

KALKYLMODELL FÖR BERÄKNING AV  
KOSTNADER FÖR FORSKNING VID  
UNIVERSITET OCH HÖGSKOLOR

Denna rapport kan laddas ner från ESV:s hemsida: [www.esv.se](http://www.esv.se)

Rapporten kan även beställas från:

Ekonomistyrningsverket

Publikationsservice

Box 45316

104 30 Stockholm

E-post: [publikationsservice@esv.se](mailto:publikationsservice@esv.se)

Telefax: 08-690 43 50

Rapporten utarbetad av:

Lasse Henricson

Elin Ersson

Christian de Filippi

ESV 1999:25

ISBN 91-7249-049-7

DATUM  
1999-12-15

ESV DNR  
21-649/1999

HANDLÄGGARE  
Lasse Henricson

PRESTATION  
24114

ERT DATUM  
1999-05-20

ER BETECKNING  
U1999/1947/UH



Regeringen  
Utbildningsdepartementet  
103 33 STOCKHOLM

### **Uppdrag till Ekonomistyrningsverket att utveckla en modell för beräkning av full kostnadstäckning**

Ekonomistyrningsverket (ESV) har på uppdrag av regeringen (Utbildningsdepartementet) tagit fram en kalkylmodell för beräkning av kostnader för forskningsverksamhet vid universitet och högskolor. Synpunkter har under arbetet inhämtats från bl.a. representanter för lärosätenas ledningar samt finansiärer. Höskoleverket har beretts tillfälle att yttra sig över rapporten.

I enlighet med uppdraget har ESV tagit fram kalkylmodell (påläggskalkyl) för beräkning av full kostnadstäckning, analyserat om viss ersättning för kompetensutveckling bör beaktas i kalkylen samt beaktat att lärosätena kan tillgodose interna behov av uppföljning och styrning.

I rapporten lämnas även förslag till fortsatt arbete. Vid införandet av modellen behöver bland annat kostnadsbegrepp preciseras och beräkningar göras på lärosätena. För att implementeringen skall lyckas krävs även ytterligare information till, och förankring hos, intressenter inom och utom lärosätena. ESV är berett att medverka i det fortsatta arbetet. Insatsen bör ske inom ramen för nytt uppdrag.

Uppdraget avrapporteras med bifogade rapport *Kalkylmodell för beräkning av kostnader för forskning vid universitet och högskolor*.

I detta ärende har generaldirektör Bo Jonsson beslutat. Lasse Henricson har varit föredragande. I den slutliga handläggningen har också direktör Bengt Anderson, enhetschef Susanne Jansson och Elin Ersson deltagit.

Bo Jonsson

Lasse Henricson

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>6</b>
<b>BAKGRUND, UPPDRAG OCH GENOMFÖRANDE</b> .....	<b>8</b>
BAKGRUND.....	8
UPPDRAG.....	8
GENOMFÖRANDE .....	9
<b>FULL KOSTNADSTÄCKNING</b> .....	<b>10</b>
VAD AVSES MED FULL KOSTNADSTÄCKNING? .....	10
MOTIV FÖR FULL KOSTNADSTÄCKNING .....	11
<b>ÖVERVÄGANDEN</b> .....	<b>12</b>
KALKYLMODELL.....	12
<i>Fördelningsgrunder</i> .....	13
<i>Påläggens differentiering</i> .....	14
<i>Lokalkostnader</i> .....	16
<i>Avvecklingskostnader</i> .....	16
ERSÄTTNING FÖR KOMPETENSUTVECKLING.....	17
<i>Ersättning för indirekt tid</i> .....	17
<i>Ersättning för historiskt uppbyggd kunskap</i> .....	19
<i>Ersättning för lärosätets renommé</i> .....	20
<i>Differentierat uttag av ersättningen</i> .....	21
<i>Sammanfattande slutsatser</i> .....	21
<b>FÖRESLAGEN KALKYLMODELL</b> .....	<b>22</b>
KALKYLMODELL.....	22
UPPFÖLJNING/REVIDERING.....	24
ÖVERGÅNGSREGLER.....	25
<b>FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR TILLÄMPNING</b> .....	<b>25</b>
KRAV PÅ LÄROSÄTET.....	25
<i>Ansvar för full kostnadstäckning</i> .....	25
<i>Tidrapportering</i> .....	26
<i>Projektläggning av verksamhet/uppdrag</i> .....	27
<i>Acceptans på alla nivåer</i> .....	27
KRAV PÅ FINANSIÄREN.....	27
<b>KONSEKVENSER OCH YTTERLIGARE ÅTGÄRDER</b> .....	<b>27</b>
RESURSER FÖR GRUNDFORSKNING .....	28
INTEGRERING I INTERNA SYSTEM .....	28
RÄTTVIS KOSTNADSFÖRDELNING.....	28
OMFÖRDELNING AV ANSLAG .....	28
FÖRÄNDRADE INCITAMENT .....	29
PRECISERING AV MODELLEN .....	30
FULL KOSTNADSTÄCKNING FÖR ALLA.....	30
ENSNING AV FINANSIÄRERS ÅTERRAPPORTERINGSKRAV .....	30
STIPENDIER .....	31
MEDICINSK FORSKNING.....	31
IMPLEMENTERING.....	32
UTVÄRDERING.....	32
Bilaga 1 Direktiv till ESV	
Bilaga 2 Beräkning av pålägg för indirekta kostnader	
Bilaga 3 Beräkning av projektlokalkostnader	
Bilaga 4 EU-finansiering	



## Sammanfattning

ESV har på regeringens uppdrag tagit fram en kalkylmodell för beräkning av full kostnadstäckning för forskningsverksamhet. Modellen ska användas vid universitet och högskolor. Vidare har ESV bl.a. analyserat om och på vilket sätt viss ersättning för kompetensutveckling ska beaktas i kalkylmodellen. Synpunkter har under arbetet inhämtats från representanter för lärosätenas ledningar samt finansärer.

Bakgrunden till uppdraget är bl.a. att principen om full kostnadstäckning inte tillämpats fullt ut vid universitet och högskolor. Detta har mot bakgrund av en ökad extern finansiering medfört att forskningsanslagen urholkas. Det förklaras av att de kostnader på lärosätena som de externa finansierarna inte betalar i princip finansieras med forskningsanslag avsedda för grundforskning. Vidare ger nuvarande schablonpålägg i kalkylerna för beaktande av lärosätenas gemensamma kostnader i många fall för låg kostnadstäckning och speglar varken kostnadsskillnader inom eller mellan lärosätena. Dessutom finns brister i lärosätenas kostnadsberäkningar och kostnadsredovisning.

ESV anser att den interna styrningen på respektive lärosäte är av grundläggande betydelse för att full kostnadstäckning ska uppnås för den externfinansierade forskningen. Universitet och högskolor måste således själva bevaka att externa medel inte otillbörligt styr användningen av resurser för fri forskning och annan verksamhet.

Nedan följer en sammanfattning av de förslag och konsekvenser ESV presenterar i rapporten.

- Påläggskalkyl är en form av självkostnadskalkyl och den kalkylmetod som ESV funnit mest lämplig att använda för beräkning av full kostnadstäckning för forskningen vid universitet och högskolor.
- I ESV:s förslag till kalkylmodell används enbart lön som fördelningsnyckel när det gäller de gemensamma kostnaderna.
- ESV förordar att mellan en och ett tiotal påläggsprocentsatser per lärosäte bör användas i kalkylmodellen. Viktigast är i detta sammanhang att de kostnadsskillnader som råder inom respektive lärosäte speglas på ett bra sätt.
- Lokalerna som används i projekten förhyrs av institutionerna och stora delar av dessa kostnader kan betraktas som direkta kostnader för projekten. Projektlokalkostnaderna bör därför beräknas som faktiska kostnader genom att ta kvadratmeterpriset för utnyttjade lokaler multiplicerat med den nyttjade lokalytan. När det gäller lokaler som nyttjas av gemensamma funktioner kan de ses som indirekta för projekten och ingår därför i pålägget för övriga indirekta kostnader.

- När det gäller ersättning för kompetensutveckling föreslår ESV att den metod som för närvarande tillämpas av lärosätena utvecklas. Det innebär att all tid, även tiden för kompetensutveckling, fördelas på projekten. På sikt bör man dock ändra till en mer rättvisande metod för fördelning av dessa kostnader.
- Hur beräkningarna i kalkylerna gjorts och varför man valt ett visst antal påläggssatser måste finnas väl dokumenterat på lärosätena. Detta för att säkerställa att beräkningarna är korrekt gjorda och kan granskas av revisorerna.
- Förslagsvis bör nu gällande avtal och överenskommelser med finansiärer löpa ut innan de nya procentsatserna ska börja tillämpas i prissättningen.
- I budget- och kalkylfasen fördelas lönerna på de olika projekten med bemanningsplaneringen som utgångspunkt. För uppföljningen föreslås arbetsredogörelser där var och en av de anställda redovisar andelen av månadens arbetstid som har lagts ned på projekt X, projekt Y respektive utbildning. Nästa steg innebär att införa en tidredovisning på timbasis där personalen varje månad redogör för hur många timmar som har lagts ned på respektive arbetsuppgift/projekt.
- Användningen av modellen förutsätter att all forskning projektläggs, åtminstone enligt enkla kriterier.
- Kalkylmodellen kommer inte bara att ge tillförlitligare kostnadskalkyler utan även att ge stadga till den interna styrprocessen på lärosätena. Detta beror bl.a. på att modellen är enkel och pedagogisk och därigenom lätt att använda i hela organisationen.
- För att implementera modellen krävs betydande informations- och utbildningsinsatser för berörda intressenter. Det gäller såväl forskningsutförare som finansiärer.
- Konsekvenser av modellen som tas upp i rapporten är bl.a. att man kan komma att behöva se över anslagstilldelningen samt finansiärens återrapporteringskrav. Även vissa problem kring medicinsk forskning behöver uppmärksammas.
- Enligt ESV bör det redan nu beslutas om en utvärdering av föreslagen kalkylmodell. Syftet med utvärderingen bör vara att ytterligare utveckla modellen när erfarenheter från såväl forskningsutförare som finansiärer vunnits efter exempelvis ett par års tillämpning.

## Bakgrund, uppdrag och genomförande

### Bakgrund

ESV har koncentrerat utredningsarbetet på nuvarande förhållanden och de förslag och åtgärder som kan bidra till att lösa dagens och framtidens problem. Av denna anledning beskrivs inte historiken om forskningens finansiering och de kalkylmetoder som använts. Här anges endast några viktiga skäl för uppdraget. Även om det finns olika modeller bland landets alla universitet och högskolor talas här lite förenklat om nuvarande modell.

- Principen om full kostnadstäckning gäller redan men har i praktiken inte tillämpats fullt ut. Detta har mot bakgrund av en ökad extern finansiering, inte minst från forskningsstiftelser och EU, medfört att forskningsanslagen vid universitet och högskolor urholkas i ökad takt. Det förklaras av att de kostnader på lärosätet som de externa finansiärerna inte betalar i princip finansieras med forskningsanslag som är avsett för grundforskning.
- Nuvarande modell för beaktande av lärosätenas gemensamma kostnader ger i många fall för låg kostnadstäckning och speglar varken lärosätets kostnader eller kostnadsskillnader mellan lärosätena.
- Forskningsutförare och finansiärer har relativt omfattande diskussioner om hur kostnaderna ska beräknas, bl.a. beroende på brister i lärosätenas kostnadsberäkningar och kostnadsredovisning.

Totalt omfattade forskningen vid statliga universitet och högskolor 15,5 miljarder kronor år 1998, varav omkring hälften finansierades med externa medel.

Uppskattningar som gjorts av några universitet indikerar att forskningsanslagen sammantaget urholkas med i storleksordningen en miljard på årsbasis.

### Uppdrag

ESV ska enligt direktiven (bilaga 1)

- utveckla en modell för beräkning av full kostnadstäckning av forskningsverksamhet vid universitet och högskolor.
- analysera om och på vilket sätt viss ersättning för kompetensutveckling ska ingå i kalkylmodellen.
- ta fram förslag på hur lärosätena ska tillgodose interna behov av styrning och uppföljning
- lämna förslag på hur modellen kan förklaras pedagogiskt både externt och internt på lärosäten.
- beakta det arbete med kalkylmodell som påbörjats inom Sveriges universitet- och högskoleförbundet (SUHF).

Uppdraget ska genomföras efter samråd med Högskoleverket.

ESV:s tolkning av uppdraget innebär att verket ska ta fram en gemensam modell för beräkning av kostnader för all forskningsverksamhet vid samtliga universitet och högskolor. Modellen ska också kunna tillämpas som enhetlig grund för prissättning till samtliga finansiärer. I vart fall bör kalkylmodellen alltid visa hur stor del av forskningskostnaderna som täcks av interna respektive externa medel.

### **Genomförande**

I utredningsarbetet har relativt stor vikt lagts vid en dialog med främst företrädare för universitet och högskolor men även med ett urval av finansiärer. Att tonvikten huvudsakligen lagts på diskussioner och inhämtande av synpunkter från lärosätenas företrädare beror dels på att det främst är lärosätena som ska ansvara för att principen om full kostnadsträckning tillämpas, dels att det är lärosätena som ska använda kalkylmodellen för kostnadsberäkning i sin verksamhet. Modellen ska dock även användas som grund för prissättning gentemot uppdragsgivare och andra finansiärer, vilket innebär att även några av dessa givits tillfälle att lämna synpunkter på rapporten.

Universitet och högskolor har varit företrädade av en referensgrupp inom SUHF, som fortlöpande diskuterat de principiella frågorna med förvaltningscheferna vid lärosätena. SUHF representerar samtliga universitet och högskolor. Referensgruppen har bestått av Lars Ekholm (generalsekreterare i SUHF), Peter Honeth (universitetsdirektör vid Lunds universitet) och Staffan Sarbäck (universitetsdirektör vid Luleå tekniska universitet. Som expert på projektredovisningsfrågor har också Sonja Hellström (Luleå tekniska universitet) deltagit.

Finansiärerna har olika roller inom den forskningsverksamheten som bedrivs i statliga regi. De finansiärer som beretts tillfälle att lämna synpunkter på modellen är de statliga myndigheterna Medicinska forskningsrådet, Forskningsrådsnämnden, Humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet, Rådet för arbetslivsforskning (RALF), Närings- och teknikutvecklingsverket (NUTEK) samt Wallenbergstiftelsen och Stiftelsen för strategisk forskning. Flertalet av dessa finansiärer har även i utredningens inledningsskede beretts tillfälle att lämna synpunkter på uppdraget.

Den ovan redovisade förankringsprocessen har enligt vad ESV erfarit inneburit att ledningarna för universitet och högskolor, trots olika uppfattningar i delfrågor, i princip ställer sig bakom att den föreslagna kalkylmodellen ska tillämpas. Man betonar, att förankringsarbetet måste fortsätta med rejäla utbildningsinsatser inom forskarkollektivet. Se även avsnittet Implementering.

## Full kostnadstäckning

### Vad avses med full kostnadstäckning?

Med full kostnadstäckning menas att samtliga direkta och indirekta kostnader täcks. De indirekta kostnaderna bör återspegla en rättvisande andel av lärosätets gemensamma kostnader.

ESV har haft anledning att analysera hur begreppet full kostnadstäckning ska tolkas med anledning av de formuleringar som återfinns i universitet och högskolors regleringsbrev för år 1999, i Forskningspolitik (SOU 1998:128) samt frågor som ställts i utredningen. En fråga är t.ex. om en finansiär kan anses betala enligt principen om full kostnadstäckning, om finansiären lämnar ett bidrag som endast täcker tio procent av ett forskningsprojekts samtliga kostnader.

Principen om full kostnadstäckning innebär enligt ESV:s uppfattning att det är universitet och högskolor, dvs. forskningsutförarna som ska svara för att samtliga kostnader för forskningsverksamheten täcks. Detta bör gälla oavsett vem eller vilka som finansierar forskningen. Ansvaret föreligger således oberoende av om forskningen sker med anslag och/eller finansieras med externa medel. Principen om full kostnadstäckning bör således ses ur lärosätets synvinkel. Finansiärerna kan inte fullt ut ta detta finansieringsansvar såvida det inte rör sig om uppdragsforskning.

ESV:s tolkning av begreppet tydliggörs genom följande exempel på finansiering av forskningsprojekt. Situationerna på ett lärosäte kan uppdelas i två typfall, ett där lärosätet *deltar*, och ett där lärosätet *inte deltar* i finansieringen.

- I de fall lärosätet helt eller delvis *deltar* i finansieringen av forskningsprojektet ska detta beslutas enligt särskild ordning av ansvarig på lämplig organisatorisk nivå på lärosätet. Beslutet ska fattas före projektstart. Detta innebär således att forskningsprojekt delvis kan vara finansierat av externa finansiärer. Principen innebär att varje enskild finansiär inte behöver bekosta hela projektet. Bidrag, krav på motfinansiering eller samfinansiering torde således inte medföra några negativa effekter på forskningsanslaget. Detta gäller dock under förutsättningen att ett beslut fattas före finansieringen samt att användningen överensstämmer med anslaget ändamål.
- I de fall, när lärosätet av olika skäl *inte deltar* i finansieringen, ska forskningen helt finansieras med externa medel. Inga anslagsmedel bör utnyttjas till att täcka lärosätets gemensamma kostnader, lokalkostnader eller andra kostnader. Detta gäller i princip uppdragsforskning som helt styrs av en eller flera samverkande externa finansiärer.

Det försvarar för lärosätena att uppnå full kostnadstäckning om finansierarna begränsar sina bidrag till vissa kostnadsslag.

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

Ovanstående resonemang går även att överföra på framtidens projekt som ofta har formen av kunskapscentra, tvärvetenskaplig verksamhet och liknande. Viktigt är då att alla typer av kostnader fångas upp och kommer med i kostnadskalkylen, t.ex. kostnader för projektledning och för eventuella administrativa projekt som håller ihop övriga projekt.

### **Motiv för full kostnadstäckning**

Frågan om varför principen om full kostnadstäckning ska tillämpas för finansiering av forskning vid universitet och högskolor kan enklast besvaras genom att hänvisa till att statsmakterna – regering och riksdag – har beslutat att principen bäst tillvaratar skattebetalarnas pengar för grundforskning. I det följande beskrivs motiv för principen.

En positiv konsekvens som följer av om principen tillämpas generellt är att alla finansierares insatta medel blir lika mycket värda för forskarna. Det är rättvist och ger mindre incitament till att kringgå reglerna än om olika principer gäller för olika finansierare.

Finansieringen av forskningsverksamheten vid universitet och högskolor kan i detta sammanhang mycket förenklat<sup>1</sup> uppdelas på följande sätt:

- Anslag direkt till lärosätet,
- Externfinansiering.

Om de externa finansierarna inte fullt ut betalar såväl direkta som indirekta kostnader måste någon annan göra det. I praktiken är det ofta anslaget för fri forskning som subventionerar den externt finansierade forskningen. Detta innebär att resurserna för fri forskning vid lärosätet reduceras. Det blir helt enkelt mindre, av forskarna själva initierad forskning, om forskare och lärosätet inte ser till att forskningsprojekten finansieras fullt ut. Att inte helt finansiera externt initierad forskning innebär således att andra forskarkollegor drabbas genom att

---

<sup>1</sup> Den externa finansieringen omfattar finansierare med olika roller. Det gäller t.ex. de statliga myndigheternas – forskningsrådets respektive sektororganens – olika roller samt EU, stiftelser m.fl. Exempelvis kan noteras att forskningsråden stöder grundforskning, men finansieringen ska ändå ske enligt samma principer som för övriga finansierare.

deras anslag till grundforskning används till den externt initierade forskningen. Detta förhållande gynnar inte forskningsverksamheten på lång sikt. Att faktiskt tillämpa principen om full kostnadstäckning syftar således till att frigöra resurser som redan är avsedda för grundforskning vid lärosätet.

Om modellen, för hur kostnaderna för forskningsverksamhet ska beräknas vid lärosätet, tillämpas på ett enhetligt sätt av lärosätet och görs transparent för finansierarna kan det underlätta förhandlingar och eventuellt också viss återrapportering vad gäller medlens användning.

En konsekvent tillämpning av principen om full kostnadstäckning torde vara positiv för

- forskare som vill ägna sig åt egen forskning i och med att lärosätets resurser frigörs för detta ändamål.
- statsmakterna eftersom skattebetalarnas pengar används för avsett ändamål. Även den finansiella styrningen blir tydligare.
- lärosätet som får mer resurser för egen styrning.

De intressenter som möjligen kan hävda att effekterna initialt är negativa är de enskilda forskare/forskargrupper och finansierare som tidigare erhållit subventioner från lärosätets anslag. Dessa kan hävda att de erhåller mindre forskning för "sina" pengar än då de subventionerades.

Ytterligare motiv för att universitet och högskolor ska tillämpa principen om full kostnadstäckning för forskning är att principen är konkurrensneutral mot andra forskningsutförare. Det är också möjligt att jämföra olika forskningsutförares priser.

## Överväganden

### Kalkylmodell

Det finns många olika överväganden som måste göras då en kalkylmodell ska konstrueras. Man måste först och främst välja vilken typ av kalkyl man vill använda sig av, påläggskalkyl eller något annat. När modellen konstrueras är det sedan nödvändigt att i alla led väga korrekthet och exakthet mot enkelhet och användbarhet. Olika metoder ger olika exakthet hos de fördelade beloppen. Kanske skulle olika fördelningsgrunder för olika kostnadslag vara det mest korrekta, men om man använder sig av allt för många olika fördelningsgrunder kan det leda till att modellen blir alltför komplicerad och därför inte används. Å andra sidan kan en modell som upplevs som orättvis på grund av att man inte fördelar kostnader på ett rättvisande sätt också riskera att förbli oanvänd. Det gäller sålunda att hitta en fördelningsmetod som ger en godtagbar kompromiss mellan enkelhet och exakthet. I detta avsnitt redovisas motiven till de förslag om kalkylmodell som presenteras i rapporten.



Nackdelar med påläggsmetoden är att fördelade kostnader kan upplevas som orättvisa och opåverkbara av de verksamhetsansvariga, åtminstone på kort sikt. I budgetprocessen bör de dock vara påverkbara. Fördelarna är att metoden är beprövad och antagligen den mest använda. Därmed torde den vara lätt för de flesta att förstå. Den går också att tillämpa på samtliga universitets och högskolors verksamhet. Den kan stegvis förfinas utifrån önskemål om exakthet, även om detta generellt sett leder till högre administrationskostnad. Pålägggen kan vara grova schabloner eller bestämda utifrån översiktliga eller noggranna mätningar och analyser.

I ESV:s förslag till kalkylmodell används enbart lön som fördelningsnyckel när det gäller de gemensamma kostnaderna. Syftet med att enbart använda en fördelningsnyckel är att få en så enkel och lättanvänd kalkyl som möjligt. Den absolut största kostnadsposten på universitet och högskolor är kostnaden för personal. Det gör att det är lämpligt att använda en fördelningsnyckel med anknytning till personalkostnaden för att få en så rättvisande fördelning som möjligt av de gemensamma kostnaderna. Lönekostnaden ger en relativt bra uppskattning av hur stora kostnader som personalen drar av de gemensamma funktionerna. I vissa fall kan det vara mer ändamålsenligt att använda timmar som nyckel för att fördela de gemensamma kostnaderna, men det skulle troligen innebära ett merarbete för universitet och högskolor samt ge ett marginellt mer rättvisande resultat. ESV har därför gjort bedömningen att lönekostnad som fördelningsnyckel ger en tillräckligt rättvisande kostnadsfördelning.

En synpunkt som framförts är att om enbart lönekostnaden används som bas för fördelning av de gemensamma kostnaderna finns risk för att universitet och högskolor kommer att anlita konsulter i forskningsprojekten istället för egen personal. Många gånger är dock kvalificerade konsulter dyra att anlita eftersom det i priset för dessa konsulter redan ingår kostnader för konsultens egen overhead och indirekta tid. En annan begränsande faktor när det gäller användandet av konsulter är lagen om offentlig upphandling (1992:1528) som innebär att konsultinsatserna måste upphandlas så snart det rör sig om insatser av större karaktär. Även tillgången på konsulter är begränsad.

Ytterligare ett viktigt skäl att använda lön som fördelningsnyckel är att en arbetsgrupp inom SUHF, som representerar de universitet och högskolor som ska tillämpa modellen, samt vissa finansiärer, föreslagit en lönebaserad påläggmodell. Vidare finns tecken på att finansiering från EU i ökad utsträckning beräknas utifrån en lönebaserad modell.

### Påläggens differentiering

En avvägningsfråga är hur väl pålägget – som ska täcka kostnaderna för de gemensamma resurserna – ska avspegla de olika kostnadsförhållanden som råder inom lärosätet. I avsnittet övervägs olika alternativ när det gäller antalet pålägg per lärosäte. Den ena ytterligheten när det gäller val av antal påläggssatser är ett enda

pålägg för hela lärosätets forskning, dvs. ett lärosätesperspektiv. I den andra änden av skalan när det gäller detaljeringsnivå är att beräkna ett pålägg per institution eller motsvarande enhet, institutionsperspektivet.

*Ett genomsnittligt pålägg för hela lärosätets forskning*

Används endast ett pålägg per lärosäte underlättas den interna hanteringen avsevärt men pålägget speglar å andra sidan inte de kostnadsskillnader som föreligger inom lärosätet. Det genomsnittliga pålägget kan specificeras på så sätt att delprocentsatser för olika kostnadsposter synliggörs. En specificering på t.ex. ledning, bibliotek m.m. bör också kunna utgöra ett underlag för återrapportering till finansierare. Även jämförelser mellan lärosäten är möjliga. Nackdelen är att modellen blir mycket grov och på intet sätt speglar skillnader mellan lärosätets olika delar. Det leder lätt till att det är svårt att motivera de olika kostnadsposterna för den enskilda institutionen/forskaren.

*Genomsnittsprocent per fakultet/sektion, vetenskapsområde eller liknande*

Organisationen vid ett lärosäte är uppbyggd runt forskningsämnena, som bildar institutioner. Vid större lärosäten inordnas institutionerna under respektive fakultet/sektion. Forskningsämnena inom samma institution eller fakultet/sektion är närbesläktade och har därför likartade kostnader. För att uppnå kravet på rimlig enkelhet i hanteringen av modellen kan påläggsprocenten exempelvis beräknas som ett genomsnitt för fakultet/sektion, vetenskapsområde eller liknande vid lärosätet. Med en sådan modell skulle antalet påläggsprocentsatser komma att variera mellan maximalt ca tio procentsatser hos de största lärosätena och en eller ett par procentsatser hos övriga.

Differentiering per vetenskapsområden innebär ett genomsnittligt pålägg för nedanstående områden.

- Humanistisk-samhällsvetenskapligt
- Medicinskt
- Tekniskt
- Naturvetenskapligt

Alla institutioner inom vetenskapsområdet använder således samma pålägg oavsett egen kostnadsnivå. Det har också den fördelen att om forskare, administratörer eller finansierare är verksam inom ett vetenskapsområde så behöver de endast hålla reda på ett pålägg per lärosäte. En nackdel kan vara om högskolorna administrativt inte är indelade i vetenskapsområden. Det kan innebära att beräkningen av kostnader inom högskolan försvåras och att ansvarsfördelningen riskerar att bli oklar. Vem känner t.ex. naturligt ansvar för påläggens nivå?

*Genomsnittligt pålägg beräknas per institution (motsvarande enhet)*

Ett alternativt sätt att beräkna påläggssatserna är att ett genomsnittligt pålägg beräknas per institution (motsvarande enhet). Det innebär att kostnaderna återspeglas på ett mer rättvist sätt men antalet pålägg blir betydligt fler än med de

alternativ som redogjorts för ovan. Det kan röra sig om hundratals olika pålägg för ett stort universitet (och ännu fler för finansierarna som nyttjar flera lärosäten). En fördel är att påläggets omfattning ofta sammanfaller med institutionens ekonomiska ansvar, vilket bör vara positivt för kostnadsmedvetandet. Det skulle troligen också upplevas som mer rättvist att en ”slimmad” institution inte tvingas betala en annan institutions höga gemensamma kostnader, vilket kan bli fallet om en större enhet (t.ex. vetenskapsområde) används för påläggsberäkning.

Mot bakgrund av ovanstående diskussion förordar ESV att mellan en och ett tiotal påläggsprocentsatser per lärosäte bör användas i kalkylmodellen. Viktigast är att de kostnadsskillnader som råder inom respektive lärosäte speglas på ett bra sätt. Vägledande bör vara att områden med stora kostnadsskillnader bör belastas med olika pålägg. På en mindre högskola med ett eller få områden räcker det sannolikt med en procentsats medan ett stort universitet med samtliga discipliner behöver flera procentsatser för att klara ovanstående krav. Det är dock viktigt att i varje enskilt fall göra en avvägning mellan korrekthet och hanterbarhet. Det är sålunda varje enskilt lärosäte som själv bör avgöra hur många påläggsprocentsatser som är lämpligt för den egna organisationen. Centralt är att påläggen måste vara uppföljningsbara och verifierbara samt spegla kostnadsbilden på lärosätet. Det måste även finnas bra motiveringar till varför man valt ett visst antal pålägg.

### Lokalkostnader

Lokalkostnaderna är en post som varierar mycket mellan olika lärosäten. På vissa ställen uppgår lokalkostnadernas andel av de totala kostnaderna till ca 10 procent medan det på andra lärosäten uppgår till över 30 procent. Även lokalernas användningsområden skiljer sig åt mellan t.ex. kontor och laborativa lokaler. Lokalkostnaderna kan också hanteras på olika sätt i kalkylsammanhang. Antingen fördelas samtliga lokalkostnader via en procentsats på lönekostnaderna eller så fördelas kostnaderna för lokaler utifrån ett beräknat kvadratmeterpriser, mängdfördelningsgrund, på respektive utbildning eller forskningsprojekt. I den föreslagna kalkylmodellen hanteras olika typer av lokaler på olika sätt. Lokalerna som används i projekten förhyrs av institutionerna och stora delar av dessa kostnader kan betraktas som direkta kostnader för projekten. Projektlokalkostnaderna bör därför beräknas som faktiska kostnader genom att ta kvadratmeterpriset för utnyttjad lokal multiplicerat med den nyttjade lokalytan. När det gäller lokaler som nyttjas av gemensamma funktioner kan de ses som indirekta för projekten och ingår därför i beräkningen av pålägget för övriga indirekta kostnader.

### Avvecklingskostnader

Externa uppdrag riskerar ibland att binda upp universitet och högskolors resurser även för tiden efter det att projektet avslutats. Det kan t.ex. gälla kostnader för lokaler där någon för ett visst projekt särskilt inköpt utrustning inryms. Efter projektets avslutande kan dessa lokaler behöva återställas för att kunna användas

för annan verksamhet. Sådana kostnader eller eventuella kostnader för att behålla utrustningen i lokalen bör i vissa fall inkluderas i kalkylmodellen som en direkt kostnad. Det är därför viktigt att denna typ av kostnad uppmärksammas före projektstart så att beslut kan tas hur de skall finansieras.

### **Ersättning för kompetensutveckling**

I uppdraget ingår att ESV ska analysera om och på vilket sätt viss ersättning för kompetensutveckling kan beaktas i kalkylmodellen. Begreppet behandlas utifrån frågeställningar: Vad avses med begreppet? Finns skäl för att införa ersättning och – i så fall – på vilket sätt? ESV har i det följande analyserat tre olika betydelser av begreppet kompetensutveckling.

- Ersättning för indirekt tid
- Ersättning för historiskt uppbyggd kunskap
- Ersättning för lärosätets renommé

Avslutningsvis behandlas frågan om priserna ska differentieras beroende på finansiär samt ESV:s slutsatser i ersättningsfrågan.

### **Ersättning för indirekt tid**

I Vissa forskningsfrågor (prop. 1998/99:94) finns en skrivning som ger vägledning till hur begreppet ersättning för kompetensutveckling i detta sammanhang bör tolkas. Där står bl.a.:

”En möjlig lösning vore att universitet och högskolor på samma sätt som konsulter och kunskapsföretag, genom uttagna kostnader garanteras ersättning för egen kompetensutveckling”

Detta innebär att ersättningen ska täcka dels kostnader för kurser, litteratur o.dyl. som behövs för att t.ex. hålla sig á jour med sitt område, dels delar av det som brukar betecknas som *indirekt tid* eller icke debiterbar tid, dvs. arbetstid – och därmed kostnader – som inte direkt kan hänföras till enskilda projekt. Denna arbetstid avser tid som används till kompetensutveckling men också till allmän metodutveckling och intern administration. Resterande arbetstid betecknas som *direkt tid*, debiterbar tid eller den tid som används i den faktiska verksamheten.

Ersättning för indirekt tid tas inte ut bara i privat konsultverksamhet. Även i statlig uppdragsverksamhet är det normalt att kostnader för egen kompetensutveckling beaktas vid kalkylering där full kostnadstäckning eftersträvas. Dessutom beaktas också – som nämnts – kostnader för andra arbetsuppgifter, som inte enbart kan hänföras till enskilda prestationer som t.ex. projekt eller grundutbildning. Den indirekta tiden varierar mellan olika verksamheter bl.a. beroende på verksamhetens karaktär.

Vid tillämpning av principen om full kostnadstäckning är det därför enligt ESV naturligt att kostnader för indirekt tid beaktas i kalkylmodellen. Kostnaderna för

indirekt tid fördelas med en rättvisande andel på respektive verksamhet. För att full kostnadstäckning ska uppnås måste således samtliga betalda arbetstimmar beaktas i kalkylen. Det gäller bl.a. semester, viss annan frånvaro samt indirekt tid, dvs. den tid som inte direkt hänförs till forskningsprojekt eller annan verksamhet som grundutbildning. För att kunna beakta indirekt tid på ett rättvisande sätt i kalkylerna bör någon form av tidredovisning tillämpas.

I följande exempel illustreras hur arbetad tid per år kan fördela sig på närvarotid och hur närvarotiden indelas i direkt och indirekt tid. Arbetstiden anges här i timmar men den kan naturligtvis omräknas till lönekostnader.

<u>Arbetstid på årsbas</u>	<u>Timmar</u>
52 veckor x 40 tim	2 080
<u>2 veckor helgdagar</u>	<u>-80</u>
<b>Betald tid</b>	<b>2 000</b>
7 veckor semester	-280
<u>3 veckor annan betald frånvaro</u>	<u>-120</u>
<b>Närvarotid</b>	<b>1 600</b>
Egen administration	50
Egen utbildning etc.	100
<u>Övergripande sammanträden</u>	<u>50</u>
<b>Indirekt tid</b>	<b>200</b>
Grundutbildning	700
<u>Forskning</u>	<u>700</u>
<b>Direkt tid</b>	<b>1 400</b>

Den indirekta tiden i exemplet omfattar 200 timmar, varav 100 timmar kan sägas vara kompetensutveckling (egen utbildning)

När väl den indirekta tiden har bestämts finns i princip tre metoder för att kostnaderna ska inkluderas i kalkylen.

Metod 1: Redovisade kostnader för indirekt tid fördelas ut på alla andra arbetstimmar, dvs. alla timmar som avser direkt tid (1400 timmar i exemplet).

Metod 2: Kostnaderna för den indirekta tiden adderas till institutionsgemensamma indirekta kostnader. De kommer därmed att höja påläggsprocenten, vilket innebär att kostnaden täcks solidariskt av finansiärerna. Svårigheter består i att beräkna dels kompetenskostnaderna för alla lärare/forskare, dels klassificeringen mellan utbildning och forskning och dels kvarvarande lönekostnader för lärare/forskare som är basen för alla påläggsberäkningar.

Metod 3: Om underlag finns som visar hur stora kostnaderna för kompetensutveckling är generellt kan ett schablonbelopp/procent inkluderas i kalkylmodellen. Metoden torde i dagsläget inte kunna tillämpas med någon större tillförlitlighet i och med att underlag saknas över hur stora kostnaderna för kompetensutveckling egentligen är på lärosätena.

Enligt vad ESV erfarit beaktas i princip redan denna form av ersättning – kompetensutveckling inom indirekt tid – i de kostnadsberäkningar som ligger till grund för forskningsprojekt. Detta sker i princip genom att i stort sett hela arbetstiden för forskarens/läraren fördelas ut på olika prestationer/projekt. Metoden innebär att nästan all arbetstid i praktiken behandlas som direkt tid. Därigenom förekommer i princip inte någon indirekt tid för kompetensutveckling som ska beaktas vid kalkyleringen.

ESV föreslår, som ett första steg, att den metod som för närvarande tillämpas av lärosätena utvecklas. Hela arbetstiden/-kostnaden enligt arbetsredogörelsen bör fördelas ut på prestationer. Därigenom erhåller lärosätet finansiering för lön för sådan kompetensutveckling som inkluderas i indirekt tid. Kostnaderna för kompetensutveckling fördelas här proportionellt i enlighet med den uppskattade procentuella fördelningen av arbetstiden på olika verksamheter och forskningsprojekt.

På sikt bör man dock ändra till en mer rättvisande metod. Det ESV i första hand åsyftar är att respektive lärosätes kostnader för kompetensutveckling och annan indirekt tid hämtas från underlag i form av timvis tidredovisning. Därefter kan faktiska kostnader för kompetensutveckling beaktas, t.ex. enligt någon av metoderna 1-3. Ersättningen bör spegla de verkliga förhållanden på respektive lärosäte. För att uppnå detta krävs dock att tidredovisning generellt tillämpas.

*Sammanfattningsvis* anser ESV att kostnader för kompetensutveckling i denna tolkning – oavsett om den betraktas som direkt eller indirekt tid – bör beaktas som en kostnad som ska ingå i begreppet full kostnadstäckning. ESV har emellertid inte för närvarande funnit skäl för att föreslå någon helt ny metod för hur kostnaderna ska beaktas vid kalkyleringen. Kompensationen bör enligt ESV ske via de underlag som erhålls genom de föreslagna arbetsredogörelserna eller genom mer utvecklade tidredovisning.

### Ersättning för historiskt uppbyggd kunskap

I direktiven till ESV:s uppdrag (bilaga 1) skrivs bl.a. följande.

”Universitetens och högskolornas uppgift att utan bindningar utveckla kunskap och därvid kunna kritiskt granska företeelser i omvärlden står i viss motsatsställning till uppgiften som samhällets forskningsinstitut där ramarna för forskningen ofta är snävare. Den fria forskningen ökar lärosätenas möjligheter att fungera som effektiv utförare av externfinansierad forskning, eftersom många forskningsuppdrag kommer att falla inom områden där kompetens redan kunnat byggas upp genom den fria forskningen. Lärosätenas möjligheter att själva initiera och driva forskning är således av stor betydelse för båda dessa uppgifter.

En sådan ersättning kan betraktas som en del av de indirekta kostnaderna för externt finansierad verksamhet. I uppdraget ingår att undersöka om och på vilket sätt viss ersättning för kompetensutveckling kan ingå i en utvecklad modell för full kostnadstäckning.”

Vidare framgår av Forskningspolitik (SOU 1998:128) bl.a. att

”Externa samverkanspartners ska fullt ut svara för de kostnader som är förenade med verksamhet för deras räkning. Universitet och högskolor bör också på uppdragsforskning ta ut ett särskilt påslag för långsiktig kunskapsutveckling. Detta påslag ska bidra till att finansiera den långsiktiga kunskapsutveckling inom högskolan som beställarna kan utnyttja genom att förlägga sina uppdrag dit.”

En tolkning av begreppet innebär att ersättningen från externa finansörer ska kompensera för historiskt uppbyggd kunskap i anslagsfinansierad verksamhet. Syftet är att erhållen ersättning sedan ska bidra till framtida finansiering av grundforskning på lärosätet.

Enligt ESV kan det ifrågasättas om det generellt är så att anslagsfinansierad forskning bygger upp mer kunskap än externt finansierad forskning. Kunskapen torde kunna byggas upp oavsett hur finansieringen sker. Det kan lika gärna hävdas att kunskapsuppbyggnad sker just i den växelverkan som uppstår då forskning sker med olika utgångspunkter. I vissa fall kanske uppbyggnaden av kunskap sker i helt eller delvis externt finansierade projekt. Skall dessa projekt då tillskjutas anslagsmedel därför att de tillför lärosätet kunskap som man annars inte skulle fått. I vart fall kan det enligt ESV råda viss osäkerhet om kopplingen mellan finansieringskälla och graden av kunskapsuppbyggnad.

Även om anslagsfinansierad forskning bygger upp mer kunskap än externfinansierad forskning så kan det ifrågasättas om en ersättning för denna kompetensuppbyggnad kan rymmas inom ramen för full kostnadstäckning. Skälet är att kostnaderna för den uppbyggda kompetensen redan är finansierad. Av samma skäl bör ersättningen inte disponeras av lärosätena utan redovisas mot inkomstitel.

Om uttagna ersättningar från enskilda företag/organisationer väsentligt och långsiktigt överstiger kostnaderna för motprestationen bör riksdagens godkännande inhämtas.

Frågan om sådan här ersättning är i hög grad en politisk fråga. ESV har mot ovanstående bakgrund inte funnit skäl för införande av ersättning för kompetensutveckling i den mening som här beskrivits. Huvudskälet är att det är tveksamt om ersättningen kan betraktas som en kostnad som ryms inom principen om full kostnadstäckning. Ett övervägande om den principen ska överges för delar av forskningsverksamheten kräver en bredare analys än vad som här är möjlig.

### Ersättning för lärosätets renommé

En tredje tolkning av begreppet innebär att universitet och högskolor i likhet med privata företag önskar ta betalt och för ”varumärket” eller lärosätenas goda renommé, som i sin tur bygger på den kunskaps- och kompetensuppbyggnad som har skett (se prop. 1998/99:94) Denna tolkning leder till tankar om prissättning efter betalningsvilja i stället för kostnader. Det kan i princip innebära en priser som överstiger kostnaderna för verksamheten. Prissättningen kan således vara

individuell beroende på lärosätets renommé och möjlighet att omsätta den i intäkter.

ESV är heller inte i detta sammanhang beredd att föreslå annan prissättningsprincip än principen om full kostnadstäckning (jämför föregående tolkning)

### Differentierat uttag av ersättningen

Om regeringen ända vill införa en modell som ger ersättning för historiskt uppbyggd kunskap eller ersättning för lärosätets renommé måste ställning tas till vilka externa finansiärer som ska betala dessa ersättningar. En rimlig utgångspunkt är att de som styr uppdragen mest – eller styr på bekostnad av lärosätets egen styrning – ska betala. Ersättning ska tas ut endast från de som inte byggt upp kunskap. Frågan är då vilka av t.ex. följande finansiärer som ska betala och vilka som inte ska betala en sådan ersättning.

- Näringslivet
- Forskningsråd
- Sektororgan
- Forskningsstiftelser
- Mindre enskilda givare/finansiärer
- Finansiärer t.ex. Cancerfonden
- EU

Om ersättningen enbart ska tas ut av vissa finansiärer blir kostnaderna för administrationen högre än den annars skulle varit. Särlösningar orsakar normalt högre kostnader än ett enhetligt system. Dessutom är det inte helt problemfritt att peka ut de finansiärer (alternativt de forskningsprojekt) som faktiskt inte har byggt, eller bygger, upp någon kunskap och kompetens vid lärosätena och som därmed ska betala mer än andra.

Med tanke bl.a. på att det redan idag är förenat med vissa svårigheter att tillämpa modeller som ger full kostnadstäckning vill ESV avråda från en modell som dessutom är beroende av finansiär. Det framstår som en stor fördel om alla betalar enligt samma princip och modell. Förutom att hanteringen på universitet och högskolor förenklas om systemet är enhetligt undviks diskussioner med finansiärer som anser sig orättvist behandlade.

### Sammanfattande slutsatser

En sammanfattande slutsats är att ESV anser att kostnader för kompetensutveckling (*ersättning för indirekt tid*) bör beaktas som en kostnad i kalkylmodellen. Kompensationen bör enligt ESV ske via de underlag som erhålls genom de föreslagna arbetsredogörelserna eller genom mer utvecklade tidredovisning. ESV har för närvarande inte funnit skäl för att föreslå någon helt ny metod för hur kostnaderna ska beaktas vid kalkyleringen.

ESV avråder från att införa *ersättning för historiskt uppbyggd kunskap* eller för *ersättning för lärosätets renommé*. Eftersom ESV inte funnit skäl att föreslå att

ett särskilt pålägg för kompetensutveckling enligt dessa tolkningar, utreds inte heller alla de förutsättningar som krävs vid ett införande. Det handlar om t.ex. syftet med ersättningen, i vilken utsträckning finansieringsformen är avgörande för kompetensuppbyggnaden och om externa finansiärer bidrar i olika hög grad. Vidare bör behovet av kompetensutveckling av olika slag kvantifieras innan överväganden görs om ersättningen ska införas. Det eventuella tillägg som skulle kunna införas måste vara preciserat till sin storlek för att på rimligt sätt kunna beaktas i kalkylen.

## Föreslagen kalkylmodell

### Kalkylmodell

Lärosätena ska använda en enhetlig modell vid projektkalkylering. För att uppnå full kostnadstäckning måste en fullständig projektkalkyl inkludera samtliga projektkostnader; dvs. direkta löne- och driftskostnader, avskrivningar, indirekta kostnader och lokalkostnader. Direkta kostnader är projektanknutna. Indirekta kostnader är gemensamma för flera/alla projekt och består av kostnader för t.ex. högskole-, sektions- och institutionsgemensamma funktioner. De indirekta kostnaderna för projektet ska beräknas med hjälp av ett procentuellt pålägg på direkta projektlönekostnader. Lokalkostnader ska beräknas för lokalytan, som nyttjas i projektet, i fortsättningen kallade faktiska lokalkostnader. Lokalkostnader för gemensamma resurser på olika nivåer ska ingå i pålägget för indirekta kostnader.

#### Kalkylmodell

Direkta lönekostnader	
Avskrivningar	
Lokalkostnader	(faktiska lokalkostnader)
Övriga direkta driftskostnader	
<u>Indirekta kostnader</u>	(procentuellt pålägg på direkta lönekostnader)
Totala projektkostnader	

#### *Påläggsberäkning för indirekta kostnader*

Med lönebaserad modell menas att de indirekta kostnaderna beräknas som ett procentuellt pålägg på lönekostnaderna i projektet. Påläggsprocentsatsen bestäms med utgångspunkt från totala indirekta kostnader och totala forskarlönekostnader.

Påläggsprocent	=	$\frac{\text{Indirekta kostnader} * 100}{\text{Direkta forskarlönekostnader}}$
----------------	---	--

Beräkningen av påläggsprocent görs genom kostnadsfördelning i ett antal steg. En stegvis fördelning innebär i korthet att indirekta kostnader fördelas från översta nivån ned på nästa nivå osv. med löner som bas. I sista nivån – institutionsnivån, där projekten finns – ”samlas” varje institutions andelar av alla nivåers indirekta kostnader. Här bestäms slutligen institutionens påläggsprocentsats, som är summan av indirekta kostnader ställd i relation till lönekostnaderna för institutionen i fråga. Om lärosätet har en ensartad forskningsverksamhet och finner det lämpligt att tillämpa en enda procentsats, kan en totalberäkning göras direkt i översta nivån utan stegfördelning. Påläggsberäkningen utgår från ”mest kända” årskostnader; dvs. föregående års kostnader justerade med förväntade förändringar.

Eftersom verksamheten vid lärosätet består av forskning och utbildning, måste kostnaderna för respektive område särskiljas i varje steg. Denna kostnadsfördelning mellan forskning och utbildning, medför att modellen blir en totalmodell. Detta resulterar i att beräkningarna samtidigt visar separata påläggsprocent för forskning respektive utbildning. Modellen kan därmed användas i t.ex. kostnadsberäkningen för uppdragsutbildning. I en sådan kalkyl nyttjas den påläggsprocent, som parallellt räknas fram för utbildningen. Beräkningar, som olika lärosäten har gjort, visar att påläggsprocenten för utbildning är betydligt högre än för forskningen. Detta beror på att utbildningen kräver stora gemensamma resurser för antagning, studerandeservice, bibliotek etc.

- Stegvis kostnadsfördelning beskrivs översiktligt i bilaga 2.

#### *Lokalkostnader*

Lokalerna vid ett lärosäte nyttjas i forsknings- och utbildningsprojekt och av gemensamma funktioner. Institutionerna hyr ofta sina lokaler enligt villkor i interna hyreskontrakt. Lokalkostnaden beräknas utifrån kvadratmeterpris och nyttjad lokalyta för vanligtvis två lokalkategorier; kontor respektive laboratoriesalar. Kvadratmeterkostnaden omfattar hyra, städning, bevakning etc. Lokalkostnader för projekt beräknas som faktiska kostnader med hjälp av kvadratmeterpriset och lokalytorna för de lokalkategorier, som nyttjas i projektet.

$$\text{Lokalkostnader} = \text{nyttjad lokalyta i kvm} \times \text{kvmpris} \times \text{nyttjgrad} \times \text{nyttjtid}$$

Lokaler som nyttjas av gemensamma funktioner på olika nivåer är indirekta för projekten. Dessa kostnader ingår enligt ovan i beräkningen av påläggsprocent för indirekta kostnader.

- Stegvis kostnadsfördelning beskrivs översiktligt i bilaga 3.

Både finansörer och lärosäten kommer sannolikt att få behov av att vid olika tillfällen snabbt kunna uppskatta ungefärliga lokalkostnader i projekt. Ett lämpligt

och logiskt sätt att göra detta på är att ange projektlokalkostnaderna i relation till lönekostnaderna; dvs. som ett lönepålägg. Analyser, som har gjorts vid flera lärosäten, visar att lokalkostnaderna har ett starkt samband med lönekostnaderna i projektet. Detta förstärks också av att faktiska lokalkostnader beräknas med utgångspunkt från bemanningsplaneringen. Lönepåläggen för lokaler vid en institution erhålls, när institutionens lokalkostnader för forskning ställs i relation till forskarlönerna – uppdelade i förslagsvis kontors- respektive laboratorielokaler. Lönepålägg är ur administrativ synpunkt ett mer lätthanterligt mått än faktiska kostnader. Löne modellen används därför ofta i projektbokföringen. För att finansiärer och lärosäten ska få ett grepp om storleksordningen på lokaler, bör det övervägas om lärosätena ska komplettera projektkalkylen genom att även ange alternativ projektlokalkostnad, beräknad med hjälp av löneprocent.

### **Uppföljning/revidering**

Uppföljning och revidering av påläggssatser bör ske regelbundet vid lärosätet. En utgångspunkt är att uppföljning bör ske årligen medan revidering endast behöver ske vid större avvikelser.

Beräkningen av pålägsprocent utgår från ”mest kända” årskostnader för lärosätet; dvs. föregående års kostnader korrigerade med budgeterade förväntningar. Vid budgetering och vid användning av fördelningsmodeller uppstår alltid över- eller undertäckning av kostnader; dvs. utfallet avviker från budget. När en modell används första gången är risken för avvikelser störst. Efterföljande beräkningar bygger på erfarenhet, vilket gör att pålägsberäkningarna blir säkrare och differenserna mindre kommande år. Med stabila procentsatser blir modellen enkel att använda, kommunicera och styra med av både lärosäten och finansiärer.

Lärosätena ska noggrant beräkna sina pålägsprocentsatser, så att de är stabila under kommande år. Det är en klar fördel om lärosätet inte behöver ändra på procentsatserna varje år. Även med tanke på att procentsatserna ska gälla beräkningar av flera års framtida projektkostnader är det viktigt att de är stabila över åren. Lärosätena ska göra så noggranna pålägsberäkningar att halvårsvisa revideringar inte behöver ske.

Aktuell procentsats ska användas dels vid kalkyleringen av framtida projektkostnader i ansökan och dels vid den ekonomiska återrapporteringen av projektet till finansiärerna.

Lärosätena ska i samband med bokslut följa upp och vid behov revidera föregående års pålägsprocent. En årlig uppföljning bör således ske. Denna behöver dock inte nödvändigtvis innebära att pålägsprocenten förändras varje år. Mindre avvikelser mellan beräknat pålägg och motsvarande utfall bör inte föranleda revidering. Stabilitet bör i viss mån prioriteras framför exakt överensstämmelse varje år.

Vad gäller uppföljning på projektnivå bör uppföljning ske minst varje år. Interna regler bör finnas för t.ex. hur över- och underskott ska hanteras om avtal med finansiär inte gjorts. Det gäller särskilt att bevaka att stora underskott inte uppstår eller växer utan kontroll.

Hur beräkningarna i kalkylerna gjorts och varför man valt ett visst antal pålaggsatser måste finnas väl dokumenterat. Detta för att säkerställa att beräkningarna är korrekt gjorda och kan granskas av revisorerna. Det är viktigt bl.a. för att finansiärerna ska känna sig säkra på att fördelning av indirekta kostnader etc. skett på ett riktigt sätt. God dokumentation och verifierbarhet är därför av största vikt.

### **Övergångsregler**

Förslagsvis bör nu gällande avtal och överenskommelser med finansiärer löpa ut innan de nya procentsatserna ska börja tillämpas i prissättningen. Det innebär att t.ex. gällande schablonprocent tillämpas så länge ingångna åtaganden löper.

Nya pålaggsprocent bör användas i ansökningar och kostnadsberäkningar så snart som möjligt. Ett visst införande datum bör därför bestämmas så snart modellen beslutats. Alla ansökningar och kostnadsberäkningar efter detta datum skall göras med hjälp av den nya kalkylmodellen och utifrån de nya pålaggsprocentsatser som räknats fram. Ett datum för att i redovisningen göra fördelning av kostnader till projekten baserat på den nya modellen bör samtidigt beslutas. Det kan antingen vara detsamma som för införandet i ansökningsförfarandet eller vid en senare tidpunkt.

Under övergångstiden på tre-fyra år finns både avtal med de gamla och de nya pålaggen. Ett skäl för ett snabbt införande är – förutom ett snabbt uppnående av full kostnadstäckning – att antalet ansökningar riskerar att blir färre under tiden före bytet av pålaggsprocent eftersom forskarna vill ha det nya högre pålagget. Detta eftersom de kostnader de belastas med blir högre än de kostnader de får täckning för i avtal med det gamla pålagget så snart den nya modellen införts i redovisningen. Detta kan dock till viss del motverkas av att finansiärerna antagligen vill ha det gällande lägre pålagget.

## **Förutsättningar för tillämpning**

### **Krav på lärosätet**

#### **Ansvar för full kostnadstäckning**

ESV anser att den interna styrningen på respektive lärosäte är av grundläggande betydelse för att full kostnadstäckning ska uppnås för den externfinansierade forskningen. I den interna styrningen ingår att ta fram regler och riktlinjer för bl.a. kostnadsfördelning och prissättning, men också riktlinjer för graden av inflytande och bestämmanderätt över vilken forskning som ska bedrivas.

Om ansvariga på lämplig organisatorisk nivå i universitet eller högskolor bestämmer forskningens huvudsakliga inriktning m.m. utifrån målen med verksamheten spelar det mindre roll om forskningen finansieras med interna eller externa medel. Det måste således finnas någon funktion på lärosätet som slår vakt om att tilldelat anslag inte används för andra ändamål än de som beslutats av statsmakterna och lärosätet.

Universitet och högskolor måste således själva bevaka att externa medel inte otillbörligt styr användningen av resurser för fri forskning och annan verksamhet. För detta krävs bl.a. interna beslutssystem som respekteras. Enskilda forskare får inte genom tillgång till externa medel automatiskt låsa upp interna resurser. Det måste finnas interna regler om vem som får söka medel och skriva kontrakt som blir bindande för lärosätet.

En mycket betydelsefull åtgärd i den interna styrningen är att ansvariga inom lärosätet – innan större forskningsprojekt påbörjas – fattar beslut om hela finansieringen oavsett vem eller vilka som avses att finansiera projektet.

Den interna styrningen bör även omfatta riktlinjer om hur de externa medlen ska disponeras inom lärosätet samt hur över- och underskott ska hanteras. Det bör på förhand råda klarhet i dessa frågor.

### Tidrapportering

Personalkostnader är den största enskilda kostnaden för universitet och högskolor. Det är därför viktigt att ha kunskap om hur resursåtgången i form av arbetad tid har fördelats. Denna kunskap kan erhållas med hjälp av någon form av tidredovisning. Tidredovisning lämnar ett underlag som baserar sig på faktiska utfall och inte på antaganden. Syftet med tidredovisningen är att få en rättvisande kostnadsbild.

Det finns i princip tre metoder att redovisa arbetad tid. Dessa är arbetsredogörelser, frekvensstudier och skattningar. Vid arbetsredogörelser anger personalen själv hur den har fördelat sin arbetade tid. Vid frekvensstudier och skattningar kan personalen ange tidsåtgången på samma sätt som vid arbetsredogörelser. Man kan också låta någon annan person än den som utfört arbetet observera och anteckna tidsåtgången (frekvensstudier) eller på annat sätt bedöma tidsåtgången (skattningar).

Vid arbetsredogörelser anger personalen för varje vecka eller månad vilka projekt eller vilken utbildning som genomförts och vilken tid det har tagit att utföra dem. Liksom arbetsredogörelser omfattar frekvensstudier t.ex. en vecka eller månad, men den sker inte så ofta som arbetsredogörelsen utan genomförs en eller några gånger om året. Detsamma gäller skattningar. Skattningar skiljer sig dock från

frekvensstudier på så sätt att skattningar omfattar hela den föregående perioden från och med det tidigare mättillfället.

Den lämpligaste metoden att använda på universitet och högskolor är troligen arbetsredogörelser som lämnas månadsvis. På så sätt får man en bra uppföljning av projekten. Tidredovisningen behöver inte vara komplicerad utan personalen anger i princip vilka projekt alternativt vilken utbildning de har arbetat med under perioden. I ett första steg, och som ett minimum, kan tidredovisningen gå till så att var och en redovisar hur stor del, i procent, av månadens arbetstid som har gått till projekt X, projekt Y respektive utbildning. Nästa steg innebär att införa en tidredovisning på timbasis där personalen varje månad redogör för hur många timmar som har lagts ned på respektive arbetsuppgift/projekt. Denna typ av tidredovisning på timbasis är redan ett krav som ställs i EU-finansierade projekt varför det skulle vara naturligt att i framtiden införa det för hela verksamheten. En annan orsak är att den mål- och resultatstyrning som införts på universitet och högskolor i princip kräver tidredovisning på timbasis för att fungera.

I budget- och kalkylfasen är det dock lämpligt att arbeta med bemanningsplaneringen som utgångspunkt när lönekostnaderna fördelas. Tidredovisningen kommer sedan att utgöra en viktig utgångspunkt vid kommande års bemanningsplaneringar.

### Projektläggning av verksamhet/uppdrag

Användningen av modellen förutsätter att all forskningsverksamhet projektläggs, åtminstone enligt enkla kriterier. Verksamheten bör alltid kunna avgränsas i tid – en början och ett slut – och gentemot annan verksamhet. I annat fall kan kostnadstäckningen inte beräknas.

### Acceptans på alla nivåer

För att full kostnadstäckning ska kunna uppnås i den externfinansierade forskningen krävs att alla nivåer inom lärosätet accepterar och tillämpar kalkylmodellen och de regler och riktlinjer som är knutna till den. Det är således av största vikt att inte enbart den centrala administrationen på lärosätet utan även de enskilda forskarna förstår, accepterar och tillämpar modellen.

### Krav på finansiären

Modellen förutsätter att anslagen är beräknade så att samtliga kostnader oavsett kostnadsslag för forskningen kan täckas.

Finansiärerna bör också acceptera att betala alla kostnadsslag. Detta kan skrivas in i respektive regleringsbrev för de statliga myndigheterna.

### Konsekvenser och ytterligare åtgärder

I detta avsnitt redovisas dels konsekvenser av förslagen som ej framgår av andra avsnitt, dels förslag på ytterligare åtgärder.

### **Resurser för grundforskning**

Tillämpas modellen fullt ut frigörs anslagsmedel som åtgått till att täcka kostnader i den externt finansierade forskningen. Det blir inte mer forskningsmedel totalt sett men den finansiella styrningen blir tydligare och samtliga kostnader kommer att synliggöras. Forskningsanslag på lärosäten används i högre grad till det ändamål som avsetts.

### **Integrering i interna system**

En utbredd användning torde underlättas av om kalkylmodellen integreras i ekonomisystemet och ses som en del i en helhet. Lärosätena kan successivt införa fördelningsmodellen i bokföringen. Det innebär att lärosätet får överensstämmelse mellan kalkyl/budget, redovisning och återrapportering. Uppföljning underlättas, kvaliteten i redovisningen ökar och det blir sannolikt lättare att motivera pålägget gentemot finansiärerna.

Påläggssatsen för lärosätets indirekta kostnader avseende forskningsverksamhet används i första hand vid kalkylering, offertgivning, ansökan om finansiering etc. (dvs. ex ante). Beloppen som beräknas genom påläggen kan emellertid även användas i redovisningen som de indirekta kostnaderna för externt finansierade projekt. När lönekostnaderna för respektive period och projekt har bokförts multipliceras lönekostnaderna med detta pålägg via s.k. trigger i redovisningssystemet (dvs. ex post).

Kalkylmodellen kommer även att ge stadga till den interna styrprocessen och därmed innebära en höjning av kvaliteten. Detta beror bl.a. på att modellen är enkel och pedagogisk och därigenom lätt att använda i hela organisationen på lärosätet. Man kommer alltid att veta vilka kostnader projektet kommer att belastas med och varför. Genom kalkylmodellen får man därigenom ett verktyg att använda för den interna styrningen.

### **Rättvis kostnadsfördelning**

Kalkylmodellen innebär generellt sett en rättvisare kostnadsfördelning, dvs. kostnadsredovisningen förbättras. Vet man vad olika projekt kostar underlättas bl.a. prioriteringar mellan verksamheter.

### **Omfördelning av anslag**

Vissa vetenskapliga områden har högre gemensamma kostnader än andra. Kostnadsskillnaderna mellan olika områden kommer att visa sig i och med att de nya påläggen tillämpas – till skillnad från det hittillsvarande generella pålägget.

Detta kan innebära att de statliga anslagen till de olika vetenskapsområdena bör om disponeras. Om statsmakterna vill upprätthålla samma ambitionsnivå som tidigare för respektive vetenskapsområde kan anslagsmedel som tilldelas forskningsråden behöva omfördelas med hänsyn till att vetenskapsområdena kostar

olika mycket. Även tidigare har det funnits kostnadsskillnader men det har inte synliggjorts i de kostnadskalkyler som legat till grund för finansieringen.

### **Förändrade incitament**

Eftersom dagens prissättning inte täcker samtliga kostnader som omfattas av begreppet full kostnadstäckning, innebär en tillämpning av modellen att finansierarnas kostnader generellt blir högre än de är idag. Beräkningarna som gjorts indikerar att de nuvarande generella schablon tilläggen endast täcker 80 – 90 procent av de gemensamma kostnaderna. Den föreslagna modellen kommer att leda till ökade påläggssatser för gemensamma kostnader och lokalkostnader. Den debiterbara kostnaden för ett projekt blir därmed högre.

En konsekvens av att lärosätets forskningskostnader synliggörs och debiteras kan bli att vissa finansierer väljer att finansiera privat forskning eller forskning utomlands som eventuellt har låga påläggssatser i stället för statligt bedriven forskning. Även forskarna på lärosätet kan komma att ha incitament att låta finansieringen ske utanför lärosätets kontroll om påläggerna blir mycket höga, exempelvis via egna bolag. Även lärosätet kan agera på motsvarande sätt för att kringgå kravet om full kostnadstäckning. Lärosätet kan låta organisationer knutna till sig, som inte omfattas av kravet på full kostnadstäckning, stå för forskningen och också ta emot de externa medlen. Detta kan komma att leda till att finansierarnas tillskott till projekt hos universitet och högskolor kan komma att minska. Därmed kan lärosätena totalt sett få mindre externfinansiering än idag.

Som tidigare nämnts har vissa vetenskapliga områden högre gemensamma kostnader än andra. Om man beslutar sig för differentierade pålägg mellan institutioner eller vetenskapliga områden kommer kostnadsskillnaderna att synliggöras. Därmed kommer antagligen den ”våta forskningen” att få en högre påläggssats än den ”torra forskningen”. Samtidigt kräver den torra forskningen generellt en större andel lönekostnad. Därmed blir det en bredare påläggsbas på torr forskning. Dessa två konsekvenser har motsatt effekt och det är svårt att dra någon slutsats över vilken sammantagen effekt dessa har.

En annan konsekvens är att projekt som kräver lite lön och mycket utrustning skapar låga pålägg. Orsaken är att påläggsatsen baseras på direkt lön. Rena utrustningsprojekt slipper pålägg. På kort sikt kan därför enstaka finansierer komma att finansiera enbart utrustning för att slippa pålägg. På längre sikt är dock detta troligen inte något problem eftersom de flesta finansierarna har mål uppsatta för sin verksamhet och dessa kommer sannolikt inte att kunna uppnås om man till stor del eller enbart satsar på finansiering av utrustning.

Stor betydelse i sammanhanget har även vilket krav på motprestation finansierarna har och vem som har förfoganderätt till resultatet. Man kan skilja mellan benämningen forskningsbidrag och forskningsuppdrag. Vid forskningsbidrag är kravet på motprestation/resultat svagt. Vid forskningsuppdrag bör kravet på motprestation/resultat från ett projekt vara starkt. Indelningen är i många fall svår att

göra. Vid forskningsbidrag är finansiären främst intresserad av att redovisa ett resultat av de satsade medlen. Man vill få ut så mycket som möjligt av varje satsad krona. Samtidigt är man inte bunden av att satsa på något specifikt detaljområde. Därmed har finansiären ett större incitament att finansiera det som genererar mer forskning per satsad krona. Man satsar därmed troligen mer på det som genererar låga pålägg (som utrustning). Vid forskningsuppdrag är uppdragsgivaren intresserad och avgränsad av ett specifikt detaljområde. Därmed har förändringen troligen ingen större inverkan på incitamenten. Detta leder till att projektmedel bekostar såväl löner (och dess pålägg) som utrustning. Men visst kan de varierande påläggen (på olika lärosäten) påverka uppdragsgivaren något även vid uppdragsforskning.

### **Precisering av modellen**

Om kalkylmodellen ska införas är det lämpligt att ytterligare precisering av kostnadsbegrepp görs. Ett förslag är att kostnadsbegreppen definieras utifrån Baskontoplanen som ges ut av ESV trots att samtliga lärosäten inte använder denna. Definitionerna avser bl.a. vilka kostnader som ska ingå i löne- respektive lokalkostnader. Dessutom bör en genomgång ske över vilka kostnadsposter som ska hänföras till direkta kostnader respektive indirekta kostnader i enlighet med modellen. Huvudsaken är att samtliga kostnader medtas och att fördelningen görs på ett någorlunda enhetligt sätt. Förslagsvis bör uppdraget ges till en arbetsgrupp inom universitet och högskolor som arbetar med frågor inom det ekonomiadministrativa området. Inom ramen för detta uppdrag kan även kalkylmodellen prövas genom att praktiska beräkningar genomförs.

### **Full kostnadstäckning för alla**

Enligt ESV bör lärosätet hålla strikt på kravet om full kostnadstäckning för projekt. Det bör inte finnas utrymme för olika regler för olika finansiärer eller olika ändamål. Detta innebär att om lärosätet vill medverka ska ett beslut tas om hur finansieringen av projektet ska lösas. Det kan innebära att lärosätet, efter särskilt beslut, bidrar med anslagsmedel.

Vissa finansiärer är, eller kanske anser sig, undantagna från att betala enligt principen om full kostnadstäckning. Det kan handla om att finansiären inte vill betala samtliga kostnader i ett forskningsprojektet eller samtliga kostnadsslag. t.ex. lokalkostnader eller andra indirekta kostnader. Detta gäller bl.a. forskningsfinansiering från EU (bilaga 4) och då motfinansiering krävs. I samtliga dessa fall bör lärosätet besluta om anslagsmedel ska användas.

### **Ensning av finansiärers återrapporteringskrav**

I dagsläget ställer varje finansiär en mängd olika återrapporteringskrav som dessutom varierar från finansiär till finansiär. Ett vanligt krav är återrapportering per kostnadsslag. En av anledningarna till detta är sannolikt att finansiären känner en osäkerhet hur olika kostnader fördelas på projekten och hur finansiärens pengar används. Detta innebär en hel del arbete för lärosätet att tillgodose finansiärernas krav. Man kan dock fråga sig vad en tämligen schabloniserad rapportering på kostnadsslag etc. säger finansiärerna om de vill följa upp vad de fått för pengarna.

En översyn bör övervägas för att få en korrekt bild av vilka krav som ställs av de olika finansiärerna när det gäller återrapportering. Med utgångspunkt i översynen bör det sedan finnas en möjlighet att ensa åtminstone de statliga finansiärernas återrapporteringskrav. Detta underlättas antagligen om finansiärerna har förtroende för lärosätenas kalkyl- och redovisningssystem. Rimligen bör det räcka att finansiären får kostnadsutfallet för projektet som helhet specificerat samt uppgift om hur stor andel av de totala kostnaderna finansiären står för.

### **Stipendier**

Forskare som erhåller personligt stipendium för någon viss verksamhet och inte längre har lärosätet som arbetsgivare bör enligt ESV:s uppfattning inte heller ha fri tillgång till lärosätets resurser. Även dessa kostnader bör i princip täckas helt av externa medel eller samfinansieras med lärosätet om så avtalats före aktuell period. I annat fall tas forskningsanslag som är avsett för grundforskning i anspråk. Såvitt ESV erfarit föreligger även andra frågor anknutna till stipendier som bör utredas. Det har inte gjorts inom ramen för detta uppdrag.

### **Medicinsk forskning**

Medicinsk forskning kan bedrivas av forskare/läkare som har både universitet och landsting som arbetsgivare. Detta innebär en risk att forskaren kan välja hos vilken arbetsgivare som externa medel ska redovisas och administreras, staten eller landstinget. Då den statliga arbetsgivaren – men enligt uppgift inte landstinget – kräver att samtliga direkta och indirekta kostnader ska täckas uppstår betydande incitament för att forskningsverksamhet flyttas över från universitetet till landstinget. Enligt vad ESV erfarit finns dessa incitament redan idag men de kan ytterligare förstärkas om den föreslagna kalkylmodellen införs. De forskningskostnader som inte täcks av de externa finansiärerna påverkar landstingets budget för bl.a. hälso- och sjukvård.

ESV har inga förslag som neutraliserar skillnaden i finansieringsprincip för denna medicinska forskning men vill att förhållandet uppmärksammas. Förmodligen behövs någon slags överenskommelse med respektive landsting och lärosäte som reglerar hur finansieringen ska gå till. En väg är att respektive lärosäte initierar en sådan diskussion med sitt landsting. I detta sammanhang torde de statliga anslagen Ersättning för klinisk utbildning och forskning nämnas. Från anslag inom utgiftsområde 16 utgår ersättning om ca 1,6 miljarder kronor för år 2000 till vissa landsting enligt avtal om samarbete om bl.a. läkarutbildning och forskning m.m. Avtalen har sagt upp 1998 men uppsägningstiden är fem år.

### **Utvidgad tillämpning**

Den föreslagna kalkylmodellen ska, enligt utredningsdirektiven, kunna tillämpas av samtliga universitet och högskolor. Det bör dock övervägas vilka andra myndigheter som bedriver forskningsverksamhet som eventuellt också ska tillämpa modellen. Även andra forskningsutförare med statliga bidrag bör eventuellt inkluderas för att enhetliga styrprinciper ska tillämpas i staten.

### **Implementering**

En viktig del av arbetet med implementering har enligt ESV grundlagts genom den förankringsprocess som redan skett och redovisats i avsnitt Genomförande.

Förutom att de konsekvenser och ytterligare åtgärder som anges i detta avsnitt behöver övervägas krävs också direkta informations- och utbildningsinsatser för berörda intressenter. Det gäller såväl forskningsutförare som finansiärer. Följande förslag till åtgärder kan övervägas.

Professionellt utarbetade utbildningspaket på basis av de förslag som kommer att genomföras efter beredning inom Utbildningsdepartementet. Informations- och utbildningspaketen skräddarsys till respektive målgrupper. Dessa kan preliminärt indelas enligt följande.

- ◇ Administratörer på alla nivåer på lärosätena
- ◇ Forskare
- ◇ Externa finansiärer

Vad beträffar internutbildningen på lärosätena för administratörer respektive forskare bör egen pedagogisk kompetens utnyttjas. Regeringen kan ge t.ex. universitet och högskolor genom SUHF, eller Högskoleverket i uppdrag att anordna seminarier för de externa finansiärerna.

### **Utvärdering**

Mot den historiska bakgrunden om kalkylering av forskningskostnader vid universitet och högskolor samt de mångfacetterade åsikterna och synpunkterna som finns bland intressenterna bör det enligt ESV redan nu beslutas om en utvärdering av föreslagen kalkylmodell. Syftet med utvärderingen bör vara att ytterligare utveckla modellen när erfarenheter från såväl forskningsutförare som finansiärer vunnits efter exempelvis ett par års tillämpning.