

Redovisning vid universitet och högskolor

Rapport till regeringen

Högskoleverket och Riksrevisionsverket 1996

Redovisning vid universitet och högskolor – Rapport till regeringen
Producerad av Högskoleverket och Riksrevisionsverket i september 1996

Högskoleverkets rapportserie 1996:27 R
ISSN 1400-948X
ISRN HSV-R--96/27--SE

RRV 1996:59
ISBN 91 74 98 217-6

Innehåll: Avdelningen för utvärdering och kvalitetsarbete
Form: Informationsavdelningen, Högskoleverket
Tryck: AB PP Print, Stockholm, september 1996

Innehållsförteckning

Missiv	5
Sammanfattning	7
1 Uppdraget	9
2 Genomförandet.	11
Rapportens struktur	12
3 Problembeskrivning	15
Inledning: Är problemen delvis redan lösta ?	15
3.1 Redovisningsstrukturer	16
<i>Informationskrav allmänt</i>	16
<i>Organisatorisk indelning</i>	17
<i>Realekonomisk och finansstatistisk indelning</i>	18
<i>Redovisningskrav från andra statliga myndigheter</i>	19
<i>Redovisningskrav i regleringsbrev</i>	21
3.2 God redovisningssed	22
<i>Övergångsproblem</i>	22
<i>Kompetensen och den interna kontrollen inom lärosätena</i>	22
<i>Periodiseringsproblem</i>	23
<i>Analys av resultat och ställning – överskottsproblemet</i>	25
<i>Redovisning av projekt och externfinansierad verksamhet</i>	29
3.3 Fördelning i olika strukturer	30
<i>Försök med sektorgemensam princip</i>	30
<i>Brutto- eller nettoredovisning</i>	31
<i>Lärosätets val av metoder</i>	31
3.4 Övrigt (regelverk, tidsaspekter etc.)	33
<i>Föreskrifter till förordningen 1993:1153</i>	33
<i>Tidsaspekten</i>	34
<i>Ändamålet med uppgifterna</i>	36
4 Förslag till förbättringar	37
4.1 Redovisningsstrukturerna bör ses över	37
<i>En jämförbar informationsstruktur</i>	37
<i>Uppföljning av percapitaersättningarna i grundutbildningen</i>	40
<i>Realekonomisk och finansstatistisk information</i>	42
<i>Enhetliga krav från statliga finansiärer</i>	43
<i>Gemensam linje gentemot icke-statliga finansiärer</i>	45

4.2	God redovisningssed utvecklas och befästs	46
	<i>Utvecklingsarbete och erfarenhetsutbyte</i>	46
	<i>Kompetenshöjning och interna regler</i>	47
4.3	Utarbetande av metoder för fördelning i olika strukturer	49
	<i>Metodutveckling</i>	49
	<i>Fördelning av personalkostnader</i>	50
	<i>Projektredovisning</i>	50
4.4	Övrigt	51
	<i>Regelverket</i>	51
	<i>Föreskrifter till förordningen (1993:1153)</i>	53
	<i>Bidragsförordning</i>	54
5	Fortsatt arbete	55
	Bilaga 1: Regeringsuppdraget	56
	Bilaga 2: Kostnadsfördelningar och samfinansiering	60

1996-08-28

Regeringen
Utbildningsdepartementet

Gemensamt uppdrag till Riksrevisionsverket och Högskoleverket beträffande redovisning vid universitet och högskolor

Regeringen har genom beslut den 8 februari 1996 uppdragit åt Riksrevisionsverket (RRV) och Högskoleverket att utarbeta ett underlag till ställningstagande i fråga om kompletterande föreskrifter och råd avseende den ekonomiska redovisningen vid universitet och högskolor. Senast den 30 augusti 1996 skall en samlad redogörelse lämnas till regeringen över uppnådda resultat i uppdraget.

De båda verken får härmed överlämna sin gemensamma rapport. När det gäller bokförings- och årsredovisningsförfordningarna anser verken inte att någon särskild komplettering av föreskrifterna bör göras för högskolesektorn. Däremot föreslås i rapporten kompletteringar av regelverket i form av föreskriftsrätt till förordningen (1993:1153) om dokumentation av studier m.m. samt en ny bidragsförfordning. I övrigt förordar verken andra metoder för att avhjälpa de brister som konstaterats i fråga om kvalitet och jämförbarhet i den ekonomiska redovisningen.

Rapporten presenterades före den slutliga utformningen för sakkunniga personer från universitet och högskolor, vilka i allt väsentligt instämde i såväl problembeskrivningar som i förslagen. Huvudansvariga för rapporten har varit Sten Ström för RRV och Kjell Gunnarsson för Högskoleverket.

Med denna rapport har verken slutfört sitt uppdrag.

Generaldirektörerna Inga-Britt Ahlenius och Agneta Bladh har beslutat i detta ärende i närvaro av direktör Anette Wik, revisionsdirektör Pertti Nordman och avdelningsdirektör Gert Paulsson samt avdelningschef Ann Fritzell och avdelningsdirektör Sten Ström, de båda sistnämnda föredragande.

Inga-Britt Ahlenius

Agneta Bladh

Sten Ström

Ann Fritzell

Sammanfattning

Riksrevisionsverket (RRV) och Högskoleverket anser att ytterligare föreskrifter och allmänna råd till bokföringsförordningen (1979:1212) eller förordningen om myndigheternas årsredovisning m.m.(1996:000) inte är ett sätt att komma till rätta med problemen med kvalitet och jämförbarhet i den ekonomiska redovisningen inom universitets- och högskolesektorn. Med stöd av olika bemyndiganden gör RRV kontinuerligt en översyn av regelverket inom redovisningsområdet. Samma regler bör enligt verken gälla för likartade företeelser inom hela statsförvaltningen, varför särregleringar för vissa myndighetssektorer normalt inte är motiverade.

Däremot föreslår verken att frågor om bidrag som erhålls av statliga myndigheter regleras i förordning, och att Högskoleverket utses till att, delvis efter samråd med RRV, lämna föreskrifter till förordningen (1993:1153) om redovisning av studier m.m. Detta får då konsekvenser för förordningens formuleringar.

Vissa av de problem som berörs i regeringsuppdraget har varit av övergående natur medan andra redan har åtgärdats. De problem som enligt verkens mening återstår att lösa har flera orsaker.

En viktig orsak är, enligt verkens bedömning, att lärosätena i flera fall delegerat ansvar och befogenheter snabbare än vad befintlig kompetens på institutions- och fakultetsnivå medgivit. Resurserna på dessa nivåer bör därför stärkas, liksom den interna kontrollen och dokumentationen av rutiner och principer. RRV och Högskoleverket tar inte ställning till hur detta bör ske, men vill som exempel nämna olika former av samverkan mellan små institutioner som skapats vid några lärosäten. I en tid av besparingar är det viktigt att lösningarna inte kräver alltför stora resursinsatser för stödfunktioner. Motivationen för uppföljning och intresset för ekonomifrågor behöver vidare stärkas hos ledningen för många institutioner, fakulteter och – i vissa fall – lärosäten.

En annan viktig orsak är att det tar tid att etablera ny, enhetlig redovisningspraxis för hela statsförvaltningen, och att lärosätena därför utvecklat olika

lokala tillämpningar. Exempel på detta är olika periodiseringsmetoder. För vidareutvecklingen av god redovisningssed föreslår verken att arbetet fortsätter och intensifieras i Branschrådet och andra nätverk för ekonomiansvariga inom universiteten och högskolorna samt genom seminarierier. Vidare avser RRV att fortsätta utarbetandet av handledningar samt att främja god redovisningssed genom rådgivning och utbildning.

Ytterligare ett problemområde rör den mängd av återredovisningskrav som ställs på lärosätena av statsmakterna, andra myndigheter och intressenter utanför staten, och som i dag ofta måste hanteras vid sidan av lärosätets eget behov av information för styrning och uppföljning. Då olikartade krav på återredovisning ställs leder detta till en komplicerad redovisning och därmed ökade kostnader i lärosätet. Där så är möjligt bör gemensamma strukturer användas. Regeringen bör verka för förbättrad samordning av informationskraven inom regeringskansliet och övriga statsförvaltningen samt, på sätt som bedöms lämpligt, gentemot icke-statliga finansiärer. I syfte att uppnå bl.a. bättre jämförbarhet diskuteras i rapporten några tänkbara informationsstrukturer. Vidare bör de nya modeller som statsmakterna beslutat om för finansiering och resurstilldelning i staten tillämpas konsekvent.

Inom några områden behöver ett utvecklingsarbete komma till stånd, t.ex. i fråga om fördelning av gemensamma kostnader och redovisning och kalkylering i projekt. Ett arbete har redan påbörjats i fråga om projektredovisning. Denna har betydelse både för lärosätets ekonomiska resultat och ställning samt för återrapporteringen till regeringen och till olika finansiärer utanför lärosätet. Arbetet, som delvis bedrivs gemensamt mellan en arbetsgrupp med företrädare för lärosätena och RRV, förväntas ge viktiga resultat under hösten 1996 men också tjäna som utgångspunkt för fortsatt utvecklingsarbete.

I Uppdraget

Regeringen beslutade den 8 februari 1996 om ett gemensamt uppdrag till Högskoleverket och RRV beträffande redovisning vid universitet och högskolor. Bakgrunden till beslutet är bl.a. att regeringen anser att dessa myndigheters årsredovisningar på grund av brister i kvalitet och jämförbarhet inte kan tjäna som ett fullgott underlag för regeringens styrning. Detta motiverar särskilda insatser i fråga om föreskrifter, råd och stöd till universiteten och högskolorna.

I uppdraget ingår att de båda verken skall utarbeta ett underlag till ställningstagande i fråga om kompletterande föreskrifter och allmänna råd avseende den ekonomiska redovisningen för universitet och högskolor. RRV skall, om verken bedömer detta nödvändigt, utfärda sådana föreskrifter och allmänna råd senast den 30 augusti 1996. Beträffande ekonomisk redovisning utfärdar RRV föreskrifter med stöd av 23 § bokföringsförordningen (1979:1212) och 23 § förordningen (1996:000) om myndigheters årsredovisning m.m.

Genom bestämmelserna i 4 kap 1 § förordningen (1995:668) om ändring i förordningen (1993:1153) om redovisning av studier m.m. gäller emellertid inte RRV:s föreskriftsrätt till årsredovisningsförordningen i fråga om resultatredovisning för universitet och högskolor. RRV och Högskoleverket känner inte till om regeringen avser att ändra detta förhållande i samband med att årsredovisningsförordningen beslutas. Frågan om kompletteringar i detta avseende har därför behandlats som en fråga om föreskrifter till förordningen (1993:1153).

Uppdraget får fullgöras i etapper, men senast den 30 augusti 1996 skall RRV och Högskoleverket lämna en samlad redogörelse över de resultat som dittills uppnåtts i arbetet. Föreliggande utredning är avsedd att vara slutrapport för detta uppdrag. Givetvis fortsätter arbetet inom de områden som behandlas i uppdraget, och verken avser att hålla löpande kontakter med Utbildnings- och Finansdepartementen i dessa frågor. Det fortsatta arbetet kommer dock inte att bedrivas inom ramen för detta uppdrag.

RRV och Högskoleverket har tolkat uppdraget så att det främst avser lärosätenas ekonomiska redovisning. Med ekonomisk redovisning förstås

här dels årsredovisningens fyra s.k. finansiella dokument (resultat- och balansräkningar, finansieringsanalys samt anslagsredovisning), dels den ekonomiska delen av resultatredovisningen (t.ex. kostnad per verksamhetsgren), dels ekonomiska uppgifter som skall redovisas i andra sammanhang än årsredovisningen. Annan redovisning, t.ex. verksamhetsstatistik, har behandlats bara om den har en direkt koppling till den ekonomiska redovisningen.

Uppdraget biläggs (Bilaga 1: Regeringsbeslut 8, Dnr U95/4105/B).

2 Genomförandet.

Den tid som i praktiken stått till förfogande har varit alltför kort för att en fullständig genomgång och analys av redovisningsproblemen inom högskolesektorn skulle vara möjlig. Verken har därför koncentrerat intresset kring frågor om brister i kvalitet och jämförbarhet. Med *kvalitet* avses här i första hand att redovisningen dels skall ge en rättvisande bild av respektive myndighets ekonomiska resultat och ställning (totalt och för olika delar av verksamheten), dels tjäna som fullgott underlag för regeringens styrning. I begreppet rättvisande bild innefattas att redovisningen skall vara korrekt och att god redovisningssed i staten skall tillämpas i myndigheten. Kvalitetsbristerna är ett problem i sig, men påverkar dessutom jämförbarheten. *Jämförbarheten* har två aspekter: dels skall det vara möjligt att jämföra ett enskilt lärosätes redovisning mellan åren, dels skall de olika lärosätenas redovisning kunna jämföras sinsemellan. Detta kräver en viss stadga och enhetlighet i fråga om informationsstrukturer och tillämpning av redovisningsprinciper.

Verken har vidare koncentrerat insatsen till en *kartläggning av problemen* på följande sätt.

Revisionens iakttagelser. RRV:s årliga rapporter till regeringen 1994 (Dnr 30-94-2566) och 1995 (Dnr 29-95-3231) och samtliga revisionsberättelser och revisionsrapporter avseende räkenskapsåren 1993/94 och 1994/95 har gått igenom, liksom huvuddelen av de revisionspromemorior som lämnats till respektive lärosäte för dessa räkenskapsår. Vidare har revisorer från RRV:s Årliga revision och Effektivitetsrevisionen intervjuats och beretts tillfälle att lämna synpunkter på rapporten.

Lärosätenas egna iakttagelser. Intervjuer har genomförts vid följande myndigheter:

universiteten i Uppsala, Lund och Stockholm,
högskolorna i Luleå, Gävle-Sandviken, och Halmstad samt Mälardalens högskola och Kungl. Musikhögskolan

I seminarieform har samtliga övriga universitet och högskolor beretts tillfälle att bidra med synpunkter och iakttagelser.

Finansiärernas iakttagelser. Sektorforskningsorganen NUTEK och Rådet för

arbetslivsforskning har intervjuats, och utredningen har tagit del av forskningsrådets och Forskningsrådsnämndens rapport till regeringen (Dnr 624/96) beträffande ekonomisk uppföljning av medel som forskningsråden utbetalat till universitet och högskolor.

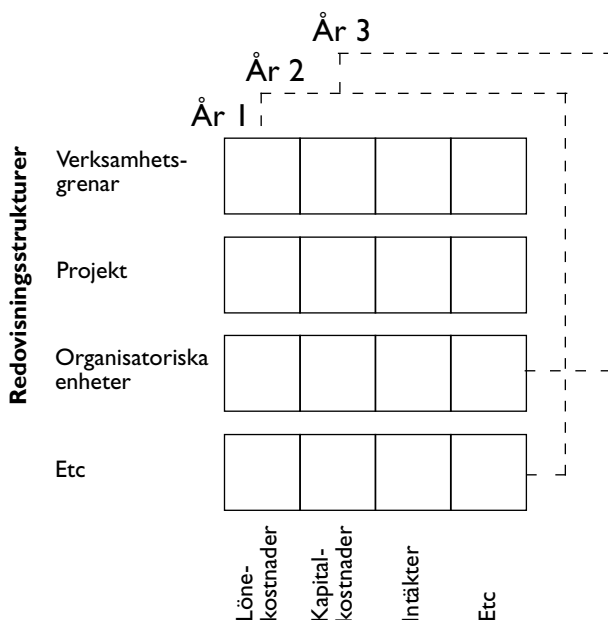
Branschrådet för god redovisningssed inom universitet och högskolor har bidragit med en egen kartläggning av problemen.

Högskoleverkets rådgivande grupp för redovisningsfrågor har haft två seminarier med anledning av uppdraget.

Dokumentstudier. Här ingår, förutom skriftligt material (t.ex. ekonomi-handböcker) från olika lärosäten, även vissa nyligen lämnade utredningar. Bland dessa kan nämnas Budgetlagsutredningen (SOU 1996:14), Forskning och pengar (SOU 1996:20), slutbetänkandet från RUT-93 (SOU 1996:21), Att främja donationer till universitet och högskolor (SOU:105) samt RRV:s rapport Uppföljning av resultatredovisningen och ekonomistyrningen vid universitet och högskolor (1996:46).

Rapportens struktur

Den struktur som valts för presentationen av iakttagelserna kan grafiskt illustreras på följande sätt:



1. För att en rättvisande redovisning skall åstadkommas måste till att börja lämpliga *redovisningsstrukturer* väljas, så att det ekonomiska utfallet

skall kunna presenteras på ett sätt som är relevant för mottagaren, både inom myndigheten och utanför, t.ex. i regeringskansliet. Informationen skall ligga till grund för bedömningar och beslut. Eftersom redovisningen blir mer komplicerad ju fler strukturer som används bör de samtidigt vara så få som möjligt. För sin styrning behöver exempelvis regeringen en verksamhetsgrensindelning medan lärosätet för sin egen styrning har behov av bl.a. en organisatorisk indelning (fakulteter, institutioner etc) och projekt. För att målet full kostnadstäckning i den avgiftsfinansierade verksamheten skall kunna verifieras behövs vidare en resultatområdesstruktur. Tre av dessa verksamhetsstrukturer visas i figuren. Varje struktur underindelas i olika nivåer efter behov. Om lärosätena skall kunna jämföras med varandra är det nödvändigt att strukturerna överensstämmer. De måste alltså definieras och indelas på samma sätt så att t.ex. ”resultatområdet uppdragsforskning” har samma innebörd vid alla lärosäten.

- 2a. För att redovisningen skall vara användbar för främst lärosätets egen styrning och uppföljning måste vidare *kostnader och intäkter indelas i olika slag*. Hur noggrann och detaljerad en sådan redovisning behöver göras beror både på de egna informationsbehoven och på krav som ställs från andra än lärosätet. I många fall är det fråga om s.k. enkla kostnadslag, t.ex. löner, eller om grupper av sådana kostnadslag. I andra fall samlar man först upp kostnaderna i t.ex. stödfunktioner och fördelar dem därefter med hjälp av olika metoder (se nedan). Då är det fråga om sammansatta kostnadslag, t.ex. informationskostnader som kan bestå av både löner, resor och tryckkostnader. Detta illustreras även i bilaga 2.
- 2b. Redovisningsinformationen måste också fördelas korrekt i tiden. Med andra ord skall kostnader och intäkter *periodiseras* till rätt år (eller halvår). Ett visst belopp kan exempelvis redovisas som en utgift eller behöva delas upp som kostnad mellan åren. Kvaliteten kräver att korrekta metoder används för exempelvis intäktsavräkning av ett erhållet bidrag, och jämförbarheten kräver att lärosätena tillämpar samma metod.
3. Slutligen är det inte alla kostnader och intäkter som direkt kan hänföras till rätt verksamhet och nivå i strukturen. Gemensamma kostnader för t.ex. bibliotek behöver fördelas för att bilden av de förbrukade resurserna skall bli fullständig i var och en av strukturerna. Detta kan göras

enligt olika *fördelningsgrunder* till institutionerna, verksamhetsgrenarna, projekten och uppdragsutbildningen enligt exemplet beroende på behoven av styrning och uppföljning. Fördelningen behöver dock inte alltid göras i bokföringen utan kan ibland med fördel göras i separata kalkyler. Avgörande för kvaliteten är att de valda metoderna ger rimliga och rättvisande bilder av de totala kostnaderna och intäkterna för olika delar av verksamheten. För att det skall vara möjligt att jämföra mellan lärosätena är det inte nödvändigt att identiska metoder valts överallt – olika metoder medför olika styrsignaler och administrationskostnader – men däremot måste de valda metoderna ge ungefär jämförbara utfall. På grund av lärosätenas olika förutsättningar, interna organisation och styrningssystem är det inte lämpligt att föreskriva vilka fördelningsmetoder som skall användas.

God redovisningssed i staten bygger, liksom i andra samhällssektorer, dels på föreskrifter, dels på en gemensam etablerad praxis för tillämpningen av föreskrifterna. Begreppet brukar bl.a. omfatta hanteringen av kostnader och intäkter, tillgångar och skulder samt fördelningen i tiden (se figuren och punkt 2 a-b ovan). Egentligen borde även fördelning mellan olika verksamheter kunna täckas av ett utvidgat begreppsinnehåll; det ingår under alla förhållanden i begreppet God resultatredovisningssed.

Rapporten har i det följande strukturerats på så sätt att problembeskrivningen i avsnitt 3 och de efterföljande förslagen i avsnitt 4 först behandlar frågor om strukturen i redovisningsinformationen, därefter bristerna i fråga om god redovisningssed samt slutligen problem förknippade med fördelning av kostnader i den valda strukturen.

3 Problembeskrivning

Inledning: Är problemen delvis redan lösta ?

Utredningsuppdraget, som beslutades av regeringen den 8 februari 1996, byggde i huvudsak på en beskrivning av problem som nu ligger drygt ett år tillbaka i tiden, nämligen:

- RRV:s kritik i den årliga rapporten (november 1995) rörande bristande kvalitet och jämförbarhet i årsredovisningarna per den 30 juni 1995
- Det faktum att flertalet lärosäten uppvisade stora balanserade överskott per den 30 juni 1995, vilket resulterat i regeringsbeslut om medelsindragningar (Dnr U96/215/B)

En första fråga som måste ställas är i vad mån de beskrivna problemen kvarstår. Sedan uppdraget lämnades har RRV lämnat revisorsintyg på delårsrapporterna per den 31/12 1995 samt bedrivit löpande granskning. Delårsrapporterna var i väsentliga delar en ny rapporteringsform som då tillämpades för första gången. Detta innebar samtidigt att många lärosäten inte hunnit utveckla helt tillfredsställande rutiner för rapporteringen. I flera fall var dock rapporterna av förhållandevis hög kvalitet. Arbetet med delårsrapporterna har inneburit att fel rättats och givit större erfarenhet och vana. Framtagandet av årsredovisningen kommer därför sannolikt att underlättas, och dess kvalitet att förbättras (trots minskad tid för framtagningen) genom att avstämningar och rättelser för delar av räkenskapsåret redan kommer att vara gjorda.

Generellt anser RRV:s revisorer att redovisningens standard har blivit klart förbättrad, men samtidigt skärps kraven efterhand. Detta kan i flera fall innebära att iakttagelser som numera lyfts fram, relativt sett tidigare skulle fått lägre prioritet eftersom det då fanns fler stora och allvarliga problem att koncentrera revisionen till. Man kan således betrakta skärpningen som en indikation på att standarden generellt sett höjts. När det gäller resultatredovisningen och tillämpad resultatstyrning har dock inte utvecklingen ännu hunnit lika långt. Det finns därför anledning att koncentrera intresse och resurser på detta område.

Ett exempel på att redovisningens bristande kvalitet och jämförbarhet medfört problem för regeringen i styrningen av universiteten och högskolorna är de ackumulerade överskott som uppvisats. Sådana överskott kan bero på olika faktiska förutsättningar eller på olika tolkning och tillämpning av det statliga regelverket om finansiering och redovisning. Det har varit svårt för regeringen att dra slutsatser av lärosätenas återrapportering som underlag för beslut om hur överskotten skall hanteras. I avsnitt 3.2 behandlas denna fråga närmare.

Den ekonomiska och verksamhetsmässiga redovisningen har fått ökat intresse som beslutsunderlag och behöver därför numera kunna läsas även av personer utan ekonomiutbildning. Detta ställer krav på kvalitet och jämförbarhet, men också på en pedagogisk framställning och på analyser och kommentarer. Samtidigt har årsredovisningarna kommit att riktas till flera målgrupper och blivit avsedda att vara *både* beslutsunderlag *och* marknadsföringsmaterial. Trots att de fyra finansiella dokumenten i årsredovisningen skall följa fastställt schema, varierar presentationssättet mellan olika lärosäten. En tänkbar möjlighet är att göra en obligatorisk del av årsredovisningen, avsedd för regeringen, enhetlig i fråga om uppställning och analysstruktur. Den icke-obligatoriska delen skulle då kunna lämnas fri för myndighetens egna initiativ och behov. Verken avstår från att lämna något förslag, men vill peka på att Högskoleverkets NU-databas bland annat har till syfte att tillhandahålla och sammanställa jämförbara uppgifter hämtade ut resultatredovisningarna. Viss detaljinformation därutöver, som inte hör hemma i en årsredovisning riktad till regeringen, kan lämnas i annan ordning. Det är dock viktigt att påpeka att sådana uppgifter inte granskas av revisorerna.

3.1 Redovisningsstrukturer

Informationskrav allmänt

Universitet och högskolor skall – förutom egna behov för uppföljning och styrning av verksamheten – tillgodose informationskrav från en mängd intressenter utanför myndigheten. Vissa av dessa krav avser enbart ekonomisk information, andra krav enbart verksamhetsstatistik, och i några fall skall den ekonomiska informationen redovisas kopplad till information om verksamhet på ett sätt som möjliggör analyser.

Några av kraven har ställts av regeringen direkt i form av förordningar. Hit hör information till riksredovisningen, delårsrapporter, årsredovisning

inklusive uppgifter om studenterna och deras prestationer samt om personal. Likaså begärs uppgift om kostnad per verksamhetsgren (främst grundutbildning och forskning/forskarutbildning), men denna information kan vara alltför summerad för att möjliggöra meningsfulla analyser. Periodiskt begärs information av andra myndigheter, t.ex. forskningsstatistik av SCB, och det förekommer också att uppgifter begärs mer ad hoc, exempelvis av Utbildningsdepartementet. Vidare ställs krav på återredovisning av medelsanvändningen till bidrags- och uppdragsgivare, såväl statliga som privata eller kommunala, såväl svenska som utländska eller internationella (inkl. EU-kommissionen).

All denna information begärs i helt eller delvis olika strukturer, och detta leder till att redovisningen blir komplicerad vilket ökar risken för fel och sänker kvaliteten. Den långtgående decentraliseringen inom lärosätena kan också leda till strukturer som kan vara komplicerade eller ologiska om man t.ex. överlämnar ett ”fält” (dvs. en del av den kodsträng som används vid bokföringen) för fri användning åt institutionerna. Vidare måste i många fall en mer eller mindre skönsmässig fördelning göras av antal eller belopp mellan olika kategorier i de fall redovisningen inte på ett logiskt sätt kan struktureras i enlighet med informationskraven. Detta minskar även jämförbarheten i de presenterade uppgifterna. Det bör också framhållas att en komplicerad struktur ofta leder till sänkt kvalitet i *hela* redovisningen, inte bara i de delar som direkt berörs av ologiska eller komplicerade krav.

Organisatorisk indelning

Universitet och högskolor har olika intern organisation. Skillnaderna består inte bara i att vissa högskolor saknar fakulteter och att indelningen i institutioner avgörs av myndigheten själv. Institutionsindelningen vid samma lärosäte kan dessutom variera över tiden. Trots att det är statsmakterna som idag beslutar om fakultetsindelning för respektive universitet, innehåller fakulteter med samma benämning olika ämnen. Ett visst ämne kan även tillhöra fakulteter med olika benämningar. Som exempel kan nämnas den teknisk-naturvetenskapliga fakulteten i Uppsala och den matematisk-naturvetenskapliga fakulteten i Lund. I Linköping finns en temastruktur som är unik i sitt slag. RUT-93 har i sitt slutbetänkande (SOU 1996:21) föreslagit att lärosätena själva skall få fatta beslut om indelning i fakulteter eller motsvarande. Högskoleverket har i rapporten ”Kriterier för benämningen universitet” (1996:12R) föreslagit motsvarande ordning för de mindre och medelstora högskolor som på sikt kommer att beviljas fasta forskningsresurser. Detta kommer i så fall att öka skillnaderna i framtiden.

Fakultetsindelade uppgifter ger alltså inte någon riktigt jämförbar information universiteten emellan. Vidare skall även högskolornas information struktureras enligt fakultetsindelning ”eller motsvarande” (organisatorisk indelning enligt kraven i förordningen 1993:1153, som blanketterna till NU-databasen bygger på. Lärosätena uppfattar det dock ibland som oklart hur indelningen skall göras. Trots detta, och trots att den som saknar ingående kunskaper om respektive verksamhetsområde knappast kan analysera informationen eftersom den inte omfattar samma ämnen etc, är det alltså för närvarande en organisatorisk indelning som ligger till grund för informationskraven.

Realekonomisk och finansstatistisk indelning

Nya principer har införts i staten för redovisning, finansiering, medelstilleddning och styrning. Som exempel kan nämnas att det tidigare var det utgiftsbaserade anslaget som var redovisningsenhet. Kravet på att redovisa realekonomiska utgiftsslag per anslag var därför i många fall lätt att tillgodose. Då bokföringen därmed lagts upp med inriktning på finansieringskällan (anslaget) var det även naturligt att bidrag från finansörer utanför myndigheten (s.k. externa medel) gjordes till redovisningsenhet i verksamhet som inte var anslagsfinansierad.

Den förändrade styrningen i staten har resulterat bl.a. i att det numera är myndigheten som är redovisningsenhet, och att krav ställs på redovisning av resultatet av verksamheten och de resurser som förbrukats i dess olika delar. Verksamheten kan ha finansierats från olika håll; anslag, avgifter, bidrag eller finansiella intäkter. En ökad samfinansiering av verksamheten lägger hinder för en rapportering ur den löpande bokföringen av *utgiftsslag per anslag* enligt nuvarande krav. Detta illustreras i bilaga 2. Flertalet myndigheter lämnar idag sådana uppgifter. Genom den nya resurstilleddningsmodellen skall universitet och högskolor emellertid inte längre avräkna anslagen med utgifter. De lämnar därför uppgifter om utgiftsslag fördelade per anslag i form av enkätsvar. Enligt de intervjuade lärosätena är dock kvaliteten i dessa uppgifter inte särskilt hög.

Den *finansstatistiska indelningsgrunden*, som i vissa delar utgår från industribransch och liknande, är inte naturlig för myndighetens egen styrning i kostnadsslagstermer. Följden av att myndigheten skall kunna hämta finansstatistisk information ur sin bokföring är att intäkts- och kostnadskontona

måste delas upp på många underkonton. **Exempel¹** på detta är indelningen av konto 673, ”Resultat vid försäljning av övriga anläggningar, transportmedel, inventarier” på följande underkonton:

- 6731 bilar, lastbilar, bussar
- 6732 övriga transportmedel
- 6733 maskiner mm, inventarier av metall
- 6734 elektriska apparater
- 6735 datorer och kringutrustning
- 6736 övriga kontorsmaskiner
- 6737 inredningsinventarier, ej metall
- 6738 djur

Ett annat exempel är att alla myndigheter i bokföringen måste skilja på t.ex. förbrukningsmaterial som

- papper och pappersvaror
- elektriska apparater, verktyg, elmaterial
- produkter tillverkade av glas, porslin, tegel eller cement
- produkter tillverkade av plast eller gummi eller
- produkter tillverkade av trä.

Denna utökning av antalet konton komplicerar givetvis myndighetens bokföring, och den uppfattas av de intervjuade lärosätena som onödigt komplicerad eftersom informationen inte behövs för deras interna styrning.

Redovisningskrav från andra statliga myndigheter

En konsekvens av den nya styrningen är också att externa finansiärer i praktiken ofta inte kan få någon särredovisning av vilka utgifter eller kostnader som just deras bidrag finansierat. Genom att en stor del av verksamheten samfinansieras med olika slags medel finns det nämligen inte längre något direkt samband mellan en viss kostnad/utgift och dess finansiering. Vidare är det inte längre tillräckligt att redovisa de direkta särkostnaderna för en viss del av verksamheten eftersom detta dels inte skulle ge en rättvisande bild av de resurser som förbrukats i den verksamheten, dels skulle omöjliggöra en uppföljning av graden av kostnadstäckning i särskilt

¹ Exemplet är hämtat från BAS-kontoplan för statliga myndigheter, som publiceras av RRV och som i huvudsak följs av flertalet myndigheter.

den avgiftsfinansierade verksamheten. Skälig del av gemensamma kostnader skall påföras verksamheten, och dessa består av sammansatta kostnadslag som i sin tur fördelats från andra verksamheter, organisatoriska enheter eller nivåer. Detta beskrivs i bilaga 2.

Trots övergången till nya styrnings- och redovisningsprinciper i staten begär även statliga myndigheter återrapportering enligt tidigare principer. Detta beror ofta på statsmakternas återrapporteringskrav eller sätt att tilldela medel. Som exempel kan nämnas de krav på ekonomiska uppgifter som ställs i SCB:s forskningsstatistik, blanketterna till NU-databasen samt från vissa av forskningsråden och sektororganen avseende återrapportering av lämnade bidrag.

Även när det gäller sättet att tilldela medel förekommer det således att statsmakterna och därmed myndigheterna inte tar hänsyn till de nya principerna. Detta får även konsekvenser för lärosätenas ekonomiska redovisning. Som exempel kan nämnas att NUTEK hittills inte inkluderat ersättning för lokaler då bidrag lämnas till forskning, och att forskningsråden lämnar bidrag för att finansiera anskaffning av anläggningstillgångar trots att mottagaren skall finansiera investeringar med lån i Riksgäldskontoret. Bidraget borde i stället – i den mån det alls skall öronmärkas för viss anskaffning – avse medel till ränta och amortering och spridas ut på flera år. Det förekommer att formuleringarna i regleringsbrev är otydliga i detta avseende. Det bör också nämnas att de gamla principerna fortfarande ofta omfattas av forskarna själva.

Ett annat exempel är de utrustningsanslag för flera år som anvisats av riksdagen 1993/94, och som fått avräknas av lärosätena som bidragsanslag oavsett om utrustningen anskaffats under det budgetåret eller kommer att anskaffas senare (eller aldrig kommer att anskaffas). Ytterligare ett exempel är de s.k. UHÄ/VHS-medlen för utrustning. Det överskott som av detta skäl redovisats av lärosätena är visserligen rättvisande, men riskerar att ge felaktiga politiska signaler till statsmakterna. Ett sådant belopp återspeglar nämligen inte att verksamheten ”gått med vinst” utan att förbrukningen av en resurs pågår under flera år.

Dessa inkonsekvenser påverkar lärosätenas ekonomiska redovisning.

Redovisningskrav i regleringsbrev

En äldre syn på anslagen och redovisningen återspeglas även i delar av de återredovisningskrav som ställs i regleringsbrevet för budgetåret 1995/96. Som exempel kan nämnas uppdelningen av anslagsdelposterna C47:1:1-15 i belopp för bilateralt forskningssamarbete, fora för kvinnliga forskare, kontaktsekreterare och -forskare samt kontaktinformation. Det framgår inte om beloppen endast är en upplysning om hur det totalbelopp som ställs till lärosätets disposition räknats fram, eller om varje delbelopp avses vara styrande för verksamhetens omfattning. Den senare tolkningen styrks av villkoret för anslagsposten 1 punkt 3, att av delposten 1:5 skall lägst 370 500 kronor användas för en vetenskaplig tidskrift.

Samtidigt innebär den nya resurstilldelningsmodellen dels att belopp inte längre skall öronmärkas för vissa aktiviteter, dels att alla anslag utom för grundutbildning skall avräknas med fast belopp och inte som tidigare med vissa utgifter. Det finns alltså inga möjligheter för universitetet att styrka att "lägst" detta mycket precisa belopp använts för det föreskrivna ändamålet. Den vetenskapliga tidskriften kan nämligen mycket väl finansieras med andra disponibla medel såsom bidrag eller ränteinkomster. Ett rimligare krav skulle varit en redovisning av *att* en vetenskaplig tidskrift ges ut, med hur många nummer, hur stor upplaga etc. samt hur mycket den kostat under året.

Den ökande förekomsten av små anslagsbelopp avsedda för särskilda ändamål är oroande eftersom de dels inte stämmer med tanken bakom det gällande resurstilldelningssystemet, dels kan innebära ökade krav på olika former av särredovisningar. Myndigheterna är enligt årsredovisningsförordningen 12 § generellt skyldiga att redovisa hur de finansiella villkor som angivits i regleringsbrevet har uppfyllts, och återrapporteringskraven är alltså underförstådda genom medelstilldelningen. Exempel på detta är anslagen C45-49.

Konstitutionellt gäller vidare att statens medel inte får användas på annat sätt än som riksdagen har beslutat (Regeringsformen 9 kap 2 §) Detta innebär att myndigheterna inte får omfördela medel från t.ex. forskning till grundutbildning eller vice versa, men också att de nämnda småanslagen skall användas för angivet ändamål. Det kan vara svårt eller omöjligt att visa att myndigheten uppfyllt detta krav i en verksamhet som kan vara finansierad från flera olika källor, och där anslaget inte avräknas med faktiska utgifter.

3.2 God redovisningssed

Övergångsproblem

Årsredovisningen per den 30 juni 1995 var den andra som gjorts vid lärosätena någonsin. Under det första budgetåret med nya redovisnings-, finansierings- och resurstilldelningsmodeller (1993/94) rådde stor osäkerhet eftersom modellerna var nya för både myndigheterna och departementen. Detta har inneburit att olika svar har lämnats på redovisningsfrågor, och att de lösningar som valts inte alltid stått i samklang med det övriga regelverket. Inte heller inom RRV:s normerande, stödjande eller granskande funktioner hade utvecklingsarbetet hunnit slutföras i alla detaljer eller föras ut till alla berörda.

Eftersom konsekvenserna av vissa metoder inte blir riktigt tydliga förrän i samband med årsredovisningsarbetet hinner de kanske inte ändras förrän ett kvartal av det nya räkenskapsåret gått. Korrigeringar under det nya året på grund av felaktigheter under det gamla påverkar redovisningens kvalitet. Övergångsproblemen under 1993/94 har alltså fått negativa konsekvenser även för årsredovisningen för 1994/95. Däremot påverkar de redovisningen under 1995/96 bara om det är fråga om bestående problem.

Kompetensen och den interna kontrollen inom lärosätena

Ett av huvudproblemen är att lärosätena i flera fall inte kan sägas ha tillräcklig intern kontroll. De nya metoderna har ännu inte fått fullt genomslag på de lägre nivåerna inom främst de stora lärosätena. Eftersom huvuddelen av registreringen av ekonomiska händelser decentraliserats till institutionsnivå innebär detta ofta att kvaliteten för lärosätet totalt inte är godtagbar, även om den centrala ekonomifunktionen har god kännedom om redovisningsprinciper och metoder. I vissa fall tycks inte den centrala nivån velat eller förmått genomdriva förändringar i de självständiga fakultets- och institutionskanslierna. Det tycks heller inte vara ovanligt att kunskapen om t.ex. regler och definitioner inte är spridd på myndigheten. Flera universitet och större högskolor uppger att deras ekonomihandböcker är under omarbetning. I några fall innehåller lärosätenas rutinsamlingar fortfarande instruktioner och exempel som bygger på vad som gällde före 1993/94. Det är svårt att uttala sig samlat om den ekonomiadministrativa kompetensen på institutions- och fakultetskanslierna. Vårt intryck, som grundas bl.a. på intervjuerna, är att den varierar avsevärt även inom samma universitet. Dessa problem är sannolikt mindre på de små högskolorna där den centrala

ekonomiförvaltningen har nära kontakt och god överblick. Fel på lägre nivåer kan då lättare upptäckas och åtgärdas.

Det har också förekommit att kunskapen om regelverket finns, men att lärosätet medvetet valt att handla i strid mot regler och rekommendationer. Detta beror i en del fall på att man på såväl central som lägre nivå uppfattar strängare återrapporteringskrav som en inskränkning i de ökade befogenheterna att fatta beslut. Redovisningskraven är emellertid tvärtom en nödvändig förutsättning för delegeringen av befogenheter. Missförståndet kan ha bidragit till en ovilja att följa regelverket.

Flera olika slags problem kan innebära försämrad kvalitet i redovisningen. På många institutioner finns inte tillräckligt med administrativa resurser, och ledningens intresse och kompetens i dessa frågor varierar. Kunskapen om de nya principerna och metoderna kan brista, liksom förståelsen för dem. Fixeringen vid ”pengar kvar på mitt konto” och bristande förståelse för vad informationen skall användas till har inte skapat intresse för ekonomiska rapporter. Den bristande motivationen ökar sannolikheten för fel i redovisningen. Ansvaret har i flera fall delegerats snabbare än kompetensen hunnit byggas upp.

Internrevision kommer sannolikt att innebära förbättringar i fråga om redovisningsstandarden, men är ännu inte fullt utbyggd på alla myndigheter. Internrevisionen har inte heller fullt ut hunnit utveckla sina metoder.

Periodiseringsproblem

Bland de problem som påpekats i revisionens iakttagelser 1994 och 1995 finns olika eller felaktiga metoder för att fördela inkomster och utgifter i tiden.

Först skall inkomster och utgifter hänföras till rätt period genom att fordringar och skulder bokförs. Efter övergången till nya redovisningsprinciper rådde osäkerhet på myndigheterna om exempelvis ett rekvirerat men ännu inte erhållet bidrag skulle bokföras som en inkomst och en fordran på bidragslämnaren, på vilket år en hyresavi skulle bokföras (som utgift och skuld) och till vilken period räntan på räntekontot hörde.

Genom periodisering hänförs sedan inkomster och utgifter till det räkenskapsår de avser, och de blir då intäkter och kostnader. Detta kan göras på olika sätt, exempelvis genom att materielanskaffning bokförs som lager eller att anskaffning av utrustning bokförs som anläggningstillgång. Egentillverkade tillgångar kan tas upp som pågående arbete innan de är klara. Vidare kan en viss del av en inkomst eller utgift bokföras på det gamla räkenskapsåret som upplupen, eller en viss del hänförs till det nya året som förutbetalld. Exempel på detta är semesterlöneskulder.

Flertalet av dessa redovisningsproblem har blivit lösta under de tre år som nu gått sedan övergången. Emellertid kvarstår några frågor. En av dem avser frågan om övertidsskuld, som i första hand utgör ett mätproblem i fråga om lärarnas arbetstider. Enligt avtal får de åläggas ett maximalt antal lektionstimmar räknat per läsår. Övertid kan alltså formellt inte uppkomma innan denna övre gräns nåtts, men om detta sker tidigt under läsåret kommer lärosätet att tvingas betala ersättning för antingen övertid eller vikarie under vårterminen. Därför skulle uppgift om upplupen övertidsskuld vara väsentlig information i årsredovisningen. En förutsättning för detta är dock att arbetstiden för den anställde planerats även för vårterminen.

Ett annat slag av periodiseringsproblem uppstår genom att statens räkenskapsår fr.o.m. 1997 sammanfaller med kalenderåret, medan högskolesektorns naturliga verksamhetsår sträcker sig från hösttermin till vårtermin (samt, i vissa fall, över sommaren). Årsredovisningen för 1997 skall alltså i praktiken avse större delen av läsåret 1996/97 samt en del av höstterminen 1997. De djupare analyser av verksamhetsresultatet som går att göra kommer dock att avse läsåret 1996/97. Genom att en del av höstterminens tentamina görs i januari 1998 kommer inte alla prestationer att kunna redovisas på det gamla året. Detta får konsekvenser för anslagsavräkningen. Genom att lärosätena – egentligen i strid med resurstilldelningssystemets principer – kompenseras för detta genom ett engångsbelopp får övergången dock inga negativa ekonomiska konsekvenser. Däremot försvåras jämförelsen mellan verksamhetsresultat och kostnaderna i resultatredovisningen. Om alla högskolor tillämpar samma metoder konsekvent och volymen inte förändras hastigt kommer informationen dock att bli jämförbar över tiden. Det kan tänkas att lärosätena på sikt kommer att välja att avsluta terminen i december i stället för i mitten av januari. Detta skulle underlätta både den interna uppföljningen och resultatredovisningen.

Analys av resultat och ställning – överskottsproblemet

Genom de nya redovisnings- och finansieringsmodellerna, och inte minst genom det nya resurstilldelningssystemet i högskolesektorn, har statsmakterna delegerat betydande befogenheter till myndigheternas ledning. De stora överskotten vid ett antal universitet och högskolor per den 30 juni 1995, både i form av saldon på räntekontot och som myndighetskaper (Årets kapitalförändring och Balanserad kapitalförändring) har kommit att bli både ett politiskt problem och ett styrningsproblem. Problemet har två komponenter. Dels har inte lärosätena behandlat inkomster och erhållna förskott på samma sätt, vilket resulterat i att belopp av samma karaktär redovisas på olika sätt i balans- och resultaträkningarna. Detta har haft betydelse för hur stora överskott som redovisats. Dels är det fråga om ett pedagogiskt problem att tydliggöra förhållandet så att det blir begripligt även för beslutsfattare utan redovisningstekniska kunskaper.

Lärosätena har lämnat uppgifter till Utbildningsdepartementet angående vilka delkomponenter de stora överskotten bestod av, samt förklarat dem. Uppgifterna har inte granskats av RRV. Enligt departementet utgör de inte ett gott beslutsunderlag eftersom de inte ställts upp eller motiverats på ett enhetligt sätt. En av orsakerna till detta kan vara att begäran om kompletterande uppgifter avseende årsredovisningarna sändes ut i form av en kortfattad departementsskrivelse (Dnr U95/4235/B) utan mall eller specifikation av informationsbehovet.

I fråga om den avgiftsfinansierade verksamheten gäller ett grundlagsenligt krav på (högst) full kostnadstäckning. Avgifter som beslutas av regeringen eller dess myndigheter får avse frivilligt efterfrågade varor och tjänster när inkomsten avses bidra till eller helt täcka statens kostnader inom ifrågavarande verksamhetsområde². Årliga över- och underskott skall därför balansera varandra på några års sikt. Ett balanserat överskott som överstiger 10% av verksamhetens omsättning får inte disponeras av myndigheterna utan regeringens tillstånd enligt kapitalförsörjningsförordningen (1992:406).

I vissa fall ställer en finansiär krav på att bidraget bara får användas för en viss angiven verksamhet, oftast ett projekt. Skulle dessa aktiviteter inte genomföras

² Se Budgetlagsutredningen (1996:14) sid 207ff och RRV:s iakttagelser vid de samråd enligt avgiftsförordningen (1992:191) som genomförts budgetåret 1995/96 (Dnr 33-96-2058)

skall bidraget oftast återbetalas, helt eller delvis. Ett bidrag med sådana villkor kallas i det följande ”öronmärkt”, och om det erhålls i förskott skall det bokföras som en skuld tills lärosätet uppfyller bidragsvillkoren. För verksamhet som finansieras med öronmärkta bidrag får således lärosätet varje år intäktsavräkna en så stor del av bidraget som motsvaras av årets kostnader för projektet. Den verksamheten kommer alltså inte att löpande lämna något överskott. Frågan behandlas närmare i följande avsnitt.

Beträffande icke-öronmärkta bidrag och gåvor, inkomster från räntekonto och förvaltning av egna fonder samt – först och främst – anslag som lärosätet disponerar finns emellertid inte någon koppling mellan kostnader och intäkter. Det kan således förekomma att de anslag ett lärosäte avräknar ett visst år inte är tillräckliga för att täcka årets kostnader. Problemet under senare år har emellertid för flertalet universitet och högskolor varit det motsatta: intäkterna av anslag har i många fall överstigit kostnaderna i den anslagsfinansierade verksamheten så att ett balanserat överskott uppstått.

En av orsakerna till dessa stora överskott är att vissa universitet och högskolor fått engångsanslag för anskaffning av utrustning, trots att de enligt kapitalförsörjningsförordningen skall ta upp lån i Riksgäldskontoret för sådana anskaffningar. Det år anslaget avräknats uppstår ett överskott eftersom årets kostnader bara består av avskrivningar. De resterande anslagsintäkterna måste därför balanseras för att täcka framtida avskrivningar. Detta sker i kapitalförändringen, och myndighetskapitalet kommer sedan att minska varje år tills utrustningen är helt avskriven. Detsamma inträffar då statliga eller privata bidragsgivare lämnat bidrag för investeringar (anskaffningsutgifter) i stället för till drift (avskrivningar och räntor på lån). Ett överskott innebär alltså att lärosätet har redovisat korrekt, men att statens nya finansieringsmodeller har kolliderat med resurstilldelning enligt gamla modeller. Sådana överskott kommer att uppstå så länge inte de nya modellerna tillämpas konsekvent, men kommer med tiden att minska i betydelse.

En annan orsak är att lärosätena fick disponera ingående reservationer från 1992/93 enligt det gamla resurstilldelningssystemet, trots att det nya systemet avses täcka varje års kostnader. Effekterna av detta kommer att minska med tiden. Likaså har lärosätena ibland erhållit icke-öronmärkta bidrag som de inte förbrukat under året. Dessa medel är inte uppbundna för framtida bruk på samma sätt som medel avsedda för räntor och avskrivningar (som beskrevs i föregående stycke). En annan sak är att myndigheterna *planerat* att använda

medlen för vissa ändamål under kommande år. Så länge de inte är öronmärkta för vissa ändamål så att det kan uppstå en återbetalningsskyldighet om ändamålet inte uppfylls skall överskottet visas i resultaträkningen och balanseras i myndighetskapitalet. På motsvarande sätt kan felaktiga metoder för inkomstavräkning av projekt resultera i att myndighetskapitalet inte blir rättvisande. Denna fråga diskuteras i det följande avsnittet.

En tredje orsak kan vara att kostnaden för grundutbildningen understiger den ersättning lärosätet får i form av ersättning per student och prestation. En konsekvens av det nya systemet är nämligen att statsbudgeten inte avräknas med faktiska utgifter, utan en myndighet kan tillåtas att bygga upp ett visst ackumulerat över- eller underskott, även om det får förutsättas att detta inte varit avsikten på lång sikt. Vidare kan lärosätet välja att fördela anslagen internt enligt andra principer än dem som gäller för lärosätets verkliga anslagsavräkning. Ett nettoöverskott mellan avräknade och internt fördelade anslag behålls i dessa fall ofta på central nivå. Många lärosäten har också redovisat fler studenter och poäng än de kunnat få ersättning för inom takbeloppet. Att detta har skett under de två första åren med det nya resurstilldelningssystemet beror bl.a. på osäkerhet om hur systemet fungerar, men det har möjliggjorts av att kostnaderna i en expansion släpar efter. Detta beror t.ex. på att nya lärare inte hunnit anställas, varför befintliga lärare satt andra arbetsuppgifter än undervisning åt sidan, samt att nya lokaler inte hunnit anskaffas. På motsvarande sätt sker en eftersläpning vid neddragning, vilket kommenteras vidare nedan.

Ytterligare en orsak till överskott kan vara att beslut om en expansion av sådan verksamhet som finansieras utan prestationsavräkning och den ökade resurstilldelningen kommer med så kort varsel att lärosätet inte hinner starta verksamheten så snabbt. En expansion kräver tillgång till lokaler, personal och utrustning, och det kan ta tid att bygga upp dessa resurser innan de tilldelade medlen kan börja förbrukas

Slutligen skall nämnas en mer beteendemässig orsak till överskott, nämligen osäkerhet om framtida finansiering. Vissa institutioner vid universiteten har upp till 80% av sin personal finansierad med bidrag som ofta löper med ett- eller tvååriga kontrakt. Ibland tar det tid att finna fortsatt finansiering till pågående verksamhet. Institutionerna, som fått ansvaret för verksamhet och personal delegerat av universitetsledningen, upplever ett behov av en lokal reserv för att överbrygga tiden till nästa bidragskontrakt. Många sådana

institutionsvisa reserver ger ett stort ackumulerat överskott på lärosätet totalt. Detta är en negativ konsekvens av det stora beroendet av externa finansiärer, men också av att denna verksamhet inte budgeteras och följs upp på samma sätt som anslagsfinansierad verksamhet. Lokala enheter har därför tillåtit binda resurser och ingå åtaganden som kan ge stora problem för både myndighetsledningen och statsmakterna. Osäkerheten kan emellertid också avse anslagsfinansierad verksamhet t.ex. om lärosätet eller vissa ämnesföreträdare förutser en minskning av utbildningsuppdraget.

Enligt bestämmelserna i regleringsbrev skall högskolan föreslå regeringen hur ett balanserat överskott (utom gåvo- och donationskapital), överstigande 10% av verksamhetens totala kostnader skall disponeras. Samma gräns, 10%, gäller enligt kapitalförsörjningsförordningen ett årligt överskott per resultatområde i den avgiftsfinansierade verksamheten. Eftersom det ekonomiska resultatet skall särredovisas för varje resultatområde i den avgiftsfinansierade verksamheten avser bestämmelsen i regleringsbrevet således övrig verksamhet, som finansieras med anslag, bidrag eller finansiella intäkter.

Det saknas principer och enhetliga mallar för hur lärosätena skall redovisa och kommentera sitt myndighetskapital. Därför är det svårt för regeringen att ta ställning till vilka delar av ett stort ackumulerat överskott som är berättigat och nödvändigt, och vilka delar som bör åtgärdas. Förslag till sådana mallar har emellertid diskuterats i en arbetsgrupp inom Utbildningsdepartementet i anslutning till översynen av kap. 4 i förordningen (1993:1153). RRV och Högskoleverket rekommenderar att detta arbete fortsätter så att en struktur för presentation och analys av lärosätenas kapitalförändring kan fastställas.

I sammanhanget bör det nämnas att ett positivt saldo på *räntekontot* är något annat än ett ackumulerat myndighetskapital; det kan nämligen bestå av t.ex. eventuellt outnyttjat takbelopp, gåvor och donationer, medel för utrustning, erhållna förskott eller resultatet av god likviditetsplanering.

Genom den nya stiftelselagen kommer stora delar av det som tidigare betraktades som universitetens fonder att avskiljas från redovisningen och i stället redovisas som egna stiftelser (juridiska personer utanför staten). Detta kommer att ge en kraftig engångseffekt på berörda lärosätens resultat- och balansräkningar. Sedan detta avskiljande genomförts kommer dock redovisningen att bli

tydligare och många diskussioner om hur fondernas egendom och avkastning skall placeras, hanteras och redovisas kommer att undvikas. De medel som blir kvar i myndigheten kommer att tydligt hanteras som gåvo- och donationsmedel, och avkastningen som finansiella intäkter. I den mån universitetet kommer att åta sig förvaltning av stiftelserna kommer denna fondförvaltning att kunna behandlas som uppdragsverksamhet med krav på full kostnadstäckning. RRV och Högskoleverket anser därför att det fortsättningsvis inte finns anledning att kräva att fond- och egendomsförvaltning skall redovisas som en egen verksamhetsgren.

Redovisning av projekt och externfinansierad verksamhet

Ett särskilt problem i fråga om redovisningens kvalitet och jämförbarhet avser matchning av öronmärkta bidrag, som lärosätet erhåller i förskott eller efterskott, med upparbetade kostnader i ett projekt. Om det finns ett uttryckligt eller underförstått krav på återbetalning av hela eller delar av bidraget om inte viss verksamhet (ofta mätt som forskningskostnader) genomförs kan inte lärosätet ta upp hela bidraget som en intäkt det år medlen erhålls. Först i takt med kostnaderna kan bidraget intäktsföras, och den oförbrukade delen tas upp som skuld. Om bidraget erhålls i efterskott skall myndigheten på motsvarande sätt ta upp en fordran på finansiären i balansräkningen och motsvarande intäkt under respektive år.

Tidigare bokfördes detta slag av verksamhet endast i balansräkningen som "Övriga erhållna förskott". Följden var att många lärosäten inte avslutade projekt i räkenskaperna så att överskott återbetalades eller intäktsfördes, respektive underskott rekvirerades eller kostnadsfördes. På grund av brister i den interna kontrollen förekommer detta problem enligt RRV:s revisorer även efter övergången till nya redovisningsprinciper. Om flerårsprojekt inte resultatavräknas korrekt kommer såväl kostnader och intäkter som myndighetskapitalet att bli missvisande.

Problemet har delvis sin grund i att många forskningsansvariga vill undvika att avsluta sina projekt så att de därigenom slipper avhända sig medel som de disponerar. Det är också vanligt att man försöker förbruka de medel först som man har minst hopp om att få spara – vilket mer sammanhänger med olika finansiärers redovisningskrav än med faktiska villkor för verksamhet och medelsanvändning. Detta är alltså ett internkontrollproblem.

Verksamhet som finansieras med medel från externa finansiärer hanteras enligt en nyligen genomförd RRV-studie (1996:46) inte alls eller bara fragmentariskt i lärosätenas budgetprocess och redovisas inte lika utförligt i resultatredovisningen som anslagsfinansierad verksamhet.

Ett av de stora problemen i detta sammanhang gäller avgränsningen av ett projekt från löpande verksamhet och från andra projekt. På grund av krav från finansiären på särredovisning av hur medlen använts har många lärosäten sett sig tvungna att hantera bidragen som projekt, även om de egentligen avser finansiering av vissa anställda eller av verksamhet som i praktiken fortgår kontinuerligt. I många fall skapas konstlade avgränsningar mellan projektverksamheter som egentligen hör samman, bara därför att varje finansiär kräver att få "sina" medel särredovisade. Ofta ställer dock lärosätets egna forskare samma krav på särredovisning av de "egna pengarna". Det handlar då om att förändra attityderna internt.

3.3 Fördelning i olika strukturer

Försök med sektorgemensam princip

Intervjuer på lärosätena visar att olika metoder används för att fördela kostnader, både mellan olika universitet och högskolor och mellan olika organisatoriska enheter inom samma lärosäte. På lärosätena utgår man från en överenskommelse mellan Sveriges Akademiska Rektorskonferens och forskningsråden om att påslaget för gemensamma kostnader i ansökningar om bidrag från forskningsråden skall vara 12%. Ett syfte med överenskommelsen var att lärosätena skulle agera gemensamt gentemot forskningsråden, och att lägre administrativa påslag inte borde vara ett konkurrensmedel gentemot andra lärosäten. Som väntat visar en uppföljning att de faktiska institutions-, fakultets- och myndighetsgemensamma kostnaderna varierar kraftigt inom respektive mellan lärosätena.

I regleringsbrevet för budgetåret 1995/96 s. 55 finns vidare ett krav på att "samtliga kostnader för den verksamhet eller del av verksamhet som finansieras med [bidrag och andra medel i den egna verksamheten] skall täckas med dessa medel (full kostnadstäckning)". Eftersom det knappast kan vara regeringens avsikt att förbjuda lärosätet att ta emot ett bidrag som endast delvis finansierar en verksamhet som lärosätet vill bedriva, är den exakta innebörden i kravet oklar. Det står dock klart att formuleringen ger stöd för

lärosätet att låta bidraget finansiera även indirekta kostnader som t.ex. lokal- och administrationskostnader.

Schablonen 12 % avsåg egentligen endast ansökningarna och finansieringen. Den behöver således inte påverka *redovisningen* av gemensamma kostnader. Intervjuerna har dock visat att den används på flera håll även för detta ändamål. Inte heller behöver denna typ av fördelning alltid bokföras, utan den kan hanteras i separata kalkylsystem vid sidan av den egentliga bokföringen. Schablonen ansågs för några år sedan vara en lämplig eller genomsnittlig nivå för täckning av gemensamma kostnader. Att idag använda den för att styra kostnadsredovisningen kommer sannolikt inte att ge en rättvisande bild av resursförbrukningen i olika delar av verksamheten. Denna fördelningsmetod kan ge ett intryck av att vara korrekt, men hämmar egentligen redovisningsutvecklingen, som i stället borde inriktas på frågor som full kostnadstäckning etc.

Brutto- eller nettoredovisning

Det råder också oklarhet om hur t.ex. kostnader per verksamhetsgren skall visas. Vissa lärosäten redovisar alla kostnader och intäkter brutto, oavsett om kostnaderna fördelats internt mellan olika delar av verksamheten eller återspeglar resurser som skaffats utifrån. I andra fall elimineras myndighets-interna kostnader och intäkter, vilket kräver en relativt stor resursinsats. I åter andra fall redovisas verksamhetsgrenens nettokostnader, dvs. interna och externa kostnader har minskats med interna och externa intäkter. De olika metoderna försvårar givetvis jämförbarheten lärosätena emellan trots att det ekonomiska nettoresultatet för varje verksamhetsgren inte påverkas av metodvalet.

Lärosätets val av metoder

Olika fördelningsmetoder har olika för- och nackdelar utifrån styrnings- och uppföljningsperspektiv, och kostar också olika mycket att administrera. Flera lärosäten har valt att hantera gemensamma kostnader med hjälp av krav på täckningsbidrag, eller genom att behålla vissa delar av intäkterna på olika nivåer för att täcka högskolegemensamma, fakultetsgemensamma (i förekommande fall) och institutionsgemensamma kostnader. I fråga om anslag fördelas dessa ut till de organisatoriska nivåerna på olika sätt: här finns såväl fasta belopp (beslutade på förhand och i bland korriigerade i efterhand

beroende på ekonomiskt eller verksamhetsutfall) som prestationsrelaterade belopp enligt statsmakternas eller interna percapitaersättningar. Några lärosäten fördelar även forskningsanslag på grundval av prestationer eller liknande, exempelvis examina i forskarutbildningen eller publicerade vetenskapliga artiklar.

Det naturliga – men inte det enda – sättet att föra vidare statsmakternas styrsignaler i grundutbildningen, är att tillämpa en intern resurstilldelningsmodell grundad på prestationer av något slag. Å andra sidan når flertalet lärosäten varje år upp till takbeloppet, varför även grundutbildningsanslaget i praktiken blir ett bidragsanslag som inte står i relation till faktiskt åstadkomna prestationer. Detta hindrar dock inte att man internt kan tillämpa prestationsrelaterad anslagsfördelning, men det måste då finnas metoder att hantera differensen mellan den anslagsavräkning lärosätet gjort och internt fördelade belopp. Samma resonemang kan tillämpas på intern hantering av ränteintäkter och räntekostnader på lärosätets räntekonto. En utfördelning till institutionsnivå av hela incitamentet kräver stora administrativa resurser om det skall grundas på faktiska betalningar. Schablonmetoder är billigare att hantera men ger inte samma styrningseffekt.

Ovsett vilken metod lärosätena har valt för att fördela anslag, bidrag och andra intäkter skall de i sin resultatredovisning fördela samtliga kostnader i olika verksamhetsstrukturer. Det är inte givet att mer sofistikerade – och därmed dyrare – metoder alltid leder till en mer rättvisande kostnadsredovisning. Ibland kan enkla och ganska grova schabloner ge ett lika gott resultat som kostnadskrävande interndebiteringssystem, om de är grundade på riktiga antaganden. Vidare spelar det i många fall inte någon roll för kostnadsredovisningen om påläggen görs stegvis via fakultetsnivån eller direkt till institutionerna. Däremot påverkar olika metoder den interna styrningen på varierande sätt.

Många lärosäten har inte utvecklat system för fördelning av kostnader grundat på faktisk förbrukning. I stället används ofta schabloner på *inkomsterna* för kostnadsfördelning. Några myndigheter tillämpar fasta schabloner för fördelning av gemensamma kostnader – de varierar alltså inte med inkomsterna – medan andra fastställer fördelningarna i de årliga budgetdiskussionerna vilket ger utrymme för en viss påverkan av utvecklingen av de gemensamma kostnaderna. I ett fåtal fall förekommer interndebitering utifrån faktisk förbrukning. Det är denna metod som både ger mest

rättvisande utfall och kraftigaste styrsignaler, men den är också den mest kostsamma. En kombination av årligen fastställda schabloner (fasta eller grundade på t.ex. utnyttjad yta) och interndebiterade varor och tjänster ger sannolikt en tillräckligt rättvisande redovisning till rimlig administrationskostnad.

Intervjuerna har visat att det på flertalet lärosäten inte finns några fastställda direktiv eller modeller för hur gemensamma kostnader skall fördelas på de olika nivåerna. Allvarligare är dock att kunskapen ibland saknas om vilka fördelningsprinciper som används inom den egna myndigheten. På flera myndigheter kände således inte centralförvaltningen till vilka fördelningsprinciper som användes av de olika fakulteterna, och fakultetskanslierna i sin tur kände inte till vilka principer som användes av det egna områdets institutioner. Detta innebär i sig inte att de fördelningar som görs av fakulteter och institutioner ger en sämre kvalitet i resultatredovisningen. Myndighetsledningen kan dock i sådana fall inte ansvara för att bilden av kostnaderna fördelade på olika verksamheter är rättvisande, eller att den lämnas i enlighet med kraven från statsmakterna och andra myndigheter.

3.4 Övrigt (regelverk, tidsaspekter etc.)

Föreskrifter till förordningen 1993:1153

RRV och Högskoleverket upplever det som en brist i regelverket att inte någon myndighet givits en uttrycklig skyldighet att lämna föreskrifter till förordningen (1993:1153) om redovisning av studier m.m., samtidigt som RRV inte skall meddela föreskrifter i fråga om resultatredovisningen i årsredovisningsförordningen för de myndigheter som skall följa 1993:1153. Både Högskoleverket och RRV har en instruktionsenlig skyldighet att utfärda föreskrifter inom sina respektive områden, men detta ger inte ett tillräckligt preciserat stöd för de båda verkens föreskriftsarbete.

En konsekvens av att ingen myndighet lämnar föreskrifter till 1993:1153 är att förordningen inte "vårdas" av någon myndighet med uppgift att löpande göra översyn av dess ändamålsenlighet, behov av förändringar och tillämpningen av den på myndigheterna.

En annan, allvarligare konsekvens är att förordningen inte är tillräckligt detaljerad för att i alla delar kunna tillämpas av myndigheterna – vilket heller

inte en förordning bör vara. De närmare anvisningar och tolkningar som därmed behövs i särskilda frågor lämnas därför i olika former med oklar status. Som exempel kan nämnas de blanketter som skickas ut av Högskoleverket (tidigare VHS) där innebörden i begreppen upplevs som oklar av myndigheterna, och där strukturen i den information som krävs inte alltid står i överensstämmelse med informationsstrukturerna enligt andra regelverk (t.ex. bokförings-, avgifts- eller årsredovisningsförordningarna). För att motsvara kraven i förordningen begärs t.ex. intäkter och kostnader i olika strukturer på blanketterna, och det går inte att kontrollera summan av de lämnade uppgifterna mot någon annan del av redovisningen, exempelvis resultaträkningens totala kostnader. Vidare har tolkningarna ofta kommit sent, vilket i kombination med stora förändringar jämfört med tidigare års krav gjort det svårt för lärosätena att hinna vidta nödvändiga förändringar i ekonomi- och verksamhetssystemen.

Likaså har ett antal skrivelser³ skickats från Utbildningsdepartementet till lärosätena bl.a. med syftet att förtydliga förordningens krav. Det ligger i sakens natur att sådana skrivelser inte kan utarbetas med samma stringens som föreskrifter och allmänna råd, eller samordnas med det övriga regelverket. Många lärosäten har därför upplevt att innebörden i departementsskrivelserna varit otydlig eller svår att förena med andra krav.

Flera lärosäten har betonat viken av klara och någorlunda stabila ”spelregler”. Detta gäller även internt i myndighetens egen styrning.

Tidsaspekten

Ett stort problem i detta sammanhang är att föreskrifter, blanketter, skrivelser och andra informationskrav ofta kommer myndigheterna tillhanda alltför sent; ibland till och med efter den period uppgiftslämnandet avser. Konsekvensen av detta kan vara att vissa strukturer saknas i myndighetens redovisning som skulle behövts för att uppgifterna skall kunna lämnas korrekt. Därmed tvingas myndigheten till ett tidsödande manuellt arbete – i de fall det alls är möjligt att ta fram informationen – eller till skönsmässiga fördelningar. Detta innebär givetvis en motsvarande försämring av kvalitet och jämförbarhet. Informationskraven har dessutom ändrats ofta, vilket kan

³ T.ex. 1993-07-01 (utan Dnr), 1994-05-04 (Dnr U94/1323/UH), 1995-12-12 (Dnr U/95/4235/B)

bero på osäkerhet i samband med övergången till nya principer. Regeringskansliet och de myndigheter som begär information bör därför vara mycket restriktiva med ändringar och meddela dem i god tid.

Under våren 1996 har ett arbete pågått med förändring av förordningen (1993:134) om myndigheters årsredovisning och anslagsframställning (FÅRAF). Dessa bestämmelser har – med undantag för RRV:s föreskrifter om resultatredovisning – även gällt lärosätena. En av utgångspunkterna är att en större del av informationskraven skall vara myndighetsspecifika. Detta innebär att generella informationskrav, t.ex. avseende kostnader per verksamhetsgren, styckkostnader per prestation och jämförelsetal inte längre meddelas främst i den generella förordningen utan i regleringsbrev. Skulle det inte finnas några återrapporteringskrav i regleringsbrevet eller genom annat regeringsbeslut anger dock förordningen att prestationernas utveckling skall redovisas och kommenteras med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet. För lärosätenas resultatredovisning gäller dock fortfarande kraven enligt 4 kap. i förordningen 1993:1153.

De förändringar som nu beslutats genom den nya årsredovisningsförordningen kan få effekter i fråga om styrning och redovisningskrav för högskolesektorn i fråga om resultatredovisningen, t.ex. genom utformningen av regleringsbrevshandledningarna inom regeringskansliet.

För att förändringar i systemen skall hinna göras, t.ex. i informationsstrukturen i redovisningssystemet, bör eventuella ändringar i återrapporteringskraven således meddelas myndigheten på annat sätt och i tillräckligt god tid. De beslutade kraven i regleringsbrevet kommer inte myndigheten till handa förrän några dagar före det nya räkenskapsårets början. Därför är det väsentligt att väntade förändringar tas upp på ett tidigt stadium i budgetdialogen, men också att de bereds i god tid inom regeringskansliet.

Från lärosätena har det framförts synpunkter på att beslut om delårsrapporterna skall fattas av myndighetens styrelse. I den nya årsredovisningsförordningen har kravet skärpts så att *samtliga* styrelseledamöter i fortsättningen skall skriva under delårsrapporten. Detta krav förkortar den tid lärosätet får till sitt förfogande för att sammanställa och stämma av rapporten. Ett av de främsta problemen kan emellertid vara att nå styrelseledamöterna under deras semester.

Det visar sig dock att de lärosäten som redan har vana vid att sammanställa delårsrapporter inte upplever styrelsebeslutet som ett stort problem. Vidare är det väsentligt för styrningen att frågor om ekonomisk och verksamhetsuppföljning lyfts fram i myndighetens ledning. Ett sätt att göra detta är att delårsrapporten skall föreläggas styrelsen, som annars riskerar att inte få information om utfall mer än en gång per år i samband med årsredovisningen. RRV och Högskoleverket avstår från att föreslå någon förändring i denna fråga. Samtidigt vill verken framföra att de förkortade tiderna resulterar i att arbetet genomförs under tidspress. Kravet på att delårsrapporten skall undertecknas av styrelseledamöterna kan även vara ett tveksamt sätt att uppnå ökat intresse för ekonomifrågor i myndighetens ledning och styrelse.

Ändamålet med uppgifterna

Redovisningens kvalitet påverkas, enligt de intervjuade lärosätena, ofta av att syftet med uppgiftsinhämtandet är oklart. Eftersom man inte vet vad informationen skall användas till har man svårt att lämna rättvisande uppgifter. För vissa ändamål räcker summerade uppgifter och kan vissa slag av schablonmässiga fördelningar vara helt godtagbara medan samma uppgifter som begärs för andra ändamål kräver en mer omsorgsfull fördelning.

Problemet kan emellertid också bero på bristande förtroende gentemot den som begär informationen. Om uppgifterna antas få betydelse för t.ex. resurstilldelning ges myndigheten ett incitament att ge informationen en systematisk slagsida för att undvika medelsindragning. Detta är ett generellt problem i informationssammanhang. Ett exempel på sådan känslig information är uppdelningen av Balanserad kapitalförändring där man från myndigheternas sida befarar att statsmakterna drar in medel om man redovisar stora överskott. Om syftet med samma uppgifter i stället uppfattas som uppföljning och diskussion om verksamhetens volym och finansiering, ökar benägenheten att lämna en rättvisande bild. Analyser och förklaringar till beloppen bör alltså tillmätas väl så stor vikt som själva de redovisade siffrorna. Ett sådant synsätt medverkar till en redovisning av hög kvalitet. När regeringskansliet begär information, särskilt ad hoc, är det alltså väsentligt att syftet med uppgiftslämnandet tydliggörs.

4 Förslag till förbättringar

4.1 Redovisningsstrukturerna bör ses över

En jämförbar informationsstruktur

Som nämnts i avsnitt 3.1 ovan begärs idag information om bl.a. kostnader uppdelade på fakultet eller annan organisatorisk indelning (som varierar mellan lärosätena). Det konstaterades att en sådan indelning inte medger jämförbarhet mellan lärosätena. I de fall organisationsförändringar har genomförts kan även jämförbarheten över tiden inom samma lärosäte försvåras.

RUT-93 har, som tidigare påtalats, föreslagit att lärosätena själva skall få fatta beslut om indelning i fakulteter eller motsvarande. Samma ordning har föreslagits av Högskoleverket för de mindre och medelstora högskolor som på sikt kommer att beviljas fasta forskningsresurser. Om dessa förslag genomförs kommer jämförbarheten mellan lärosätena ytterligare att påverkas.

De indelningar av verksamheten som idag tillämpas vid lärosätena utgår i de flesta fall från antingen fakulteter/motsvarande grupperingar eller ämnen/gruppering av ämnen. Under senare tid har också, indelningen i institut (forskning forskarutbildning) och kollegia (grundutbildning) diskuterats främst vid de nytillkomna högskolorna.

Det vore olämpligt att skapa ytterligare strukturer i den *löpande* redovisningen, vilket skulle kräva att alla kostnader bokfördes eller fördelades löpande i ännu en dimension. Konsekvensen av en komplicerad redovisningsstruktur skulle, som tidigare nämnts, bidra till en sänkning av kvaliteten i hela redovisningen. Utgångspunkten bör därför – även i detta fall – vara att befintlig information används i så stor utsträckning som möjligt, och att merarbetet för att ta fram rapporter minimeras.

Ett sätt att åstadkomma bättre jämförbarhet både mellan de olika lärosätena och över tiden skulle kunna vara att kostnader inom *grundutbildningen* redovisas indelade efter utbildningsområde, oavsett organisatorisk indelning.

Enligt högskoleförordningen utgörs grundutbildningen av *kurser* som kan sammanföras till utbildningsprogram. Lärosätenas anslagsintäkter till grundutbildningen beror vidare på dels antalet studenter och prestationer på kurserna, dels på vilka utbildningsområden kurserna klassificeras. För lärosätet torde därför uppgifter om kostnader för kurserna vara betydelsefull för den interna styrningen. När det skall fattas beslut om kursutbudet, dvs. prioriteras mellan kurser av olika slag, är det nödvändigt att kunna beräkna kostnaderna och ställa dessa mot förväntade intäkter. Intäkterna kan bestå i anslag fördelade internt enligt olika metoder eller uppdragsersättning från kunder. Kurser vars förväntade intäkter understiger kostnaderna måste balanseras av ett överskott från andra kurser. Beräkningarna måste sedan ställas mot ett faktiskt utfall. Kraven på full kostnadstäckning i avgiftsfinansierad verksamhet gör det vidare nödvändigt att kostnader och intäkter kan följas upp per resultatområde, som utgörs av ett antal kurser. Kostnaderna per kurs (eller ett aggregat av kurser) är således utgångspunkten för det fortsatta resonemanget.

Kostnaderna för kurserna består av både direkta och indirekta kostnader, exempelvis för specialutrustning, personal, lokaler och administrationspålägg. Det är troligt att en ganska stor del av kostnaderna för varje kurs är indirekta eller gemensamma kostnader (t.ex. overhead) som måste fördelas mellan lärosätets organisatoriska enheter och mellan kurserna på olika sätt. Frågor om kostnadsfördelning diskuteras i andra avsnitt i rapporten. Sådana fördelningar kan antingen göras i den egentliga bokföringen eller i separata kalkyler, men måste alltid vara möjliga att verifiera eller bedöma.

Resonemanget utgår från att tillförlitlig ekonomiadministration skall vara tillgänglig per institution. Ingenting hindrar dock att uppgifterna kan tas fram på andra sätt.

Många gånger hör en hel institutions samtliga kurser till ett enda utbildningsområde. I sådana fall är det enkelt att hänföra kostnaderna till rätt område, och institutionsgemensamma kostnader behöver inte fördelas mellan kurser.

I de fall en institutions kurser tillhör flera utbildningsområden, vilket t.ex. är fallet vid lärarutbildningsinstitutioner, är det inte lika lätt att fördela kostnaderna på respektive område. För detta krävs då en kostnadsuppföljning per kurs eller ett aggregat av kurser. Detta görs inte vid alla lärosäten idag.

Varje kurs måste dock klassificeras på ett eller flera utbildningsområden i LADOK eller motsvarande studiedokumentationssystem. Detta krävs för att antalet studenter och deras prestationer skall kunna avräknas mot anslaget enligt det nya resurstilldelningssystemet. Även om kurskodningen kan innebära vissa gränsdragningsproblem är systemet alltså såpass stabilt och verifierbart att det går att använda för anslagsavräkning.

I de fall kurserna inte kan hänföras helt till ett enda utbildningsområde fördelas en procentuell andel av kursens helårsstudenter och prestationer till olika områden. Följande tabell ger några exempel, hämtade från ett lärosäte:

Utbildningar	Naturvet/Tekn etc	Hum/Teol/Jur etc	Undervisn.
Historia		100 %	
Engelska för tekniker	5 %	95 %	
SYO	4 %	17 %	79 %

Om nu samtliga kostnader för respektive kurs fördelas enligt samma procentsats som prestationerna i LADOK kan kostnaden för varje utbildningsområde därefter summeras vertikalt. Detta skulle med fördel göras periodiskt i separata kalkyler och behöver således inte belasta den löpande bokföringen.

Det är inte givet vilka slutsatser som bör dras t.ex. av att kostnaderna per helårsprestation inom ett visst område är högre vid det ena lärosätet än vid det andra, eller att kostnaderna för ett visst slag av utbildning sjunkit över en period, men informationen kan ligga till grund för värdefull dialog och analyser, såväl internt som med statsmakterna (se även följande avsnitt).

Ett problem är att uppdragsutbildning inte alltid är poängsatt och att det därför inte finns någon information om prestationsvolymen som kan ställas mot kostnader och jämföras med annan grundutbildning. Riktlinjer för hur uppdragsutbildningens volym skall mätas behöver därför utarbetas.

Om förslaget från RUT-93 genomförs – frikoppling av uppdrag och medelstillelning för *forskning* från fakultetsindelningen vid lärosätena – kommer det att bli nödvändigt att en uppföljning av medelstillelningen

kan göras i en annan struktur än per fakultet. Det blir således nödvändigt att återrapporteringen av kostnaderna för forskning görs i samma struktur som uppdraget. Även kostnader för *forskarutbildningen* skulle behöva återrapporteras på sätt som motsvarar statsmakternas behov. (Från SCB föreligger också önskemål om uppgifter fördelade på ett sätt som inte helt följer nuvarande fakultetsindelning). Möjligen kommer denna struktur att förete likheter med utbildningsområdesstrukturen, åtminstone till vissa delar. Om i stort sett samma indelningsgrund kan väljas för grundutbildning och forskning/forskarutbildning får statsmakterna vidare en god bild av de resurser som läggs på olika områden inom den högre utbildningen och forskningen, såväl vid de olika lärosätena som nationellt.

För att redovisningen skall bli jämförbar fordras att principerna för klassificering tillämpas någorlunda lika på de olika lärosätena. I fråga om grundutbildningen finns detta krav redan nu, medan en ny resurstilldelningsmodell för forskning och forskarutbildning skulle nödvändiggöra någorlunda enhetliga klassificeringsprinciper även för denna verksamhet.

Den lösning som skisserats ovan innebär både fördelar och nackdelar, och lärosätena skulle möta varierande svårigheter att tillämpa den. Verken är därför inte beredda att nu föreslå att återredovisning skall krävas i de strukturer som diskuterats. Frågan om lämpliga strukturer bör utredas vidare som en tänkbar lösning på problemet med bristande jämförbarhet.

RRV och Högskoleverket föreslår att regeringen tar strukturen i den begärda finansiella återrapporteringen under övervägande, och att detaljerna i en förändrad återrapporteringsstruktur utreds i särskild ordning.

Uppföljning av percapitaersättningarna i grundutbildningen

När ersättningsnivåerna för helårsstudenter och helårsprestationer inom de olika utbildningsområdena infördes den 1 juli 1993 var utgångspunkten Högskoleutredningens (SOU 1992:44) beräkning av resursbehov för olika ämnesgrupper. Översättningen av resursbehovet från ämnesgrupper till utbildningsområden genomfördes därefter enligt schabloner. Det finns inte med dagens informationsstruktur underlag för en uppföljning varken om en enskild percapitaersättnings storlek eller om fördelningen/relationen mellan de olika utbildningsområdena är korrekt.

Det nya resurstilldelningssystemet har nu tillämpats under en treårsperiod. Det kan därför enligt verkens bedömning vara lämpligt att göra en särskild uppföljning av percapitaersättningarnas storlek. En sådan uppföljning bör genomföras för att i första hand studera hur stora *omfördelningar* som faktiskt görs mellan utbildningsområdena vid lärosätena. Det bör påpekas att möjligheterna till omfördelningar är olika stora beroende på vilket utbildningsutbud som finns vid lärosätet. Om sådana omfördelningar sker i samma riktning vid i stort sett alla lärosäten kan det finnas skäl att justera statsmakternas percapitaersättningar.

I sammanhanget bör det dock understrykas att såväl statsmakternas resurstilldelning som den interna tilldelningen i hög grad styr de faktiska och/eller redovisade kostnaderna. Dessutom varierar kostnaderna för olika kurser inom ett utbildningsområde och till och med inom ett ämnesområde, varför den aggregerade informationens värde som beslutsunderlag minskar. De resurser som en institution får sig tilldelad påverkar vilket kursutbud som är möjligt att erbjuda. Beroende på att förutsättningar och kvalitetskrav kan variera kan man inte heller tala om någon viss optimal kostnad för en kurs/utbildning. Om exempelvis den interna resurstilldelningen tillåter att resursinsatsen för en viss kurs beräknats till 40 lärartimmar kommer förmodligen just det antalet timmar att läggas ned på kursen, eller i vart fall redovisas som nedlagda på kursen. Kostnadsuppföljningen måste därför inkludera kontroll av kvaliteten i fråga om såväl redovisningen som verksamhetsresultaten. I slutsatserna skall beaktas att det inte är möjligt att fastställa någon objektiv kostnad för olika typer av kurser.

I föregående avsnitt diskuteras en tänkbar metod för att samla in kostnadsinformation som möjliggör en uppföljning av ersättningsnivåerna i grundutbildningen. En sådan uppföljning behöver inte göras varje år, utan skulle exempelvis kunna ha formen av särskilda studier. En regelbunden uppföljning skulle emellertid kunna dels höja kvaliteten i uppgifterna, dels underlätta analyser. På så sätt skapas förutsättningar för löpande intern uppföljning och tidsserier för statsmakternas uppföljning.

Oavsett val av metod och periodicitet i ett fortvarighetstillstånd menar verken att den uppföljning som behöver göras efter den nu avslutade treårsperioden bör göras i form av en särskild studie. Några andra metoder hinner nämligen inte utvecklas i tid.

RRV och Högskoleverket föreslår att percapitaersättningarnas storlek i resurstilldelningssystemet för grundutbildning följs upp, framförallt för att kartlägga behovet av eventuella justeringar mellan utbildningsområden. Uppföljningen av den första treårsperioden bör göras nu i form av en särskild studie.

Realekonomisk och finansstatistisk information

Det är uppenbart att information om realekonomiska arter och finansstatistik fyller analysbehov inom både regeringskansliet och vid vissa andra myndigheter (t.ex. SCB, Konjunkturinstitutet och RRV). Man kan därför inte avskaffa uppgiftslämnandet enbart på grund av att det komplicerar myndigheternas redovisning. Inom RRV övervägs för närvarande olika metoder att samla in informationen, vilket noggrannhet som är nödvändig, om kraven kan differentieras etc.

Finansdepartementet har behov av *realekonomiska arter per anslag* främst för pris- och löneomräkningar. Denna information skall vara utgiftsmässig för att utgöra ett lämpligt underlag, men behöver däremot inte vara särskilt detaljerad. En översyn som gjorts vid RRV har visat att begränsning till de arter som är nödvändiga för analyser och omräkningar skulle innebära lättnader och kostnadsminskningar. I de fall man inte kan erhålla informationen direkt ur bokföringen behövs vidare metoder för hur den skall tas fram.

Beträffande *finansstatistiken*, som används bl.a. för olika slag av analyser, gäller att SCB skulle föredra att få information om kostnader snarare än utgifter. Genom att den hittills insamlats samtidigt som de realekonomiska utgiftsslagen har detta inte varit möjligt. Ett utvecklingsarbete har satts igång med syftet att finansstatistisk information skall samlas in på annat sätt än via myndighetens redovisning.

Den översyn som RRV gjorde av den realekonomiska och finansstatistiska informationen under 1995 bekräftade informationens värde för analyser inom både regeringskansliet och vid vissa andra myndigheter. Samtidigt pekade översynen på de problem som är förknippade med att ta fram informationen på myndigheterna. I den interna utredningen lämnades förslag till ett antal åtgärder för att bl.a. höja kvaliteten i det lämnade materialet, minska problemen med uppgiftslämnandet och därmed minska

kostnaderna för framtagandet av informationen. Vidare avser RRV att ta fram en ny rikskodstruktur som överensstämmer med myndigheternas behov av intern uppföljning samt att förtydliga kraven på information om utgiftsslag per anslag. Flera av dessa förslag håller nu på att konkretiseras för att kunna genomföras under 1997 och 1998.

RRV och Högskoleverket hänvisar till det pågående utvecklingsarbetet, vars syfte bl.a. är att tillförsäkra användarna av den realekonomiska och finansstatistiska informationen ett beslutsunderlag av hög kvalitet, framtaget till rimlig kostnad.

Enhetliga krav från statliga finansiärer

Det är rimligt att begära att statliga myndigheters krav på information från andra statliga myndigheter följer de nya redovisnings- och styrningsprinciper som beslutats av statsmakterna. I de fall det inte är möjligt att infordra uppgifter av ett visst slag eller i en viss struktur bör man överväga hur informationsbehovet kan tillgodoses på annat sätt. Det ger sannolikt ett mer tillförlitligt resultat att infordra uppgifter i strukturer som är logiska och naturliga utifrån de nya principerna och att den insamlade myndigheten därefter själv gör fördelningar eller använder schabloner. På så sätt undviker man att uppgiftslämnarna gör godtyckliga fördelningar enligt olika metoder så att informationen – även om den ser ut att vara exakt – får låg kvalitet.

När det gäller *forskningsstatistiken* skall SCB samla in och publicera uppgifter enligt indelningsgrunder som är internationellt vedertagna. Eftersom dessa grunder inte överensstämmer med den redovisningsstruktur som används vid lärosätena måste uppgifterna fördelas och omvandlas på olika sätt. Snarare än att varje myndighet skönmässigt skulle göra sådana fördelningar skulle en tillförlitlig redovisning av exempelvis utgiftsslag totalt för myndigheten, forskningsfinansieringens andel av totala intäkter eller liknade schabloner möjliggöra för den som skall använda informationen att själv göra fördelningarna. Därigenom skulle man dels undvika att olika lärosäten fördelar på olika sätt, dels säkerställa att fördelningen görs på det sätt som är bäst anpassat till analysbehoven. Vidare skulle man med god kvalitet på grunddata kunna göra olika fördelningar för olika behov. Samtidigt gäller att det är lärosätena som har bäst kunskap om verksamheten och därför kan göra de mest tillförlitliga bedömningarna om hur fördelningen bör göras. Om en statistikansvarig myndighet skall överta denna roll

kräver det därför kunskapsinhämtande och kontakter med lärosätena. Det bör understrykas att den information som lämnas idag många gånger håller mycket låg kvalitet – även om den kan verka exakt – och följaktligen kan vara vilseledande snarare än utgöra ett gott beslutsunderlag. Diskussioner har inletts med SCB beträffande hur forskningsstatistiken bör insamlas i framtiden.

Regeringen gav den 14 mars 1996 i uppdrag åt *forskningsråden* inklusive Forskningsrådsnämnden att utarbeta gemensamma grundprinciper för den ekonomiska återrapporteringen av de bidrag som lämnas av råden. Uppdraget avrapporterades den 13 juni 1996, men något samråd med RRV om den föreslagna modellen hade inte genomförts dessförinnan.

Råden föreslår definitioner av ett antal begrepp samt att återredovisning inte skall krävas mer detaljerat än på följande poster:

- Löner och arvoden
- Resor
- Utrustning
- Materiel
- Forskningsinformation
- Försöksdjur
- Omkostnadspålägg
- Lokaler
- Övriga kostnader.

RRV och Högskoleverket konstaterar att posten Forskningsinformation kan innehålla såväl löner och arvoden som resor och flera av de andra kostnadsslagen, och att det är oklart om Försöksdjur egentligen är ett kostnadsslag. Verken vill därför rekommendera råden att föreslå en enhetligt logisk struktur så att klassificeringsproblem undviks.

RRV och Högskoleverket konstaterar vidare att lärosätena sannolikt inte har några problem att lämna den begärda informationen för verksamhet där ett forskningsråd är ensam finansierad. I alla projekt eller andra verksamheter med flera finansieringskällor (inklusive lärosätets fakultets-anslag, ränteinkomster eller andra disponibla inkomster) kommer det dock inte att vara möjligt att begära en uppdelning av användningen av just forskningsrådets bidrag på de olika kostnadsslagen. Verken förutsätter därför att råden godkänner en redovisning av hela det ifrågasvarande projektets kostnader och finansiering på det sätt som visas i bilaga 2.

En generell iakttagelse är att man bör undvika att begära eller samla information som ”kan vara bra att ha”. Den information som skall finnas i redovisningen bör vara sådan som efterfrågas konstant och vars värde klargörs för alla inblandade. Annan typ av information av mer ad-hocliknande karaktär bör snarare insamlas på annat sätt, exempelvis genom enkäter, hellre än att redovisningen belastas med speciella strukturer eller detaljuppgifter.

Det är inte bara myndigheter inom Utbildningsdepartementets område som lämnar bidrag till lärosätenas verksamhet och därmed behöver ställa krav på återredovisning. Vidare är det inte bara universitet och högskolor som tar emot sådana bidrag och skall lämna rapport om hur medlen använts. Enhetliga krav skulle därför gälla myndigheter inom hela statsförvaltningen.

RRV och Högskoleverket föreslår att regeringen tar initiativ till utarbetandet av gemensamma krav på återrapportering av bidrag som lämnats mellan statliga myndigheter.

Gemensam linje gentemot icke-statliga finansiärer

När det gäller bidragslämnare utanför staten är det inte möjligt att direkt påverka informationskraven på samma sätt som när verksamhet finansieras med bidrag från andra statliga myndigheter. En självklar utgångspunkt är att redovisning av hög kvalitet skall lämnas. Icke-statliga finansiärer ställer emellertid ofta mycket detaljerade krav på återrapportering, och dessa krav kan ibland resultera i orimliga strukturer i bokföringen. RRV och Högskoleverket anser därför att finansiärer utanför staten bör förmås att acceptera återrapportering som följer de statliga redovisningsprinciperna och att avstå från särkrav som inte uppenbart är nödvändiga.

RRV och Högskoleverket föreslår att samordnade kontakter, som stöds av regeringen, tas med svenska icke-statliga finansiärer i syfte att skapa enhetliga återredovisningskrav. De båda verken är beredda att diskutera en medverkan i ett sådant arbete.

Svårare är det beträffande utländska finansiärer, särskilt EU. Från EU:s organ kommer en mängd särkrav, allt ifrån krav på att originalfakturor skall bifogas redovisningen till särskilda strukturer, periodiseringar och detaljer i återrapporteringen. Riksdagen har beslutat (prop. 1994/95:40, bet. FiU5, rskr. 67) att statliga myndigheter skall tillämpa de svenska statliga redovisningsprinciperna och metoderna även vid redovisning till EU. Detta måste alltså

vara utgångspunkten i de fall redovisningsprinciperna skiljer sig åt. Eventuella särkrav måste följaktligen hanteras i särskild ordning, utanför det egentliga redovisningssystemet.

För att inte myndigheterna skall tvingas till en orimligt stor belastning bör det tydliggöras när en sådan särskild redovisning skall krävas, och när redovisning enligt svenska statsförvaltningens principer bör lämnas, oavsett de särkrav EU kan ställa.

RRV och Högskoleverket föreslår att regeringen driver dessa frågor i EU:s och andra internationella organ, eller uppdrar åt RRV att föra Sveriges talan.

I samband med hanteringen av medel från EU-kommissionen eller av projekt som finansieras av flera medlemsstater finns fortfarande några outredda frågor, som vållar problem på berörda myndigheter. RRV håller dock på att utarbeta en handledning i ämnet.

4.2 God redovisningssed utvecklas och befästs

Utvecklingsarbete och erfarenhetsutbyte

Det tar tid att utveckla god redovisningssed och nya metoder. Detta gäller både RRV, såsom ansvarig för detta utvecklingsarbete i statsförvaltningen, och berörda myndigheter. Så småningom har emellertid allt fler råd och svar lämnats, delvis i form av RRV-handledningar i ämnen som visat sig problematiska. Ytterligare handledningar är under utarbetande, t.ex. om emottagna bidrag och redovisning av EU-medel. Branschrådet kommer att ha utfärdat minst fyra rekommendationer under innevarande räkenskapsår. Redovisningsseden inom flera större problemområden (t.ex. anläggningstillgångar och lämnade bidrag) har därmed fått förutsättningar att förbättras.

Ett diskussionsområde är hur principerna för matchning skall tillämpas i myndigheterna. Även om det statliga regelverket är tämligen entydigt på denna punkt kan det krävas en gemensam syn för att regelverket skall tillämpas enhetligt och för att den bild som lämnas i redovisningen skall anses vara rättvisande. Här handlar det förmodligen snarast om att utarbeta och förankra en sådan gemensam syn på hur olika företeelser skall betraktas och därmed behandlas i redovisningen. Det kan ibland vara oklart när teori

och metoder från den privata sektorn är tillämpbara i staten, och vilken teori respektive vilka metoder som annars skall användas.

Det finns ett stort värde i att lärosätena samarbetar på olika sätt för att så långt möjligt skapa ett urval av metoder som ger utrymme för olika styrning och förutsättningar men ändå ger ett någorlunda jämförbart utfall. Ett sätt att åstadkomma detta är att utöka informationsutbytet mellan de olika lärosätena i form av arbetsgrupper, seminarier och nätverk. RRV och Högskoleverket är beredda att diskutera en medverkan i ett sådant arbete. Verken vill vidare påminna om det avgiftsfinansierade stöd som lämnas av RRV i dessa avseenden. Utbildningsdepartementets medverkan i lämpliga delar av detta arbete skulle också vara mycket värdefull.

RRV och Högskoleverket föreslår att arbetet med att utveckla god redovisningssed fortsätter i form av utarbetande av handledningar, samarbete i branschråd och nätverk mellan ekonomiansvariga för universitet och högskolor samt seminarieverksamhet. De båda verken är beredda att starta och driva nya seminarier i dessa frågor.

Kompetenshöjning och interna regler

Frågan om en ”Redovisningshandbok för högskolesektorn” har diskuterats som ett sätt att skapa god redovisningssed. Med tanke på olikheterna mellan universitet och högskolor, olika ekonomisystem och modeller för styrning av verksamheten etc. skulle en sådan handbok sannolikt vara svår att anpassa till behoven i de berörda myndigheterna, om den skall kunna vara tillräckligt konkret för att utgöra ett användbart komplement till de allmänna handledningar för hela statsförvaltningen som publiceras av RRV. Dessutom skulle det kräva stora resurser att skapa den och hålla den uppdaterad. Verken avråder därför från en sådan lösning.

Verken vill dock betona vikten att lärosätena internt sprider god redovisningssed och förbättrar den interna kontrollen. Utredningen har funnit att det många gånger är på institutionsnivån som kunskaper, kompetens och intresse för ekonomistyrning brister, och att detta är en av huvudorsakerna till de problem som beskrivits i avsnitt 3. Att åtgärda bristerna är emellertid i hög grad en ledningsfråga som berör attityder på samtliga nivåer i lärosätet.

Om inte delegeringen av ansvar och befogenheter inom lärosätena skall motverka sitt syfte är det därför nödvändigt att – inom ramen för begränsade

resurser – öka kunskapen och höja kompetensen och motivationen på nivåerna under centralförvaltningen. Det är viktigt att framhålla att frågan inte bara berör den administrativa personalen, institutionssekreterare och motsvarande, som sköter de dagliga ekonomirutinerna. I väl så hög grad behövs kunskap, förståelse och attitydförändringar bland prefekter, projektledare och annan personal i ledarfunktion. Det är vidare nödvändigt att skapa sådan intern kontroll att inte ekonomihandläggarnas integritet hotas av en beroendeställning gentemot verksamhetsansvariga chefer.

Hur denna kompetensförstärkning och förbättring av den interna kontrollen skall åstadkommas måste bero av de konkreta förhållandena på varje lärosäte. Verken vill också betona att flera lärosäten redan åstadkommit betydande förbättringar, men alla har inte hunnit lika långt och än återstår mycket arbete. Det är många gånger inte rimligt att fullfjädrad ekonomikompetens rekryteras till många små institutioner. I stället bör olika former av samarbete mellan institutionerna i fråga om ekonomiadministration prövas. Inrättandet av internrevision är ett annat medel för att höja kvaliteten. Detta är naturligtvis kostsamt för lärosätena, men upplevs som väl använda resurser.

Varje lärosäte bör ha en ekonomihandbok som hålls uppdaterad och en plan för kompetensförsörjningen. Ekonomihandboken behöver inte vara en pärm eller tryckt bok, utan kan också finnas tillgänglig i datanätverket så att den enkelt kan uppdateras med förändringar. Ett utvecklat samarbete mellan lärosätena i fråga om framtagande av ekonomihandböcker skulle dels vara arbetsbesparande, dels leda till större enhetlighet inom sektorn. Detta är emellertid en fråga som delegerats till myndighetsledningarna, och ett sådant samarbete måste därför givetvis vara frivilligt. Arbetet skulle exempelvis kunna samordnas av Universitets- och högskoleförbundet. Vidare lämnar RRV stöd i dessa frågor inom ramen för sin avgiftsbelagda verksamhet.

RRV och Högskoleverket rekommenderar lärosätena att utveckla ett samarbete inom myndigheten i fråga om ekonomiadministrationen och mellan lärosätena i fråga om utarbetandet av ekonomihandböcker.
--

4.3 Utarbetande av metoder för fördelning i olika strukturer

Metodutveckling

I samband med de stora förändringar av redovisnings-, finansierings- och resurstilldelningsmodellerna som ägt rum har intresset hittills koncentrerats på bokföring av transaktioner mellan myndigheten och dess omvärld, alltså redovisning av myndighetens resultat och ställning i resultat- och balansräkningar samt anslagsredovisning och finansieringsanalys. Principer och metoder för fördelning av bl.a. kostnader och intäkter mellan olika delar av myndigheten och dess verksamhet har dock inte hunnit lika långt i utvecklingen, varken i myndigheterna eller på RRV. Allt eftersom redovisningen stabiliseras börjar myndigheterna nu arbeta med utveckling på fördelningsfrågor.

Detta är emellertid inte ett område som lämpar sig för föreskrifter. Olika metoder för fördelning kan vara lämpliga eller olämpliga beroende på arten av myndighetens verksamhet, dess organisation och styrbehov, de informationskrav som riktas mot myndigheten etc. Även inom universitets- och högskolesektorn är metodvalet alltså beroende av förhållandena vid varje enskilt lärosäte, exempelvis organisatorisk struktur, styrmodell, ekonomisystem och kompetensnivå.

Det åligger RRV att utarbeta generella ekonomiadministrativa metoder för statsförvaltningen. På grund av att resurserna under senare år har satsats på de ändrade redovisnings- och finansieringsprinciperna i staten har dock utvecklingsarbetet hittills inte kunnat bedrivas med full kraft. Utifrån de översiktliga beskrivningar av olika metoder som finns bör lärosätena ändå kunna vidareutveckla och anpassa metoderna till behoven för den egna styrningen och för redovisningen inom sektorn. Detta innebär dock inte att varje lärosäte måste utveckla metoderna på egen hand. I många fall överensstämmer förhållandena tillräckligt mycket för att samma metoder skall kunna användas; i andra fall kan ett annat lärosätes metoder modifieras och varieras för att passa de egna behoven. Därför rekommenderar RRV och Högskoleverket ett samarbete med lärosätena i fråga om metodutveckling.

Det åsyftade resultatet av ett sådant arbete bör vara en beskrivning av några alternativa metoder som myndigheterna kan välja beroende på hur verksamheten organiserats och vilken sorts styrning myndigheten vill tillämpa

internt. Metoderna bör utformas så att alla leder fram till en bild av resursförbrukningen för olika delar av verksamheten som är någorlunda rättvisande och jämförbar.

Fördelning av personalkostnader

Ett exempel på metodutveckling där det redan finns erfarenhet från vissa lärosäten och från andra myndigheter gäller hur personalkostnader skall kunna fördelas i verksamheten på ett rimligt sätt. Erfarenheterna har varit både goda och dåliga; det finns många fördomar mot tidredovisning, inte minst inom den akademiska världen. En sådan missuppfattning är att tidredovisning skulle vara ett sätt att kontrollera att lärare och forskare arbetar – en sorts stämpelkort – en annan att tidredovisning måste vara komplicerad och ”petimetrig”.

I själva verket är det knappast möjligt att fördela personalkostnaderna utifrån verklig arbetsinsats på något annat sätt. På några lärosäten har man emellertid valt att i stället fördela löne- och andra kostnader utifrån planerade och budgeterade aktiviteter. Detta kan få till följd att ett forskningsprojekt ser ut att ha förbrukat sina resurser genom att det påförts kostnader för personal som i själva verket kommit att arbeta med undervisning eller andra projekt i stället. För att verksamheten i projektet skall kunna fullföljas måste man därmed skaffa ytterligare finansiering – på felaktiga grunder – eller låta personal arbeta vidare i projektet trots att de officiellt bedriver en annan verksamhet. Förutom att kostnadsbilden för verksamheten sannolikt blir missvisande försvåras också uppföljning av personalens insatser och anställningsförhållanden utan tidredovisning i någon form. Det kan också nämnas att tidredovisningsinformation – fast ofta under annat namn – redan används för uppföljning av lärarnas undervisningstid vid flertalet institutioner. Utveckling av ett antal rimliga metoder för fördelning av personalkostnader utifrån faktiskt nedlagd tid är således nödvändig för att kvaliteten i resultatredovisningen skall höjas.

Projektredovisning

Projekt behandlas tillsammans med externfinansierad verksamhet i avsnitt 3.2 om god redovisningssed. Skälet till detta är att valet av principer för intäktsavräkning av sådan verksamhet har direkt betydelse för lärosätets ekonomiska resultat och ställning. Till stor del är det emellertid avgränsningen av ett

projekt från andra projekt och från den löpande verksamheten och metoder för fördelning av främst kostnader som innebär svårigheter. Ett utvecklingsarbete inom området fördelning av intäkter och kostnader avser således redovisning och kalkylering i projekt. Arbetet – som redan påbörjats – bedrivs i visst samarbete med RRV utifrån ett uppdrag som lämnats av universitetens förvaltningschefer till en arbetsgrupp med företrädare för universitet och högskolor. Resultat av arbetet avses i första hand bli definitioner av projekt och andra begrepp samt lämpliga metoder för fördelningar av gemensamma kostnader. Arbetet skall avrapporteras i slutet av oktober 1996, och kommer sannolikt att leda till vidareutveckling av olika delfrågor. RRV avser att därutöver även arbeta med bl.a. metoder för rättvisande periodisering av finansieringen. Sådana metoder kan, om det bedöms lämpligt, publiceras för att kunna användas även utanför universitets- och högskolesektorn

RRV och Högskoleverket föreslår att olika utvecklingsarbeten beträffande metoder för fördelning av finansiella uppgifter i verksamhetsstrukturer bedrivs i samarbete mellan lärosätena, RRV och Högskoleverket.

4.4 Övrigt

Regelverket

Uppdraget anger som huvudsyfte att RRV och Högskoleverket skall ”ut-arbeta ett underlag till ställningstagande ifråga om kompletterande föreskrifter och råd avseende den ekonomiska redovisningen”. Utredningen har inte givit stöd åt tanken att det är ytterligare föreskrifter eller allmänna råd som behövs, åtminstone inte när det gäller främst bokförings- och årsredovisningsförfordningarna. Ingen av de intervjuade myndigheterna – eller av RRV:s revisorer – har påvisat några behov av ytterligare föreskrifter till bokförings- eller årsredovisningsförfordningarna. De har snarare ansett att vad som behövs är metoder och tolkningar som gör det möjligt att tillämpa regelverket på avsett och smidigt sätt. Främst gäller detta redovisning av blandfinansierad verksamhet.

För RRV är strävan att de föreskrifter och allmänna råd som utfärdas skall vara tillämpbara för samma slags företeelser i hela statsförvaltningen. Det är vanligt förekommande att myndigheterna själva upplever sig som unika, och

att just de har speciella problem som måste lösas genom särreglering eller dispenser. Vid närmare betraktande visar det sig dock vanligen att problemen är gemensamma för många fler myndigheter. I fallet universitet och högskolor är resurstilldelningssystemet unikt, och det kan i vissa fall påkalla särreglering. I övrigt förekommer samma typ av frågor i större eller mindre utsträckning även på myndigheter inom andra sektorer. Exempelvis anser RRV att en ändring i regelverket beträffande rätten att finansiera anskaffning av anläggningstillgångar med erhållna bidrag inte bara bör gälla universitet och högskolor utan alla myndigheter som erhåller sådana bidrag. RRV avser således att göra alla förändringar i föreskrifter och allmänna råd i ett sammanhang och för hela statsförvaltningen. Sådana ändringar avses bli publicerade senast den 30 november 1996 och fortsättningsvis minst en månad före varje budgetårsskifte.

En jämförbarhet över tiden kräver att inte regelverket ändras. Vidare innebär ändringar i ”spelreglerna” en osäkerhet för de inblandade, som ofta kan leda till att man försöker skydda sig och sin verksamhet på olika sätt som för statsförvaltningen som helhet inte är optimala. Å andra sidan finns ett behov att korrigera oönskade effekter av en viss reglering, som kanske inte kunde förutses när den beslutades, eller som beror på ändrade förutsättningar. De förändringar som genomfördes till budgetåret 1993/94 var mycket genomgripande, och av naturliga skäl kunde inte alla problem förutses. Det är dock väsentligt att statsförvaltningen så långt möjligt nu får anpassa sig till de gällande reglerna och modellerna. Regelverket bör därför hållas stabilt.

Genom att bestämmelserna om informationskraven i årsredovisningen i den nya årsredovisningsförordningen föreslås bli mer myndighetsspecifika och flyttas till regleringsbrev kommer utformningen av dessa att bli mycket viktiga för myndigheternas redovisningsstrukturer. Även för lärosätena, vars återrapportering till stora delar styrs av bestämmelserna i förordningen (1993:1153) innehåller regleringsbrev krav på redovisning. RRV och Högskoleverket är beredda att stödja regeringskansliet i utarbetandet och formuleringen av informationskraven i regleringsbrev.

RRV och Högskoleverket anser att regeringen bör vidareutveckla metoderna för att informera myndigheterna om förestående förändringar i fråga om återrapporteringskrav.
--

Det finns också behov av komplettering av regelverket i fråga om t.ex. försäljning av egendom, hantering av aktier m.m. som blivit tydliggjort

genom förslaget till budgetlag. Dessa frågor har dock inte direkt med lärosätenas redovisning att göra, och behandlas därför inte vidare i denna utredning.

Föreskrifter till förordningen (1993:1153)

En av de grundtankar som resulterat i att FÅRAF ersatts av en ny årsredovisningsförordning är att regeringens krav på information från myndigheterna skall vara myndighetsspecifika och uttryckas genom särskilda återrapporteringskrav som vanligen kommer att meddelas i regleringsbrev. Detta skall bl.a. leda till att kompetens och intresse för resultatinformation förstärks i regeringkansliet. Vidare innebär det att det är regeringkansliet – snarare än någon speciell myndighet – som skall göra de preciseringskrav av informationskraven som behövs för regeringens löpande styrning.

Universiteten och högskolorna har emellertid dels en relativt likartad verksamhet, dels en resurstilldelningsmodell som är unik i statsförvaltningen. Dessa faktorer kan nödvändiggöra att kraven på återredovisning samordnas och preciseras på ett särskilt sätt. Regeringen har, enligt vad utredningen erfarit, inte någon avsikt att upphäva förordningen (1993:1153). Det innebär att regeringen redan idag har etablerat en särskild ordning för denna myndighetssektor.

Som nämnts har varken RRV eller Högskoleverket i dag befogenheter att lämna några föreskrifter beträffande resultatredovisning, ekonomisk och verksamhetsinformation enligt förordningen 1993:1153. Detta förhållande bör ändras för att informationskraven skall kunna tydliggöras och preciseras. Erfarenheten visar att detta behöver göras på andra sätt i fråga om en förordning, som har en mindre detaljerad och mer permanent karaktär, än för årsvisa regleringsbrev.

RRV och Högskoleverket föreslår att regeringen utser Högskoleverket att utfärda föreskrifter för tillämpning av förordningen (1993:1153) om redovisning av studier m.m. samt att detta i fråga om ekonomisk redovisning skall ske efter samråd med RRV. Vidare föreslår verken en översyn av förordningen med anledning av detta.

Bidragsförordning

På främst en punkt upplevs regelverket emellertid som bristfälligt. Sedan externmedelsförordningen (UHÅ FS 1990:30) upphävdes saknas reglering av emottagna bidrag (inklusive gåvor och donationer). Detta innebär bl.a. att definitionen av andra medel än anslag, uppdragsintäkter och inkomster från räntekonto är otydlig, liksom hanteringen av sådana medel. Inte bara redovisningens kvalitet och jämförbarhet påverkas; genom att 8% fiktiv moms skall inbetalas för bidrag från icke-statliga finansörer medan 25% moms skall läggas på vissa uppdragsintäkter får definitionen även en ekonomisk betydelse. En handledning är dock under utarbetning på RRV om hur erhållna bidrag bör redovisas när denna avgränsning gjorts.

En bidragsförordning skulle även kunna ersätta förordningarna om mottagande och placering av gåvor och donationer. Som exempel på frågor som skulle kunna regleras i en bidragsförordning är myndigheters rätt att ta emot bidrag, avgränsning gentemot avgiftsfinansierad verksamhet, eventuella särskilda regler för placering av bidrag och återredovisning till finansören. Verken anser inte att den utredning om donationer till universitet och högskolor (SOU 1996:105) som nyligen lämnats till regeringen ger någon vägledning i dessa frågor.

RRV och Högskoleverket förslår att regeringen bereder frågan om en "bidragsförordning".

5 Fortsatt arbete

Arbetet med vidareutveckling av universitetens och högskolornas redovisning behöver nu föras vidare. Detta behöver ske inom flera områden samtidigt.

När det gäller frågor om periodisering, värdering av tillgångar och skulder etc. (redovisning som påverkar lärosätets resultat- och balansräkningar) bör arbetet med anpassade tillämpningar inom universitets- och högskolesektorn fortsätta och intensifieras. Olika nätverk för exempelvis högskolornas ekonomichefer bör utnyttjas för att tjäna som fora för diskussion och erfarenhetsutbyte. Seminarserier i särskilda frågor bör kunna ges.

Samtidigt med detta behöver utvecklingsarbetet inom internredovisningsområdet drivas vidare, dvs. metoder för fördelning av gemensamma kostnader och intäkter mellan olika delar och nivåer i verksamhetsstrukturerna. Här gäller visserligen att metoderna måste anpassas till de förutsättningar och den styrning som råder vid varje lärosäte. Metoder som utvecklats för en viss situation kan dock ofta "översättas" till en liknande situation, och erfarenheter av praktisk tillämpning bör kunna tas tillvara. Därför kan arbetet med fördel bedrivas av några myndigheter med likartade förutsättningar i samarbete med RRV och Högskoleverket, och därefter publiceras i lämpliga former. Ett exempel på ett sådant samarbete är det utvecklingsarbete fråga om redovisning av projekt som redan startat.

När det slutligen gäller redovisningsstrukturerna bör de inomstatliga kraven ses över, och en återrapporteringsmall utarbetas som bör tillgodose de utomstatliga finansierarnas behov. Detta arbete måste bedrivas i eller i samarbete med regeringskansliet.

Bilaga I: Regeringsuppdraget



UTBILDNINGSDEPARTEMENTET

REGERINGSBESLUT 8

1996-02-08

U95/4105/B

(delvis)
Inkom
HÖGSKOLEVERKET

Högskoleverket
Box 7851
103 99 STOCKHOLM

1996 -02- 2 2

Doss 60
Dnr 660

Riksrevisionsverket
Box 45070
104 30 STOCKHOLM

Gemensamt uppdrag till Högskoleverket och Riksrevisionsverket beträffande redovisning vid universitet och högskolor

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Högskoleverket och Riksrevisionsverket (RRV) att inom ett gemensamt projekt utarbeta ett underlag till ställningstagande ifråga om kompletterande föreskrifter och råd avseende den ekonomiska redovisningen för universitet och högskolor (nedan gemensamt benämnda högskolor). Projektet skall bedrivas i lämpliga former av samarbete mellan nämnda myndigheter.

I de fall det framgår av projektet att det för uppföljning och styrning på nationell nivå är väsentligt att redovisningen görs på ett likformigt sätt vid samtliga högskolor, skall RRV efter samråd med Högskoleverket med stöd av givna bemyndiganden utfärda behövliga kompletterande föreskrifter senast den 30 augusti 1996 att gälla fr.o.m. kalenderåret 1997. I övrigt skall råd publiceras i lämplig form.

De syften och krav som regeringen i det följande anger som skäl för sitt beslut skall tillgodoses.

Uppdraget får fullgöras i etapper. Verken skall informera regeringen om de resultat som uppnås i arbetet. Senast den 30 augusti 1996 skall en samlad redogörelse lämnas över de resultat som dittills uppnåtts.

Berörda högskolor skall lämna verken det bistånd som behövs för uppdragets genomförande.

Postadress
103 33 Stockholm

Besöksadress
Drottninggatan 16

Telefon växel 08 - 405 10 00
Telefax 08 - 723 11 92
Telex 132 84 MINEUC S

Ärendet

Flera problem har uppmärksammats inom den årliga revisionen. Olika metoder har t.ex. använts av olika högskolor för att redovisa anläggningstillgångar, semesterlöneskuld och ingående reservationer. Det finns vidare brister i resultatredovisningarna när det gäller kopplingen mellan verksamhetsområden och den ekonomiska informationen.

Högskolornas årsredovisningar har på grund av brister inte kunnat tjäna som ett fullgott underlag för regeringens styrning. I samband med Högskoleverkets arbete med att ta in information från högskolorna utifrån krav som formulerats i regleringsbrev, högskoleförordningen (1993:100) samt förordningen (1993:1153) om redovisning av studier m.m. vid universitet och högskolor har det vidare - på grund av den bristande enhetligheten och efterlevnaden av föreskrifterna - visat sig svårt att göra de sammanställningar som krävs. Regeringen har uppmärksammat behovet av att ytterligare öka insatserna för att tillse att högskolornas redovisning håller en hög kvalitet och är jämförbar mellan högskolorna. Den främsta orsaken till problemen är att olika informationsstrukturer tillämpas. Detta förhållande medför också tungarbetade manuella rutiner vid överföring av information.

RRV har i sin årliga rapport till regeringen om väsentliga iakttagelser och rekommendationer av generell karaktär från den årliga revisionen och effektivitetsrevisionen pekat på behovet av att skapa ett myndighetsövergripande projekt där aktuella problem hanteras i syfte att så långt som möjligt skapa god redovisningssed inom sektorn. En sådan kvalitetshöjning skulle medverka till att säkerställa kvaliteten i den nationella NU-databasen vid Högskoleverket.

Föreskrifter kan meddelas av RRV med stöd av 24 § förordningen (1993:134) om myndigheters årsredovisning och anslagsframställning, 23 § bokföringsförordningen (1979:1212) samt 14 § kapitalförsörjningsförordningen (1992:406).

Skälen för regeringens beslut

Regeringen finner att högskoleverksamhetens komplexa karaktär tillsammans med behovet av jämförbarhet motiverar särskilda insatser i fråga om föreskrifter, råd och stöd till högskolorna.

Åtgärder behöver således vidtas för att säkerställa att det redovisningsmässiga underlaget för årsredovisning, delårsrapporter och Högskoleverkets tekniska mallar från högskolorna håller en hög kvalitet och att informationen blir jämförbar

högskolorna emellan. Detta underlättar tolkningen av informationen och förbättrar därmed också rege- ringens möjligheter att använda denna.

Med förbättrade gemensamma utgångspunkter för redo- visningen som grund bör det vara lättare för den enskilda högskolan att

- utveckla redovisningen,
- dokumentera god redovisningssed inom samtliga ekonomiadministrativa områden och
- dokumentera ansvar och befogenheter i den interna styrningen; från planering och budgetering samt löpande redovisning med uppföljning till resultatredovisning och utvärdering.

Förutsättningar skapas därmed för en god intern kontroll.

De krav som sammanfattningsvis bör ställas är


- att statsmakternas krav på redovisningen till- godoses, så att den håller en hög kvalitet och är jämförbar mellan högskolorna,
- att högskolornas behov tillgodoses,
- att det statliga regelverket avseende ekonomi- administration samt god redovisningssed för staten följs,
- att gemensamma standarder när det gäller den interna redovisningen finns,
- att redovisningen kan ske på avsett vis oavsett hur verksamheten är organiserad och
- att uppdatering av föreskrifter och råd kan ske, efterhand som det generella regelverket avseende ekonomiadministration förändras.

Ett samlat underlag behöver tas fram för att omfatt- ningen av behovet av kompletterande föreskrifter, råd och stöd skall kunna bedömas. Som ett led i arbetet bör därför en kartläggning av högskolornas redovisningsrutiner och redovisningsmetoder göras. Ekonomiska redovisningsområden bör belysas med exempel så långt möjligt från representativa hög- skolors redovisning. Underlaget skall avse nuvarande redovisningsmetoder med jämförelser, så att olik- heter i valda metoder och deras konsekvenser fram- går.

En särskild arbetsgrupp (ett s.k. branschråd) inrättades under verksamhetsåret 1994/95 på initiativ av högskolorna. Arbetsgruppen har tillkommit för att utarbeta en redovisningspraxis

för högskolorna. Den består av representanter för högskolorna. RRV lämnar synpunkter på arbetsgruppens förslag och deltar i diskussionen. Regeringen räknar med att resultat och erfarenheter från gruppens arbete skall kunna användas när det nu aktuella uppdraget fullgörs.

På regeringens vägnar



Ylva Johansson



Hans Strandell.

Kopia till
Finansdepartementet
Samtliga universitet och högskolor

Bilaga 2: Kostnadsfördelningar och samfinansiering

I utredningsrapporten diskuteras frågan om kostnadsfördelningar i olika sammanhang. Den tas upp som ett utvecklingsområde i sig, där olika metodval påverkar redovisningen av kostnader och intäkter i bl.a. resultatredovisningen. Korrekta metoder är vidare nödvändiga för att kravet på full kostnadstäckning skall kunna följas upp.

Kostnadsfördelningar utgör dessutom ett särskilt problem när det gäller att kunna hänföra kostnadsslag till en viss verksamhet. Detta är, som framgår av rapporten, ett krav som ställs av vissa finansiärer, såväl statliga som icke-statliga. Uppföljning av utgiftsslag fördelat på anslag och forskningsstatistiken är andra exempel. Dessa uppföljningar görs genom enkäter till universiteten och högskolorna.

Samfinansiering av verksamheten ökar svårigheterna för lärosätet att för ett visst bidrag kunna redogöra för vilka kostnadsslag som finansierats. Bild 1 är avsedd att illustrera problem förknippade med sådana behov.

Ett syfte med denna bilaga är således att ge exempel på hur redovisningen av en verksamhet med flera olika finansiärer, exempelvis ett projekt, kan utformas. Varje finansiär kan på detta sätt få en redovisning av hela verksamheten i stället för bara av den del det egna bidraget finansierar. De metoder som tillämpas vid flera lärosäten idag innebär att verksamheten delas upp i fler ”projekt” än nödvändigt, och att gemensamma kostnader inte fördelas ut på verksamheten. Någon bild av de totala kostnaderna för verksamheten kan därför inte lämnas, vilket illustreras i bild 2. Bilagan illustrerar några av de frågor som behöver behandlas i det nämnda utvecklingsarbetet om projektredovisning.

Vidare vill bilderna illustrera att det ofta inte finns något logiskt samband mellan ett enskilt kostnadsslag och en viss verksamhet eller en viss finansiär. Detta beror dels på att man genom fördelningar åstadkommer en bild av de resurser som faktiskt förbrukas i verksamheten, dels att det inte alltid går att

hänföra en viss sorts kostnader till en viss finansiär i blandfinansierad verksamhet. Detta illustreras i bild 1. I bild 2 kan det visserligen förefalla som om varje finansiär får en återredovisning av olika kostnadsslag. Detta förutsätter dock att den fördelning av kostnader mellan delprojekten som gjorts återspeglar verkligheten.

Bild 1 Själv *verksamheten* – som kan vara ett projekt, en institution eller annan avgränsbar verksamhet – finansieras i exemplet med bidrag från ett forskningsråd och en stiftelse, och vidare med lärosätets egna medel. Dessa kan bestå av forskningsanslag, ränteintäkter eller liknande.

Verksamheten belastas med kostnader på olika sätt. *Personalkostnaderna* erhålls genom att de anställda beräknat den faktiska tidsåtgången för arbetet, och kostnaden för varje dag eller timme påförs verksamheten genom ett standardpris som skall täcka genomsnittlig lön med sociala avgifter. Först när man fått uppgift om vilken verksamhet (undervisning, forskarutbildning, projekt x och z) som fått nytta av insatsen kan man alltså hänföra lönen till projektet och dess finansiering. Detsamma gäller de sociala avgifterna. Därför går det inte heller att avräkna någon viss finansiering vid utbetalnings-tillfället.

(En finansiär kan dock mycket väl lämna bidrag för täckande av en viss persons lön. Detta bidrag är då inte beroende av vilken verksamhet personen deltar i, och därför behövs inte någon tidredovisning. Inte heller behöver lönen eller bidraget att redovisas för ett speciellt projekt, utan som löpande drift).

Resorna är ett exempel på kostnader som kan hänföras direkt till projektet utan några fördelningar. Emellertid kan det belopp som redovisas som reskostnader i sig bestå av flera kostnadsslag, exempelvis biljetter, hotell, och traktamenten.

Kostnaderna för *administration* samlas först upp på den administrativa enheten. De består i exemplet av dels lön och sociala avgifter för enhetens medarbetare, dels lokalkostnader. Dessa är i sin tur ett belopp som fördelats på grundval av den administrativa enhetens lokalyta, och skall täcka en rimlig andel av hyra, el, uppvärmning och underhåll. (Dessutom fördelas lokalkostnader direkt till projektet utifrån den lokalyta det använder). De totala kostnaderna för den administrativa enheten fördelas ut på institutionerna i

form av ett schablonbelopp per anställd, och kan därefter fördelas vidare till projektet som ett påslag på standardpriset per arbetad dag.

Detta är ett exempel på avancerade fördelningsmetoder. I själva verket använder lärosätena oftast mycket enklare metoder. Exemplet visar bl.a. att kostnadsslaget ”lön” eller ”hyra” finns på många ställen i organisationen, och genom olika slag av fördelningar kommer det att ingå i sammansatta kostnadsslag som redovisas i verksamheten. ”Hyra” kan alltså t.o.m. ingå i belopp som rubriceras som ”personalkostnader”. Det finns således inte någon enkel logisk koppling mellan olika kostnadsslag och projektet, och inte heller kan någon av finansierarna få svar på frågan hur mycket lön som finansieras av ett visst bidrag.

Det är dock värt att notera att även i de fall då lärosätet väljer att fördela ut ett enda klumpbelopp för att täcka alla indirekta kostnader – t.ex. genom att göra ett påslag av 12% på de totala intäkterna och redovisa detta som ”gemensamma kostnader” – är detta egentligen ett belopp som i sig innehåller kostnadsslagen lön, hyra etc. även om inte detta uttryckligen framgår.

Det skulle naturligtvis vara möjligt att beräkna en exakt andel av vars och ens faktiska lön och sociala avgifter som skall påföras verksamheten. I praktiken skulle detta dock vara oerhört kostsamt. Vidare skulle man vara tvungen att hantera övertid, semesterersättning och liknande utgifter som inträffar senare. Därför är ett eller flera standardpriser per dag eller timme ett sätt att fördela personalkostnaden på ett sätt som ger rimligt korrekt utfall till rimlig administrativ kostnad.

Även om det alltså skulle vara möjligt att – med betydande administrativ insats – beräkna utgiften för lön och socialavgifter kan man inte bestämt avgöra till vilken av finansieringskällorna beloppen hör. Man kan visserligen *hävda* att forskningsrådet i exemplet finansierar professor A:s insats i projektet men inte laboratorieassistent B. Något egentligt samband existerar dock inte. Ännu mindre finns det något direkt samband mellan administratör C:s lön och forskningsrådets finansiering eller forskningsanslaget.

Samma svårigheter möter i fråga om de övriga kostnader som påförts verksamheten med hjälp av olika fördelningsnycklar, interndebitering etc. Detta blir särskilt tydligt i fråga om *utrustningen*, vars kostnader interndebiterats på grundval av antal maskintimmar i projektet. Anläggningstillgångarna

finansieras nämligen med lån i Riksgäldskontoret. Ofta kan man inte vid anskaffningstillfället avgöra exakt vilka finansiärer som kommer att täcka kostnaderna i framtiden.

Naturligtvis måste man kontrollera att de indirekta kostnaderna fördelas korrekt. Om exempelvis påslaget för gemensam administration är för stort uppstår ett överskott på den administrativa enheten. Det innebär både att påslaget måste korrigeras fortsättningsvis, och att överskottet måste hanteras.

Vad som står att vinna med den beskrivna modellen är att man får en bild av de totala kostnaderna för en viss verksamhet. Dessa kostnader, som återspeglar förbrukade resurser, skall man kunna ställa i relation dels till den tillgängliga totala finansieringen, dels till det resultat som åstadkoms i form av olika prestationer med en viss kvalitet. Rimligen borde det vara mer intressant för varje finansiär att få en total bild av verksamheten, dess resultat, kostnader och intäkter, än att få en ofullständig redovisning av en viss del av verksamheten grundad på mer eller mindre godtyckliga fördelningar av kostnaderna.

Bild 2 Mot detta skall ställas en modell som används på många lärosäten idag för att möjliggöra den särredovisning per finansiär som ofta krävs. I bild 2 har således två ”projekt” lagts upp – egentligen är det samma verksamhet som i bild 1, men man har delat upp den utifrån de externa finansiärernas bidrag. Det är emellertid inte hela bidraget som redovisas som en intäkt för ”projektet”, utan man tar undan 12% till täckning av gemensamma kostnader. Dessa belopp redovisas som en intäkt för gemensam administration.

Kostnaderna för *lön och sociala avgifter* läggs ofta in som en fast fördelning i lönesystemet, och då får finansiären uppgift om hur mycket av detta kostnadsslag bidraget finansierar. Däremot vet man inte om personerna ifråga verkligen arbetar så mycket med projektet. Oavsett verklig insats bokförs kanske lönekostnaden och de sociala avgifterna. Det kan också vara så att man bokför personalkostnader på ”projekt 1” tills medlen är slut, och därefter på ”projekt 2”. Inte heller detta ger en rättvisande bild av arbetsinsatsen.

I fråga om *resorna* har resenären här varit tvungen att dela upp kostnaderna mellan finansiärerna. Antingen kan detta göras med en schablon, eller också förbrukas först den enes bidrag och därefter den andres.

Eftersom forskningsrådet i exemplet inte godkänt att bidraget får finansiera *utrustning* har anskaffningen redovisats på ”projekt 2”. Egentligen har utrustningen en ekonomisk livslängd av fyra år, och kan efter projektets slut användas som gratisresurs i annan verksamhet, men stiftelsen har åtagit sig att finansiera anskaffningen, varför denna redovisas som en kostnad i projektet.

Sammanlagt redovisas en total kostnad för båda projekten på 1 163 vilket inte innefattar gemensamma *administrationskostnader* och *lokaler* – dessa kostnader ingår i lärosätets gemensamma kostnader. Varje finansiär får dock bara uppgift om kostnaderna för den del av projektet som anses finansierad med bidraget exklusive avdrag för gemensamma kostnader. Resultatet av verksamheten (forskarrapporten, prestationerna etc) måste därför antingen delas upp på något sätt mellan finansiärerna, eller också får hela resultatet redovisas till båda finansiärerna. Någon bedömning av om resultatet varit värt resursinsatsen går då inte att göra.

Verksamhet (projekt etc.)

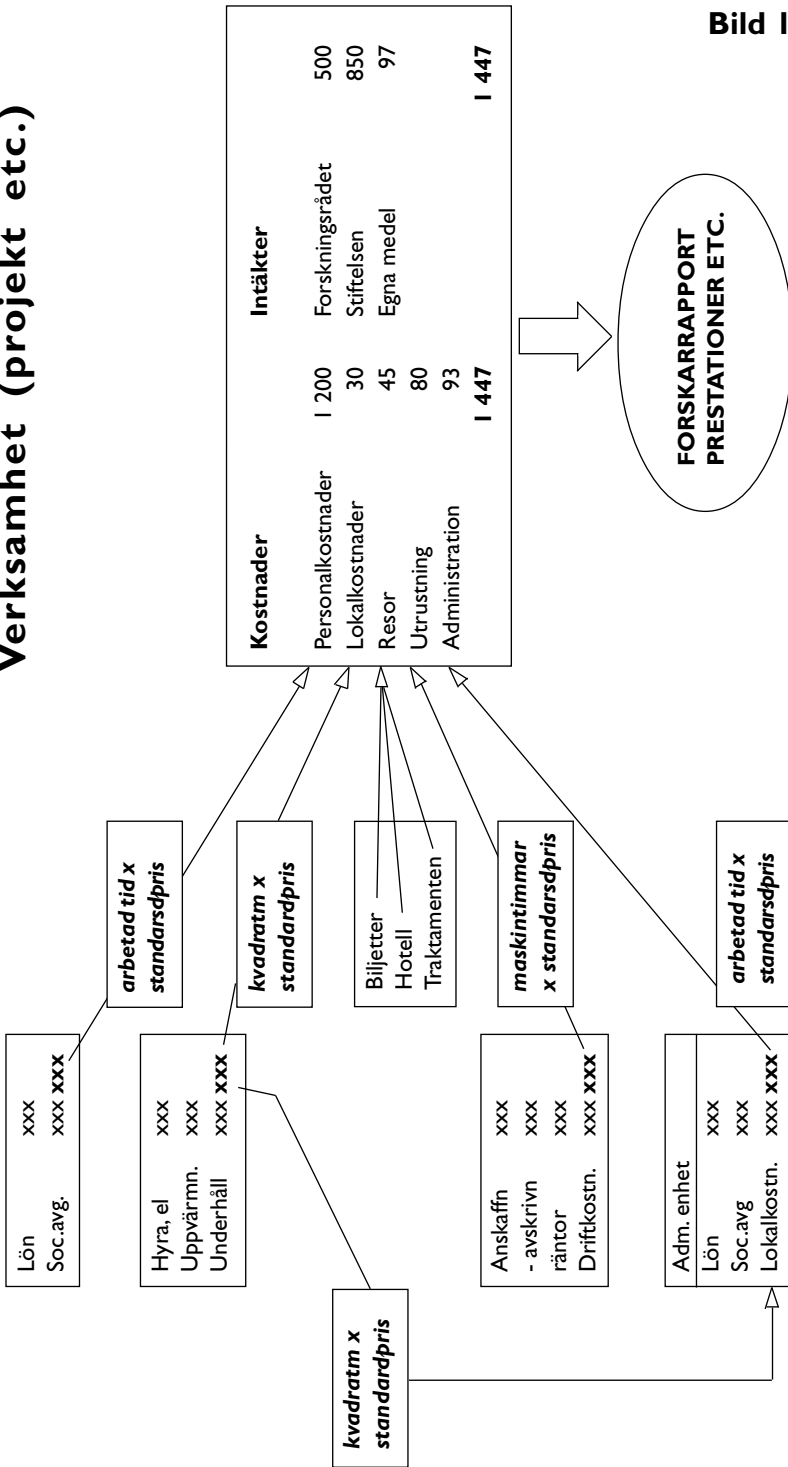


Bild I

Bild 2

