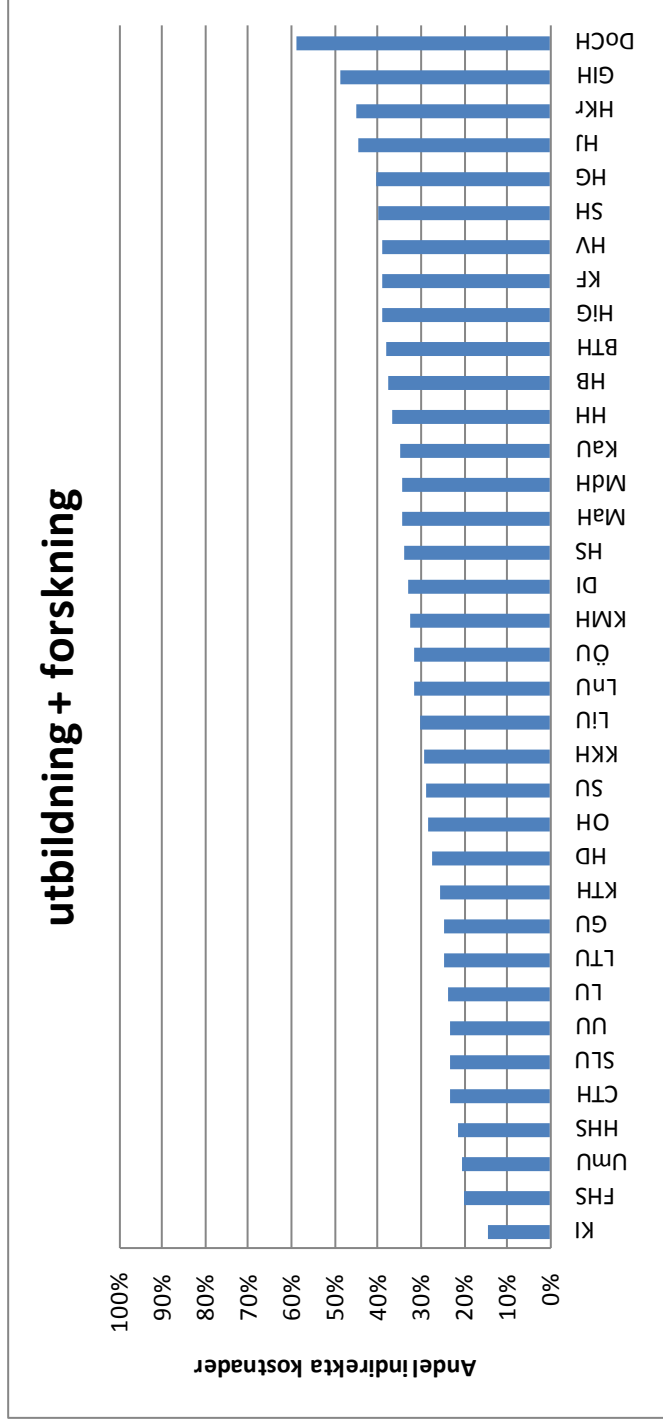
Bilaga 5 A och B: Indirekta kostnader per funktion

Bilaga 1: Förteckning över lärosäten¹⁴ som lämnat uppgifter till sammanställningen

Lärosäte	Förkortning
Lunds universitet	LU
Göteborgs universitet	GU
Karolinska institutet	KI
Uppsala universitet	UU
Stockholms universitet	SU
Kungliga Tekniska högskolan	KTH
Umeå universitet	UmU
Linköpings universitet	LiU
Sveriges lantbruksuniversitet	SLU
Chalmers tekniska högskola	CTH
Linnéuniversitetet	LnU
Luleå tekniska universitet	LTU
Malmö högskola	MaH
Örebro universitet	ÖU
Karlstads universitet	KaU
Mälardalens högskola	MdH
Högskolan i Jönköping	HJ
Södertörns högskola	SH
Högskolan i Borås	HB
Försvarshögskolan	FHS
Högskolan i Gävle	HiG
Högskolan Dalarna	HD
Högskolan i Halmstad	HH
Blekinge tekniska högskola	BTH
Högskolan Kristianstad	HKr
Högskolan Väst	HV
Högskolan i Skövde	HS
Handelshögskolan i Stockholm	HHS
Högskolan på Gotland	HG
Kungliga Musikhögskolan i Stockholm	KMH
Konstfack	KF
Dramatiska institutet	DI
Gymnastik- och idrottshögskolan	GIH
Kungliga Konsthögskolan	KKH
Dans- och Cirkushögskolan	DoCH
Operahögskolan i Stockholm	OH

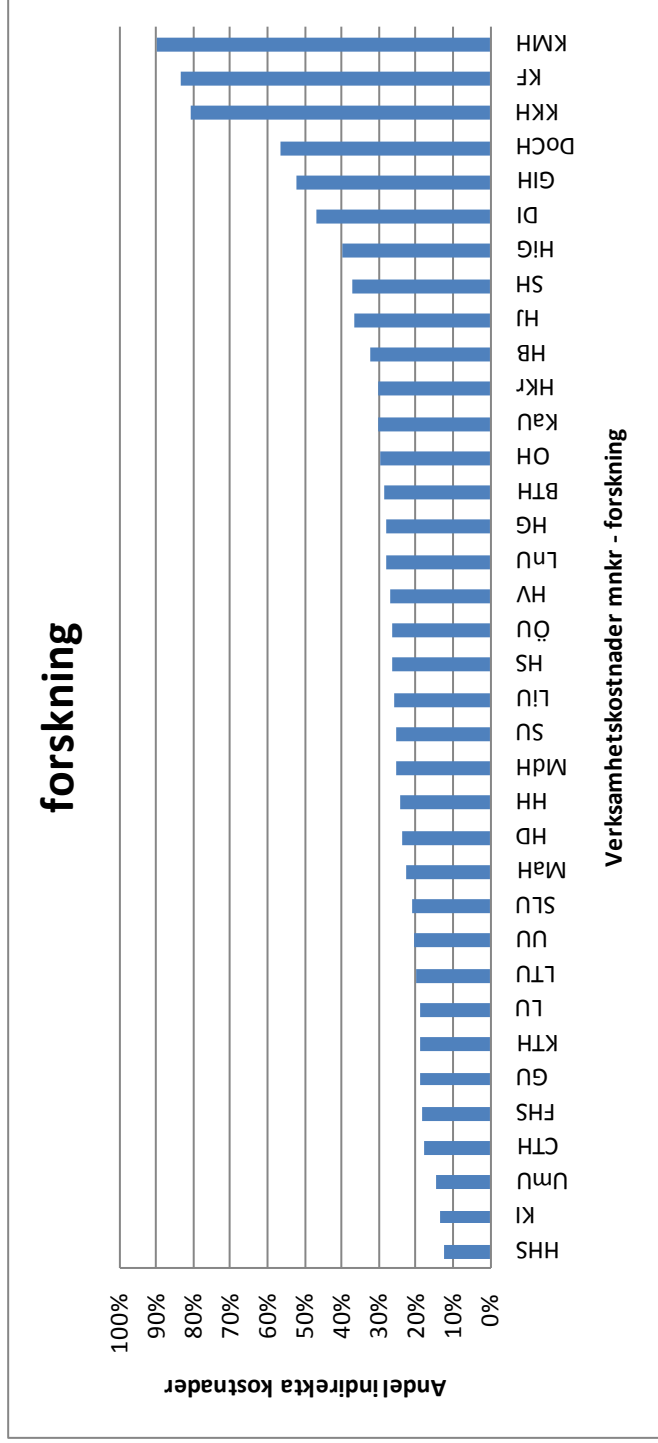
¹⁴ Uppställningen sorterad enligt totala verksamhetskostnader 2009.

Bilaga 2: Andel indirekta kostnader i förhållande till totala verksamhetskostnader per lärosäte



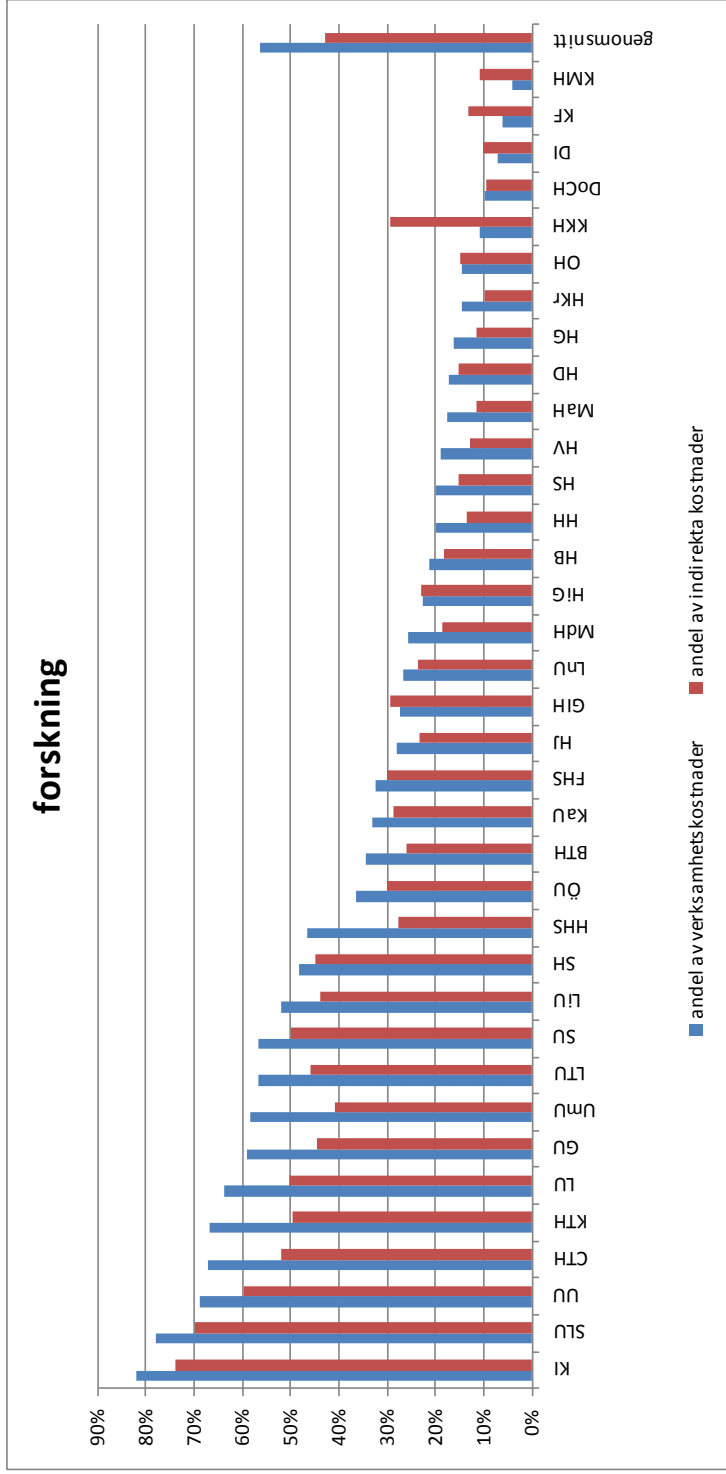
Not: Högskolan Kristianstad (HKr) rapporterar kostnader för lärares och forskares kompetensutveckling och mötestid som indirekta kostnader, övriga lärosäten rapporterar dessa kostnader som direkta. Gymnastik- och idrotthögskolan (GIH) har kärnverksamhetens lokalkostnader i indirekta kostnader. Dans- och Cirkushögskolan (DoCH) har liten verksamhetsvolym i förhållande till de indirekta kostnaderna vilket leder till hög procentuell andel.

Bilaga 3: Andel indirekta kostnader för forskning i förhållande till verksamhetskostnader för forskning per lärosäte

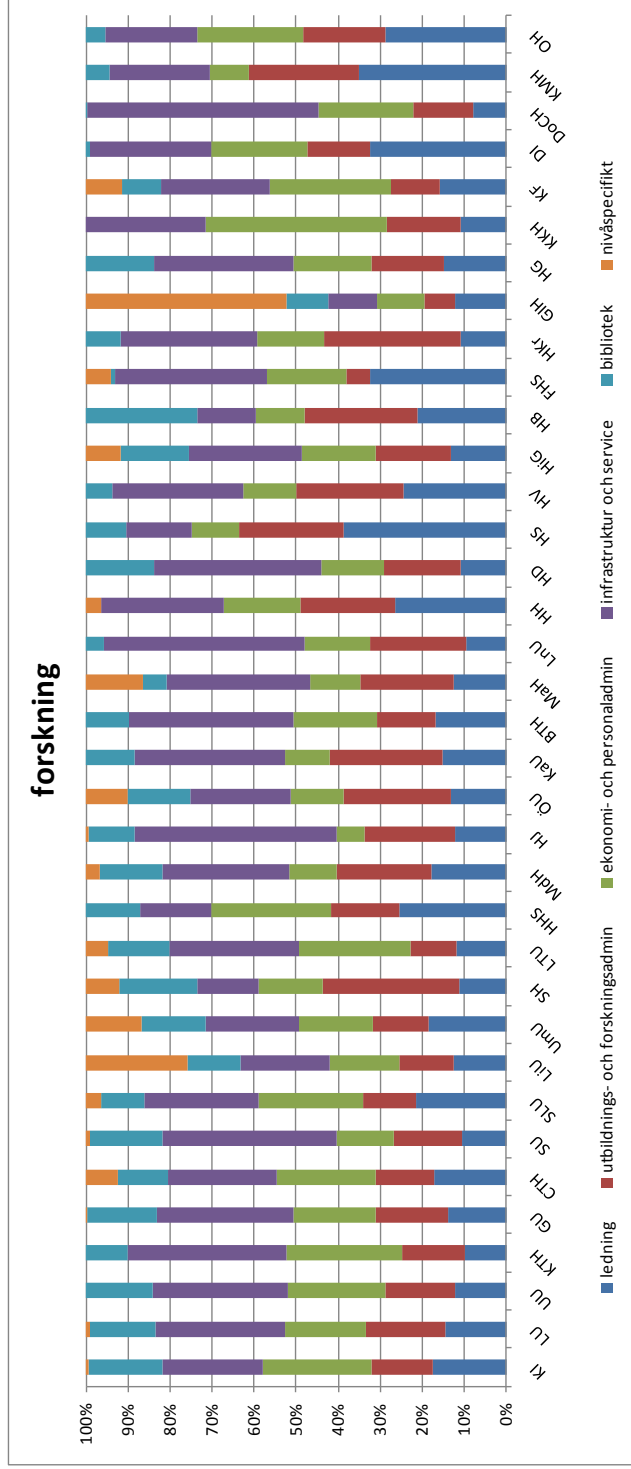


Not: Gymnastik- och idrotthögskolan (GIH) har kärnverksamhetens lokalkostnader i indirekta kostnader. Dans- och Cirkushögskolan (DoCH), Kungliga Konsthögskolan (KKH), Konstfack (KF) och Kungliga Musikhögskolan (KMH) har mycket liten volym forskning totalt och i förhållande till de indirekta kostnaderna vilket leder till hög procentuell andel. För KMH har dessutom fördelningen mellan utbildning och forskning mellan åren påverkat på ett sätt som lett till alltför hög andel indirekta kostnader avseende forskning.

Bilaga 4: Forskningens andel av totala verksamhetskostnader jämfört med andel av totala indirekta kostnader



Bilaga 5 A: Indirekta kostnader per funktion - forskning



Not: Gymnastik- och idrottshögskolan (GIH) redovisar samtliga lokalkostnader (direkta och indirekta) under nivåspecifikt. Se också not 12 sid 46 beträffande Chalmers tekniska högskola (CTH), Linköpings universitet (LiU) och Umeå universitet (UmU). Högskolan i Skövde (HS) redovisar avskrivningskostnader på institutionerna under funktionen ledning.

Bilaga 5 B Indirekta kostnader per funktion i % - forskning

(tabellen visar samma uppgifter som diagram 5 A)

	ledning	utbildn o forskn admin	ekonomi- personal admin	infrastr o service	bibliotek	nivå- specifikt
KI	18%	15%	26%	24%	17%	1%
LU	14%	19%	19%	31%	16%	1%
UU	12%	17%	23%	32%	16%	0%
KTH	10%	15%	27%	38%	10%	0%
GU	14%	17%	20%	32%	16%	0%
CTH	17%	14%	24%	26%	12%	8%
SU	10%	16%	14%	42%	17%	1%
SLU	21%	13%	25%	27%	10%	4%
LiU	13%	13%	17%	21%	13%	24%
UmU	19%	13%	18%	22%	15%	13%
SH	11%	32%	15%	15%	18%	8%
LTU	12%	11%	27%	31%	14%	5%
HHS	25%	16%	29%	17%	13%	0%
MdH	18%	22%	11%	30%	15%	3%
HJ	12%	21%	7%	48%	11%	1%
ÖU	13%	26%	12%	24%	15%	10%
KaU	15%	27%	11%	36%	12%	0%
BTH	17%	14%	20%	39%	10%	0%
MaH	12%	22%	12%	34%	6%	14%
LnU	10%	23%	16%	48%	4%	0%
HH	26%	23%	18%	29%	0%	4%
HD	11%	18%	15%	40%	16%	0%
HS	39%	25%	11%	16%	10%	0%
HV	25%	25%	13%	31%	6%	0%
HiG	13%	18%	17%	27%	16%	8%
HB	21%	27%	12%	14%	26%	0%
FHS	32%	6%	19%	36%	1%	6%
HKr	11%	32%	16%	32%	8%	0%
GIH	12%	8%	11%	12%	10%	48%
HG	15%	17%	19%	33%	16%	0%
KKH	11%	17%	43%	28%	0%	0%
KF	16%	12%	29%	26%	9%	9%
DI	32%	15%	23%	29%	1%	0%
DoCH	8%	14%	23%	55%	0%	0%
KMH	35%	26%	9%	24%	6%	0%
OH	29%	20%	25%	22%	5%	0%

