

# Hantering av indirekta kostnader

## En fallstudie bland svenska universitet och högskolor

Olle Strömgren  
Christian Wigsten

Luleå tekniska universitet

C- uppsats

Företagsekonomi

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap  
Avdelningen för Redovisning och styrning

---

## Förord

Under de tio veckor vi har arbetat med denna uppsats har vi fördjupat vår kunskap inom området indirekta kostnader och hur de hanteras på universitet och högskolor i Sverige.

Vi vill tacka vår handledare, Kent Nilsson, som har gett oss hjälpfulla råd och stort stöd under arbetets gång. Vi vill även passa på att tacka de opponenter som har läst vår uppsats och gett oss synpunkter som bidragit till denna uppsats. Slutligen vill vi tacka alla de respondenter som tagit sig tid och visat intresse, utan er hade inte denna uppsats varit möjlig att genomföra. Ett stort tack till er alla!

Luleå den 26 maj 2006

.....  
Christian Wigsten

.....  
Olle Strömgren

---

## **SAMMANFATTNING**

Idag är kostnadsfördelning av indirekta kostnader ett aktuellt ämne inom svenska universitet och högskolor. Det finns ett intresse hos de olika lärosätena att använda sig av en gemensam metod för fördelning av indirekta kostnader. Syftet med denna studie var att studera *om*, *hur* och *varför* universitet och högskolor i Sverige hanterar indirekta kostnader. För ändamålet valdes en omfattande fallstudie, där empirin samlades in genom telefonintervjuer med respondenter på respektive lärosäte. Det förekom i stora drag två olika typer av fördelning av indirekta kostnader, intäktsavlyft och kostnadsfördelning. Det vanligaste syftet för de lärosäten som använde sig av metoden kostnadsfördelningen, var att skapa en rättvisande bild av kostnaderna inom lärosätet. Vidare hade lärosäten med kostnadsfördelning en klarare bild av syftet med den valda fördelningen än de med intäktsavlyft. För de universitet som använde sig av intäktsavlyft var intäkt den vanligaste fördelningsbasen, medan de lärosäten som använder sig av kostnadsfördelning hade lönekostnad som den vanligaste basen. De flesta av de universitet och högskolor som deltog i studien, är öppna till en mer gemensam kostnadsfördelningsmodell.

---

## **ABSTRACT**

Cost allocation is currently a well debated subject amongst universities in Sweden. There is an interest amongst universities to implement a common method for allocation of indirect costs. The aim of this thesis was to study if, how and why universities in Sweden manage their indirect costs, and also evaluate the methods used. The study was conducted as an extensive case study where telephone interviews were used to collect necessary data. The study showed that there mainly existed two different types of methods used for distributing indirect costs, cost allocation and income withdrawal. The main purpose for universities using the method of cost allocation was to create a correct description of the universities costs. In general, universities using the method of cost allocation had a clearer view of the purpose with the allocation than universities using income withdrawal. Further on, universities using income withdrawal had income as the most usual allocation base, while universities using cost allocation had wages as the most usual allocation base. A major part of the universities participating in this study was positive towards an implementation of a common method of allocation.

---

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b> .....	<b>- 1 -</b>
1.1	KOSTNADSFÖRDELNING - ETT AKTUELLT ÄMNE.....	- 1 -
1.2	PROBLEMATISERING .....	- 2 -
1.3	SYFTE .....	- 3 -
1.4	DEFINITIONER .....	- 3 -
1.5	AVGRÄNSNINGAR .....	- 3 -
<b>2</b>	<b>METOD</b> .....	<b>- 4 -</b>
2.1	FORSKNINGSANSATS .....	- 4 -
2.2	RESPONDENTURVAL.....	- 4 -
2.3	EMPIRISK INSAMLINGSMETOD .....	- 5 -
2.4	LITTERATURSTUDIE .....	- 5 -
2.5	METODPROBLEM .....	- 6 -
<b>3</b>	<b>TEORETISK REFERENSRAM</b> .....	<b>- 7 -</b>
3.1	FÖRÄNDRAD STYRNING I DEN OFFENTLIGA SEKTORN .....	- 7 -
3.2	BEHOVET AV EKONOMISTYRNING.....	- 8 -
3.3	KOSTNADSFÖRDELNING .....	- 8 -
3.3.1	<i>Kostnadsfördelning vs. Intäktsavlyft</i> .....	- 9 -
3.3.2	<i>Intäktsavlyft</i> .....	- 10 -
3.3.3	<i>Kostnadsfördelning</i> .....	- 11 -
3.3.4	<i>Varför kostnadsfördela?</i> .....	- 11 -
3.3.5	<i>Indirekta kostnader</i> .....	- 12 -
3.3.6	<i>Fördelningsbas</i> .....	- 13 -
3.3.7	<i>Cost Pools</i> .....	- 14 -
3.3.8	<i>Val av kostnadsfördelningssystem</i> .....	- 15 -
<b>4</b>	<b>EMPIRI &amp; ANALYS</b> .....	<b>- 16 -</b>
4.1.1	<i>Resurstilldelning till svenska UoH</i> .....	- 16 -
4.1.2	<i>Principen om full kostnadstäckning</i> .....	- 17 -
4.2	FÖRDELNINGSMODELL BLAND STUDIENS UOH.....	- 18 -
4.3	FÖRDELNINGSBASER BLAND STUDIENS UOH.....	- 19 -
4.4	SYFTET MED HANTERINGEN AV DE INDIREKTA KOSTNADERNA .....	- 20 -
4.5	FÖR- OCH NACKDELAR MED FÖRDELNINGEN .....	- 22 -
4.5.1	<i>Fördelar med intäktsavlyft</i> .....	- 23 -
4.5.2	<i>Nackdelar med intäktsavlyft</i> .....	- 23 -
4.5.3	<i>Fördelar med kostnadsfördelning</i> .....	- 23 -
4.5.4	<i>Nackdelar med kostnadsfördelning</i> .....	- 23 -
4.6	ÖPPNA TILL FÖRÄNDRING.....	- 24 -
<b>5</b>	<b>SLUTSATSER</b> .....	<b>- 25 -</b>
<b>6</b>	<b>DISKUSSION</b> .....	<b>- 26 -</b>
6.1	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	- 27 -
	<b>REFERENSER</b> .....	<b>- 28 -</b>
	<b>BILAGOR</b>	
	BILAGA 1: INTERVJU GUIDE .....	- 30 -

---

## **Figurförteckning**

FIGUR 1: ILLUSTRATION KOSTNADSFÖRDELNING .....	- 9 -
FIGUR 2: INTÄKTSAVLYFT .....	- 10 -
FIGUR 3: KOSTNADSFÖRDELNING.....	- 11 -
FIGUR 4: KOSTNADSFÖRDELNING MED COST POOLS .....	- 14 -
FIGUR 5: RESURSTILDELNINGEN INOM SVENSKA UNIVERSITET OCH HÖGSKOLOR. ....	- 17 -
FIGUR 6: METODANVÄNDNING BLAND SVENSKA UOH.....	- 18 -

## **Tabellförteckning**

TABELL 1: FÖRDELNINGSBASER PÅ RESPEKTIVE UNIVERSITET OCH HÖGSKOLA .....	- 19 -
TABELL 2: SYFTET MED FÖRDELNINGEN .....	- 21 -
TABELL 3: FÖRDELNINGENS FÖR- OCH NACKDELAR .....	- 22 -

---

# 1 INLEDNING

*Detta kapitel ger en inledande bakgrund till ämnet som följs upp med en problemdiskussion. Vidare mynnar problemdiskussionen ut i syftet för uppsatsen. Kapitlet avslutas med definitioner och de avgränsningar som har gjorts.*

## 1.1 Kostnadsfördelning - Ett aktuellt ämne

I december 2005 gav ordförande för Sveriges universitets- och högskoleförbund<sup>1</sup> (SUHF), ut en rapport gällande full kostnadstäckning för externt finansierade projekt vid svenska universitet och högskolor (UoH)<sup>2</sup>. Begreppet full kostnadstäckning innebär att alla kostnader täcks upp av intäkterna för ett projekt, det vill säga att det finns täckning för såväl direkta som indirekta kostnader. Rapporten var en summering av utredningar och diskussioner kring frågan om "full kostnadstäckning" för externt finansierade projekt vid svenska UoH under åren 2001-2005. Utredningarna och diskussionerna resulterade i ett antal överenskommelser mellan svenska UoH och forskningsfinansiärer, vilka redovisades i rapporten.

I propositionen som riksdagen tog beslut om 1990 (proposition 1989/90:90), slogs det fast att principen om full kostnadstäckning skall tillämpas konsekvent vid finansiering av forskningsprojekt vid svenska UoH. Detta beslut kan ses mot en bakgrund där utvecklingen av direkta forskningsanslag har minskat över flera decennier. Tidigare hade de externa finansiärernas bidrag till forskningen endast setts som en liten del av det totala forskningskapitalet. Då de externa bidragen utgjorde en så liten del av den totala finansieringen ansågs det att lärosätets egna basanslag skulle finansiera grundstrukturen. När principen infördes protesterade finansiärerna. Argumentet var att principen om fullkostnadstäckning tog medel från forskningen, för att finansiera vad statens basanslag borde bistå systemet med. Sedan beslutet togs har flera propositioner och motionsbehandlingslagar slagit fast att principen om full kostnadstäckning fortsättningsvis skall gälla. (Sundqvist, 2005)

För närvarande diskuteras huruvida man skall införa en enhetlig fördelningsbas(er) på samtliga UoH i Sverige, samt karaktären av dessa. Detta syftar till att underlätta för finansiärerna vid val av projekt mellan de olika svenska UoH, då innehållet i pålägget för indirekta kostnader kommer att vara samma för alla svenska UoH. Vidare bidrar också den enhetliga kostnadsfördelningen av indirekta kostnader att svenska UoH inte hamnar i en konkurrenssituation om finansiärer, där storleken på de indirekta kostnader pålagda ett projekt fungerar som konkurrensmedel. (ibid)

Diskussionerna gällande fördelning av de indirekta kostnaderna har alltså varit starkt fokuserad kring frågan gällande full kostnadstäckning. Inte att förglömma är att fördelningen av de indirekta kostnaderna också påverkar

---

<sup>1</sup> Sundqvist, B. 2005.

<sup>2</sup> UoH kommer fortsättningsvis att användas i uppsatsen.

---

grundutbildningen. Denna uppsats kommer till skillnad från ovanstående diskussion att ha fokus både på forskning och grundutbildning.

## 1.2 Problematisering

Kostnadsfördelning har under senaste årtiondena varit ett väl diskuterat och debatterat ämne (Doost, 1996; Zimmerman, 1979). Enligt Horngren, Foster och Datar (2000), är kostnadsfördelningen ett oundvikligt problem som nästan alla organisationer ställs inför. De problem som kan förekomma handlar främst om hur de indirekta kostnaderna skall fördelas, då flera kostnadsställen bär ansvar för en kostnad (Doost, 1996). Kostnadsfördelningen kan också skapa missnöje hos de berörda parterna då den ibland uppfattas som orättvis (ibid).

Kostnadsfördelning innebär alltså att en fördelning sker med de indirekta kostnaderna till olika kostnadsställen<sup>3</sup> i organisationen. Syftet med att fördela ut kostnaderna är att kunna beräkna kostnaden för ett kostnadsobjekt, exempelvis kostnaden för en produkt (*produktkalkylering*) eller kostnaden för en avdelning inom en organisation. Följaktligen, en mer exakt kostnadsfördelning kommer att ge en mer rättvisande bild av kostnaderna tillhörande ett kostnadsobjekt. Enligt Cooper and Kaplan (1988) kommer en mer rättvisande kostnadsfördelning att leda till ett bättre beslutsfattande gällande bland annat prissättning och produktmix. Zimmerman (1979) menar att en ledning kan med hjälp av kostnadsfördelningen motivera och kontrollera en chef på lägre nivå, se även Horngren (1977) och Kaplan (1977). Således kan ledningen med hjälp av kostnadsfördelningen åstadkomma ett önskvärt beteende hos berörd chef (ibid).

Inom universitet och högskolevärlden förekommer det att externa finansiärer har svårt att acceptera de indirekta kostnaderna som läggs på projekt som bedrivs. Detta beror på att det förekommer mängder av olika sätt att bestämma det indirekta kostnadspålägget för olika projekt. Detta försvårar finansiärernas jämförbarhet samt förståelse varför dessa kostnader läggs på den totala kostnaden för projekten.

De förhandlingar som gjorts mellan finansiärer och svenska UoH, innebär att de kommit till en överenskommelse om ett påslag på 35 procent på direkta projektkostnader. En studie som gjordes på initiativ av Sveriges universitets- och högskoleförbund, visade dock att i genomsnitt är nivån för att täcka alla indirekta kostnader (inklusive lokaler) drygt 50 procent . (Sundqvist, 2005)

På grund av de problem som finns har SUHF i dagsläget tillsammans med ett fåtal utvalda svenska UoH satt igång med att arbeta fram rekommendationer för hanteringen av de indirekta kostnaderna, som framförallt riktar sig mot externa finansiärer. Motivet med framtagandet av dessa rekommendationer är att de med tiden ska tillämpas av samtliga lärosäten, för att förbättra jämförbarheten mellan dessa.

Till författarna av denna uppsats kännedom har det inte tidigare gjorts någon studie över svenska universitets uppfattningar och förfaranden rörande hanteringen av indirekta kostnader. Då man skall tillämpa en unison

---

<sup>3</sup> Även benämnd i litteratur som *kostnadsobjekt*, se 1.4 Definitioner



---

kostnadsfördelning på samtliga lärosäten finns det ett stort praktiskt intresse att se hur de idag hanterar de indirekta kostnaderna på sveriges olika universitet och högskolor, gällande både grundutbildning och forskning.

### **1.3 Syfte**

Syftet med denna studie är att studera *om*, *hur* och *varför* svenska universitet och högskolor hanterar indirekta kostnader.

### **1.4 Definitioner**

Författarna har valt att utgå från Horngrens (1999) definition av *kostnadsfördelning* ”fördelningen av indirekta kostnader till valda kostnadsobjekt”.

Definitionen av *fördelningsbas* har valts som ”den gemensamma nämnaren för att systematiskt länka samman indirekta kostnader eller grupper av indirekta kostnader till kostnadsobjekt”. (ibid)

Benämningen *institution* har valts i denna uppsats som benämning på nivån under central administration. Inom universitets- och högskolevärlden kretsar det ett antal olika benämningar till organisationsnivån som är under den centrala administrationen. Fakultet torde vara den vanligaste benämningen bland större svenska UoH. Dock förekommer också benämningar som institution och sektion.

### **1.5 Avgränsningar**

Sveriges UoH är organisationer som varierar i storlek och struktur. Av dessa anledningar är det svårt att göra en omfattande studie på hur och varför svenska UoH hanterar de indirekta kostnader genom hela organisationen. Svenska UoH kan bestå av olika nivåer, såsom fakulteter, sektioner och institutioner. Då dessa strukturer varierar kraftigt har en begränsning gjorts genom att enbart studera den översta nivån, det vill säga central administration. Studien betraktar alltså hanteringen av de indirekta kostnader som uppkommer på central administration som fördelas till nästa nivå i organisationen.

---

## **2 METOD**

*Syftet med detta kapitel är att presentera tillvägagångssättet som användes vid insamling av data och empiri, samt en kritisk granskning av de val som gjorts. Kapitlet avslutas med en presentation över vilka metoder som användes vid analysen av den insamlade empirin.*

### **2.1 Forskningsansats**

I denna studie tillämpas en abduktiv ansats. Alvesson och Skoldberg (1994) hävdar att en abduktiv ansats är lämplig då utgångspunkten är både empirisk data och teoretiska föreställningar. Ansatsen innebär samsyn där det sker en växelverkan mellan teori och empiri utan någon ensidighet åt något håll. Detta framkommer då det i fallstudien har studerats litteratur i ämnet för att sedan relatera empiriska upptäckter till överensstämmande teorier.

Denna undersökning genomfördes genom teoretiska studier som sedan användes för att formulera den empiriska undersökningen. Undersökningen analyserades sedan tillbaka mot den teorin som genererades den empiriska undersökningen. Genom att detta var en genomgående process före, under och efter undersökningens gång.

Den kvalitativa metoden valdes för att kunna besvara syftet med uppsatsen. Enligt Denscombe (2003) lämpar sig kvalitativstudie bra för beskrivning, där forskningen kännetecknas av fokuseringen på ord snarare än siffror som analysenhet. Holme och Solvang (1997) menar att en kvalitativ studie går in mer på djupet än på bredden. Vidare menar de att den kvalitativa metoden kännetecknas av att den inte efterfrågar många aktörer för att ge ett helhetsintryck av situationen. Detta innebär att en eller några få miljöer studeras ingående, där strävan är att beskriva fenomenet istället för att enbart generalisera det.(ibid).

Genom att anta en kvalitativ, abduktiv ansats öppnas möjligheten att söka upp och lägga in nya teorier. Samtidig ökar risken att studien kan behöva justeras och skrivas om i den teoretiska referensramen. Dessutom finns risken att även behöva göra om de intervjuer som gjordes om ändringar gjorts i den teoretiska referensramen. Det visade sig dock att den befintliga referensramen var tillräcklig för att besvara uppsatsens frågor.

### **2.2 Respondenturval**

För att "snäva in" populationen för att få ett representativt urval gjordes ett sannolikhetsurval med ett fåtal val. Det första valet som gjordes var att exkludera de högskolor som enbart har examensrätt för psykoterapeututbildning. Denna avgränsning gjordes då de högskolor som representeras inom det exkluderade klustret, inte har nog stor organisation för att fördela de indirekta kostnaderna. Nästa val gjordes bland de högskolor som enbart driver ett utbildningsområde, såsom design, dans opera etcetera. Dessa

---

ansågs även dem som mindre intressanta då deras organisation är av mindre karaktär. För att öka tillförlitligheten gjordes ett slumpmässigt urval på dessa för att undersöka om de tillämpade kostnadsfördelning i bokföringen. Konstfack, danshögskolan och teaterhögskolan kontaktades och det visade sig att de var för små för att använda sig av en fördelning av indirekta kostnader i bokföringen. Det sista valet som gjordes, var att enbart studera UoH med statlig huvudman. Utöver dessa finns det ett 10-tal enskilda utbildningsanordnare som har rätt att utfärda olika högskoleexamen bland annat Chalmers tekniska högskola AB, Stiftelsen högskolan i Jönköping och Handelshögskolan i Stockholm. Efter intervju med Stiftelsen högskolan i Jönköping kom vi till insikt med att lärosätets organisationsstruktur skilde kraftigt i jämförelse med att ha staten som huvudman. Av denna anledning beslutades att frångå de högskolor med enskilda huvudmän. Med alla valen gjorda återstod det 26 universitet och högskolor utspridda över hela Sverige.

### **2.3 Empirisk insamlingsmetod**

En längre intervjuguide används då en insamling av mer detaljerad information från ett mindre antal respondenter gjordes (Denscombe, 2003). Då intervjuer nyttjas som empirisk insamlingsmetod används kan en kortare intervjuguide vara användbar då respondenterna är till ett större antal (ibid). I denna undersökning användes en kortare intervjuguide då svenska UoH är många till antalet och då tiden var begränsad. Som följd av detta genomfördes intervjuerna med telefonen som hjälpmedel. Motivet till användandet av telefon var för att det upplevs som lättare att få svar på *varför* UoH kostnadsfördelar. En enkätundersökning utskickad med e-post, bedömdes dessutom att ta för lång tid att samla in. Det förberedes dock en skriftlig version av den intervjuguiden som användes då det kan förekomma att respondenter föredrar det tillvägagångssättet. Intervjuerna genomfördes i formen semistrukturerade för att tillåta respondenten att utveckla sitt resonemang och sina idéer ordentligt.

På samtliga intervjuer var båda författarna närvarande då den ena intervjuade och den andra förde anteckningar. En fördel med att båda var närvarande under intervjun var att den ena kunde ge den andra uppbackning för att undvika att utelämna information. Alla intervjuerna dokumenterades på dator för att senare vid sammanställning och analys kunna kontrollera vad respondenten framfört.

För att motverka att fel person intervjuades på respektive organisation presenterades först syftet med uppsatsen. Utifrån det fick respondenten själv ta ställning till om han eller henne var den rätte personen att intervjua.

### **2.4 Litteraturstudie**

Litteraturstudien har i huvudsak genomförts med hjälp av artikeldatabaserna EBESCO (multiple databases), Emerald Insight och ScienceDirect. Sökmotorn Lucia vid Luleå tekniska universitet bibliotek har också används för att samla nödvändig information inom det valda ämnesområdet. Exempel på sökord som användes vid litteraturstudien var: Overhead costs, cost allocation, Activity(-)based cost(ing/s), universities, traditional, ABC, kostnadsfördelning, cost system och new public management. Vissa av dessa ord har kombinerats ihop

---

för att få ett mer preciserat sökresultat. För att hitta fler relevanta källor har referenslistor på aktuella artiklar också använts.

## **2.5 Metodproblem**

Yin (2003) menar att validitet kan delas in i begreppsvaliditet, inre och yttre validitet. Begreppsvaliditet innebär att fastslå korrekta variabler och att variablerna mäter det som avses. Det finns många olika uppfattningar om vad kostnadsfördelning innebär och hur det tolkas ute bland organisationerna. Av denna anledning testades intervjufrågornas på en av respondenterna i syfte att ta reda på om frågorna uppfattades på rätt sätt i utgångspunkt från syftet med uppsatsen. Respondenten fick även tänka på eventuella följdfrågor som kunde dyka upp under intervjun.

Respondenter hade ibland svårt att identifiera vilken metod de använder sig av, då de inte själva hade kännedom om skillnaden mellan kostnadsfördelning och intäktsavlyft. Genom att respondenten förklarar på vilket sätt de "täcker upp" indirekta kostnader från central organisation och därtill skillnaden mellan metoderna förklarats, har det framkommit vilken metod som används.

På grund av den begränsade tid som var till förfogande fanns det inte tid att ta kontakt med respondenterna för att verifiera deras svar på frågorna som ställdes. Då samtalen dokumenterades och att båda författarna var närvarande vid intervju tillfället, anses inte tillförlitligheten påverkas alltför mycket. Det uppkom även svårigheter att upprätta kontakt med samtliga svenska UoH inom avgränsningarna. Högskolan i Kristianstad, Högskolan på Gotland och Högskolan i Halmstad var respondenter som befann sig inom avgränsningarna. Dock på grund av tidsmässiga och tillgänglighetsskäl kunde inte upplysningar ifrån dessa högskolor samlas in.

Den svåraste delen av uppsatsen var att förstå hur, och vilken typ av fördelning som de olika lärosätena har. Metoder och definitioner skiljer väldigt mycket mellan olika lärosäten. Vid en första anblick kan två lärosäten ha identisk metod för fördelning av indirekta kostnader, men vid en lite djupare analys visar det sig att man har två helt skilda metoder.

---

### **3 TEORETISK REFERENSRAM**

*Detta kapitel börjar med en introduktion till hur den offentliga sektorn styrs idag för att senare ge en mer detaljerad bild över hur och vad som kostnadsfördelas. Det kommer även att beskrivas varför kostnadsfördelning sker och på vilka grunder detta görs.*

#### **3.1 Förändrad styrning i den offentliga sektorn**

New Public Management (NPM) är en filosofi om styrning och ledning av offentlig verksamhet. NPM är ett uttryck för nytänkande som under åttiotalet fick sitt stora genombrott främst bland länderna Storbritannien, Nya Zeeland och Australien. (Hood, 1995)

NPM-filosofin har sin grund i antagandet att marknad och konkurrens leder till ökad effektivitet och kvalitet, samt att aktörer, såsom politiker och personal är rationella och ser till sitt egenintresse. I kontrast till dessa antaganden finns det andra delar i NPM, som decentralisering och ökad självständighet. Detta gäller för olika enheter i organisationer inom den offentliga verksamheten. (Montin, 2002)

Hood (1995) menar att det framkommer ett antal olika kännetecken i NPM-filosofin som kan ses som ett recept för framgång för offentlig verksamhet. Det första kännetecknet är att offentliga organisationer och funktioner disaggregeras, vilket betyder att offentlig verksamhet bryts upp i olika beståndsdelar (ibid). Det andra kännetecknet är att konkurrens anses vara det viktigaste medlet för att nå hög effektivitet. Intern konkurrens kan åstadkommas med beställar- utförarmodeller, köp- säljmodeller eller genom att se till att olika resultat- eller ansvarsenheter på annat sätt tävlar med varandra. Vidare sker en förskjutning från politik till ledarskap (management). Det hävdas att chefer ska bli ledare. Det betyder att den traditionella rollen som chef i en hierarkisk organisation bör ersättas med en roll som ledare eller coach för ett lag. Det som kännetecknas av en god ledare är att såväl "hårda" som "mjuka" medel används för att personalen ska uppnå uppsatta mål. För att öka effektiviteten bland ledare och personal kan exempelvis individuella prestationsbaserade system införas samt individuella löner. För det tredje kan det ske en förskjutning från processkontroll till efterkontroll (exempelvis målstyrning). Detta betyder att regelstyrning och andra tekniker för styrning av offentlig verksamhet ersätts med olika former av efterkontroller (produktivitetsmätning, effektivitetsmätning, resultatanalys och utvärdering) (Montin, 2002).

---

NPM förväntas inte bara leda till effektivisering, utan också till ökad legitimitet och ökat deltagande. NPM är en modernisering av den offentliga verksamheten där många olika styr- och ledningstekniker används. Verktyg som används från modern organisationsteori är exempelvis Total Quality Management, benchmarking, mål- och resultatredovisning. Därmed kan sägas att NPM har blivit en samlingsbeteckning för olika slags moderniseringsåtgärder där syftet är att nå ökad effektivitet inom offentlig verksamhet. (Montin, 2002)

Denna förändring i styrningen bland offentliga verksamheter märks också bland UoH i Sverige.

### **3.2 Behovet av ekonomistyrning**

Begreppet ekonomistyrning kan definieras som den verksamhet som syftar till att planera, genomföra, följa upp, utvärdera och anpassa företagets verksamhet i strävan att uppnå ekonomiska mål, såväl finansiella som icke-finansiella (Ax, Johansson och Kulvén, 2001). Ekonomistyrningen syftar alltså till styrning av medarbetare inom organisationen för att uppnå gemensamma organisatoriska mål. Exempel på finansiella mål kan vara soliditet, likviditet och lönsamhet, medan icke-finansiella mål kan exemplifieras med kundnöjdhet och kvalitet. (ibid.)

Enligt Karlsson (1999), existerar det tre områden för planering, mätning och uppföljning av ekonomiska mål. Dessa tre är budgetering, redovisning och produktkalkylering, och är beroende av varandra och påverkar således varandra. Produktkalkylering är vitalt för beslutsfattandet inom en organisation och innebär att intäkter och kostnader påförs ett kostnadsobjekt (*exempelvis produkt eller tjänst*). Påförandet av kostnader benämns också som *kostnadsfördelning*.

### **3.3 Kostnadsfördelning**

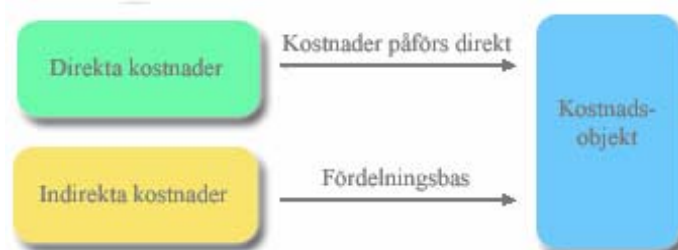
Behovet av kostnadsfördelning uppkommer då kostnader inte kan hänföras direkt till ett specifikt kostnadsobjekt (Horngren, 1999). Kostnader som används av flera kostnadsobjekt benämns som gemensamma kostnader (ibid.).

Definitionen av ett kostnadsobjekt skiljer sig inte mycket mellan litteratur i ämnet (Horngren C.T., Foster, G., Datar, S.M., 2000, Snyder & Davenport, 1997). Horngren *et al* (2000) definierar ett kostnadsobjekt som "*anything for which a separate measurement is desired*", vilket är den definitionen som kommer användas fortsättningsvis i studien. I svensk översättning, "vad som helst som man önskar en separat kostnads-mätning utav". Exempel på kostnadsobjekt kan alltså vara produkter och tjänster men även avdelningar eller institutioner. Inom svenska UoH kan indirekta kostnader vara exempelvis centraladministration med tillhörande stab, bibliotek, vaktmästeri etcetera.

Det finns två typer av kostnader som kostnadsfördelas, direkta och indirekta kostnader. Direkta kostnader är de kostnader som direkt kan hänföras till ett kostnadsobjekt, exempelvis direkt lön eller direkt material (Doost, 1997). Medan de indirekta (*gemensamma*) kostnaderna inte direkt kan associeras till

---

ett specifikt kostnadsobjekt, exempelvis administrationskostnader (ibid). För att fördela ut de indirekta kostnaderna på ett kostnadsobjekt används olika fördelningsbaser<sup>4</sup>. (Haskins & Crum, 2001). I Figur 1: Illustration Kostnadsfördelning, framkommer det grundläggande tillvägagångssättet vid en kostnadsfördelning.



**Figur 1: Illustration Kostnadsfördelning**  
(Bearbetad illustration från Horngren *et al* (2000), s29)

### 3.3.1 Kostnadsfördelning vs. Intäktsavlyft

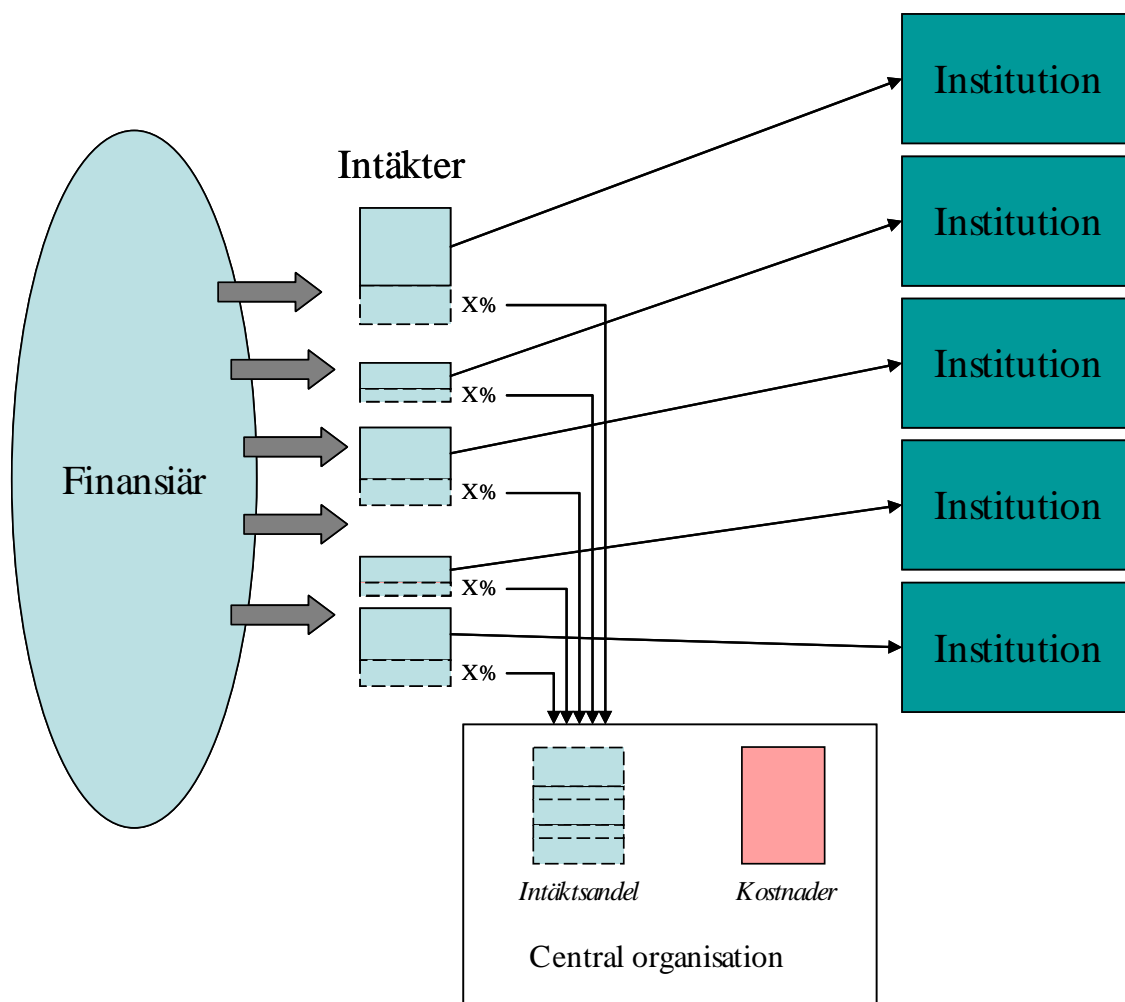
Det finns två huvudsakliga typer av fördelningar av de indirekta kostnaderna. Den ena typen definieras fortsättningsvis endast som kostnadsfördelning medan den andra definieras som ett så kallat intäktsavlyft. Det är möjligt att argumentera för att intäktsavlyft är en kostnadsfördelningsmetod, även fast kostnaden i inte fysiskt fördelas på institutionerna. Av läsförståelsemässiga skäl skiljs benämningarna åt i denna studie, för att tydligare kunna visa skillnaderna mellan metoderna som används på de olika lärosätena.

---

<sup>4</sup> Se 3.3.6 Fördelningsbas

### 3.3.2 Intäktsavlyft

Ett så kallat intäktsavlyft (*även intäktsavdrag*), innebär att ett avlyft görs på alla intäkter som förekommer inom organisationen för att täcka upp de indirekta kostnaderna på central nivå. Den summa som blir kvar av intäkten fördelas vidare ut till nästkommande nivå i organisationen. Figur 2, beskriver förfarandet vid användandet av intäktsavlyft.



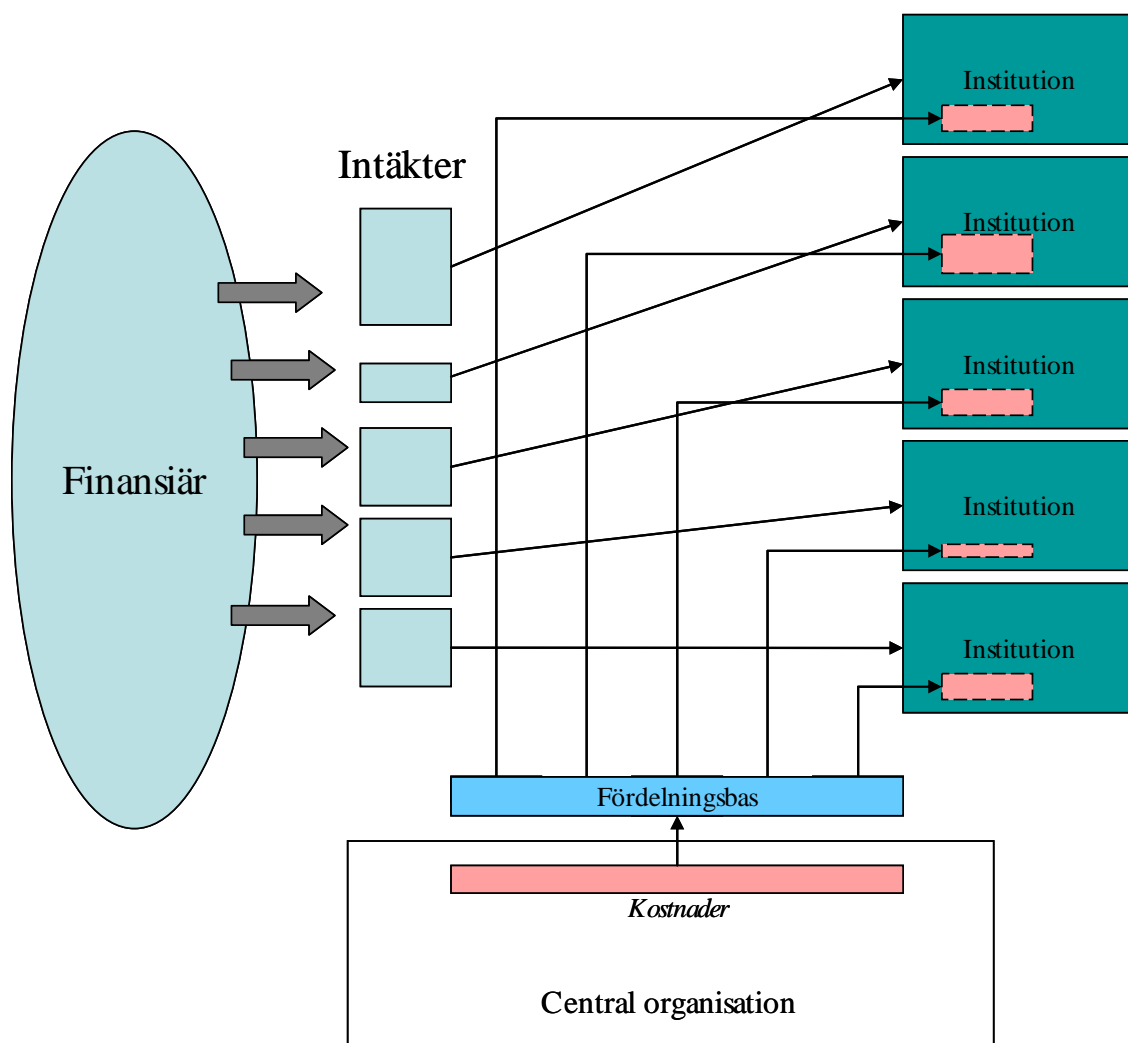
**Figur 2: Intäktsavlyft**  
(Egen illustration)

Procentsatsen som i figuren framkommer som X% representerar den andel av intäkterna som dras av för att täcka de indirekta kostnaderna för den centrala organisationen. Detta innebär att institutionerna inte tar del av kostnaden utan denna dras av ifrån intäkten redan innan den fördelas ut på respektive institution.



### 3.3.3 Kostnadsfördelning

I figur 6, visas en typisk kostnadsfördelning. Intäkterna till lärosätet kommer från olika finansiärer och fördelas ut på de olika institutionerna som genererat intäkten. De indirekta kostnaderna fördelas ut med hjälp av olika fördelningsbaser, exempelvis lönekostnader för institutionen eller antal helårsstudenter. Även multipla fördelningsbaser kan förekomma, det vill säga de använder sig av flera baser som exempelvis lönekostnader *och* antal helårsstudenter.



**Figur 3: Kostnadsfördelning**  
(Egen illustration)

### 3.3.4 Varför kostnadsfördela?

Det finns två huvudsakliga utfall av kostnadsfördelningen, bättre ekonomiska beslut och en motiverande effekt. Enligt Cooper och Kaplan (1988) kan alla aktiviteter inom en organisation hänföras till ett specifikt kostnadsobjekt. Alla kostnader som är separabla bör med olika metoder fördelas på respektive kostnadsobjekt (ibid). En exakt fördelning av kostnader kommer således att visa den *verkliga* kostnaden för ett kostnadsobjekt. Omvänt, en mindre exakt fördelning kommer att dölja den verkliga kostnaden för kostnadsobjektet och

---

öka sannolikheten att allokera resurser till kostnadsobjekt som inte är lönsamma. Den förbättrade ekonomiska kännedomen som erhålls av kostnadsfördelningen leder till ett bättre ekonomiskt beslutsfattande. (Snyder & Davenport, 1997)

*Låt säga att en institution, väljer att fördela med en fördelningsbas som bättre "driver" de indirekta kostnaderna. Institutionerna kommer nu få ett annat indirekt kostnadspåslag som bättre visar varje institutions "verkliga" kostnad. Ledningen för respektive lärosäte kommer nu bättre förstå den verkliga kostnaden för olika institutioner och kan således ta bättre beslut.*

Zimmerman (1979) hävdar att en ledare kan med hjälp av kostnadsfördelningen motivera och kontrollera en chef på lägre nivå (jämför Horngren (1977) och Kaplan (1977)). Ledningen för en organisation kan alltså använda kostnadsfördelningen i syfte att motivera chefer på lägre nivåer i organisationen att arbeta mot gemensamma organisatoriska mål. Således kan en ledare med hjälp av kostnadsfördelningen uppnå ett önskat beteende hos understående chef.

*Låt säga att kostnaderna för lokaler behandlas på central nivå. Lokalkostnaderna fördelas ut till respektive institution i syfte att uppnå effektivisering av lokalanvändandet. Varje institution kommer då att bli tilldelade en lokalkostnadspost som baseras på hur stor yta respektive institution tillhandahåller. Institutionerna har nu anledning till att se över lokalanvändandet för att effektivisera dessa och därav minska kostnadsposten. Således uppnås ett beteende i syfte att effektivisera organisationen.*

### 3.3.5 Indirekta kostnader

De indirekta kostnaderna är som tidigare nämnt de kostnader som inte direkt kan associeras till ett specifikt kostnadsobjekt, exempelvis administrationskostnader eller kostnader för bibliotek. Ett flertal författare (Ax et al, 2001; Doost, 1997) benämner indirekta kostnader som overheadkostnader. Av läsförståelsemässiga skäl används hädanefter indirekta kostnader konsekvent i uppsatsen, då indirekta kostnader är den benämningen som oftast används i litteratur. Enligt Innes och Mitchell (1993) kan de indirekta kostnaderna indelas i tre kategorier; Kostnader som inte direkt kan härledas till ett kostnadsobjekt. Kostnader tillhörande denna kategori är ofta utspridd på hela organisationen, som exempelvis företagsledningen; Kostnader som direkt kan härledas till ett kostnadsobjekt, men av olika anledningar (exempelvis på grund av bekvämlighet) inte fördelas. Kostnader på detaljnivå är kostnader som tillhör denna kategori. Genom att låta detaljerade kostnader, som till exempel pennor och block ingå i en gemensam cost pool<sup>5</sup> undviks en för detaljerad kostnadsfördelning; Kostnader som direkt kan härledas, men av lämplighetsskäl inte bör behandlas som direkta. Övertidskostnader tillhör denna kategori där övertidsersättningen, inte bör belasta andra avdelningar som inte berörs.

---

<sup>5</sup> Se 3.3.7 Cost pools

---

### 3.3.6 Fördelningsbas

För att fördela ut de indirekta kostnaderna på ett kostnadsobjekt används olika fördelningsbaser. Fördelningsbaserna kan både vara finansiella (exempelvis direkt lön) och icke-finansiella (exempelvis antal studenter). (Horngren *et al*, 2000)

ABC-kalkylering är en metod som kan användas vid kostnadsfördelning. Kostnader delas upp i olika aktiviteter för att sedan fördelas ut på kostnadsobjekten beroende på hur stor del av aktiviteten kostnadsobjekten anses ha. Ett begrepp som har sitt ursprung i ABC-kalkylering är *kostnadsdrivare*. En kostnadsdrivare kan definieras som en faktor som orsakar förändring i den totala kostnaden hos ett kostnadsobjekt (Horngren *et al*, 2000). En kostnadsdrivare är alltså en fördelningsbas i ABC-kalkylering, men begreppet används ibland även vid en kostnadsfördelning utan aktiviteter inblandade.

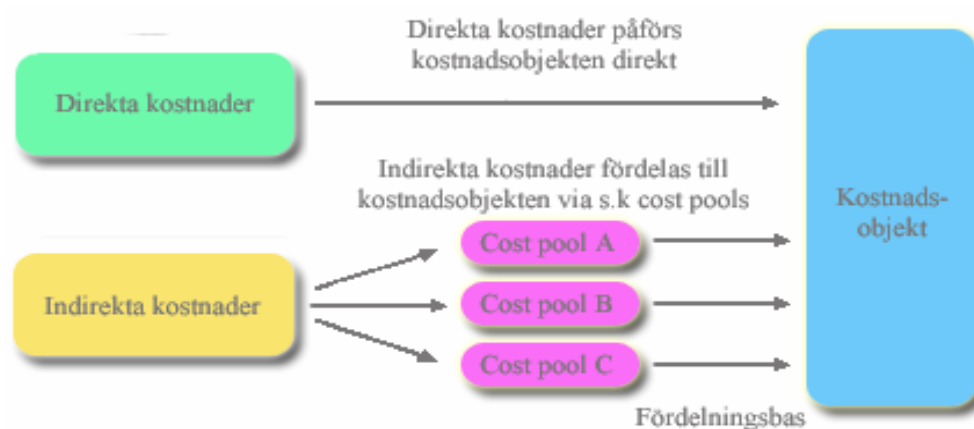
Enligt Snyder *et al* (1997) tenderar praktiken till att gå mot ett mindre antal fördelningsbaser och cost pools. Påståendet baseras på att en variabel som direkt lön kan vid rimlig nivå förutspå alla andra indirekta kostnader. Den ideala kopplingen mellan en fördelningsbas och kostnad är kausalitet, vilket ofta är svårt att uppfylla. Vid val av fördelningsbas, bör följande frågeställningar beaktas:

1. Hur bra lyckas fördelningsbasen koppla ihop kostnaden av tjänster i en pool med användandet av tjänsterna? Fördelas exempelvis telefonkostnader i en cost pool, torde den lämpligaste basen vara antal telefonminuter, då användandet av tjänsten är direkt kopplad till kostnaden. Den starkaste kopplingen är kausalitet (ringer man så kostar det). Dock förekommer ofta bara associativ koppling. En associativ koppling betecknas som en koppling som varierar på samma sätt hos en aktivitet trots utesluten kausalitet.
2. Vad är kostnaden för att samla in och analysera information för användning med fördelningsbasen? Om fördelningen blir för komplex och avancerad kan fördelarna med komplexiteten försummas då kostnaden blir för stor.
3. Hur väsentlig är skillnaden mellan baserna och dess påverkan hos en cost pool? Om skillnaderna mellan fördelningsbaserna är små, är det oftast kostnadseffektivare att välja det billigaste alternativet. (Snyder *et al*, 1997). Exempelvis, om två fördelningsbaser anses driva kostnaderna ungefär lika bra, är det mer kostnadseffektivt att välja det alternativet som dels är lättast att förstå och ta fram men också billigast.

Snyder *et al* (1997) trycker på att fördelningsbaser bör vara enkla och lättförstådda. Detta skulle göra att ledare lättare förstår hur och varför kostnader uppkommer. Genom att gruppera in kostnader i cost pools, ges en förenklad bild över fördelningen av de indirekta kostnaderna.

### 3.3.7 Cost Pools

Enligt Ellis-Newman och Robinson (1998) är det lämpligt att dela in flera kostnader i så kallade cost pools om de indirekta kostnaderna har gemensamma kostnadsdrivare. En cost pool kan alltså bestå av en generell anhopning kostnader. I denna anhopning ingår alla kostnader rörande exempelvis registrering av böcker på ett bibliotek (Babad & Balachandran, 1993). Detta kan dock leda till ett högre risktagande då uppdelningen kan vara missvisande eller felaktig (ibid). Den tilldelade kostnaden kan vara missvisande då alla kostnader inte har samma associativa koppling. Cost pools kan även vara av mer detaljerad karaktär då endast biblioteksregistrering av böcker särskiljs och behandlas separat i skilda cost pools (Ellis-Newman & Robinson, 1998). Desto högre grad av separation till aktiviteter och kostnader, desto pålitligare blir resultaten för beslutsprocessen då associationen ökar mellan aktiviteten och kostnaderna i poolen (ibid). I Figur 4: Kostnadsfördelning med cost pools, illustreras ett möjligt scenario.



**Figur 4: Kostnadsfördelning med cost pools**  
(Bearbetad illustration från Ax *et al* (2001), s250)

Enligt Snyder *et al* (1997) är en mer komplex fördelning av indirekta kostnader också mer rättvis i förhållande till vad som driver kostnaden. En mer komplex fördelning är en fördelning som bättre kan koppla de indirekta kostnaderna med vad som driver dessa. Detta innebär ofta att fler fördelningsbaser används för att gruppera upp respektive kostnad till det som driver kostnaden.

---

### 3.3.8 Val av kostnadsfördelningssystem

Syftet med kostnadsfördelningen måste klargöras innan val av komplexitet och metod beslutas (Horngren *et al*, 2000). Genom att betrakta lämpliga kriterier för tillämpningen av kostnadsfördelningssystemet underlättas valet (ibid). *Orsak/verkan* strävar att fördela kostnaderna på basis av hur kostnadsobjekten orsakar kostnader. Fastställandet av kausalitet är svårt där approximationer ofta används för att förenkla processen (Ax *et al*, 2001). *Nytta* är utgångspunkt för fördelningen av kostnaden som tillämpas på fasta kostnader (exempelvis lokalhyra) (ibid). Kostnader som inte är möjliga att varken på kort sikt (orsak/verkan) eller på lång sikt (nytta) framhäva orsaken till kostnaden, används fördelningskriteriet *bärkraft* (Horngren *et al*, 2000). Vid bärkraftsbetingad fördelning, fördelas kostnaderna i proportion till förmåga att täcka kostnaden (exempelvis, desto högre lönsamhet, desto högre andel av omkostnaderna tillfaller kostnadsobjektet) (Ax *et al*, 2001). *Rättvisa* strävar efter att kostnadsfördelningen uppfattas rättvist och rimlig då detta underlättar beslutsfattandet (Horngren *et al*, 2000).

---

## 4 EMPIRI & ANALYS

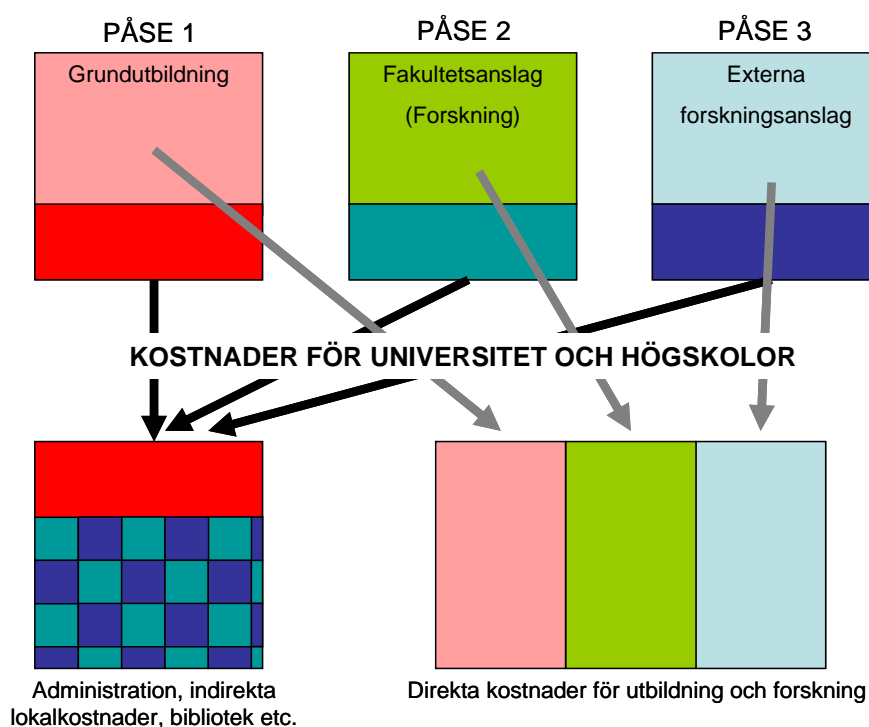
*I detta kapitel framgår den insamlade empirin från UoH i Sverige. Empirin och analysen är presenterad på ett logiskt sätt och inleds med hur resurstilldelningen fungerar till svenska UoH. Vidare presenteras OM, HUR och VARFÖR svenska UoH använder sig av kostnadsfördelning.*

### 4.1.1 Resurstilldelning till svenska UoH

För att pedagogiskt visa hur resurstilldelningen till svenska UoH fungerar, delas tillförsels av intäkter in i tre stycken "PÅSAR". Detta illustreras i Figur 5: Resurstilldelningen inom svenska universitet och högskolor.

- PÅSE 1. Anslag från staten för grundutbildning av studenter i form av årliga medel per student som registrerats och tagit högskolepoäng. Detta anslag skall täcka upp alla kostnader inklusive lokaler och grundutbildning.
- PÅSE 2. Anslag från staten för forskning och forskarutbildning som går direkt till varje vetenskapsområde (*exempelvis humaniora och samhällsvetenskap medicin, farmaci, naturvetenskap*). Dessa anslag benämns ofta som så kallade fakultetsanslag, eller lärosätets basanslag för forskning och forskarutbildning. Dessa anslag fördelas på mycket lång sikt och kan användas för den riktigt långsiktiga forskningsplaneringen.
- PÅSE 3. Enskilda forskare vid svenska UoH tilldelas efter ansökan för forskning och forskarutbildning av statliga forskningsråd, offentliga stiftelser, statliga myndigheter och slutligen privata stiftelser. Medel av detta slag tilldelas i regel under ett till tre år. (Sundqvist, 2005)

## INTÄKTER TILL UNIVERSITET OCH HÖGSKOLOR



**Figur 5: Resurstilldelningen inom svenska universitet och högskolor.**  
(Sundqvist, 2005, s14)

Ytterligare till denna beskrivning kan läggas medel för ren uppdragsforskning eller utvecklingsarbete. Detta utgör oftast endast en marginell del av intäkterna. Vid flera universitet är dessa påsar ungefär lika stora, men exempelvis vid de tekniska universiteten är PÅSE 3 avsevärt större än PÅSE 2. (Sundqvist, 2005)

### 4.1.2 Principen om full kostnadstäckning

När riksdagen beslutade om principen för full kostnadstäckning, innebär det i svenska UoH:s tolkning att varje finansör (förutom projektbidrag) skall bidra till projektets andel av de indirekta kostnaderna. De indirekta kostnaderna för ett lärosäte kan definieras som administration av lärosätets, lokalkostnader, bibliotek, allmän service som exempelvis postutbärning, personalavdelningen, ekonomi etcetera. De centrala kostnaderna fördelas ut på hela lärosätet. Diskussionerna kring principen om full kostnadstäckning handlar om hur mycket som skall tas ur PÅSE 3 för att finansiera de indirekta kostnaderna. (Sundqvist, 2005)

Svenska UoH använder redovisningssystem som enligt Sundqvist (2005) kan urskilja vilka kostnader som kan hänföras till grundutbildningen. Diskussionen handlar främst om hur PÅSE 2 och PÅSE 3 skall dela på de indirekta kostnaderna för forskning och forskarutbildning.

Uppnås inte full kostnadstäckning för PÅSE 3, kommer de externa forskningsanslagen i PÅSE 2 att urholkas, de vill säga, fakultetsanslagen som används för att stötta den långsiktiga planeringen på svenska UoH. För att framgångsrikt kunna planera framtiden bör alltså alla projekt finansieras med

principen om full kostnadstäckning. Finansiärerna anser att det finns en alternativ tolkning vad som menas med full kostnadstäckning. Vissa finansiärer hotar med att satsa på andra utförare om de måste betala sin del av de indirekta kostnaderna. Uppenbarligen har inte ett riksdagsbeslut det genomslag som det kan föreställa sig ha. (Sundqvist, 2005)

## 4.2 Fördelningsmodell bland studiens UoH

Utifrån författarnas synsätt där de särskiljer kostnadsfördelning och intäktsavlyft, framgår det av intervjuerna att det tillämpas både intäktsavlyft och kostnadsfördelning bland svenska UoH. Utav de 26 svenska UoH som intervjuades tillämpade 13 utav dessa en kostnadsfördelning medan resterande 13 använde sig av intäktsavlyft. En presentation över vilka svenska UoH som använde sig av vad, illustreras i Figur 6: Metodanvändning bland svenska UoH.

INTÄKTSAVLYFT	KOSTNADSFÖRDELNING
Gymnastik & Idrottshögskolan Göteborgs Universitet Högskolan i Borås Högskolan i Skövde Högskolan Väst Karolinska Institutet Linköpings Universitet Lunds Universitet Lärarhögskolan Stockholm Malmö Högskola Mälardalens Högskola Södertörns Högskola Örebro Universitet	Blekinge Tekniska Högskola Högskolan Dalarna Högskolan i Gävle Högskolan i Kalmar Karlstad Universitet Kungliga Tekniska Högskolan Lantbruksuniversitetet Luleå tekniska universitet Mittuniversitetet Stockholms Universitet Umeå Universitet Uppsala Universitet Växjö Universitet

**Figur 6: Metodanvändning bland svenska UoH**  
(Egen illustration)



### 4.3 Fördelningsbaser bland studiens UoH

Vilka fördelningsbaser olika lärosäten använder sig av visas nedan i tabell 1.

Universitet/Högskola	Fördelningstyp	Fördelningsbas(er)
GIH - Gymnastik och idrottshögskolan	IA	Uppgift saknas
Göteborgs universitet	IA	Uppgift saknas
Högskolan Borås	IA	Intäkt
Högskolan i Skövde	IA	Uppgift saknas
Högskolan Väst	IA	Totala kostnader
Karolinska Institutet	IA	Omsättning
Linköping Universitet	IA	7 %. Historiska värden.
Lunds universitet	IA	Intäkt
Lärarhögskolan stockholm	IA	Intäkt
Malmö högskola	IA	Uppgift saknas
Mälardalens högskola	IA	Uppgift saknas
Södertörns högskola	IA	Direkt lön, drift
Blekinge Tekniska Högskola	KF	Direkt lön, antal anställda, HST, yta
Högskolan dalarna	KF	Direkta kostnader
Högskolan i Gävle	KF	Personalkostnad, HST, omsättning
Högskolan i Kalmar	KF	Omsättning, antal anställda, HST, lönekostnad
Karlstad Universitet	KF	HST, personalkostnad
KTH	KF	Totala kostnader
Lantbruksuniversitet	KF	Direkt lön
Luleå tekniska universitet	KF	75% lönebas, 25% HST.
Mittuniversitetet	KF	Direkt lön, HST
Stockholms Universitet	KF	Direkt lön
Umeå universitet	KF	Resurser, HST, lönekostnad
Uppsala Universitet	KF	Direkt lön + arvoden + stipendium
Växjö universitet	KF	Direkt lön + konsultkostnader
Örebro Universitet	KF	Omsättningen

**Tabell 1: Fördelningsbaser på respektive universitet och högskola**  
(Egen illustration)

Enligt Horngren *et al* (2000) kan de indirekta kostnaderna fördelas ut på ett kostnadsobjekt med olika fördelningsbaser. Detta stämmer överens med vad svenska UoH gör. De fördelningsbaser som används är intäkt, antal anställda, totala kostnader, omsättning, drift och antal helårsstudenter (HST). Bland de svenska UoH som kostnadsfördelade var det vanligast att använda sig av fördelningsbasen lönekostnad. De lärosäten som använde sig av intäktsavlyft i huvudsak intäkten som fördelningsbas. Det visade sig att de intäktsavlyft som gjordes grundades ofta på historiska beräkningar som inte alltid var aktuella. En annan förekommande metod var att avlyftet grundade sig på den budget som institutionen satt upp för året. Fördelningsbaserna som användes inom forskningen var 35 procent på de direkta kostnaderna.

Andra baser som användes i viss utsträckning var antal HST. Denna bas användes tillsammans med andra baser för att göra en mer, enligt respondenten rättvis fördelning. Kostnader som fördelades med HST som bas var kostnader som direkt kan hänföras till dessa (exempelvis studievägledning).

---

Forskning använder ofta samma fördelningsbas som vid grundutbildningen. Dock förekom skillnader vid fördelningen. Ett antal respondenter delade först upp kostnaderna som enbart härrör grundutbildningen respektive forskning. För att exemplifiera detta är kostnader för studievägledning en kostnad som direkt kan hänföras till grundutbildningen och därmed enbart belastar grundutbildningen. Ett annat exempel är kostnader som rör antagning som även den enbart torde belasta grundutbildningen.

#### **4.4 Syftet med hanteringen av de indirekta kostnaderna**

*I detta kapitel presenteras respondenternas synsätt på varför de hanterar sina indirekta kostnader som det gör. Vidare presenteras respondenternas ansedda för- respektive nackdelar med just deras hantering.*

Den vanligaste anledningen för de lärosäten som kostnadsfördelar är att de vill ha en rättvisande bild för vad verksamheten kostar, vilket stämmer bra överens med Snyder och Davenport (1997). Andra formuleringar på samma syfte är att de vill ha ett transparent system, där alla kostnader framgår. Ett par lärosäten nämner också att den rättvisande bilden skall ge underlag för ett bättre beslutsfattande. Andra svar har varit att de gör det för att de måste och för att uppnå fullkostnadstäckning. Två av respondenterna kunde inte besvara frågan.

De lärosäten som gör intäktsavlyft har i allmänhet svårt att beskriva syftet med fördelningen, alltså varför de intäktsfördelar. Det har varit en stor spridning av olika svar. Enligt Snyder *et al* (1997) skall en organisation inte ha ett för komplext system, då kan komplexiteten försummas då kostnaden blir för stor. Parallellen till detta är att många UoH i Sverige svarat att enkelheten i systemet varit viktigt, ett annat svar har varit att de gör det för att få en rättvisande bild. Det har också svarats att de gör intäktsavlyften för att täcka kostnaden, medan ett annat har varit att de gör det för att de är tvungen att göra det. Fyra av respondenterna visste inte vad de skulle svara på frågan.

Universitet/Högskola	Fördelningstyp	Syftet med fördelningen
GIH - Gymnastik och idrottshögskolan	IA	Kan som inte besvara frågan
Göteborgs universitet	IA	Lätt att se hur mycket pengar respektive enhet har kvar att förbruka. Någon som måste stå för kostnaderna centralt.
Högskolan Borås	IA	Full kostnadstäckning i projekt, någon måste täcka upp kostnaderna
Högskolan i Skövde	IA	Tvungna att göra det. Tradition att inte förändra sig.
Högskolan Väst	IA	Kan inte besvara varför
Karolinska Institutet	IA	Få en rättvisande bild
Linköping Universitet	IA	Kan inte besvara varför
Lunds universitet	IA	Pengarna plockas av och behålls centralt, samtidigt som alla ska vara med och betala kostnaderna
Lärarhögskolan stockholm	IA	Måste täcka kostnaderna
Malmö högskola	IA	Kan inte besvara varför
Mälardalens högskola	IA	Enklaste modellen.
Södertörns högskola	IA	Enkelt
Blekinge Tekniska Högskola	KF	För att veta respektive sektionens kostnadsmassa.
Högskolan dalarna	KF	Se ett rättvisande resultat, hur det ser ut.
Högskolan i Gävle	KF	Se vad allt kostnader, inga dolda kostnader
Högskolan i Kalmar	KF	Att fördela ut kostnaden där den hör hemma, faktisk kostnad. Få en rättvisande bild
Karlstad Universitet	KF	Rättvisande bild över vad verksamheten kostar, för att fatta rätt beslut, kostnadsmedvetenhet
KTH	KF	Det är billigt
Lantbruksuniversitet	KF	Beslutsunderlag. Visa vad verksamheten kostar.
Luleå tekniska universitet	KF	Se vad kostnadsobjekten verkligen kostar. Se att det finns kostnadstäckning. Synliggöra kostnaderna. Total ekonomin i balans.
Mittuniversitetet	KF	De vill att kostnaderna ska fördelas ut så långt som möjligt i verksamheten. Målet att all verksamhet ska ha full kostnadstäckning
Stockholms Universitet	KF	För att de måste redovisa sina kostnader
Umeå universitet	KF	De indirekta kostnaderna måste täckas upp.
Uppsala Universitet	KF	Så transparent system som möjligt. Vill att det ska framgå hur mycket systemet kostar
Växjö universitet	KF	(osäker på sitt svar) Krav för full kostnadstäckning för forskningen. Kan inte besvara varför.
Örebro Universitet	KF	Se de totala kostnaderna.

**Tabell 2: Syftet med fördelningen**  
(Egen illustration)

Av de som använder metoden intäktsavlyft, har det visat sig väldigt svårt för respondenterna att besvara frågan "Varför de kostnadsfördelar", det vill säga vilket syfte de har med kostnadsfördelningen. En del av respondenterna kunde inte direkt svara på varför, utan de svarade "vi gör det, för vi måste". Ett annat svar som förekom, var att "vi gör det för att täcka kostnaden". I överlag hade de lärosäten som tillämpar metoden intäktsavlyft betydligt svårare att besvara frågan än de som använder sig av kostnadsfördelning. Syftet med intäktsavlyftet, sammanföll ofta med svaret på vilka fördelar systemet har, det vill säga de gör intäktsavdrag för att det är enkelt. Dock behöver detta inte vara speciellt märkligt då frågan möjligen kan besvaras mot en bakgrund i de omstruktureringar som gjordes på universitet och högskolor i Sverige.

Omstruktureringarna som hade sin grund i new public management-filosofin som Hood (1995) skriver om, vilket innebär att man vill uppnå effektivitetsförbättringar i decentraliserade organisationer. Som följd till detta, fördelades intäkt- och kostnadsansvar ut på lärosätenas olika nivåer

(*institution*). Vad som återstod var då en kostnad för centraladministrationen, bibliotek etcetera, de så kallade indirekta kostnaderna. Då institutionerna nu hade ansvar att själva styra sin ekonomi fullt ut, måste de på något sätt täcka upp de indirekta kostnaderna. Det enklaste systemet för att täcka upp dessa ”överblivna” kostnader torde således vara att helt enkelt dra av dessa kostnader mot universitetets intäkter, ett så kallat intäktsavlyft.

Anledningar som att ”*vi gör det, för att vi måste*” ter sig mot den här bakgrunden inte speciellt uppseendeväckande. Ett syfte som ”*vi gör det, för att täcka kostnaden*” må vara osofistikerat men helt korrekt i det avseendet att de helt enkelt måste, då målsättningen med metoden är att täcka upp de indirekta kostnaderna.

## 4.5 För- och nackdelar med fördelningen

Tabell 3, visar de för- respektive nackdelar svenska UoH anser sig ha med de metoder som används idag.

Universitet/Högskola	Fördelningstyp	Fördelar	Nackdelar
GIH - Gymnastik och idrottshögskolan	IA	Enkelt att hantera	Hitta nycklar som alla är nöjda med.
Göteborgs universitet	IA	Enkelt att hantera	Svår tydlig koppling till varför de betalar
Högskolan Borås	IA	Enkelt att hantera	OH. Redovisningsmässigt fel
Högskolan i Skövde	IA	Enkelt att hantera	Osäkerhet över tiden
Högskolan Väst	IA	Kan inte svara på det	Inte accepterat
Karolinska Institutet	IA	Kan inte svara på det	Kan inte svara på det
Linköping Universitet	IA	Enkelt	Kan inte svara på det
Lunds universitet	IA	Enkelt att hantera	Missvisande
Lärarhögskolan stockholm	IA	Enkelt att hantera	Missvisande, matchning, otydlig
Malmö högskola	IA	Kan inte svara på det	Kan inte svara på det
Mälardalens högskola	IA	Enkelt att hantera	Kan bli mer rättvist
Södertörns högskola	IA	Tidsbesparande, enkelt att hantera, kostnadsmedvetenhet	Periodiseringsfel
Blekinge Tekniska Högskola	KF	Rättvisare än intäktsavdrag	Inte populär
Högskolan dalarna	KF	Visa på alla kostnader, rättvist	Mer jobb, dock finns resuresema, än så länge.
Högskolan i Gävle	KF	Tydligare, rättvist, effektivisering av e.g lokalhyran. Skapar kostnadsmedvetenhet	omställningsproblem, nyligt bytt system. Nöjda med systemet so far..
Högskolan i Kalmar	KF	Rättvist	Senast kända bokslut som bas när det fördelas, tar lång tid över att ändra OH-kostnaden.
Karlstad Universitet	KF	Kostnadsmedvetenhet, insitament att att ta bättre beslut. Bättre kvalitet. Kan visa vad verksamheten kostar	Kan bli mer rättvist
KTH	KF	Positiv effekt vid expanderande verksamhet	Systemet missgynnar de institutioner som har dåligt resultat
Lantbruksuniversitetet	KF	Direkt lön är den kostnad som driver kostnaden i ett tjänsteföretag. Externa finansörer använder lön också vilket gör det lättare acceptans bland finansörerna	Kan bli mer rättvist
Luleå tekniska universitet	KF	Synliggör alla kostnader. Säkerställer kostnadsbilden.	Räkna mycket innan procentsatserna är klara.
Mittuniversitetet	KF	Lätt att följa kostnaderna då modellen är transparent	Kan inte svara på det
Stockholms Universitet	KF	Ökad decentralisering, inga undantag.	Kan leda till internt påslag. Det blir en intern konkurrens.
Umeå universitet	KF	Enkelt att hantera	Inte full kostnadstäckning
Uppsala Universitet	KF	Enkelt att hantera	Kan bli mer rättvist
Växjö universitet	KF	Rättvis, lätt att räkna med lön som bas	Kan bli mer rättvist. Förändring i volym är ett problem då den inte hänger med i förändringar.
Örebro Universitet	KF	Enkelt att hantera	Baseras på intäkter, periodiseringsfel

**Tabell 3: Fördelningens för- och nackdelar**  
(Egen illustration)

---

#### 4.5.1 *Fördelar med intäktsavlyft*

Av de UoH som använder sig av ett så kallat intäktsavlyft, uppger de flesta att fördelen med systemet är att det är enkelt. En annan fördel uppges vara att det är tidsbesparande, vilket i sig kommer ur det faktum att systemet är väldigt enkel karaktär. Ett lärosäte kunde inte ange några fördelar med deras system.

#### 4.5.2 *Nackdelar med intäktsavlyft*

Den främsta nackdelen uppges vara att de får en missvisande bild av vad verksamheten kostar. Periodiseringsfel uppges också vara en anledning det vill säga de drar av kostnaden när intäkten uppkommer, inte när kostnaden uppkommer. En nackdel uppges vara att de har en svår och tydlig koppling till varför de betalar indirekta kostnader. Ett antal hade svårt att över huvudtaget ge ett konkret svar på frågan.

#### 4.5.3 *Fördelar med kostnadsfördelning*

Till fördelarna uppges främst att kostnadsfördelningen är mer rättvis och tydligare då alla kostnader visas. Således har inga dolda kostnader i verksamheten uppkommit. Detta är i samma linje med det som Snyder *et al* (1997) antyder, att mer komplexa fördelningar av indirekta kostnader ger rättvisare förhållanden. Någon enstaka högskola nämner också enkelhet som en viktig fördel. En anledning som nämns är också att de får en ökad kostnadsmedvetenhet i verksamheten då kostnaderna fördelas ut på de olika institutionerna. Det skall också leda till bättre beslutsfattande.

#### 4.5.4 *Nackdelar med kostnadsfördelning*

Enligt Snyder *et al* (1997) måste komplexiteten och nyttan betraktas då ett kostnadsfördelningssystem upprättas. Detta tas upp av Svenska UoH som nackdelar genom det merarbete som krävs för att sköta kostnadsfördelningen. Det handlar främst om att hålla underhålla bokföringssystem. Omställningsproblem är också en vanlig nackdel, det kräver mycket resurser att implementera ett kostnadsfördelningssystem. Dålig acceptans i organisationen uppges av en stor del av högskolorna. Det har också uppgetts skapa intern konkurrens mellan fakulteter. En viss del av de tillfrågade har nyligen implementerat det nya systemet, och därav kan de inte ännu se några nackdelar med det.

---

## **4.6 Öppna till förändring**

Av de intervjuer som gjorts uppger en stor andel av svenska UoH att de är öppna till förändring av deras nuvarande system. Det vill säga, de är beredda att byta till en gemensam kostnadsfördelningsmodell för svenska UoH i syfte att harmonisera mellan lärosätena och kunna jämföra mellan varandra. Dock kommer det att förekomma lokala skillnader men i huvuddrag lika. Vissa skolor som nyligen bytt system anser dock att det inte var aktuellt i nuläget att byta, då det skulle kräva mycket resurser.

---

## 5 SLUTSATSER

Det finns en mängd olika fördelningsmodeller där i princip varje lärosäte har en egen modell. Undersökningen som är gjord, visar att 13 av 26 svenska UoH i denna studie kostnadsfördelar, resterande del använder sig av metoden intäktsavlyft. Det som framkommit under denna studie är att intäktsavlyft är enklare att använda sig av jämfört med kostnadsfördelningen.

Den vanligaste basen för kostnadsfördelning är lönekostnaden då de flesta lärosätena i studien ansåg att den var den mest rättvisande fördelningsbasen. Detta underbyggdes med argumentet att lönekostnad är den bas som driver de indirekta kostnaderna mest. Andra fördelningsbaser som används är dels andra enskilda fördelningsbaser så som omsättning och totala kostnader, men också multipla baser, såsom lönekostnad med en eller flera ytterligare baser.

För de svenska UoH som gör intäktsavlyft var intäkten den vanligaste fördelningsbasen. I överlag användes intäktsfördelning framförallt på grund av att det var en enkel metod att använda sig av.

För de lärosäten som gör intäktsavlyft var syftet överlag mer oklart än de lärosäten som kostnadsfördelar. Att de ibland inte alls kunde svara på vilket syfte de hade med den valda metoden eller att fördelarna sammanföll med syftet, visar inte på någon form av okunskap utan snarare att lärosätet faktiskt inte har något underliggande syfte förutom att täcka upp kostnaden.

Respondenterna på de lärosäten som använder sig av metoden kostnadsfördelning hade en klar bild av syftet med den valda fördelningen. Den vanligaste syftet med fördelningen av de indirekta kostnaderna för de studerade lärosäten som kostnadsfördelar, är att de vill ha en mer rättvisare bild över kostnaden i verksamheten.

I överlag har det visats sig att lärosätena skiljer sig på många olika sätt gällande fördelningen av indirekta kostnader. Detta konfirmerar det som tidigare nämnts att det är svårt för finansiärer att jämföra exempelvis olika forskningsprojekt mellan svenska UoH. I dagsläget undersöks implementering av en gemensam kostnadsfördelningsmodell bland de svenska UoH. De flesta lärosätena som har deltagit i denna studie är öppna för förändring till en sådan modell. En gemensam kostnadsfördelningsmodell skulle med stor sannolikhet göra det lättare för finansiärer att förstå och jämföra kostnader mellan olika svenska UoH.

---

## 6 DISKUSSION

Problemet gällande full-kostnadstäckning har inte utvecklats i denna studie. Anledningen till att det presenteras i uppsatsen är att begreppet är relevant vid fördelningen av indirekta kostnader till forskning. Det är enkelt att påpeka vilka problem som uppkommer om inte fullkostnadstäckning uppnås. Exempelvis är att det är svårt att implementera en gemensam procentsats för forskning då den inte kommer att kunna täcka upp alla kostnader för externa projekt. Således måste intäkter tas från andra projekt, eller dra ner ambitionsnivån i projektet för att täcka upp kostnaderna. Hur de än gör i praktiken kvarstår problemet. Det blir svårt att implementera endast en gemensam procentsats. Då problemet i sig ligger på en politisk nivå, kommer detta läggas åt sidan.

Då kraven på den interna redovisningen skärptes från staten började svenska UoH i större utsträckning hantera de indirekta kostnaderna. Det väcktes funderingar då respondenten inte kunde besvara på frågan "varför kostnadsfördela". Känslan som uppkom var att då kraven skärptes stressade många lärosäten till att införa någon form av hantering av indirekta kostnader. Dessa metoder som först togs fram har hängt kvar med åren. Detta har inneburit att organisationen har förändrats samtidigt som hanteringen av indirekta kostnader bestått. Detta har medfört att lärosäten fortfarande använder sig av intäktsavlyft som enligt författarna är en missvisande modell.

Det framkom vid samtal med respondenterna att genom att ha "alla korten på bordet" gällande hur hanteringen går till kan acceptansen öka. Om dessutom en öppen dialog hålls med inblandande kan mer relevanta fördelningsbaser diskuteras fram. Vidare om dessa förändringar uträttas ökar sedermera rättvisan och acceptansen. Vid ett sådant resonemang måste givetvis nyttan och värdet på förändringen hållas i beaktning.

Då ett intäktsavlyft används kan den uttryckta rättvisande bilden ifrågasättas. Åt vem är det en rättvisande bild av att göra intäktsavlyft. Är det rättvist gentemot institutionen? Genom att institutionerna inte på samma sätt tar del av den kostnad som central administration genererar kan det ses som orättvist att institutionerna inte direkt kan påverka intäktsavlyftet. Som följd av detta uppkommer inte samma kostnadsmedvetenhet som uppkommer vid användandet av en kostnadsfördelning.

Många åsikter vi tagit del av är också att man inte lyckas uppnå acceptans hos de berörda av kostnadsfördelningen. Att få acceptans då man fördelar ut en indirekt kostnad, som inte har någon tydlig koppling till den berörda verksamheten är nog mer eller mindre omöjligt. Det går att argumentera för att det åtminstone finns en fördel med missnöjet och det är ett ökat kostnadsmedvetande hos den berörde.



---

## **6.1 Förslag till fortsatt forskning**

Fokus i denna studie har legat på central nivå i organisationen. Detta innebär att vi haft ett perspektiv där analysen utgår från information av dem som arbetar med systemet, och inte de som påverkas av systemet. Genom att istället studera de som påverkas av systemet kan säkerligen andra slutsatser dras. Vidare kan således en jämförelse göras på resultaten för att optimera systemet.

---

## REFERENSER

- Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. (2001). *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber Ekonomi
- Babad, Y.M., and Balachandran, B.V. (1993). Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing. *The Accounting Review* (July), pp. 563–575
- Cooper, R., and Kaplan, R. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review* (September-October), pp.96–103
- Denscombe, M. (2003). *The Good Research Guide*. Philadelphia: Open University Press.
- DePoy, E., Gitlin, N.L., (1999). *Forskning – en introduction*. Lund: Studentlitteratur.
- Doost, R. (1996). Cost allocation: what purpose does it serve?. *Managerial auditing journal* 11/8, 14–22.
- Doost, R. K. (1997). What is our university overhead cost anyway? *Managerial Auditing Journal* (February), pp. 94–97
- Ellis-Newman, J., and Robinson, P. (1998). The Cost of Library Services: Activity-based Costing in an Australian Academic Library. *Journal of Academic Librarianship* (september), pp.373–379
- Haskins, M.E., and Crum, R.P. (2001). Cost Allocations: A classroom Role-Play in Managerial Behaviour and Accounting Choices.
- Holme I.M., and Solvang B.K. (1997) *Forskningsmetodik - om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Hood, C. (1995). The "New Public Management" In The 1980s: Variations on a theme, *Accounting Organisations and Society* (Vol 20) pp. 93–109
- Horngren, C., (1977), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Fourth Edition, Prentice-Hal, Inc.
- Horngren, C.T. (1999). *Management and cost accounting*. London: Prentice Hall Europe
- Horngren, C.T., Foster, G., Datar, S.M. (2000). *Cost accounting*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Högskoleverket (2005, 22 sep.) Årsrapport om universitet och högskolor. URL: <http://web2.hsv.se/publikationer/rapporter/regeringsuppdrag/2005/0526R.pdf> (read 6-03-39)
- Innes, J., & Michell, F. (1993). *Overhead cost*. London: Academic Press.

---

Kaplan, R. (1977). Application of Quantitative Models in Managerial Accounting: A State of the Art Survey. *Management Accounting-State of the Art*. University of Wisconsin Press, January), pp.30–71

Karlsson, I. (1999). *Kalkylering*. Malmö:Liber

Montin, S. (2002) *Moderna Kommuner*. Lund: Grahns Tryckeri AB

Snyder, H., Davenport, E. (1997). What does it really cost? Allocating indirect costs. *Asian Libraries* (Vol. 6), pp.205-214

Sundqvist, B. (2005). Full kostnadstäckning för externt finansierade projekt vid svenska universitet och högskolor. SUHF (December)

Wiedersheim-Paul F., and Eriksson L.T. (1997). *Utreda forska och rapportera*. Malmö: Liber. Ekonomi

Yin, R. (2003). *Case study research*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Zimmerman, J. L. (1979). The costs and benefits of cost allocations. *The Accounting Review* (July), pp. 504–521.

---

## **BILAGA 1: Intervju guide**

**Använder ni er av fördelning av indirekta kostnader på central nivå i bokföringen? D.v.s. Från centraladministration till nästkommande nivå i organisationen (fakultetsnivå/institution/sektion).**

*Med indirekta kostnader menar vi kostnader som inte direkt kan associeras till ett specifikt kostnadsobjekt, exempelvis kostnader för bibliotek, rektor, stab och centraladministration.*

**Vilka baser/grunder fördelar ni på? (vilken faktor(er) bestämmer hur mycket kostnader varje kostnadsobjekt får?) Exempelvis antal studenter, antal anställda, direkt lön, driftkostnader eller yta.**

- Skiljer sig fördelningen mellan forskning och grundutbildning?
- Fler än en nyckel, vilka?
- Ingen fördelningsnyckel, vad görs i så fall?

**Om, kostnadsfördelning, Vilket är ert huvudsakliga syfte med fördelningen av de indirekta kostnaderna?**

- Varför fördelas kostnaderna?
- Varför gör ni som ni gör (kriterier till fördelningen?)
- Varför använder ni just de nycklar som används?
- Förekommer det ett glapp mellan vad ett projekt betalar i indirekta kostnader och den verkliga indirekta kostnaden?
- Om **Ja**, vem finansierar glappet?
  
- Fördelar/Nackdelar med ert system?

**Om, intäktsfördelning, Hur hanterar ni i så fall era indirekta kostnader på central nivå?**

- Hur fördelas intäkten?
- Vad grundar sig beloppet/andelen på som ska täcka upp overheadkostnaderna?
- Skiljer sig grunden sig mellan olika institutioner?
- Förekommer det ett glapp mellan vad ett projekt betalar i indirekta kostnader och den verkliga kostnaden?
- Om **Ja**, vem finansierar glappet?
- Fördelar/Nackdelar med ert system?
- 

**Vad anser ni om er hantering av indirekta kostnader?**

- Har ni funderat på att förändra ert system?

Om, **Ja**, Varför har inte en sådan förändring gjorts?