

Universiteternes nye kontoplan og dens fokus på beregning af enhedsomkostninger

Rapport fra delprojekt 3: Finansiering af den offentlige forskning i Danmark

Skærbæk, Peter; Banghøj, Jesper ; Christensen, Leif; Larsen, Jytte Grambo; Rohde, Carsten; Skinnerup, Thomas

Document Version
Final published version

Publication date:
2019

License
CC BY-NC-ND

Citation for published version (APA):

Skærbæk, P., Banghøj, J., Christensen, L., Larsen, J. G., Rohde, C., & Skinnerup, T. (2019). *Universiteternes nye kontoplan og dens fokus på beregning af enhedsomkostninger: Rapport fra delprojekt 3: Finansiering af den offentlige forskning i Danmark*. Institut for Regnskab. Copenhagen Business School.

[Link to publication in CBS Research Portal](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us (research.lib@cbs.dk) providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Download date: 04. Jul. 2025

Universiteternes nye kontoplan og dens fokus på beregning af enhedsom- kostninger

Rapport fra delprojekt 3: Finansiering af den offentlige forskning i Danmark

Udarbejdet af:

Peter Skærbæk, Jesper Banghøj, Leif Christensen, Jytte G. Larsen, Carsten Rohde og Thomas
Skinnerup.

Institut for Regnskab, Copenhagen Business School/Handelshøjskolen i København.

Denne publikation udspringer af projektet Finansiering af den offentlige forskning i Danmark, som er udført i et samarbejde mellem Institut for Regnskab ved Copenhagen Business School og Tænk tanken DEA. Projektet blev gennemført i perioden april 2018 til November 2019 med 2 mio. kr. i støtte fra Novo Nordisk Fonden. Nærværende rapport er udarbejdet alene af forskere på CBS.

Vi ønsker at takke Tænk tanken DEA, herunder Maria Theresa Norn og Mads Fjord Jørgensen, lektor Carsten Krogholt Hansen og lektor Tim Neerup Thomsen for kommentarer til rapporten. Tak til Novo Nordisk Fonden og Copenhagen Business School for finansiel støtte til projektet. Sidst men ikke mindst tak til alle interviewpersoner.

Af potentielle interessekonflikter i forskergruppen, der selv er ansat på et af universiteterne, er der den potentielle bias, der kan ligge omkring behandlingen af spørgsmålet vedrørende indførelse af tidsregistrering blandt forskere. Ligeledes kan der være en potentiel interessekonflikt mellem forskergruppen og CBS's ledelse. Universitetsdirektøren har bekendtgjort, at forskergruppen har forskningsfrihed, også i spørgsmålet vedrørende hensigtsmæssigheden af indførelse af en fælles kontoplan. Statsautoriseret revisor og adjunkt Leif Christensen har tidligere været partner i PwC, som har udarbejdet en omtalt rapport til Uddannelses- og Forskningsministeriet vedrørende ressourcetræksproing. Leif Christensen var imidlertid ikke involveret med at skrive PwC-rapporten.

**Institut for Regnskab
Copenhagen Business School
Solbjerg Plads 3
2000 Frederiksberg
www.cbs.dk**

Tænk tanken DEA
Fiolstræde 44
1171 København K
www.dea.nu

Udgivelsesdato: 09 December 2019.

Udarbejdet af:

Professor Peter Skærbæk
Post. Doc. Jesper Banghøj
Adjunkt Leif Christensen,
Lektor Jytte G. Larsen,
Professor og Institutleder Carsten Rohde
Studertermedhjælp Thomas Skinnerup.

Institut for Regnskab, Copenhagen Business School/Handelshøjskolen i København.

Denne rapport og de nedenstående bilag kan downloades fra
<https://hdl.handle.net/10398/9766>

Denne rapport er underlagt Creative Commons licens CC BY-NC-ND



Kreditering-Ikkekommerciel-Ingen afledninger

Indhold

1. Indledning	2
2. Metode	5
3. Økonomistyring – formål og indhold	7
4. Den historiske udvikling og brug af enhedsomkostninger i staten	11
4.1. Historisk udvikling af enhedsomkostninger	11
4.2. Beregning og brug af enhedsomkostninger i staten	13
4.3. Delkonklusion	14
5. Baggrunden for kontoplanreformen for de videregående uddannelser	16
5.1. 2009-2012	16
5.2. 2012-2016	19
5.3. 2017 – igangværende	22
5.4. Delkonklusion	24
6. Styringsambitioner – gennemgang af rapporten fra kontoplanudvalget	25
6.1. Kort beskrivelse af udvalgte dele af indholdet i kommissoriet	25
6.2. Rapporten fra udvalget for fælles kontoplan for videregående uddannelser	26
6.3. Fordeling af driftsposteringer fra formål til delformål	27
6.4. Delkonklusion på afsnit om kommissorium og udvalgets rapport	28
6.5. Sammenligning af den nye og den gamle vejledning	28
6.6. Udvalgsrapportens bilag 12	31
6.7. Delkonklusion	33
7. Universiteternes vurdering af ny fælles kontoplan	35
7.1. Nuværende økonomistyring	35
7.2. Universiteternes indtægter	36
7.3. Universiteternes omkostningsstruktur	37
7.4. Fordeling af bygningsomkostninger	38
7.5. Administrative udfordringer	40
8. Konklusion	42
9. Litteraturliste	46
BILAG	48

1. Indledning

Denne publikation er udarbejdet i forlængelse af projektet Finansiering af den offentlige forskning i Danmark, som er udført i et samarbejde mellem Institut for Regnskab ved Copenhagen Business School (CBS) og Tænk tanken DEA. Hele projektet blev gennemført i perioden april 2018 til november 2019 og modtog 2 mio. kr. i støtte fra Novo Nordisk Fonden.

I det oprindelige forskningsformål for projektet var opgaven i det såkaldte delprojekt 3 at gennemføre et "pilotstudie af registrering af forskningsforbrug ved offentlige forskningsinstitutioner, et casestudie af et universitet". I projektansøgningen til Novo Nordisk Fonden blev dette beskrevet som:

Det nationale billede af offentlig finansiering af forskning, jf. ovenstående, kan med fordel suppleres af dybere viden om registrering af forbrug af offentlig forskning, dvs. inklusive private forskningsmidler. Et egentligt forskningsprojekt herom vil kræve meget lang tid og omfattende ressourcer, men man kan tage første skridt i form af et pilotstudie ved et universitet.

I opstartsfasen af delprojektet blev forskningsgruppen (CBS) bekendt med, at der i regi af Uddannelse- og Forskningsministeriet (UFM) var nedsat et udvalg, der havde til formål at fremkomme med en ny kontoplan med fokus på øget omkostningssporing til formål i såkaldte formålsregnskaber, herunder beregning af enhedsomkostninger. Som det omtales i udvalgets rapport dateret september 2018:

Udvalget skulle foreslå, hvordan der kan opnås et sammenligneligt grundlag for at opgøre blandt andet enhedsomkostningerne i sektoren vedrørende blandt andet: – Uddannelsesomkostninger pr. studerende (for eksempel jurastuderende) – Omkostninger på forskningsområder eller forskningsprojekter – Generelle fællesomkostninger og omkostninger til bygninger. (UFM, 2018a, s. 5).

Et sådant udvalgsarbejde med fokus på centrale elementer i de ovennævnte problemstillinger i projektbeskrivelsen gjorde, at vi i forskningsgruppen vurderede, at vi ved at følge dette udvalgsarbejde, dets rapporter og vejledninger samt ved at fokusere på 4 universiteter ville få et godt indblik i økonomistyringspraksis på universiteterne, herunder regnskabspraksis for formålssporing og brug af fordelingsnøgler.

UFM lancerede i november måned 2018 i en rapport ambitionen om en ny fælles kontoplan for de videregående uddannelsesinstitutioner, herunder universiteterne. I det følgende er det primært universiteterne og ikke de andre videregående uddannelsesinstitutioner, som omfattes af analysen.

Formålet med UFM's udvalg for en fælles kontoplan var at foreslå:

(...) hvordan der kan opnås et sammenligneligt grundlag for at opgøre blandt andet enhedsomkostningerne i sektoren (...). (UFM, 2018a, s. 5).

I stedet for den nuværende situation, hvor universiteterne i højere grad har kunnet udvikle deres kontoplan til deres individuelle økonomistruktur, så vil en ny fælles kontoplan standardisere bogføringen.

De centrale elementer i den fælles kontoplan drejer sig om at forøge ressourcetræksproingen på universiteterne til formål og aktiviteter, og det fremhæves, at uddannelsesomkostninger pr. studerende

kan etableres. I kontoplanrapporten nævnes det, at der på alle universiteterne skal registreres omkostninger på fem (syv) obligatoriske formål, herunder: 1. uddannelse, 2. forskning og udvikling, 3. formidling og vidensudveksling, 4. myndighedsbetjening, rådgivning og øvrige ydelser, 5. kostafdeling og kollegier, samt to selvstændige formål: 6. generelle fællesomkostninger og 7. bygninger og bygningsdrift, som imidlertid også forudsættes fordelt på de første fem nævnte formål. Udtrykt på økonomistyringssprog er der her sat en agenda, der handler om formålssporing af omkostninger mellem universiteterne. Dette søges realiseret gennem en standardiseret fælles kontoplan. Formålssporing er et af økonomistyringslitteraturens mest centrale områder og har været genstand for adskillige årtiers diskussion.

I forbindelse med vores arbejde med "En-procentmålsætningen" (Banghøj & Hansen, 2019) blev det klart, at Danmarks Statistiks opgørelse over, hvorvidt EU's Barcelonamålsætning er nået eller ej, kritisk afhænger af validiteten af opgørelserne over omkostninger formålsbestemt til forskning. Dataindsamlingen til denne statistik sker p.t. via et spørgeskema, som hver forskningsinstitution udfylder primært på institutniveau. Det fremgår af Danmarks Statistiks metodedokumentation, at der på større forskningsinstitutioner kan være centrale medarbejdere, som hjælper decentrale enheder med udarbejdelsen af skemaet. Med en fælles kontoplan for alle videregående uddannelsesinstitutioner (her universiteterne), hvor der registreres på dimensionen "formål", synes der at være skabt forhåbninger om, at man kan øge datakvaliteten, hvorved opgørelsen i forhold til Barcelonamålsætningen bliver mere præcis. Dette er ikke et eksplicit formål med den fælles kontoplan, men vil kunne blive en afledt effekt af implementeringen. Der eksisterer dog en række problemstillinger knyttet til en omfattende formålsfordeling af omkostninger på de videregående uddannelsesinstitutioner, som primært har at gøre med samproduktion, der vanskeliggør omkostningssporing, samt problemstillinger om, hvor ensartet kvalitetsdimensionen er for de valgte formål. Denne rapport vil tage disse problemstillinger op.

Det skal tages i betragtning, at den førnævnte nationale en-procentmålsætning, som er fastsat af regeringen, ikke er baseret på regnskabsdata fra forskningsinstitutionerne, men baseres på bevillingsdata fra f.eks. Finansministeriet (FM). Den nye kontoplan vil med en ændret regnskabs- og kalkulationspraksis afdække beregninger, der viser andre resultater end de hidtidige beregninger. På trods af at UFM lægger op til en markant øget ressourcetræksproing, betyder det ikke nødvendigvis, at der opnås en større datavaliditet for en-procentmålsætningen ved en formålsfordeling af omkostninger og indtægter for universiteterne.

Grundet det forhold, at kontoplanudvalget, allerede inden det afgav rapport, har givet anledning til en større debat på universiteterne om kontoplanens hensigtsmæssighed, søger vi at belyse, hvad kontoplanens nyskabelser går ud på, hvilke baggrunde der er herfor, og hvilke styringsmæssige formål som eventuelt udvikles og styrkes. Det vurderes, i hvilket omfang den nye kontoplan er et godt udgangspunkt for at sikre transparens mellem universiteter og dermed forbedre den samlede styring på universiteterne.

Problemstillingen for denne rapport er: I hvilket omfang vil de nye ideer i kontoplanudvalget styrke økonomistyringen af og på universiteterne?

Opmærksomheden henledes på, at UFM oplyser, at projektet Fælles kontoplan tænkes fortsat til december 2021, og at der til stadighed udvikles nye ideer, blandt andet på baggrund af kommentarer fra universiteterne og Moderniseringsstyrelsen samt gennemførte eksperimenter m.m. Vores analyse omfatter kun dokumenter offentliggjort til og med 13. september 2019, hvor rapporten "Udkast til konte-

rings- og fordelingsvejledningen version 2.3" blev udgivet. Der er på dette tidspunkt planlagt flere møder og workshops, hvor nye ideer kan komme til. Det er imidlertid vores vurdering, at vi allerede nu, ca. halvvejs i projektets levetid, kan kommentere på perspektiverne for at styrke økonomistyringen af og på universiteterne.

Som udgangspunkt for at vurdere mulige forbedringer i universiteternes økonomistyring tager vi i rapporten udgangspunkt i et klassisk perspektiv på økonomistyring og de konventioner for god økonomistyring, som er beskrevet i økonomistyringslitteraturen. Dette "ideale" perspektiv holdes herefter op mod de strukturelle forhold i staten, på universiteterne og UFM's tanker for styring.

Et klassisk økonomistyringsperspektiv er designorienteret og forankret i en række konventioner for god økonomistyringspraksis: Hvad der er hensigtsmæssigt, hvad der er muligt og ikke muligt, hvad der systemlogisk forekommer rationelt. Forskningsmæssigt indebærer et sådant perspektiv, at forskeren med udgangspunkt i økonomistyringens idealer kommenterer på en praksis ud fra "objektive" kriterier for, hvad der giver mening eller mindre mening.

Opgaven er dog ikke at indtage en klassisk konsulentrolle, idet vi som forskere forholder os til en allerede foreslået praksis og ikke har stillet os selv opgaven uafhængigt at designe en styringsmodel for universiteterne. Videnskabsteoretisk indebærer det anvendte perspektiv på økonomistyring, at forskerne benytter sig af en række kilder. Herunder vil det fortrinsvist være, at man foretager direkte observationer af den studerede organisation (universitet) ved at besøge den, at indsamle dokumenter, der kan bruges til at afdække direkte strukturelle forhold omkring afsætning og marked, om produktionsens natur, omkostningsstruktur, m.m. Vi har også benyttet interviews og indsamling af dokumenter med henblik på at støtte op om de direkte observationer.

Rapporten er struktureret således: Først beskrives, hvad et klassisk styringsorienteret perspektiv går ud på med hensyn til kalkulering og brug af enhedsomkostninger i økonomistyringen. Dette indbefatter således ressourcetræksproing til formålsdimensioner m.m. Dette perspektiv trækkes der på i de følgende analyser. Den første delanalyse omhandler en historisk gennemgang af hidtidig praksis for beregning og brug af enhedsomkostninger i staten og altså ikke kun på universiteterne, men f.eks. i forsvaret, politiet mv. Dernæst redegøres der for det historiske kontekst for den fælles kontoplan, og i forlængelse heraf introduceres der til kontoplanudvalgets rapport og videre tanker om den kommende fælles kontoplan. Herunder ses der på forskellene mellem den tidligere kontoplans indhold og den nye. I rapportens sidste analyseafsnit gennemgås kontoplanudvalgets styringsrationaler og universiteternes reaktioner herpå med henblik på at fremkomme med vurderinger af, hvad det betyder for universiteterne. Rapporten afsluttes med en konklusion.

2. Metode

Problemstillingen for nærværende rapport er: I hvilket omfang vil de nye ideer i kontoplanudvalget styrke økonomistyringen af og på universiteterne.

For at analysere denne problemstilling har vi gennemført et eksplorativt casestudy (Yin, 2009). I projektbeskrivelsen blev det angivet, at vi skulle analysere et universitet. Men i lyset af det nye kontoplanudvalg og dets konsekvenser for alle otte universiteter besluttede vi at udvide analysen til at omfatte fire universiteter, herunder to monofakultære universiteter (DTU og CBS) og to flerfakultære universiteter (KU og AU). Herved opnås der en bredere, men dog ikke udtømmende, indsigt i kontoplanens mulige implikationer for styring af og på universiteterne.

Dataindsamlingen på universiteterne er sket ved gennemførelse af en række semistrukturerede interviews (Justesen & Mik-Meyer, 2010) med nøglepersoner om implementeringen og den forventede fremtidige drift af den nye kontoplan. Endvidere har vi gennemført interview med en repræsentant fra Danske Universiteter.

Indledningsvist foretog vi interviews med repræsentanter for universiteternes ledelse. Disse interview afdækkede en række generelle forhold omkring økonomistyring og rapportering. Som redegjort for i indledningen blev vi i forbindelse hermed bekendt med de annoncerede planer om at indføre en fælles kontoplan for universiteterne. På grundlag heraf planlagde vi en række yderligere interviews. Disse interviews fokuserede på, hvordan universiteternes økonomistyring så ud før den fælles kontoplan, og hvilke fordele og ulemper der er ved en implementering heraf.

Tabel 1: Oversigt over interviews – respondenter og interviewrunde

Interview nr.	Stilling for respondent(er)	Interviewrunde
1	Budgetchef	Efterår 2018
2	Universitetsdirektør	Efterår 2018
3	Universitetsdirektør	Efterår 2018
4	Universitetsdirektør	Efterår 2018
5	Økonomimedarbejder	Forår 2019
6	Universitetsdirektør	Forår 2019
7	Økonomichef og 2 økonomikonsulenter	Forår 2019
8	Universitetsdirektør	Forår 2019
9	Vicedirektør	Forår 2019

De interviews, der blev gennemført i foråret 2019, er foretaget i lyset af kontoplanrapporten og ikke i lyset af rapporterne om udkast til konterings- og fordelingsvejledninger, dateret henholdsvis 4. juli 2019 og 13. september 2019. Interviewguiderne findes i bilag 1 og 2.

Interviewene er gennemført med det formål at afdække ikke blot de strukturelle forhold vedrørende økonomistyringen, men også respondenternes reaktioner på og refleksioner over de foreslåede tiltag. Interviewene skal ikke anses som kilder til en udtømmende indsigt i universiteternes syn på potentialer og problemer, men snarere repræsentere et udsnit af respondenternes overvejelser. De i interviewene fremførte tanker og synspunkter vurderes også i forhold til økonomistyringens idealunivers, og hvad der praktisk er muligt.

Alle interviews og dokumenter er blevet analyseret i et databehandlingsprogram, og deduktiv kodning er blevet brugt til at sammenligne udsagn på tværs og til at vurdere empirien i forhold til den teoretiske ramme i et klassisk økonomistyringsperspektiv. Sammenfattende er udgangspunktet for vores analyse ministeriets styringsambition om at definere fem (syv) hovedformål for universiteterne og om, at der skal foretages omkostningsallokeringer til de fem formål, hvor to af formålene, formål 6. Generelle fællesomkostninger og 7. Bygninger og bygningsdrift, samtidig fungerer som omkostningsarter i den efterfølgende omkostningsallokering.

Samtlige citater, der er anvendt i nærværende rapport, er anonymiseret. Uanset at vi har valgt at præsentere citaterne anonymt, har de som en del af verifikationsprocessen været fremsendt til respondenterne. Respondenterne er i forbindelse hermed anmodet om at kommentere eventuelle faktuelle fejl i de anvendte citater.

For at understøtte interviewene og respondenternes udsagn er der blevet foretaget studier af en lang række dokumenter relateret til processen. Eksempler på dokumenter er indsamlede årsrapporter og årsregnskaber, konsulentrapporter udarbejdet for UFM, kontoplanrapporter, vejledninger fra UFM, diverse rapporter fra UFM, Rigsrevisionen og Moderniseringsstyrelsen vedrørende beregning af enhedsomkostninger samt en række dokumenter udleveret af universiteterne. Dokumentanalysen har bidraget med et historisk og aktuelt blik på den fælles kontoplan.

3. Økonomistyring – formål og indhold

En af grundstenene i den klassiske erhvervsøkonomi er at stræbe efter at effektivisere "virksomheden" ved enten at øge outputtet for et givet input af ressourcer eller at fastholde et givet output for et mindre input af ressourcer. Disse grundregler dannede udgangspunktet for udviklingen af den klassiske regnskabs- og økonomistyringstankegang, der "tilstræber rationel adfærd". Det er naturligvis underlagt usikkerhed i form af såvel "manglende fuld viden" om marked og omverden som de begrænsninger, der knytter sig til at sikre en adfærd blandt medarbejderne, der retter sig mod at opfylde organisationens mål. Et afgørende fundament for at sikre en effektiv ressourceudnyttelse og dermed en effektiv økonomisk styring er, at virksomhederne har regnskabssystemer, der på en systematisk og valid måde indsamler og lagrer data til brug for de forskellige opgaver og formål. For at kunne designe samt vurdere hensigtsmæssigheden af regnskabssystemer er det vigtigt, at man gør sig klart, hvilke opgaver de skal løse, herunder hvilke opgaver man tillægger størst vægt.

I litteraturen kan man finde flere varianter af formålet med regnskabssystemer. Selvom om det organiseres lidt forskelligt i de klassiske internationale bøger på området (Seal et al., 2019; Zimmerman, 2011), så er der enighed om, at regnskabssystemer skal levere data til:

- Beslutningstagning
- Planlægning og budgettering
- Skabelse af retning og motivering af organisationen
- Måling og overvågning af organisationen.

Et af de mest basale formål med regnskabssystemer er at levere data til de forskellige typer af beslutninger, virksomheder skal træffe. Beregning af enhedsomkostninger til beslutningsformål er således en klassisk og veletableret praksis i profitsøgende organisationer. Som Skærbæk & Thisted (2004) specificerer, så forudsætter økonomistyringslogikken, at der er defineret specifikke beslutningssituationer, hvor der f.eks. skal vælges mellem forskellige produkter og markeder eller mellem at producere selv eller købe ude (også kendt som udlicitering). Det forudsættes således, at der er defineret beslutningsalternativer, og at der sondres mellem variable og faste omkostninger. På et universitet kunne eksempler være, hvilke uddannelser og kurser der skal udbydes, om man skal bruge interne i stedet for eksterne undervisere, eller om man skal indføre ny teknologi til at erstatte manuelle processer.

En særlig variant af beslutningstagning er planlægning og budgettering. Her spiller viden om sammenhænge mellem ressourcer og aktiviteter en afgørende rolle for valg af mulige alternativer, der skal forme virksomhedens fremtidige aktivitetsplan og de økonomiske konsekvenser heraf udtrykt i et budget. I tillæg til planlægning af fremtiden må ledere have mulighed for at overvåge de daglige aktiviteter og træffe operationelle beslutninger med henblik på skabe retning og motivere organisationen og dens medarbejdere. Regnskabsinformation er et vigtigt grundlag for at støtte op om den type beslutninger.

Det sidste punkt vedrører måling og overvågning af organisationen. Det handler om gennem præstationsmåling og rapportering at følge op på, om aftaler bliver overholdt, og planer bliver fulgt, og om det sker inden for de aftalte økonomiske rammer. Det kan være i form af eksternt bevilligede økonomiske rammer, hvor præstationsmålingen primært skal løse den såkaldte dokumentationsopgave. Her skal virksomheden dokumentere, at den forvalter de tildelte ressourcer i henhold til de forventninger og aftaler, som er indgået med bevillingsgiver, som det f.eks. er tilfældet i forbindelse med finanslovsbevillinger. Her vil dokumentationen ofte skulle etableres i henhold til et af bevillingsgiver på forhånd fastlagte regelsæt, kontoplaner og rapporteringsformater.

I tillæg hertil skal præstationsmålingen internt i virksomheden løse den såkaldte inspirationsopgave for ledelsen. Inspirationsopgaven har til formål at måle og styre omkostningsforbruget inden for forskellige omkostningskategorier (kontoplanens artsinddeling), f.eks. løn til bestemte medarbejderkategorier. Et andet formål er at sammenstille mulige sammenhænge mellem omkostninger og organisatoriske enheder (kontoplanens stedsdimension). Endvidere kan der f.eks. fokuseres på de produkter/service-ydelser, som er resultatet af organisationens præstationer (kontoplanens formålsdimension).

I forhold til præstationsmåling kan man skelne mellem den periodisk tilbagevendende rapportering og ad hoc-rapportering. Den periodisk tilbagevendende rapportering anvendes f.eks. til løbende opfølgning på budgetter og fastsatte præstationsmål. På et universitet kunne det være opfølgning på omkostningsforbruget til forskellige medarbejderkategorier eller lønsomhed på universitetets forskellige uddannelsesprogrammer.

De mere ad hoc-prægede analyser er kendetegnet ved, at de opstår, når der er behov for at analysere bestemte økonomiske sammenhænge. Dette kunne f.eks. være i forbindelse med analyser af økonomiske konsekvenser af at udlicitere (outsource) en opgave frem for selv at varetage den. Kravene til rapporteringen, både løbende og ad hoc, afhænger primært af den interne ledelsesmæssige styringsopgave og i mindre omfang af eventuelle eksterne rapporteringskrav.

Disse ovennævnte formål med et regnskabssystem skal sikre, at organisationen opnår en effektiv styring af ressourcerne med henblik på at opnå dens mål. Især formålet med at måle og overvåge organisationen er relevant i denne sammenhæng, da denne rapport sætter fokus på initiativet til en ny fælles kontoplan for de videregående uddannelser. Intentionen er især at skabe gennemsigtighed med hensyn til omkostningsforbruget og beregne (enheds-)omkostninger til forskellige formål med henblik på at kunne sammenligne (benchmarke) uddannelsesinstitutioners forbrug af ressourcer i forbindelse med løsningen af forskellige opgaver og formål.

En af udfordringerne er naturligvis, at universiteterne er organiseret forskelligt, ligesom balancen mellem opgaver som undervisning og forskning er forskellig. Det betyder i praksis, at kontoplanen skal være så rummelig og fleksibel, at den tilgodeser de forskellige organisatoriske strukturer samt de forskellige styringsbehov og opgaver. En anden udfordring er, hvordan man skal registrere og spore omkostninger til de forskellige opgaver og formål. Man skal her særligt være opmærksom på graden, hvormed man på en troværdig og valid måde kan spore omkostninger til et givet formål (f.eks. et kursus eller et forskningsprojekt). I teorien arbejdes der med klassifikation i variable og faste omkostninger og mellemformen trinvis variable/faste omkostninger samt direkte og indirekte omkostninger, som illustreret i tabel 2.

Tabel 2: Omkostningsklassifikation

Variable omkostninger = omkostninger, der varierer med aktivitetens mængde og sammensætning.
Trinvis faste omkostninger = omkostninger, der kun kan påtages i større klumper og som kan øges eller reduceres ved større ændringer i aktiviteten.
Faste omkostninger (kapacitetsomkostninger) = en omkostning der forbliver uændrede uanset ændringer i aktivitetsniveauet.
Direkte omkostninger = omkostninger, der let og entydigt kan henføres til et formål (omkostningsobjekt).

Indirekte omkostninger = omkostninger, der ikke let og entydigt kan henføres til et formål (omkostningsobjekt).

Kilde: Seal et al. (2019).

De første tre omkostningskategorier i tabel 2 vedrører omkostningers variabilitet, dvs. graden, hvor med omkostningerne varierer med ændringer i aktivitetsniveauet. En klassifikation, der kan illustrere omkostningernes tilpasningsevne, når aktiviteten ændrer sig, og dermed illustrere, hvor fleksibel virksomheden er. Denne klassifikation er fundamental for at skabe transparens med hensyn til, hvilke og hvor mange ressourcer der kan tilpasses til aktivitetsniveauet med henblik på at sikre så god en resourceudnyttelse som muligt. Virksomheder med mange variable omkostninger er kendetegnet ved, at de let kan tilpasse sig ændringer i aktiviteten og dermed opnå en god resourceudnyttelse. Omvendt er virksomheder med mange faste omkostninger (kapacitetsomkostninger) kendetegnede ved, at de vanskeligere eller i nogle tilfælde slet ikke kan tilpasse omkostningerne til aktiviteten. Dette gælder eksempelvis omkostninger til bygninger, installationer og udstyr samt til medarbejderkategorier med lange opsigelsesvarsler. Graden af fasthed (variabilitet), dvs. hvor meget aktiviteten skal ændres, for at man kan tilpasse med en ressourceenhed, kan naturligvis være forskellig for forskellige omkostningsarter. Denne forskellighed skal naturligvis i videst muligt omfang tilgodeses ved opbygningen af kontoplanen. Det kræver imidlertid, at omkostninger med ensartet grad af variabilitet registreres på særskilte konti, f.eks. personaleomkostninger til fastansatte, kontraktansatte og timelønnede medarbejdere.

Opdelingen i direkte og indirekte omkostninger vedrører, i hvilken grad de kan spores til et formål. I de tilfælde hvor omkostninger kan betegnes som værende direkte i relation til et formål (omkostningsobjekt), er måleproblemet løst med en høj grad af troværdighed. Dette gælder eksempelvis, hvor en ressource (omkostning) alene er knyttet til ét formål. Men det gælder også i de tilfælde, hvor ressourcer benyttes til flere formål, men hvor måleproblemet f.eks. via tidsregistrering kan løses med en høj grad af troværdighed. Anderledes stiller det sig for de indirekte omkostninger, der er kendetegnet ved, at måleproblemet vanskeligt eller slet ikke kan løses. I de tilfælde hvor man alligevel ønsker at fordele de indirekte omkostninger ved brug af fordelingsnøgler, introduceres et skønsmæssigt element. Omkostningsfordelingen bliver herved arbitrær, og resultatet kan blive, at informationen bliver misvisende eller direkte vildledende og dermed fører til fejlagtige analyser og beslutninger.

Som det fremgår af ovenstående, så har omkostningsklassifikationen både en variabilitetsdimension og en målingsdimension. Begge dimensioner skal i videst muligt omfang tilgodeses, når man opbygger kontoplan og rapporteringssystemet i virksomheden. Variabilitetsklassifikationen er vigtig for at kunne illustrere, hvilke ressourcer (omkostninger) som ved givne ændringer i aktiviteten kan tilpasses til denne. Måleligheden er vigtig for at kunne vurdere, hvilket ressourceforbrug (hvilke omkostninger) der er forbundet med at udføre givne opgaver eller realisere givne formål.

I såvel den klassiske internationale litteratur som den danske økonomistyringslitteratur er anbefalingen generelt, at man kun skal spore omkostninger til et formål (omkostningsobjekt), såfremt det sker på en valid og troværdig måde.

Valid og troværdig sporing af omkostninger er en væsentlig forudsætning, når man ønsker at udregne enhedsomkostninger. Ofte er fremgangsmåden, at de samlede omkostninger på et givet område (art, sted eller formål) divideres med det antal enheder, man vil udtrykke omkostningen i forhold til. Vil man eksempelvis beregne bygningsomkostninger på et universitet pr. studerende, så divideres de samlede bygningsomkostninger med antallet af studerende, hvorved man får et udtryk for de gennemsnitlige

bygningssomkostninger pr. studerende. Konsekvensen bliver, at omkostningerne principielt gøres proportionale med antallet af studerende. Den type beregning kan let føre til, at regnskabsbrugerne fejlagtigt tror, at en stigning i antal studerende på eksempelvis 10 procent vil få bygningssomkostningerne til at ændre sig tilsvarende. Dette gælder specielt, hvis omkostningerne er præget af en stor "fasthed" (ringe grad af variabilitet), idet de ofte ikke vil ændre sig overhovedet. Det andet problem består i, at sporingen til formål kan blive misvisende. Eksempelvis vil et kursus med 200 studerende blive belastet med 10 gange så mange bygningssomkostninger som et kursus med 20 studerende, selvom der måske anvendes det samme lokale. Herved kommer beregningen ikke til at udtrykke de skalafordele, der kan være forbundet med at afvikle et kursus med mange deltagere sammenlignet med få deltagere.

I praksis kan kravene til valid og troværdig sporing komme i konflikt med, hvad virksomheden faktisk gør. Det skyldes, at der i praksis ses en tendens til, at disse krav bliver tilsidesat på grund af en ambition om at spore flest mulige omkostninger (clean surplus). Det sker i den tro, at man herved skaber et billede af de sande omkostninger (true costs) for en aktivitet eller et formål. Men sker fordelingen af en række omkostninger på et skønsmæssigt og tilfældigt grundlag, kan konsekvensen blive det modsatte. Man risikerer således at sammenligne "æbler og pærer", hvis man f.eks. benchmarker omkostninger til de samme formål på flere universiteter. Det er derfor afgørende, at de fordelingsnøgler, man bruger i sine bestræbelser på at gøre flest mulige indirekte omkostninger til direkte omkostninger, troværdigt afspejler ressourcetrækket.

4. Den historiske udvikling og brug af enhedsomkostninger i staten

4.1. Historisk udvikling af enhedsomkostninger

Interessen for at beregne enhedsomkostninger i staten og det offentlige går så langt tilbage som til 1970 (og sandsynligvis endnu længere), hvor finansministeren nedsatte en arbejdsgruppe vedrørende statens regnskabsvæsen. I den endelige rapport fra juli 1972 fremgår det, at regnskaberne skal indrettes, så de belyser både produktivitet og effektivitet:

Vurderingerne kan iværksættes med udgangspunkt i afdelingsregnskabernes oplysninger om tidsforbrug og gennemsnitsomkostninger pr. præstation (FM, 1972, s. 42).

Formålet var at muliggøre rationaliseringsundersøgelser og andre foranstaltninger med henblik på at opnå en mere effektiv drift.

Den aktuelle interesse for effektivisering af driften går som nævnt mindst tilbage til 1970. Denne interesse gentages og videreføres i 1983, hvor regeringens moderniseringsprogram blev lanceret blandt andet med baggrund i den såkaldte BRU-rapport fra FM. Rapporten har store overlap med rapporten fra 1972, og den fungerer stadigvæk i dag som en form for hvidbog og arbejdsplan for FM. Rapporten har drevet en lang række initiativer inden for staten, der relaterer sig til budgettering, økonomistyring og regnskab. Det, der påkalder sig vores interesse i forbindelse med ressourcetræksproing og økonomistyring på universiteterne (og de videregående uddannelser generelt) er imidlertid fokus på omkostninger, herunder især fokus på enhedsomkostninger som et konkret økonomisk produktivetsmål.

I BRU-rapportens anbefalinger til ændring af finansloven anføres det, at beskrivelsen af hver hovedkonto (dvs. pr. ministerområde og institution) indledes med følgende:

- *Angivelse af formål og hjemmel*
 - *Aktivitetsforudsætninger og udgiftsmæssige konsekvenser (skematisk og kvantitativt)*
 - *Standardtal/enhedsomkostninger.*
- (FM, 1983, s. 149).

Rapportens budskaber til fremtiden er desuden, at der systematisk skal sikres produktivetsforbedringer, f.eks. gennem årlige såkaldte "realreduktioner" (ibid., s. 199) i bevillingerne på 1-3 %. Det fremhæves endvidere, at der skal gennemføres systematiske "effekt- og produktivetsforbedringer" (ibid., s. 199) i både budgetterings- og regnskabsfasen helt ned på institutionsniveau. Dette omtales også som "produktivetsvurderinger" (ibid., s. 200), og disse skal institutionerne medtage i finanslovsforslagets anmærkningsmateriale. Samtidig skal institutionernes kontoplan udvikles mod i højere grad at være programorienteret og i mindre grad artsorienteret. Med denne programorientering etableres grundlaget for at beregne enhedsomkostninger og synliggøre diverse udviklingstendenser med hensyn til produktivitet inden for de relevante programmer og deres servicere/produkter.

Forud for BRU-rapporten påtager Rigsrevisionen sig at gennemføre diverse sammenlignende produktivetsanalyser, f.eks. mellem Rigshospitalet og hospitaler i Jylland, for på den måde at varetage dokumentations- og inspirationsopgaven.

På trods af BRU-rapporten og den formelle vedtagelse af de anbefalede ændringer, så viser det sig i begyndelsen af 1990'erne, at der i praksis ikke er sket meget. Kun enkelte institutioner har valgt at anvende enhedsomkostninger på finansloven. I forbindelse med den såkaldte arbejdsgruppe vedrørende tillægsbevillingslovene og årsrapportering under FM fremhæves det således, at indførelse af de såkaldte virksomhedsregnskaber vil give mulighed for en mere systematisk resultatanalyse, herunder ved hjælp af enhedsomkostninger:

De krav virksomhedsregnskabet stiller til opgørelser af aktivitets- og produktivetsmål m.v. fordrer, at der løbende foretages de nødvendige registreringer af ressourceforbrugs- og produktionsdata i institutionens økonomisystem. (FM, 1995, s. 69).

Den form for opstilling, der blev implementeret i den endelige vejledning til udarbejdelse af virksomhedsregnskaber, i anden version fra januar 1998, kom til at se således ud:

Aktivitetsoversigt:

- Opstilles for hvert hovedformål
- Oplysninger for VR-året samt de tre foregående år
- Angivelse af produktionsomfang i fysiske størrelser
- Opgørelse af sagsbehandlingstider
- Angivelse af produktivitet/udgifter pr. produceret enhed.

Til oversigten knyttes analyser, vurderinger og konklusioner til udviklingen over tid. (FM, 1998, s. 43).

Som man kan se, er der en klar sammenhæng mellem BRU-rapporten fra 1983 og forslaget til indholdet af virksomhedsregnskaberne. Dette kan begrundes med en række politiske diskussioner om brugen af virksomhedsregnskaberne (Finansministerens svar til Finansudvalget, 5/1 2001). I Folketingets Finansudvalg taler man i perioden 1998-2001 ikke længere ultimativt om at vise enhedsomkostninger i årsrapporterne. I et svar på Finansudvalgets spørgsmål nr. 2 af 18. december 2000 skriver Økonomistyrelsen (den nuværende Moderniseringsstyrelse) således, at:

Økonomistyrelsen finder fortsat, at der skal søges opstillet produktivetsmål, men naturligvis kun i det omfang disse produktivetsmål giver mening for institutionen selv, og der samtidig gives vurderinger af, hvad produktivetsmålene betyder.

På trods af at enhedsomkostningerne ikke længere skal inkluderes i årsrapporterne, arbejdes der videre med konceptet som et styringsværktøj til at opnå forbedringer i den offentlige sektor. I 2014 udkommer Produktivitetskommissionens endelige rapport, og her spiller produktiviteten i den offentlige sektor, målt ved hjælp af enhedsomkostninger, en stor rolle. Et udgangspunkt for kommissionens modeller er blandt andet, at produktiviteten i den offentlige sektor er lavere end vist i FM's daværende modeller, og dette øger behovet for at sænke enhedsomkostningerne:

I Produktivitetskommissionens grundforløb er enhedsomkostningerne i den offentlige sektor 16 % højere i 2004, end enhedsomkostningerne i den offentlige sektor er i DREAMs [red.: FM's makroøkonomiske regnemodel] normale grundforløb, hvor enhedsomkostningerne i den offentlige sektor følger den almindelige inflation. (Produktivtetskommissionen, 2014, s. 2).

Dette viser, at enhedsomkostningerne stadig har en central placering i det offentlige reformprogram med henblik på at øge produktiviteten, og med Produktivitetskommissionens antagelser om højere offentlige enhedsomkostninger øges fokus på at nedbringe dem. Et essentielt udgangspunkt er derfor at

kunne udregne enhedsomkostningerne i staten, men der er en række metodiske udfordringer forbundet med de konkrete udregninger, som det følgende afsnit vil belyse.

4.2. Beregning og brug af enhedsomkostninger i staten

Forud for og i selve BRU-rapporten (FM, 1983, s. 209) diskuteredes det, hvorvidt man også skulle bruge Rigsrevisionen til at beregne enhedsomkostninger og produktivitet. Praksis blev, at Rigsrevisionen i høj grad har foretaget sådanne analyser. Rigsrevisionen har gennemført sammenlignende produktivitsanalyser af hospitaler i Jylland og på Sjælland. Endvidere er der foretaget produktivits-sammenligninger af DR og TV 2. I deres rapport fra november 2000 konstaterer man således, at:

Rigsrevisionens undersøgelse viste, at både DR og TV2 fra 1990 til 1999 forbedrede deres produktivitet i og med, at begge stationer forøgede både antallet af førstegangstimer og antallet af genudsendelsestimer, men at omkostningerne forbundet hermed ikke steg tilsvarende. DR's omkostninger pr. førstegangstime blev således reduceret fra 442.000 kr. i 1990 til 295.000 kr. i 1999, dvs. en reduktion på 33%. (Rigsrevisionen, RB B203/00, s. 6).

Og:

For så vidt angår Sport havde DR reduceret omkostningerne pr. sendetime fra 1995 til 1998 med 34%, mens TV2 havde reduceret enhedsomkostningerne med 17%. (Rigsrevisionen, RB B203/00, s. 6).

Det skal bemærkes, at der ikke tages højde for potentielle kvalitetsskift, at sendetimer kan være meget forskellige med hensyn til indhold, og at omkostningssporing til de enkelte aktiviteter kan være meget vanskeligt og forbundet med store skøn.

I forbindelse med en måling af de lovede effektiviseringer i Hovedstadens Sygehusfællesskab nævner Rigsrevisionen behovet for måling på aktiviteter:

Rigsrevisionen skal anbefale, at den økonomiske styring fremover tilrettelægges med mere fokus på aktivitetsstyring, så det er muligt at efterprøve økonomiske beslutninger af større betydning. (Rigsrevisionen, RB B201/00, s. 8).

Udvidelsen af Rigsrevisionens opgaver til også at omfatte beregningen af enhedsomkostninger kan ses som et udtryk for statens behov for at finde en praktisk måde at gennemføre beregningerne på. Som eksemplerne viser, møder Rigsrevisionen både metodiske og tekniske udfordringer i forbindelse med de konkrete beregninger.

Som en konsekvens heraf tales der mere indirekte om beregning af enhedsomkostninger i forhold til virksomhedens opgaver og ressourceforbrug:

I dette afsnit foretages en opfølgning på virksomhedens kerneopgaver. Afsnittet har til formål at beskrive virksomhedens opgaver og ressourceforbrug på disse. Rapporteringen i dette afsnit skal omfatte hele virksomheden og struktureres efter specifikationen af kerneopgaver i Finansloven, jf. Tabel 6 i Finanslovens anmærkninger. (Moderniseringsstyrelsen, 2018, s. 13).

Effekten heraf er den samme, nemlig at de statslige institutioner fortsat har et pres på sig for at beregne enhedsomkostninger. Det er ikke blot Rigsrevisionen, men de statslige institutioner, der skal gøre det. Som eksempel opgør politiet og anklagemyndigheden enhedsomkostninger i deres årsregnskab for 2016:

I 2016 var det målet, at anklagemyndighedens produktivitet skulle forbedres med 2% i forhold til 2015. Som det fremgår af tabel 2.8, forbedrede anklagemyndigheden i politikredsene produktiviteten ved et fald i den gennemsnitlige pris pr. standardsag på 4,1% (målt som totalt lønsumsforbrug pr. vægtet standardsag), hvilket vurderes at være tilfredsstillende. (Politiet og Anklagemyndigheden, 2017, s. 17).

Problemerne med at beregne enhedsomkostninger er, at "produkterne" ikke nødvendigvis er homogene af natur, men snarere er heterogene. Enhver sagsbehandling er i princippet unik. Desuden er der problemer med at spore ressourcetrækket til de enkelte sager, selvom man kan komme et stykke ad vejen med tidsregistrering for nogle typer af aktiviteter og ressourcer. I anklagemyndighedens tilfælde er det således påfaldende, at enhedsomkostningsudviklingen beregnes som decimaltal, givet den usikkerhed, der er forbundet med selve beregningen. Man skriver, at sagerne er vægtede, men det eliminerer imidlertid ikke det forhold, at de stadigvæk er heterogene inden for kategorien.

Et sidste eksempel fra sundhedssektoren kan være med til at understrege nogle af de metodiske og konceptuelle udfordringer. I pjecen "Anvendelse af enhedsomkostninger i sygehusenes økonomistyring" fra 2015 beskrives det, hvordan "enhedsomkostninger kan opgøres både som gennemsnitlige og marginale enhedsomkostninger" (FM, Sundheds- og Ældreministeriet, Social- og Indenrigsministeriet og Danske Regioner, 2015, s. 5). Begrebet enhed bliver således anvendt i bred forstand og kan endvidere ifølge pjecen både være enkelte aktiviteter som et ambulant besøg og hele pakkeforløb (FM et al., 2015, s. 5).

Som det gør sig gældende med politiet, tager man ikke højde for, at enheder er heterogene og unikke, hvilket betyder, at det er vanskeligt at sikre validitet i forbindelse med udregningerne af enhedsomkostninger. Dette kan også ses i en rapport fra Danske Regioner fra 2017, hvor omkostningerne til én bestemt behandlingsaktivitet spænder fra kr. 50.000 til kr. 400.000 (Danske Regioner, 2017, s. 25), selvom der er tale om den samme "enhed". Pjecen om sygehusene viser, at man inkluderer usikkerheder i opgørelsen af omkostningerne. FM gør opmærksom på disse usikkerheder ved metoderne:

Fælles for beregningsmetoderne er, at de baserer sig på en række beregningsforudsætninger, som bør drøftes og kvalificeres i samarbejde med afdelingsledelsen. (FM et al., 2015, s. 9).

Samtidig anføres det dog, at:

(...) ressourceforbruget, der er forbundet med omkostningsfastsættelsen, står mål med den styringsmæssige værdi, den nye viden bidrager med. (FM et al., 2015, s. 9).

Disse to forbehold ændrer dog ikke på, at det bliver understreget, at brugen af enhedsomkostninger stadig anses som relevant for sygehusenes økonomistyring og derfor forventes brugt fremadrettet.

4.3. Delkonklusion

Analysen viser, at der i nogle offentlige institutioner bliver stillet krav om at udregne enhedsomkostninger med henblik på at sikre bedre økonomistyring og for at skabe transparens med hensyn til ressourceforbrug med henblik på effektivisering. Kravene herom er i samtid med Produktivitetskommissions arbejde, der ud fra internationale benchmarkdatabaser i 2014 opgjorde en såkaldt "timeproduktivitet", der viste, at Danmark halter langt bagefter tre andre lande. Arbejdet førte til en konklusion om, at der kan opnås omfattende produktivitetsstigninger også i det offentlige, og kommissionen fremkom med anvisninger på, hvordan det kunne ske. Det aktuelle initiativ om implementering af en fælles kontoplan for de videregående uddannelsesinstitutioner kan ses som en fortsættelse af de hidtidige initiativer i andre offentlige institutioner. Selvom formålet for brugen af enhedsomkostninger er klart, er der fortsat

en række metodiske udfordringer. De medtagne eksempler indikerer, at brugen af enhedsomkostninger primært har til formål at styrke centraladministrationens økonomistyring af offentlige institutioner frem for den interne økonomistyring på disse.

5. Baggrunden for kontoplanreformen for de videregående uddannelser

Udgangspunktet for kontoplanreformen er 2009, hvor der blev udgivet to rapporter om universiteternes økonomistyring og omkostninger. Disse er FM's (2009) rapport om selvejende institutioner og McKinsey & Co.s (2009) rapport om universiteternes finansiering og ressourceforbrug. Vi ser disse aktiviteter og rapporter som en del af konteksten for den senere kontoplanreform, herunder hvordan man kan skabe øget transparens til styringsformål.

5.1. 2009-2012

FM præsenterer gennem rapporten om selveje sin kritik af en række forhold i det nuværende system i 2009. For det første bliver det kritiseret, at det ikke er muligt at få tilstrækkelig indsigt i universiteternes økonomi. Dette er ifølge FM u hensigtsmæssigt, da den manglende indsigt begrænser muligheden for at benchmarke institutionerne på tværs med henblik på effektiviseringsmuligheder.

Staten finansierer langt den overvejende del af institutionernes aktiviteter og [har derfor] et legitimt behov for at kunne følge op på, om bevillingsanvendelsen har levet op til den politisk ønskede kvalitet, og om den er sket tilstrækkeligt effektivt. Anvendelsen af forskellige regnskabsregler på tværs af institutionsområderne har imidlertid den betydelige ulempe, at staten ikke har mulighed for løbende at foretage en sådan opfølgning ved at gennemføre systematiske sammenligninger af institutionernes performance med henblik på at kunne identificere bedste praksis og foretage en tværgående prioritering i sektoren. (FM, 2009, s. 34).

I forlængelse af kritikken peger FM på, at de respektive ressortministerier ikke har mulighed for at styre de selvejende institutioner på en ordentlig måde. FM skriver endvidere, at der er kommet et utal af bureaukratiske regler, som tilsigter indirekte frem for direkte styring gennem universiteternes output (FM, 2009). Formålet med outputstyring er at:

(...) kontroller[e] om de enkelte institutionernes økonomiske og aktivitetsmæssige registrering mv. er retvisende og pålidelig (...) kontroller[e] og sammenlign[e] institutionernes sparsommelighed, produktivitet, effektivitet og økonomistyring mv. (FM, 2009, s. 76).

Kritikken er altså, at det med de nuværende regler ikke er muligt at få ordentligt indblik i de interne økonomiske forhold på universiteterne og dermed ikke muligt at styre dem på baggrund af output. Med de nuværende regler og tekniske systemer, hævdes det, at det ikke er muligt for FM eller UFM at styre universiteterne gennem en koncernstruktur, hvor universiteterne bliver set som virksomheder i statens koncern, der skal styres efter en klassisk regnskabs- og økonomistyringstankesgang. Som mulig opfølgning på kritikken nævner rapporten blandt andet, at universiteterne skal overgå til den statslige kontoplan og bruge det statslige økonomistyringssystem Navision Stat, fordi:

Dette indebærer en anvendelse af statens kontoplan, som – suppleret med en styring af den lokale kontoplan og underliggende dimensioner – vil kunne sikre muligheden for at foretage tværgående sammenligninger af institutionernes regnskabsmæssige resultater. Det indebærer endvidere, at institutionerne som udgangspunkt anvender Navision Stat som deres lokale økonomisystem. (FM, 2009, s. 34-35).

FM lægger således pres på universiteterne om at overgå til Navision Stat ud fra argumentationen om, at det vil styrke økonomistyringen i universitetssektoren. Dette pres underbygges med udgangspunkt i den undersøgelse, som McKinsey & Co. gennemfører.

På baggrund af problematiseringen forsøger FM og UFM at foretage en række eksperimenter, som kan teste de løsninger, de forestiller sig. Det første eksperiment er at forsøge at skabe klarhed over, hvordan de "reelle" økonomiske forhold er for universiteterne. Dette gøres ved at hyre et konsulentfirma, McKinsey & Co., til at udarbejde en rapport, der blandt andet skulle skabe en korrekt måde at opgøre og forstå universiteternes interne økonomistyring og output på. Rapportens formål var at:

(...) tilvejebringe et "solidt fagligt grundlag" og samtidig bebyrde universiteterne mindst muligt, gennemføres en finansieringsanalyse og en organisationsanalyse, der tilsammen både udgør de ønskede delanalyser af finansiering og taxameterbevillinger samt i sammenhæng med de planlagte evalueringer udgør det ønskede "solide faglige grundlag". (McKinsey & Co., 2009b, s. 4 – anførelsestegn i original).

Rapporten har en eksperimentel tilgang, da den formulerer og benytter egne opgørelsesmetoder til at undersøge effekten af forskellig slags forskning, og hvad enhedsomkostningerne for studerende er på tværs af uddannelser. Eksempler på dette er, at McKinsey & Co. selv foretager en spørgeskemaundersøgelse af forskeres tidsforbrug på en række udvalgte institutter på forskellige universiteter, da universiteterne ikke har tidsregistrering. Undersøgelsen foregår kun på en række udvalgte fakulteter og institutter på universiteterne, og rapporten anerkender også, at udvælgelsen af institutterne ikke er:

(...) repræsentativ i statistisk forstand, men er valgt for at give et så dækkende billede af sektoren som muligt uden at skulle belaste medarbejdere på alle landets universiteter og sektorforskningsinstitutioner. (McKinsey & Co., 2009a, s. 16).

Samme fremgangsmåde bliver brugt i udregningen af enhedsomkostninger for uddannelserne. Som det gør sig gældende for forskningsaktiviteten er analysen baseret på en række udvalgte uddannelser. Beregningerne er baseret på aktiviteter i ét år og giver derfor et "øjebliksbillede af den fulde uddannelse" (McKinsey & Co., 2009a, s. 86) og bygger tillige på en række antagelser om undervisernes arbejdstid, holdstørrelse og formålsfordeling af omkostninger. Samtidig beregnes enhedsomkostningerne uden hensyntagen til:

(...) uddannelsernes samfundsmæssige nytte eller didaktiske forhold (...) Det undersøges heller ikke, hvordan de studerende oplever den konkrete uddannelse eller deres uddannelsesforløb i bredere forstand. (McKinsey & Co., 2009a, s. 82).

Dermed bryder beregningerne med en væsentlig forudsætning i forhold til valid og troværdig sporing af omkostninger som grundlag for udregning af enhedsomkostninger.

I rapporten forsøges opstillet en metode til at opgøre omkostninger på formål. De direkte omkostninger spores i regnskabet. Lønudgifterne fordeles på baggrund af spørgeskemaundersøgelsen, hvor ansatte blev bedt om at fordele deres arbejdstid på formål (McKinsey & Co., 2009a). Derefter bliver alle omkostninger fordelt ud på formålene for efterfølgende at blive brugt til at udregne enhedsomkostninger for studerende. I rapporten fordeles alle omkostninger på en organisatorisk enhed (fakultet, institut eller helt universitet), og derefter udregner man enhedsomkostningerne for alle studerende på institutionsniveau samt for udvalgte uddannelser.

Resultaterne fra eksperimentet blev dog ikke godtaget af alle aktører omkring universiteterne. Rapporten, dens metode og resultater blev kritiseret i modrapporter af blandt andet den akademiske fagbevægelse (Akademikernes Centralorganisation, 2009). Kritikken gik på misvisende udregninger af administrationsomkostninger og manglende hensyntagen til spørgsmålet om uddannelsernes kvalitet i forhold til enhedsomkostningerne. Det blev krævet, at man lavede yderligere undersøgelser for at afdække de reelle behov.

Da rapportens metode og konklusioner blev kritiseret, besluttede UFM sig i stedet for i 2011 at få udarbejdet en ny undersøgelse ved at hyre konsulentfirmaet PwC. I modsætning til rapporten fra McKinsey & Co. var formålet ikke en formålsfordeling af alle universiteternes omkostninger eller at udregne enhedsomkostninger. Analysens formål var specifikt at afdække universiteternes udgifter til administration, fordi der var stor uoverensstemmelse mellem de opgjorte tal fra universiteterne selv og konklusionen i McKinsey & Co.-rapporten:

De to opgørelser [fra Danske Universiteter og fra McKinsey og Co.-rapporten] når således frem til meget forskellige størrelser på universiteternes udgifter til administration, hvilket er en af årsagerne til, at Videnskabsministeriet har fundet det nødvendigt at iværksætte en supplerende analyse af universiteternes udgifter til administration. (Universitets- og Bygningsstyrelsen, 2010, s. 84).

En af hovedpointerne i PwC-rapporten er, at de nuværende tal om universiteternes økonomi har ringe sammenlignelighed grundet forskellig registreringspraksis. Universiteternes kontoplaner bliver nævnt, og det konkluderes:

Universiteternes kontoplaner er ikke i dag opbygget til at kunne generere et formålsopdelt regnskab, og universiteterne anvender forskellige kontoplaner (PwC, 2011, s. 4).

Rapportens konklusion understøtter den oprindelige kritik fra FM's (2009) rapport om selveje om den manglende sammenlignelighed og universiteternes hævdede "ringe" registrering af relevante nøgletal.

Dermed slår begge undersøgelser fast, at der er behov for et bedre datagrundlag for at kunne styre på output, og at problemet ligger i universiteternes individuelle kontoplaner og nuværende registrering.

Resultatet af konsulentrapporterne og det politiske arbejde er, at Danske Universiteter i 2012 indgår en aftale med UFM om en ny fælles opgørelse af universiteternes omkostninger. Den nye registrering skal foregå uden for universiteternes økonomistyringssystemer, og omkostningerne fordeles årligt ud på de forskellige hovedformål efter regnskabet er afsluttet. I beskrivelsen af den nye opgørelse står der, at formålet med den er, at der skal:

"... etableres en statistik over universiteternes ressourceforbrug opdelt på hovedområde og formål. Statistikken skal være sammenlignelig på tværs af universiteterne. Hovedområde og formål. Formålet med denne vejledning er følgelig at tilvejebringe de nødvendige definitioner og afgrænsninger for en sådan statistik, således at den kan tjene til at gøre universiteternes indsamling og indrapportering af data så ensartet og præcis som muligt" (Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser, 2012, s. 1)

Dermed blev resultatet et kompromis mellem ikke at ændre noget og indføre en ny kontoplan med Navision Stat som økonomisystem. Der bliver midlertidigt skabt en fælles forståelse, da det nu hævdes, at man har opnået et resultat, der kan give det datamæssige grundlag for at udregne enhedsomkostninger, men uden at universiteterne skal ændre for meget.

5.2. 2012-2016

I efteråret 2012 kommenterer Rigsrevisionen i en beretning til Statsrevisorerne på universiteternes manglende strategisk og økonomisk styring af de midler, som de har modtaget til at øge mængden af undervisningstimer (Rigsrevisionen, 2012). Dermed fortsætter Rigsrevisionen den tidligere kritik af universiteterne om, at de har ringe intern økonomistyring og ikke er i stand til at levere et retvisende billede af, hvordan de bruger deres midler. Statsrevisorerne tilslutter sig kritikken og noterer i deres bemærkninger til beretningen at:

"Statsrevisorerne kritiserer, at der ikke er fastsat mål og normer eller peget på bedste praksis for den forskningsbaserede undervisning, og at der kun er et enkelt universitet (CBS), som har tilstrækkelig viden om omkostningerne ved de forskellige uddannelser." (Statsrevisorerne, 2012).

Hermed præciserer Statsrevisorerne kritikken og fokuserer på universiteternes manglende viden om omkostningerne forbundet med de enkelte uddannelser. I sit svar anerkender ministeren for forskning, innovation og videregående uddannelser kritikken fra Statsrevisorerne og Rigsrevisionen, og refererer til, at der allerede arbejdes på øge gennemsigtigheden med universiteternes økonomi gennem de nye, formålsregnskaber. Samtidig anerkender ministeren, at dette ikke er nok, og siger, at han har:

(...) stillet krav om, at universiteterne overgår til fælles kontoplan og på sigt økonomisystemet Navision Stat. Dette forventes at give større gennemsigtighed i universiteternes virke. (Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser, 2013, s. 2-3).

Indholdet i kritikken er identisk med den i tidligere periode fremførte, og udfordrer også de foreslåede løsninger med den nye formålsfordeling af omkostninger for universiteterne, før den er etableret. Selvom universiteterne og ministeriet havde en aftale omkring en ny formålsfordeling af omkostningerne baseret på en ny fælles vejledning, nåede der ikke at blive offentliggjort et eneste årsregnskab med den nye fordeling, før ministeriet igen valgte at sige, at universiteter skulle overgå til en fælles kontoplan. Kritikken af manglende indsigt bliver koblet sammen med styring af en række interne forhold på universiteterne, som opgørelse af forskerdækning og mængden af undervisningstimer, som tilbydes de studerende. Den fælles kontoplan og Navision Stat bliver igen nævnt som løsninger, og denne gang bliver det også antaget, at dette kan løse de nye påpegede problemer med registreringer.

Implementeringen af en ny kontoplan bliver dog af UFM udskudt i 2014, da man afventer en konsulentrapport fra Deloitte. Deloitte-rapporten skal analysere universiteternes uddannelsesomkostninger med henblik på at ændre taxametersystemet for heltidsstudierne på de videregående uddannelser. I 2014-årsrapporten for Styrelsen for Videregående Uddannelser står der, at arbejdet med den fælles kontoplan "bør afvente igangværende konsulentarbejde. Det er derfor besluttet at udskyde dette mål, som styrelsen arbejder videre med i 2015." (Styrelsen for Videregående Uddannelser, 2015, s. 31). Deloitte's arbejde går i gang i midten af 2014, og formålet med projektet er:

Det ønskes undersøgt, hvorvidt taxameter- og bevillingssystemet for de videregående taxameterstyrede områder samlet set kan indrettes mere hensigtsmæssigt end det eksisterende. Der skal derfor gennemføres en omkostningskortlægning mv. af de taxameterstyrede videregående uddannelser med henblik på at sikre et solidt fagligt grundlag for en evt. kommende omlægning af taxameter- og bevillingssystemet. (UFM, 2014, s. 9).

I lighed med McKinsey og Co. kritiserer Deloitte også den nuværende registrering og de nuværende systemer på universiteterne og skriver, at man derfor har været nødt til at gennemføre supplerende dataindsamling og bearbejdning af institutionernes data. I modsætning til McKinsey & Co.-rapporten undersøger Deloitte-rapporten enhedsomkostningerne på alle universiteter og gør det på over 1.110

forskellige uddannelser. Deloitte anerkender flere steder i rapporten, at analysen indeholder høj grad af usikkerhed i forbindelse med fordeling af omkostninger, udfordringer med samproduktion af forskning og uddannelse og stigende usikkerhed forbundet med beregninger for enkeltstående uddannelser. Rapporten skriver blandt andet, at:

Metodisk er der endvidere behov for at være opmærksom på de usikkerheder, der knytter sig til fordelingen af de bygningsrelaterede omkostninger til underkategorier. På institutionerne henføres bygningsomkostningerne ikke til forskellige lokaletyper eller formål (...) Det er Deloitte's vurdering, at der kan være betydelig usikkerhed forbundet med opgørelsen af omkostninger på enkelte uddannelser, herunder især i forhold til meget små uddannelser, hvor mindre ændringer i antal STÅ fra år til år vil påvirke den opgjorte gennemsnitsudgift væsentligt. (Deloitte, 2015, s. 15).

Rapporten forsøger at skabe en række omkostningskategorier, der er "udtømmende, gensidigt udelukkende, sammenlignelige og relevante på tværs af de videregående uddannelser" (Deloitte, 2015, s. 10), som udgangspunkt for konsulentfirmaets analyse. Disse 30 kategorier forsøger at dække alle udgifter forbundet med uddannelser. Ud over de overordnede kategorier som løn til undervisere og bygningsomkostninger har man også forsøgt at inddele omkostningsarter i underfunktioner. Tabel 3 viser de 30 forskellige kategorier.

Tabel 3: Omkostningskategorier brugt i Deloitte-rapporten

Anvendte omkostningskategorier			
Løn – undervisning	1. Heltidsundervisere – undervisning, inklusive vejledning (løn)	Øvrige omk. – undervisning	16. Praktik
	2. Heltidsundervisere – forberedelse (løn)		17. Rejser
	3. Heltidsundervisere – eksamen (løn)		18. Ekstern censur
	4. Timelønnede undervisere, inklusive vejledning (løn)		19. Ekstern undervisning
	5. Timelønnede undervisere – forberedelse (løn)	Studieadministration	20. Studieadministration – løn
	6. Timelønnede undervisere – eksamen (løn)		21. Studieadministration – bygninger
	7. Teknisk administrativ personale/undervisningens gennemførelse (løn)		22. Studieadministration – øvrigt
Bygninger	8. Auditorie/klasselokale til undervisning (tør)	Støttefunktioner	23. Støttefunktioner – løn
	9. Faglokale til undervisning (våd/tør)		24. Støttefunktioner – bygninger
	10. Laboratorie til undervisning (våd)		25. Støttefunktioner – øvrigt
	11. Kontorer til undervisere	Bibliotek	26. Bibliotek – løn
Aktiviteter – undervisning	12. Forbrugsmaterialer		27. Bibliotek – bygninger
	13. Udstyr til praktisk undervisning		28. Bibliotek – øvrigt
	14. Særlig undervisningsrelaterede anlæg		29. Renteudgifter, eksklusive bygninger og anlæg
	15. Undervisningsrelateret it	Øvrige	30. Øvrige omkostninger

Kilde: Deloitte (2015), s. 11.

Da universiteterne har flere formål end blot uddannelse, f.eks. forskning, myndighedsbetjening, formidling samt efter- og videreuddannelse, var det nødvendigt for Deloitte at benytte en række fordelingsnøgler i bestræbelsen på at skabe en troværdig fordeling af omkostningerne:

Den mest retvisende nøgle til fordeling af en omkostning identificeres sammen med institutionen, og begrundelsen dokumenteres. Anvendelse af fordelingsnøgler vil naturligt være forbundet med usikkerhed. (Deloitte, 2015, s. 12).

Til sidst anerkender Deloitte også udfordringerne med at henføre omkostninger til uddannelse, da de fleste af universiteternes aktiviteter er præget af en høj grad af samproduktion mellem de forskellige formål. Deloitte skriver:

Det er Deloitte's vurdering, at den opgjorte omkostningsbase [red.: Der menes formentlig omkostningspulje] til uddannelse således er behæftet med en vis usikkerhed, idet institutionerne typisk har flere formål end de omfattede uddannelsesaktiviteter. Særligt omfanget af efter- og videreuddannelser og forskningsaktiviteter påvirker således de henførte udgifter til uddannelse som påpeget ovenfor. Opgørelsens følsomhed øges generelt i forhold til, hvor stor en andel af de samlede omkostninger, der anvendes til øvrige formål, og vil derfor også være størst på en række af universiteterne, hvor uddannelsesaktiviteterne kun udgør en mindre andel af de samlede aktiviteter. (Deloitte, 2015, s. 14).

Undersøgelsen viser udfordringerne ved at ville udregne de reelle omkostninger forbundet med uddannelse, og Deloitte's forsøg er præget af en række usikkerheder. Disse gælder både øget usikkerhed, jo lavere organisatorisk niveau omkostningerne skal fordeles på (f.eks. én specifik uddannelse) (Deloitte, 2015, s. 15), usikkerhed forbundet med brugen af fordelingsnøgler (ibid., s. 14-15) og usikkerhed forbundet med at henhøre omkostninger til ét formål grundet samproduktionen på universiteterne (ibid., s. 14). Undersøgelsen viste også, at registreringen af omkostninger på formål fra 2012 giver et utilstrækkeligt datagrundlag til at kunne beregne enhedsomkostninger. Alligevel beregnes enhedsomkostningerne, og det undersøges hvilke omkostningsdriverne, der er for uddannelsesaktiviteten.

På baggrund af Deloitte-rapporten, der udkom i november 2015, begyndte UFM arbejdet med at implementere en fælles kontoplan. I 2015-årsrapporten for Styrelsen for Videregående Uddannelser står der, at:

Styrelsen har iværksat et arbejde, der munder ud i en model, der øger den tværsektorielle gennemsigtighed på kort og længere sigt. ØU [red.: Regeringens Økonomiudvalg] besluttede i 2. halvår 2015, at der skal udarbejdes en fælles kontoplan for de videregående uddannelser. M [red.: ministeren] godkendte i december sag om proces og organisering af opgaven. (Styrelsen for Videregående Uddannelser, 2016a, s. 30).

En ny kontoplan antages stadig at give en øget gennemsigtighed og muliggøre sammenligninger på tværs af universiteterne. Beslutningen om indførelse af en ny kontoplan træffes af regeringens økonomiudvalg, hvor blandt andet FM og Statsministeren er medlem, og hvor UFM ikke er repræsenteret.

Som det fremgår af en pressemeddelelse fra UFM i 2015, er det med udgangspunkt i Deloitte-rapporten, at en ny fælles kontoplan udtænkes.

(...) resultaterne [af Deloitte-rapporten] viser, at det er meget vanskeligt at sammenligne omkostningerne til videregående uddannelse på tværs af institutioner og uddannelser, hvorfor resultaterne ikke kan bruges direkte i udformningen af et nyt tilskudssystem. Uddannelses- og Forskningsministeriet vil derfor indlede en dialog med uddannelsesinstitutionerne om etableringen af en fælles regnskabspraksis og kontoplan, så det fremover bliver mere gennemsigtigt, hvordan statens tilskud til uddannelser anvendes. (UFM, 2015)

I forlængelse af offentliggørelse af Deloitte rapporten, svarer daværende Uddannelses – og Forskningsminister Esben Lunde Larsen (V) på et spørgsmål stillet af folketingsmedlem Jacob Mark, at:

"Deloitte's omkostningskortlægning viser én måde at opgøre omkostningerne til uddannelse på. Sådanne omkostningskortlægninger er ikke eksakte opgørelser, men afhænger af en række metodiske valg, herunder valg af fordelingsnøgler." (Larsen, 2015, s. 1)

I citatet redegør ministeren kompetent for de metodiske valg og usikkerheder, der er forbundet med opgørelse af omkostninger på formål og enhedsomkostninger. Det er således paradoksalt, at ministeren og hans rådgivere på

trods af dette vælger UFM igangsætte arbejdet med at implementere en ny fælles kontoplan på universiteterne på baggrund af Deloitte-rapporten.

I begyndelsen af 2016 opretter UFM og FM en arbejdsgruppe, der består af repræsentanter fra de to ministerier, Moderniseringsstyrelsen samt de videregående uddannelsesinstitutioner. Formålet med den fælles kontoplan er:

Øget gennemsigtighed i institutioners økonomi, herunder i omkostninger til uddannelse samt forskning og udvikling. Mulighed for tværgående sammenligning og for at følge ressourceforbruget og effektiviteten i sektoren. (Styrelsen for Videregående Uddannelser, 2016b, s. 2).

Den nye kontoplan skal, 1) være baseret på Statens Kontoplan, 2) sikre udarbejdelsen af delregnskaber, der viser omkostningerne på baggrund af finansieringskilde, og 3) opgøre omkostninger på baggrund af fælles hovedformål - og formålsdimensioner. (Styrelsen for Videregående Uddannelser, 2016b).

Universiteterne udtrykker modstand mod den meget høje detaljeringsgrad i udkastet til rapporten. Det foreslås, at man skal beregne undervisernes tidsforbrug ned på enkeltaktiviteter som fx eksamen, forberedelse og undervisning. Dette vil medføre et meget stort administrativt arbejde. Samtidig er det uklart, hvorvidt fordelingen af omkostningerne på formål skulle ske i kontoplanen gennem løbende registrering eller uden for denne. Efter et halvt års arbejde med den nye kontoplan bliver projektet dog stoppet uden nogen officiel forklaring.

5.3. 2017 – igangværende

Efter at UFM i 2016 vælger at stoppe arbejdet med den fælles kontoplan, bliver universiteterne i slutningen af 2017 indkaldt til et møde om implementeringen af en ny kontoplan. I mellemtiden har der ikke været nogen yderligere kritik af universiteternes virke med hensyn til den fælles kontoplan. I kommissoriet for arbejdsgruppen står der, at baggrunden for den fælles kontoplan er:

Regeringen ønsker større gennemsigtighed i omkostningerne til videregående uddannelse og forskning. (...) Siden 2008 er bevillingerne på de 36 institutioner steget betydeligt, i takt med en aktivitetsstigning på 63 pct. i perioden, i overensstemmelse med de målsætninger et bredt politisk flertal står bag. Der er anledning til i højere grad at følge udviklingen i sektorens omkostninger og effektivitet over tid samt at følge, hvordan institutionerne prioriterer ressourcer. I andre dele af den offentlige sektor har der over en årrække været arbejdet med at øge gennemsigtigheden i omkostningerne med fælles kontoplaner, tværgående sammenligninger og opgørelser af enhedsomkostninger. Regeringen ønsker på tilsvarende måde at indføre en fælles kontoplan til brug for de videregående uddannelsesinstitutioner. (UFM, 2017, s. 1).

Kritikken af universiteterne er stort set identisk med tidligere kritik fremsat i de to forrige perioder; UFM og FM mener stadig ikke, at der gennemsigtighed nok med hensyn til universiteternes ressourceforbrug, og mener, at stigningen i udgifter til universiteterne betyder, at det har fået øget betydning at have den indsigt. Der refereres også til, at det er lykkedes at indføre fælles kontoplaner i andre dele af den offentlige sektor, og at det derfor også bør være muligt at gøre for universiteterne.

Et andet skift er, at man ikke længere diskuterer behovet for en fælles kontoplan eller ønsker flere konsulentrapporter, der kan afdække universiteternes omkostninger. Derimod nedsættes arbejdsgruppen med henblik på at komme med forslag til den optimale kontoplan. Konkret skal arbejdsgruppen:

(...) komme med forslag til, hvordan institutionerne skal registrere, fordele og opgøre omkostninger mhp. at kunne sammenligne ovenstående omkostningstyper på tværs af videregående uddannelsesinstitutioner på en gennemsigtig, reviderbar og retvisende måde. (UFM, 2017, s. 2)

I forbindelse med arbejdet i arbejdsgruppen udtrykker universiteterne en række bekymringer vedrørende en ny fælles kontoplan. En central bekymring er, at løbende registrering kan føre til ændringer i den interne økonomistyring på universiteterne og medføre mulighed for fejl i registreringer samt være en administrativ "stor byrde" for universiteterne. I rapporten om den fælles kontoplan fra 2018 står der, at:

Registreringen af omkostninger på formål vil på nogle institutioner medføre flere registreringer end i dag. Det medfører dels et større træk på systemressourcer, men øger alt andet lige også arbejdsbyrden ved registrering, afstemning og kontrol. (...) Universiteterne vurderer, at den nye fælles kontoplan med kravet om bogføring på formål vil medføre et betydeligt administrativt merforbrug på de universiteter, der ikke allerede i dag formålsregistrerer. (UFM, 2018a, s. 17)

Ud over at den løbende registrering er en administrativ byrde, kan det også medføre en risiko for et ikke retvisende billede på grund af den relativt høje usikkerhed forbundet med formålsfordelingen i registreringerne. En respondent nævnte i den forbindelse:

(...) at der er risiko for, at registrering på formål vil kunne give ministeriet et falsk indblik i regnskabsregistreringerne, pga. relativt høj usikkerhed forbundet med formålsinddeling i registreringerne.

Det er tvivlsomt, hvor langt UFM kan imødegå universiteternes kritik, da det bliver kommunikeret, at UFM og FM på forhånd har defineret, hvad rammerne for den nye fælles kontoplan er, og muligheden for justeringer derfor er begrænset. En respondent udtrykker det også på følgende måde:

(...) det er en på forhånd defineret opgave, direktøren [for Styrelsen for Institutioner og Uddannelsesstøtte] har fået. Han får en bestilling, og så skal han levere på den.

Universiteternes pres betyder, at de i henhold til det endelige udkast til den fælles kontoplan skal bogføre deres omkostninger i regnskabssystemet på dimensionerne art, sted, delregnskab og formål (UFM, 2018a). Den mere detaljerede fordeling skal ske uden for regnskabssystemet. Samtidig retter universiteterne kritik af udvalgsrapporten for den fælles kontoplan, hvor der blandt andet står, at:

Udvalgsrepræsentanterne fra universiteterne støtter det overordnede formål om at skabe klarhed og gennemsigthed omkring ressourceforbruget i uddannelsessektoren. Universiteterne vurderer dog ikke, at udvalgets anbefalinger giver anledning til væsentlige forbedringer af økonomistyringen på det enkelte universitet. Universiteterne har under udvalgsarbejdet foreslået, at opgørelsen af omkostninger på formål sker uden for regnskabssystemet. (UFM, 2018a, s. 15).

I udvalgsrapporten bliver de forventede omkostninger og gevinster skitseret. Her kommer universiteternes bekymring igen til udtryk, og der står, at:

Universiteterne vurderer, at den nye fælles kontoplan med kravet om bogføring på formål vil medføre et betydeligt administrativt merforbrug på de universiteter, der ikke allerede i dag har formålsregistrering. (UFM, 2018a, s. 17).

På nuværende tidspunkt (efterår 2019) er UFM, i samarbejde med to pilotinstitutioner, i gang med at afprøve den forslåede kontoplan i praksis. Dette skal ses i sammenhæng med, at udvalgsrapporten

for den nye kontoplan endte med at have en del processer og beslutninger, der ikke blev endeligt beskrevet, herunder en oversigt over dispensationer fra løbende registrering i regnskabssystemet grundet samproduktion (UFM, 2018a, s. 16). Desuden kan nævnes de generelle og fælles fordelingsnøgler i overgangen fra formål til delformål i kontoplanen (ibid., s. 18).

Det er dog stadig uklart for universiteterne, hvad det betyder, når ministeriet siger, at man skal bruge kontoplanen til at skabe gennemsigtighed og til at sammenligne universiteternes omkostninger. En respondent udtrykker, at kontoplanen primært skal tjene som værktøj til at spare penge:

(...) formodeligt FM, der har et ønske om at spare penge. Det er ikke nødvendigvis det med at forbedre kvaliteten, men nok nærmere et ønske om alene at spare penge.

Respondenterne fremhæver ligeledes, at de beregnede enhedsomkostninger vil være præget af stor usikkerhed, da man ikke kan opgøre de faktiske omkostninger til én specifik uddannelse og derfor vil være nødsaget til at bruge generelle og upræcise fordelingsnøgler. Bekymringen er især, at UFM og FM ikke vil være lydhøre over for disse usikkerheder, men blot vil fokusere på enhedsomkostninger, og en respondent forudser:

Der kommer til at ske det, at vi lægger et tal frem, så supplerer vi det med forskellige metodiske usikkerheder, forudsætninger, det ene og det andet. Det, man vil gøre inde på Slotsholmen, det er, at man vil kigge på tallene, og så vil man glemme alle forklaringerne. Så jeg tror, at det, man vil sætte sin lid til, er, at alle tallene er opgjort på ensartet grundlag, når man begynder at benchmarke universiteterne. Man vil således glemme alle de metodiske usikkerheder.

Selvom der er en række bekymringer med hensyn til de konkrete metoder forbundet med en ny kontoplan, er der dog bred støtte fra universiteternes side om at ville øge transparensen med hensyn til omkostningerne. Selvom universiteterne generelt er kritiske, viser vores interviews også, at kritikken varierer mellem universiteterne, og nogle er mere positive stemt over for projektet end andre.

5.4. Delkonklusion

Udkastet til en ny fælles kontoplan fra 2018 er resultatet af en længere proces, der som minimum kan spores tilbage til 2009. Formålet er at øge gennemsigtigheden med hensyn til universiteternes omkostninger og muliggøre sammenligningen af økonomiske nøgletal på tværs af sektoren. FM og UFM søger at opnå dette ved at indføre en kontoplan, der skal fordele alle omkostninger ud på formål. Som en række konsulentrapporter har vist, er det metodisk vanskeligt at fordele alle omkostninger ud på formål. Dette skyldes især samproduktionen mellem forskning og uddannelse og udfordringer med hensyn til brugen af fordelingsnøgler til at fordele indirekte omkostninger på formål, herunder fordeling af fælles omkostninger som bygninger. Selvom disse usikkerheder og problematikker, og en daværende ministers påpegning heraf, har været genstand for debat gentagne gange, har man alligevel fra FM's og UFM's side presset på for at indføre en fælles kontoplan.

6. Styringsambitioner – gennemgang af rapporten fra kontoplanudvalget

I dette kapitel vil kontoplanudvalgets kommissorium, dets formål og indhold blive gennemgået. Herudover vil indholdet af udvalgsrapporten, som svar på kommissoriets opgaver, blive vurderet i forhold til en klassisk regnskabs- og økonomistyringstankegang, som refereret i kapitel 3. Herunder vil det blive vurderet, i hvilket omfang rapporten indfrier kommissoriet og udnytter den viden, som allerede eksisterer om fælles kontoplaner i den offentlige sektor og internationalt. Efterfølgende vil vejledningen vedrørende fælles kontoplan blive sammenlignet med den eksisterende vejledning fra december 2012. En tilsvarende sammenligning foretages af Styrelsen for Institutioner og Uddannelsesstøtte (SIU) i efteråret 2019, jf. vejledningens side 4. Til sidst vil beregningseksemplet i bilag 12 til udvalgsrapporten, hvor omkostninger pr. kursusstuderende beregnes, blive gennemgået. Udfordringer med beregningen vil tillige blive konkretiseret.

Vejledningen om fælles kontoplan er udarbejdet i et samarbejde mellem SIU og Moderniseringsstyrelsen efter rådgivning og dialog med de videregående uddannelsesinstitutioner.

Vejledningen er stadig under udarbejdelse, og udgaven fra 13. september 2019, som også nævnt i kapitel 1, er derfor ikke den endelige version. Det kan derfor forekomme, at nogle af de forhold, som vi påpeger i denne rapport, bliver tilgodeset i senere versioner af vejledningen. Kommissoriet og udvalgsrapporten foreligger i deres endelige form.

Siden kommissoriet blev skrevet, er der desuden blevet reduceret i antallet af omfattede uddannelsesinstitutioner. I kommissoriet nævnes 36 omfattede institutioner, i udvalgsrapporten nævnes 35 institutioner, mens vejledningen omfatter 34 institutioner. Vi vil i vores arbejde primært fokusere på de 8 universiteter. Der er ikke sket ændringer i antallet af omfattede universiteter, siden kommissoriet blev udarbejdet.

6.1. Kort beskrivelse af udvalgte dele af indholdet i kommissoriet

Kommissoriet fra november 2017 (UFM, 2017) beskriver, hvorledes den daværende regering ønsker gennemsigtighed med hensyn til omkostningerne til videregående uddannelser og forskning. Det beskrives, at andre dele af den offentlige sektor over en årrække har arbejdet med at øge gennemsigtigheden med hensyn til omkostningerne med fælles kontoplaner, tværgående sammenligninger og opgørelser af enhedsomkostninger.

Der er tre krav til, hvad en fælles kontoplan skal danne grundlag for beregning af:

- *Uddannelsers omkostninger pr. studerende (enhedsomkostninger)*
- *Omkostninger til forskningsområder eller forskningsprojekter*
- *Generelle fællesomkostninger og omkostninger til bygninger.*

(UFM, 2017, s. 1).

Udvalgets formål er blandt andet at udarbejde en rapport og en konteringsvejledning, der udtrykker rammer og regler for den fælles kontoplan samt fælles metoder. Herunder udarbejdes der regler for omkostningsregistreringer, fordelingsnøgler mv. Udvalget kan inddrage nationale og internationale erfaringer med at skabe gennemsigtighed i omkostninger i den offentlige sektor.

6.2. Rapporten fra udvalget for fælles kontoplan for videregående uddannelser

Udvalget anbefaler, i "Udvalgsrapport – Udvalget for fælles kontoplan for videregående uddannelsesinstitutioner" (UFM, 2018a), en ensartet registrering af driftsposteringer i regnskabssystemerne på 4 obligatoriske dimensioner:

- Art
- Sted
- Delregnskab
- Formål.

Udvalget bliver stillet tre opgaver, som alle er rettet mod formålsdimensionen og formålsregnskaber. Det anbefales, at der løbende skal bogføres på syv formål, dog med visse konkrete undtagelser og dispensationsmuligheder, som uddybes i rapporten:

1. Uddannelse
 2. Forskning og udvikling
 3. Formidling og videnuddveksling
 4. Myndighedsbetjening, rådgivning og øvrige ydelser
 5. Kostafdeling og kollegier
 6. Generelle fællesomkostninger
 7. Bygninger og bygningsdrift
- (UFM, 2018a, s. 14)

Som det ekspliciteres i rapporten, skal institutionerne for hvert af formålene uddannelse, forskning, formidling, myndighedsbetjening og kostafdeling foretage en årlig fordeling og rapportering på delformål for eksempelvis uddannelser. Fordelingen på delformål sker uden for regnskabssystemerne.

Udvalget peger på, at den fælles registreringspraksis bidrager til gennemsigtighed og sammenlignelighed af omkostninger og skaber mulighed for læring og erfaringsudveksling på tværs af sektoren. Desuden bemærker udvalget, at den fælles registreringspraksis skaber et mere ensartet grundlag for diverse afrapporteringer af omkostningsrelaterede data fra institutionerne fremadrettet. (UFM, 2018a, s. 5-6)

I rapporten inddrages alene erfaringer om nuværende praksis fra uddannelsesinstitutionerne i forbindelse med udarbejdelsen af rapporten. Det er ikke beskrevet i udvalgsrapporten, om der er indhentet internationale erfaringer eller erfaringer fra andre dele af den offentlige sektor.

Udvalget beskriver, at der er diversitet i brugen af dimensioner i nuværende praksis – der er helt op til 28 forskellige benævnelser af regnskabsdimensioner. Heraf er det dog således, at sted- og artsdimensionen bliver anvendt af alle institutionerne. Som ovenfor beskrevet anbefaler udvalget at anvende fire dimensioner, hvoraf den ene er formål.

Udvalget konkluderer ligesom en række konsulentrapporter, at de eksisterende afrapporteringer ikke danner tilstrækkeligt grundlag for sammenligning af omkostninger på tværs af institutionerne.

Rammerne (udvalgte) for en fælles kontoplan er følgende:

- En fælles løsning (fælles kontoplan og metode)
- 4 obligatoriske dimensioner

- Ens fordelingsmetoder
- Enkel og robust (enkel struktur på kontoplanen og robust over for strukturelle ændringer)
- Alle omkostninger og indtægter (dækker alle driftsposteringerne). (UFM, 2018a, s. 12).

Udvalget fremhæver selv to punkter som hovedbestanddele i anbefalinger om en fælles kontoplan:

1. Fælles regler for ensartet regnskabsregistrering på dimensionerne art, sted, delregnskab og formål
2. Fælles metoder for fordeling af de registrerede driftsposteringer på formål og delformål.

Der registreres løbende på de tre første dimensioner (art, sted og delregnskab), og som udgangspunkt registreres der løbende på formålsdimensionen.

Udvalget fremhæver i rapporten, at det kan forekomme, at omkostninger efter indkøb og registrering først på et senere tidspunkt bliver disponeret til f.eks. uddannelse eller forskning eller myndighedsbetjening. Dette vil kræve efterregistrering.

Samproduktion på primært lønomkostningerne mellem uddannelse og forskning kan ligeledes være en udfordring især på universiteterne. Udvalget påpeger, at fordelingen af lønomkostninger på forskning og uddannelse kan være forbundet med meget store administrative omkostninger, blandt andet grundet den nuværende systemunderstøttelse for institutionerne, der f.eks. ikke bruger tidsregistrering. Løsningen på denne og tilsvarende problemstillinger er udtagelser og dispensationer. SIU udfærdiger således en konkret liste med normgivende eksempler på omkostninger, som der er dispenseret for i en endelig udgave af "Principper for kontering og fordeling" (SIU, 2019). Vi vurderer, at omfanget af undtagelser vil blive betragteligt.

6.3. Fordeling af driftsposteringer fra formål til delformål

Opfyldelsen af to af tre krav i kommissoriet for den fælles kontoplan er afhængige af fordeling af driftsposteringerne fra formål til delformål. Det er kravet om uddannelsers omkostninger pr. studerende (enhedsomkostninger) og kravet om omkostninger fordelt på forskningsområder eller forskningsprojekter. Det er derfor væsentligt for rapportens målopfyldelse, at der bliver anvist metoder til denne fordeling.

Udvalgsrapporten beskriver, at konkrete opgørelser af f.eks. personaletimer og bygningskvadratmetre, som medgår i produktion af konkrete uddannelser, ikke forudsættes. Der skal derfor etableres i vejledningen "Fælles principper for kontering og fordeling" (SIU, 2019) nogle generelle fordelingsmetoder, som institutionerne som hovedregel skal følge for at opgøre de omkostninger, der medgår til delformål, efter nogle generelle kriterier:

- *Validitet – om fordelingsmetoden leder frem til beregnede omkostningsfordelinger, som reelt vurderes at afspejle fordelingen det faktiske forbrug.*
- *Udbredt og robust datagrundlag – at understøttende data til brug for fordelingsmetoden er tilgængelige og i produktion i dag på alle institutionerne, og at data ikke ændrer karakter over tid.*
- *Omkostninger ved drift – at fordelingsmetoden har et hensigtsmæssigt ressourcetræk.*
- *Enkelhed – at fordelingsmetoden ved sin enkelhed kan antages at kunne anvendes ens på tværs af institutionerne og over tid, således at afrapporteringen i henhold til den fælles kontoplan beror på sammenligneligt grundlag på tværs af institutioner og over tid. (UFM, 2018a, s. 18).*

En nærmere vurdering af fordelingen sker i gennemgangen af vejledningen om fælles kontoplanafsnit 6.6.

Delformål udvikler sig over tid, påpeges i udvalgsrapporten. Der sker en tilpasning af delformål alt efter f.eks. uddannelsesudbud fra de forskellige videregående uddannelsesinstitutioner. Anbefalingen er, at hvis eksisterende registreringssystemer allerede kan henføres til delformål, skal dette fortsætte. Fordelingsmetoderne skal derfor i så tilfælde ikke følges.

6.4. Delkonklusion på afsnit om kommissorium og udvalgets rapport

Generelt løser udvalgsrapporten de opgaver, som er udstukket i kommissoriet. Blandt andet ved at foreslå en enklere og simplere fælles kontoplan. Det er ligeledes konklusionen i udvalgsrapporten, at den eksisterende praksis på de videregående uddannelsesinstitutioner ikke muliggør opgørelser af enhedsomkostninger med det formål at kunne sammenligne over tid og på tværs af institutionerne.

Der er dog et par forhold, som vi vil fremhæve:

Kommissoriet nævner, at en opgave for udvalget er, at det skal komme med konkrete forslag til fordelingsnøgler. Denne opgave er kun berørt principielt i den foreliggende rapport, da der ikke er konkrete anvisninger til, hvorledes omkostninger kan fordeles på formål og delformål. Det er nævnt, at der skal være fælles metoder for fordeling af de registrerede driftsposteringer på formål og delformål, men ikke noget konkret om fordelingsnøgler. Dette er en opgave, som bliver nærmere diskuteret i afsnit 6.6. om konteringsvejledningen fra september 2019.

Ligeledes omtaler kommissoriet, at udvalget kan inddrage erfaringer med gennemsigthed og sammenlignelighed af omkostninger fra andre dele af den offentlige sektor eller internationale erfaringer. Dette vælger udvalget ikke at gøre. Det kan naturligvis skyldes, at man har valgt ikke at offentliggøre eller beskrive erfaringerne, men alene lagt dem til baggrund for rapporten.

Der synes at ske en udvanding af formålsfordelingen, da der kan gives dispensationer, så man ikke skal fordele f.eks. universiteternes lønomkostninger på formål. Dette er helt naturligt, da det synes vanskeligt på en troværdig måde at fordele disse omkostninger på formålsdimensionen. Dette gør, at sammenligninger af enhedsomkostninger over tid eller på tværs af universiteterne bliver vanskeliggjort. Det er et væsentligt element i kommissoriet, at der skal kunne beregnes enhedsomkostninger, men rapporten synes ikke at komme med den endelige løsning på, om eller hvordan en beregning af enhedsomkostninger lader sig gøre på en troværdig og objektiv vis.

6.5. Sammenligning af den nye og den gamle vejledning

6.6.1 Fordeling af generelle fællesomkostninger

I det følgende afsnit sammenlignes de to vejledninger med henblik på at finde ligheder og forskelle.

Vejledningen til fælles kontoplan fra 13. september 2019 (SIU, 2019) (den nye vejledning) er en del af arbejdet med fælles kontoplan baseret på foregående afsnits gennemgang af kommissorium og rapport fra kontoplanudvalget. Vejledningen fra december 2012 (Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser, 2012, den gamle vejledning) er baseret på tidligere forsøg på sammenligning af omkostninger fra universiteterne. I dette afsnit sammenlignes de to vejledninger. En beskrivelse af indholdet i de to vejledninger findes i bilag 3.

Den nye vejledning dækker 34 videregående uddannelsesinstitutioner, som er universiteter, kunstneriske uddannelser, professionshøjskoler, erhvervsakademier og maritime uddannelsesinstitutioner. Dette er til forskel for den gamle vejledning, som kun dækkede universiteterne. Denne rapport vil fokusere på universiteterne.

6.6.2 Sammenligning

I det følgende fokuseres på formålsdimensionen. Der er fire dimensioner i den nye vejledning, mens den gamle vejledning har to. Formålsdimensionen er fælles for de to vejledninger. Med hensyn til formålsdimensionen har den nye vejledning syv formålsværdier, mens den gamle vejledning har fem. Der er øjensynligt sammenfald mellem de fire første formål i de to vejledninger. Dette ses af, at formålene Uddannelse, Forskning og udvikling, Formidling og videnudveksling samt Myndighedsbetjening er næsten identiske i benævnelserne.

Det femte formål i den gamle vejledning er "Generel ledelse, administration og service (centralt og decentralt niveau)", mens det femte formål i den nye vejledning er "Kostafdeling og kollegier". Sjette og syvende formål i den nye vejledning er "Generelle fællesomkostninger" og "Bygninger og bygningsdrift". Der er kun fem formål i den gamle vejledning.

En forskel mellem de to vejledninger er, at bygningsomkostninger skal fordeles på hvert af de fem formål i den gamle vejledning. Hvert af de fem formål indeholder således en andel af bygningsomkostninger, herunder husleje og bygningsdrift m.m. I den nye vejledning er "Bygninger og bygningers drift" et selvstændigt formål (formål 7). "Bygningsomkostninger" og "Generelle fællesomkostninger" (formål 6) fordeles på de fem øvrige formål efterfølgende.

"Bygningsomkostninger" og "Generelle fællesomkostninger" er sandsynligvis selvstændige formål på grund af et krav om dette i kommissoriet til den fælles kontoplan.

Den største forskel på de to vejledninger synes at være, at den gamle vejledning ikke foreskriver, at Generel ledelse, administration og service (formål 5) skal fordeles på de øvrige formål. Dette til forskel fra den nye vejledning, som netop foreskriver, at Generelle fællesomkostninger (formål 6) skal fordeles på de fem første formål.

Den gamle vejledning foreskriver, at omkostninger, der ikke direkte kan henføres til en underopdeling af et formål, skal fordeles efter en fordelingsnøgle. Vejledningen viser hierarkier af fordelingsnøgler for omkostningsgrupperne lønomkostninger, driftsomkostninger og bygningsomkostninger. Denne fordeling af andre omkostninger end direkte omkostninger er ikke angivet i den nye vejledning. Dog er det angivet, hvorledes generelle fællesomkostninger og bygningsomkostninger skal fordeles på de fem første formål.

Et hierarki af fordelingsnøgler for lønomkostninger, driftsomkostninger og bygningsomkostninger skal anvendes, jf. den gamle vejledning. I den nye vejledning foreskrives, at det er den samme fordelingsnøgle, der skal anvendes på tværs af institutionerne.

Der er en række forhold, som er uafklarede i den nye vejledning. Dette gælder f.eks., hvordan forskelle i organiseringen af de enkelte institutioner skal håndteres. I vejledningen fra september 2019 fremhæves følgende:

Afsnittet om regnskabsregistreringen vil blive udfoldet yderligere af SIU i efteråret 2019, efter dialog med institutionerne. Især vil håndtering af omkostninger til løn og drift der skal konteres på flere formål (samproduktionsproblematikken) blive beskrevet ift. Anden periodevis registrering end løbende, samt ift. Anvendelse af fordelingsnøgler på specifikke omkostninger. SIU vil løbende i 2019-2021, i takt med institutionernes implementering af den fælles kontoplan, indarbejde de konkrete fremgangsmåder, der autoriseres af SIU, til anvendelse på institutionerne i denne vejledning. (SIU, 2019, s. 4)

Tabel 4 opsummerer de primære forskelle mellem den gamle og nye vejledning.

	Gamle vejledning	Nye vejledning*
Formål med vejledning	At tilvejebringe de nødvendige definitioner og afgrænsninger, således at statistikken kan tjene til at gøre rapportering af data så ensartet og præcis som muligt.	At give bestemmelser om registrering af posteringer på dimensionerne art, delregnskab, sted og formål, samt fordeling på formål og delformål samt afrapportering.
Antal omfattede institutioner	8	34
Antal regnskabsdimensioner	2	4
Antal formål	5	7 (to af formålene fordeles efterfølgende på de fem første)
Er generelle fælles omkostninger (generel ledelse) et selvstændigt formål?	Ja	Ja (men fordeles efterfølgende)
Er bygningsomkostninger et selvstændigt formål?	Nej	Ja (men fordeles efterfølgende)
Er kostafdeling (kollegier) et selvstændigt formål?	Nej	Ja
Er uddannelse et selvstændigt formål?	Ja	Ja
Er forskning et selvstændigt formål?	Ja	Ja
Er formidling et selvstændigt formål?	Ja	Ja
Er myndighedsbetjening et selvstændigt formål?	Ja	Ja
Er der i vejledningen forslag til fordeling af løn og bygningsomkostninger på (del)formål?	Ja	Nej (se dog boks 3 i SIU (2019), s. 26)
Er der i vejledningen en beskrivelse af mulighed for undtagelser fra reglerne ved samproduktion? (f.eks. løn på forskning og uddannelse)	Nej	Ja

* Vejledningen foreligger kun i et foreløbigt udkast fra 12. september 2019, og der kan derfor ske ændringer i tabellen.

Tabel 4: Forskellige på ny og gammel vejledning. Baseret på Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser (2012) og SIU (2019)

Samlet set ser det ud til, at der er flere omkostninger, som fordeles på de fem første formål i den nye vejledning end i den gamle, hvor Generel ledelse, administration og service (centralt og decentralt) er et selvstændigt formål, som ikke fordeles på de fire foregående formål.

6.6.3 Delkonklusion, afsnit 6.6

Vi konstaterer, at den nye vejledning lægger op til en mere omfattende fordeling af omkostninger på formål end den gamle vejledning.

Generelle fællesomkostninger og bygningsomkostninger skal fordeles på f.eks. uddannelse og yderligere fordeles på delformål som f.eks. enkeltuddannelser.

Der vil dog blive givet ikke-specificerede dispensationer, hvor det konkret vurderes, at der er tale om samproduktion som ikke kan fordeles. Dette arbejde synes at blive omfattende. Som nævnt er arbejdet med vejledningen stadig i proces, så det kan være, at fremtidige vejledninger vil skabe større gennemsigthed.

6.6. Udvalgsrapportens bilag 12

I forbindelse med udvalgsrapportens udsendelse har sekretariatet for fælles kontoplan udarbejdet bilag 12 til rapporten. Bilag 12 indeholder et eksempel på fordelingen af uddannelsesomkostninger på delformål:

Institut (eller anden mindste produktionsenhed) på institution:

Uddannelsesomkostninger på instituttet (identificeret gennem stedkode)¹⁾:

12 mio. kr. (heraf 3 mio. kr. bygningsomkostninger og 0,5 mio. kr. generelle fællesomkostninger)

Instituttet udbyder 20 kurser på ét år med forskellige ECTS-vægt.²⁾

For hvert gennemført kursus ganges antal tilmeldte studerende³⁾ med ECTS-vægt for at finde den samlede, planlagte ECTS-produktion. Eksempel med et kursus:

30 tilmeldte studerende * 20 ECTS-point = 600 planlagte ECTS-point

Denne beregning foretages for samtlige kurser på instituttet. Det totale antal planlagte ECTS-point på instituttet pr. år bliver derigennem:

10.000 planlagte ECTS-point

Omkostninger pr. planlagt ECTS-point bliver derved:

12.000.000 kr. / 10.000 planlagt ECTS-point = 1.200 kr. pr. planlagt ECTS-point

Omkostning pr. ECTS knyttes til de kurser, en studerende har været tilmeldt. Eksempelvis bliver opgørelsen for et 20 ECTS-points kursus:

1.200 kr. pr. planlagt ECTS-point * 20 ECTS pr. tilmeldt kursusstuderende = 24.000 kr. pr. kursusstuderende.

Den enkelte studerendes kursustilmeldinger aggregeres til uddannelsesniveau via den enkelte studerendes registrerede tilknytning til en uddannelse i SIS/STADS.

Kilder:

- 1) Tilvejebragt gennem den fælles kontoplan
- 2) STADS: ECTS-vægt gennem eksamensaktivitet (EKA). Sammenhæng mellem kurser og institutter (el. lign.) gennem undervisningsaktiviteter (UVA)
- 3) STADS
- 4) Uddannelsesregistret, herunder kobling til STADS om indskrevne studerende

Fra UFM (2018b, s. 92)

6.7.1 Udfordringer i bilag 12

Der synes at være en række udfordringer i forbindelse med identifikationen af omkostninger pr. kursusstuderende.

Den første udfordring, som skal løses i den fælles kontoplan inden fordeling på delformål, er, at f.eks. lønomkostninger, der er påvirket af samproduktion, skal fordeles på formål, herunder forskning og uddannelse. Det er desuden nødvendigt, at omkostningerne er registreret på dimensionen sted, før uddannelsesomkostninger pr. institut kan identificeres.

En yderligere udfordring er, at kontoplanudvalget lægger op til, at omkostningerne til bygninger og generelle fælles omkostninger skal fordeles på øvrige formål, dvs. f.eks. på uddannelse. Dette er i ovenstående beregning eksemplificeret ved 3 mio. kr. i bygningsomkostninger og 0,5 mio. kr. i generelle fællesomkostninger.

Ovenstående to problemstillinger bliver ikke berørt i eksemplet, som tager fordelingen af omkostninger på institut og uddannelse (formål) for givet. Herunder tages fordelingen af generelle fællesomkostninger og bygningsomkostninger på uddannelse ligeledes for givet. Det skal nævnes, at "Fælles kontoplan – konterings- og fordelingsvejledning 2.3.", som er gennemgået i afsnit 6.6., netop berører de udfordringer, som findes i forbindelse med fordeling af omkostninger på formål.

I eksemplet i bilag 12 er planlagte ECTS-point pr. institut anvendt som fordelingsnøgle for omkostningerne. Det betyder, at instituttet skal gøre op, hvor mange studerende der er tilmeldt et kursus, og hvor mange kurser der er på instituttet. Der er en oplagt risiko for, at ECTS-point på tværs af et institut ikke kan sammenlignes, da der kan være kvalitetsmæssige og/eller omkostningsmæssige forskelle mellem f.eks. et førsteårs bachelorkursus og et tredjesemesters valgfag på kandidatniveau. Samtidig kan forskellige omkostninger til kandidatafhandlinger og kurser pr. ECTS-point betyde uhensigtsmæssigheder i forbindelse med benchmarking. Yderligere kan man som eksemplet nedenfor demonstrerer ræsonnere som følger:

En professor til en højere aflønning end en undervisningsassistent vil betyde højere omkostninger pr. ECTS-point. Der kan være kurser, hvor det er af mindre betydning, om underviseren er en assistent eller en professor. Problemet er blot, at det kan antages, at der er tale om et kvalitetsmæssigt løft ved at have professoren til at undervise. Derved bliver det vanskeligt at benchmarke kurser på tværs af institutioner og over tid, når der er forskelle med hensyn til kvalitet.

Det synes at være uhensigtsmæssigt at anvende tilmeldte studerende og ikke-gennemførte studerende i forbindelse med benchmarking, da forskellige gennemførelsesprocenter får betydning for sammenligningen på tværs.

Der synes endvidere at være paralleller til tidligere forsøg på benchmarking ved hjælp af enhedsomkostninger i det offentlige. Disse eksempler er gennemgået i kapitel 4. Eksemplet er derfor ikke alene en skrivebordsøvelse, idet regne metoderne er blevet anvendt andre steder i den offentlige sektor.

6.7. Delkonklusion

Kapitlet har tre delelementer. For det første holdes rapporten fra udvalget op mod kommissoriet med økonomistyringens teoriapparat in mente. Dernæst sammenlignes vejledningen fra 2012 med den nyeste vejledning fra 13. september 2019. Til sidst gennemgås beregningseksemplet fra bilag 12 med kritiske briller.

Generelt er det vores opfattelse, at udvalgsrapporten indfrier kommissoriet. Dog med de forbehold, som er nævnt i afsnit 6.5.

Sammenfattende er vores forbehold, at der ikke synes at være konkrete anvisninger på fordelingsnøgler endnu. Dette forbehold styrkes af, at vejledningen fra september 2019 foreskriver, at generelle fællesomkostninger og bygningsomkostninger skal fordeles på de øvrige fem formål. Ligeledes kunne internationale erfaringer og tidligere danske erfaringer fra andre dele af den offentlige sektor inddrages. Dette synes ikke at være gjort eksplicit. Desuden gør muligheder for dispensation, at sammenligningsgrundlaget bliver vanskeligt over tid og på tværs af institutioner. Dispensationer synes dog at være en bedre løsning end at fordele omkostninger, som ikke bør fordeles.

Som bilag 12 eksemplificerer, betyder forskelle i f.eks. kvaliteten pr. ECTS-point produceret på et institut, at det kan være vanskeligt at beregne omkostninger pr. kursusstuderende.

7. Universiteternes vurdering af ny fælles kontoplan

Som en del af analysen har vi gennemført interviews med repræsentanter for de udvalgte universiteter. Repræsentanterne har alle en jobfunktion, hvor de vil være ansvarlige for implementeringen og den løbende drift af den nye fælles kontoplan. Kapitlet beskriver universiteternes nuværende økonomistyring og deres vurdering af, hvilken påvirkning den nye kontoplan vil have af de fremtidige administrative arbejdsopgaver og den fremtidige rapportering. I forhold til økonomistyringen har vi fokuseret på universiteternes indtægts- og omkostningsstruktur. I forhold til omkostningerne har vi valgt at se nærmere på lønninger og bygningsomkostninger, da disse tilsammen udgør ca. 75 % af universiteternes samlede omkostninger (se også tabel 8 nedenfor). Endvidere har vi beskrevet universiteternes vurdering af de administrative udfordringer i forbindelse med implementering og drift af den nye kontoplan.

7.1. Nuværende økonomistyring

For at kunne forstå universiteternes vurdering af den nye fælles kontoplan er det hensigtsmæssigt at se på deres nuværende situation. På baggrund af vores data fandt vi to typer af universiteter, som kan inddeles efter organisationsform og styringsfokus på baggrund af deres vægtning af uddannelse og forskning, som vist i tabel 5.

Tabel 5: Universiteternes organisationsform og styringsfokus

Universitet	Organisationsform	Primært styringsfokus
CBS	Monofakultær	Undervisning
DTU	Monofakultær	Forskning
KU	Flerfakultær	Afhænger af fakultet
AU	Flerfakultær	Afhænger af fakultet

Blandt de monofakultære universiteter så vi to forskellige fokusområder. Et uddannelsestungt universitet, som styrer efter VIP'ernes undervisningstimer, og et forskningstungt universitet, som styrer efter krav fra eksterne finansieringskilder og det fastansatte videnskabeligt personales' (VIP) forskningstid. Begge universiteter har en central økonomistyring.

Blandt de flerfakultære universiteter er der ifølge deres egne oplysninger en høj grad af lokal økonomistyring, og de enkelte fakulteter kan kategoriseres som enten forsknings- eller undervisningsfokuserede.

Disse forskelle blandt universiteterne giver en række udfordringer. Som nævnt i kapitel 3 er en af ulemperne ved at bruge fordelingsnøgler, at de ikke nødvendigvis kommer til at afspejle det reelle resourcetræk, og derfor kan de afrapporterede tal komme til at give et ikke retvisende billede af omkostningsforbruget på formål.

Organisering og styringsfokus er et bevidst valg. Et af universiteterne fremhæver, at dets struktur er forskellig fra de øvrige universiteters på grund af en stor andel af eksternt finansieret forskning. Den nye kontoplan giver derfor udfordringer i forhold til at skabe en registreringsramme, som både kan indeholde de specifikke behov, som de enkelte institutioner har, og samtidig kan skabe et mere ensartet datamateriale:

Det at honorere eksterne dokumentationskrav er meget styrende for os. Ofte er det den mindste fællesnævner eller det mest vidtgående krav, der sætter baren for, hvordan man skal indrette sit system. (...)

Når en stor del af organisationens liv formes i en projektorganisation, typisk forskningsprojekterne, er det naturligt, at den økonomiske styring følger eller underordner sig projekternes logik. For vores vedkommende er det både og, idet vi naturligvis også har en stedstruktur.

7.2. Universiteternes indtægter

Universitetets styringsfokus afhænger i væsentligt omfang af, hvor indtægterne stammer fra:

Tabel 6: Fordeling af indtægter for universiteter

Universitet	Uddannelse	Forsknings-basismidler	Eksterne forskningsmidler	Andre indtægter*	Total
CBS	63 %	21 %	9 %	7 %	100 %
DTU	15 %	31 %	35 %	19 %	100 %
KU	24 %	34 %	34 %	8 %	100 %
AU	29 %	32 %	32 %	7 %	100 %

Alle tal er fra 2018-årsrapporterne og egne beregninger.

** Andre indtægter dækker blandt andet myndighedsbetjening, kommerciel indtægtsdækket virksomhed og forskningsbaseret rådgivning.*

På CBS stammer 63 % af indtægterne fra STÅ-taxameteret og 21 % fra basisforskningsmidler (CBS, 2019, s. 5). Dette har en naturlig påvirkning af det primære styringsfokus og kommer blandt andet til udtryk gennem en normtidsbaseret registrering af arbejdstid på aktiviteter forbundet med uddannelse. Den interne organisering er fagligt orienteret, og styringsmodellen er bygget op omkring uddannelse:

VIP'ernes tid er fordelt via standardtimer. Det er udgangspunktet, når vi laver en formålsfordeling. Men det betyder, at alt det, vi ikke kan henhøre til uddannelse, det er via residualprincippet forskning.

Tidsregistreringen på uddannelse betyder samtidig, at der er opmærksomhed på, hvilke uddannelser der er profitable:

Kandidatuddannelser har et højt ressourcetræk pga. vejledning, eksamination og censur på specialerne. Det betyder, at vi er nødt til at sikre en fornuftig balance mellem optaget på bachelor- og kandidatuddannelser, hvis vi som universitet skal kunne hænge sammen økonomisk set.

I modsætning til CBS har DTU kun ca. 15 % af indtægterne fra STÅ-taxameteret og ca. 66 % fra basisforskning og eksterne midler (DTU, 2019, s. 2). Som en konsekvens heraf har DTU valgt at foretage tidsregistrering af forskningsaktiviteter og bygge organisationen op omkring de enkelte forskningsprojekter. Den interne organisering er fagligt orienteret, og styringsmodellen er bygget op omkring forskning:

Vi har indrettet os som en projektorganisation. Alt er projekter. Vi customiserer det enkelte projekt i forhold til, hvad der er opdragsgivers krav. Det er typisk på eksterne forskningsprojekter.

Selvom det primære fokus er forskning, er der dog samtidig opmærksomhed på omkostningerne til uddannelse:

Vi skal tænke os meget grundigt om, hvis vi vil lave flere uddannelser, for det koster på forskningen, idet flere og flere af vore basismidler kanaliseres over på uddannelserne.

I modsætning til disse to universiteter er organisationsformen på KU og AU flerfakultær, og styringsfokusset overordnet set decentralt, i den forstand at de enkelte fakulteter har stor indflydelse på, hvordan de er organiseret, og hvordan deres styringsmodel er bygget op. Derfor afhænger det specifikke styringsfokus af, hvilket fakultet der er tale om. Den interne organisering er fagligt orienteret og bestemt af, om fagområdets primære fokus er forskning eller undervisning. Styringsmodellen er således decentral og bygget om omkring uddannelse eller forskning. En mulig forklaring på denne forskel fra KU og AU i forhold til CBS og DTU kan være, at udbuddet af undervisning og forskning på KU og AU dækker væsentligt flere fagområder:

Vi har relativt store centre på f.eks. Det Sundhedsvidenskabelige Fakultet, som faktisk ikke indgår i undervisningen, og det giver nogle indikationer på, hvad forskning koster. På det helt overordnede principielle plan bidrager det også til undervisning, og det er uadskillelige størrelser.

Den eksterne finansierede forskning, den kører på projekter. Så det er ikke så svært, at opgøre de direkte udgifter, som henføres til projektet. Det er dog stadigvæk vanskeligt med de indirekte udgifter til f.eks. bygninger og administration samt ledelse. Vi konterer ikke på de enkelte uddannelser og siger "hvad koster en bachelor i jura"? Det har vi ikke tal for. (...) Der er nogle institutter, der har egne systemer og opgørelser, men det er ikke noget, vi kender eller bruger lang tid på at diskutere og påvirke.

Styringsfokus er enten uddannelse eller forskning, uanset om organiseringen er central eller decentral. De områder, der falder uden for det primære fokus, betragtes som et "residual":

Alt det, vi ikke kan henføre til uddannelse, det er via et residualprincip forskning.

En forsker vil typisk have en dag, hvor man arbejder på et eller flere forskningsprojekter, og så vil der være et residual, hvor de for eksempel deltager i dagligdagens gøremål (møder, personalesamtaler etc.), gennemfører undervisning og så videre.

7.3. Universiteternes omkostningsstruktur

Universiteternes omkostningsstruktur domineres af lønninger, som vist i tabel 7:

Tabel 7: Omkostningsstruktur for universiteterne

Universitet	Lønninger	Bygningsomkostninger (inklusive afskrivning)	Andre driftsomkostninger*	Total
CBS	69 %	15 %	16 %	100 %
DTU	63 %	12 %	25 %	100 %
KU	58 %	22 %	20 %	100 %
AU	64 %	11 %	25 %	100 %

Alle tal er fra 2018-årsrapporterne og egne beregninger.

* Andre driftsomkostninger dækker over IT-udstyr, kontorhold, materiale til forskning og uddannelse.

Totalt set udgør lønningerne ca. to tredjedele af de samlede omkostninger på samtlige universiteter. Dette indebærer, at en sporing til formål først og fremmest kræver, at lønningerne direkte kan henføres til de enkelte formål. Der er dog ingen af universiteterne, der har en samlet registrering af medarbejdernes tidsforbrug. Der opstår derfor en udfordring med objektivet at henføre den ikke-registrerede

tid til et bestemt formål. For størstedelen af VIP'erne medgår lønningerne til både uddannelse og forskning, og på grund af universiteternes forpligtigelse til at levere forskningsbaserede uddannelser sker der en samproduktion af de to formål i det videnskabelige personales arbejde. Denne samproduktion gør det ikke muligt at spore VIP-lønnen som en direkte omkostning. En fordeling af lønomkostninger er nødvendig for at henføre disse til de enkelte formål. Fordelingen vil derfor være baseret på fordelingsnøgler:

En stor del af VIP-lønnen, hvordan skal vi fordele den? Det er et problem i dag mellem forskning og uddannelse. Når du sidder og læser en artikel som forsker, fordi du skal undervise et hold lige om lidt, er det så undervisning? Men hvis du bruger den senere og citerer den i din forskning, var det så noget, du lavede for at forbedre din forskning? Så der bliver jo masser af skøn og vurderinger i det der.

En tilsvarende udfordring ses i forbindelse med omkostninger til systemer og ansatte, som kan henføres til flere forskellige formål, som f.eks. nogle af de fælles teknisk-administrative enheder. IT-afdelinger vil allerede på dette niveau være nødt til at give subjektive skøn over ressourceanvendelsen på de enkelte formål.

Universiteterne har forskellige erfaringer med at "registrere" tidsforbruget. De to multifakultære universiteter lader de enkelte fakulteter vælge den model, de finder mest hensigtsmæssig med henblik på deres egen interne styring. DTU registrerer tid specifikt til forskningsprojekter med ekstern finansiering, CBS opgør tid til undervisningsformål efter et detaljeret normsystem baseret på en forventet gennemsnitstid. De øvrige formål opgøres på de to monofakultære institutioner som residuale fordelinger:

Hver VIP har et måltal, baseret på en årsnorm, ift. de timer, der skal leveres til undervisning og forberedelse per semester. Det giver mulighed for, at måltallet overskrides, fordi VIP leverer mere undervisning end de "skal". Men går de timer fra forskningen? De gør de i en residualbetragtning, men det er næppe retvisende.

For langt hovedparten af medarbejdernes vedkommende anvendes en 37-delsnøgle, efter hvilken deres lønomkostninger fordeles. Grundlæggende er der tale om et lønallokeringsystem, hvor man så retvisende som muligt fordele sin tid/løn - eller sig selv som en omkostning betragtet - i forhold til de forpligtelser man har over for tredjepart, typisk i eksternt finansierede forskningsprojekter. På tilsvarende vis kan øvrige projektaktiviteter indgå i lønallokeringen, eksempelvis rådgivningsaktivitet, undervisning, driftsprojekter osv., alt afhængigt af hvorledes og hvor detaljeret man ønsker at styre sin forretning.

Den manglende registrering af medarbejdernes tidsforbrug på formål betyder naturligvis ikke, at universiteterne ikke styrer medarbejdernes tidsforbrug. Dette foregår imidlertid på de decentrale niveauer i organisationen og uden referencer til økonomiske opgørelser, altså en direkte styring af den enkelte medarbejders opgaveportefølje.

7.4. Fordeling af bygningsomkostninger

Et af de syv hovedformål i den nye fælles kontoplan er bygningsomkostningerne, som ud over at være et selvstændigt hovedformål også sammen med generel ledelse skal fordeles ud på de fem første hovedformål.

Ligesom de ansattes lønninger vil nogle bygningsomkostninger kunne spores direkte til formål på universiteterne. Tilsvarende gælder for de indirekte omkostninger forbundet med bygningsdrift. Som det er tilfældet med lønninger, vil visse stednumre være direkte koblet med ét specifikt formål, og derfor kan omkostningerne spores direkte. Samtidig kan vi observere, at universiteter med en høj grad af

eksternt finansieret forskning har udviklet systemer specifikt til at henhøre bygningsomkostninger direkte til forskningsprojekter for at få dem dækket af den eksterne finansieringskilde.

Konsekvensen heraf er f.eks., at:

Det, der tidligere var fællesomkostninger, får man separeret og gjort til direkte omkostninger. Det er en balance-øvelse i, hvor langt man skal gå i forhold til at fordele omkostninger. Hvis man eksempelvis udtager en dyr forskningsinfrastruktur til fordeling, er det nødvendigt at foretage en konsolideret "full cost"-kalkulation og registrere al aktivitet på infrastrukturen, og ikke kun den relative andel man måtte kunne få eksternt finansieret.

Udfordringen med at fordele bygningsomkostningerne opstår, når omkostningerne ikke entydigt kan spores til formål. Fordelingen af disse omkostninger tydeliggør to problemstillinger med formålsfordelingen. For det første er ideen om at spore og fordele alle bygningsomkostninger et udtryk for, at man tilstræber fuld fordeling, hvor alle omkostninger er fordelt på formål. Dette kan medføre, at man prioriterer det at spore og fordele omkostninger højere end det styringsmæssige formål med formålsfordelingen. Et eksempel bliver givet af et universitet, hvor 20 % af arealerne er kategoriseret som fællesarealer, som efterfølgende skal fordeles ud.

(...) bygninger, der kigger vi jo også på og siger, hvordan er fordelingen samlet set på alt muligt andet på [universitetet], og så bruger vi den samme fordeling der.

Samtidig illustrerer citatet den generelle udfordring med fordelingsnøgler, som i det konkrete tilfælde betyder, at man kommer til at fordele de fælles bygningsomkostninger efter den generelle fordelingsnøgle for hele universitetet. Det betyder, at på grund af en lav målbarhed af omkostningerne formentlig ender med en ikke-retvisende fordeling af omkostninger. Dette kan medføre, at de respektive omkostningspuljer for beregningen af enhedsomkostninger ikke er valide, og sammenligningen mellem universiteterne derfor heller ikke er det.

Fordelingen af bygningsomkostningerne viser ikke kun udfordringen med "true cost" og fuld fordeling af alle omkostninger. Der opstår også problemer i forhold til afrapporteringen i universiteternes delregnskaber, hvis bygningsomkostningerne skal fordeles efter centralt fastsatte regler. Fordelingen kan resultere i en uoverensstemmelse mellem midler fra eksterne kilder, som ikke dækker uddannelsesudgifter, og dermed resultere i misvisende regnskaber:

Hvis man eksempelvis valgte en generel fordelingsnøgle til bygningsomkostninger enten efter antal ansatte eller studerende, ville vore omkostninger til uddannelse stige med 300-400 millioner. Dette ville efter vores bedste overbevisning være forkert, men det ville også kompromittere en række allerede aflagte delregnskaber, eksempelvis ift. forskningsprojekter og den forskningsbaserede rådgivning. Hvis fordelingsnøglen for bygningsomkostninger ændres er disse delregnskaber belastet med for høje omkostninger. Men det kommer selvfølgelig aldrig til at ske, idet vi naturligvis ikke vil bogføre noget, der ikke er retvisende.

Hvis man bruger antal studerende som fordelingsnøgle, kan det give et andet billede, end hvis man bruger antal årsværk, eller hvis man, som i citatet ovenfor, fordeler bygningsomkostningerne på baggrund af en mere generel fordeling.

En anden problemstilling består i, at der er store forskelle på bygningsomkostningerne mellem universiteterne. Som et eksempel udgør bygningsomkostningerne på KU (22 %), hvilket relativt set er det dobbelte af AU (11 %). Dette giver f.eks. udfordringer på KU i forhold til eksterne finansieringskilder:

Så siger fondene "hvis vi hjælper jer med at betale husleje, så propper vi jo 50 % af pengene ned i Finansministeriet". For eksempel nægter Novo Nordisk Fonden kategorisk at betale husleje. Vi betaler den højeste husleje for et universitet i kongeriget. Det ligger i København, omfattet af styrelsen "und so weiter". Det giver et gennemsnits-tal på cirka kr. 200.000 pr. årsværk inklusive administrativt personale i husleje.

7.5. Administrative udfordringer

Vurderingen af de administrative omkostninger på universiteterne hænger naturligt sammen med den nytteværdi, som implementeringen af den nye kontoplan kan have for den interne økonomistyring. Universiteterne har sammenfattende en vurdering af, at egentlig bogføring af skønsmæssigt fordelte omkostninger har en begrænset værdi:

Det er ikke, fordi jeg er modstander af at operere med enhedsomkostninger. Vi har bare nogle områder, der har flere formål. Dem vil vi nødig have ind i vores daglige kontering. For min skyld, så kan vi lave en procentsats og sige, cirka så meget går til undervisning. Kan vi så ikke få lov at lægge det over i et datavarehus en-to gange om året?

Men jeg synes ikke, at vi står på bagbenene i forhold til at give dem informationen. Vi vil bare nødtigt være i en situation, hvor vi skal lave vores kontoplaner om og lave vores daglige styring efter noget, som de ikke engang kan forklare.

Synspunktet omkring værdien af kontering understøttes af de øvrige universiteter. Sammenfattende kan det udtrykkes på følgende måde:

Altså, jeg tror stadigvæk, at den der forestilling om, at man kan kontere direkte, stadigvæk er herskende, og man tror, at det bliver mere retvisende.

Med hensyn til ressourceforbruget til implementering og drift af en ny kontoplan, så er der ligeledes enighed:

Når kravene til vores samlede kontoplan ændrer sig så markant, som der er blevet lagt op til fra ministeriets side, så kan vi lige så godt åbne et nyt regnskab. For den slags ændringer er ikke "bare lige". Ud over at oprette et nyt regnskab, så rammer det også opsætningen i et antal andre IT-systemer, som anvender kontoplanen. Derfor er det et projekt, som er større end det på papiret ser ud til at være.

Problemet er, at det tager tid at få en god ABC-model op at stå, og i virkeligheden skal det være en dynamisk model, der til stadighed skal udvikles, hvis den skal være brugbar og anvendelig i universitets forskellige forretningsområder. Det er gennem en dynamisk model, at man successivt bliver klogere på universitetets omkostningsudvikling i forhold til forskellige produkter, aktiviteter og formål.

Der er ligeledes eksempler på, at ressourceforbruget er mere konkret kvantificeret:

Hvad koster det at lave de der fordelingsnøgler og vedligeholde dem? Jeg tror, at jeg sagde, at det nok vil koste fire-fem årsværk at implementere det alene centralt, og så måske et enkelt årsværk at drive det efterfølgende. Det er en stor opgave at få lavet de her fordelingsnøgler.

I virkeligheden tror jeg mere, at vi frygter al den tid, vi kommer til at bruge på at forklare forskelle. Altså, hvorfor er der forskel på, hvad det koster at producere en i historie og en i jura, og hvorfor er der forskel på, hvad det koster at producere en bachelor i jura på Aarhus Universitet i forhold til KU? For der vil være forskelle, og noget kan

selvfølgelig afhænge helt nøgternt af kvalitet, og hvor mange undervisningstimer der bliver brugt og alt muligt andet. Det kan også afhænge af, hvor høje er bygningsomkostningerne i Aarhus i forhold til KU, og ikke mindst hvilke fordelingsnøgler man har valgt.

Forholdet mellem kvalitet og antallet af undervisningstimer kan direkte relateres til fordelingen af lønomkostninger og hvilke medarbejderkategorier der bliver anvendt. En umiddelbar overvejelse ved ensidig fokusering på enhedsomkostninger kan resultere i at nogle uddannelser ikke vil anvende en professor, men i stedet foretrækker en undervisningsassistent.

Vurderingen af kvalitet skal dog også ses i sammenhæng med akkrediteringssystemet, der har en umiddelbar indvirkning på bemanningen af uddannelsesopgaverne:

Det gør de ved at kigge på nogle af de rapporter, der bliver lavet i forbindelse med uddannelsesakkrediteringer og hele det kvalitetssikringsapparat, der foregår rundt omkring det. Her har vi nok en bedre nøgle til at måle på uddannelseskvalitet, end vi har ved at se på, hvad koster det så at producere en jurastuderende.

8. Konklusion

Formålet med nærværende rapport er at vurdere, om den nye kontoplan kan og vil styrke økonomistyringen af og på universiteterne.

Der har gennem en længere årrække været en generel interesse for at beregne enhedsomkostninger i staten. Specifikt for universiteterne har der gennem de seneste ti år været et omfattende kommissions-, konsulent- og udvalgsarbejde, der har ført til offentliggørelse af en række rapporter. Arbejdet er p.t. ikke afsluttet. Den seneste version af vejledningen til den nye kontoplan er udgivet 13. september 2019.

Hovedformålet med den nye kontoplan er ifølge UFM at opnå et sammenligneligt grundlag for at opgøre blandt andet enhedsomkostninger. I den forbindelse skal det bemærkes, at det primære fokus er undervisning, herefter forskning og universiteternes eventuelle øvrige aktiviteter. Enhedsomkostninger kan anvendes som grundlag for en inspirationsanalyse, f.eks. i forbindelse med benchmarking inden for eller mellem universiteterne. Dette kan medvirke til at styrke fokus på effektivisering af universiteterne og dermed forbedring af produktiviteten. Ifølge UFM er det overordnede formål "at skabe klarhed og gennemsigtighed omkring ressourceforbruget i uddannelsessektoren".

Den nye kontoplan omfatter en række konkrete tiltag, der er fokuseret på at få fordelt universiteternes samlede omkostninger på en række formål. I forhold til den hidtidige praksis skal omkostningerne til de selvstændige formål, generel ledelse og bygningsomkostninger, således fordeles på de øvrige formål, herunder undervisning og forskning. Den nye kontoplan tilstræber således en fuld fordeling af universiteternes omkostninger. Når omkostningerne er fordelt på undervisning og forskning samt eventuelle øvrige aktiviteter, er det intentionen, at der på grundlag heraf skal ske en yderligere opsplitning. Som eksempel kan der ske en fordeling på de enkelte uddannelser og fag. For forskningen kan der tilsvarende ske en fordeling af omkostningerne på de enkelte projekter.

Det grundlæggende problem med fordeling af omkostninger er koncentreret om, i hvilken udstrækning denne fordeling kan ske på et objektivt grundlag. I den forbindelse sondres der i økonomistyringslitteraturen mellem direkte og indirekte omkostninger. En direkte omkostning kan let og entydigt henføres til et bestemt formål. I modsætning hertil kan en indirekte omkostning *ikke* let og entydigt henføres til et bestemt formål. Som følge heraf skal fordelingen af indirekte omkostninger foretages på grundlag af en skønsmæssigt fastsat fordelingsnøgle.

Af universiteternes samlede omkostninger udgør lønninger totalt set 58-69 %. Opmærksomheden henledes på, at der ikke på nogen af universiteterne er etableret registrering af medarbejdernes samlede tidsforbrug. Det skal endvidere bemærkes, at der ikke er interesse for etablering af tidsregistrering, hverken på universiteterne eller fra UFM's side. Danske Universiteter oplyser, at den daværende minister Esben Lunde Larsen også har meddelt, at han ikke ønsker tidsregistrering for de ansatte på universiteterne (Larsen, 2016). På samtlige universiteter er der dog tids- og ressourcere registrering på de områder, der på det enkelte universitet betragtes som det primære styringsfokus. Denne tidsregistrering er dog forskellig og kan være baseret på den faktisk anvendte tid eller et tidsforbrug, der er normbaseret.

Med hensyn til det primære styringsfokus er "yderpunkterne" i vores population CBS og DTU. På CBS er det primære styringsfokus undervisning, og på DTU er det forskning. Dette skal ses i sammenhæng med, at indtægterne primært stammer fra levering af henholdsvis uddannelse og forskning. På begge

universiteter betragtes forskning henholdsvis undervisning som en "residual", altså det, der ikke er undervisning må være forskning og omvendt. KU's og AU's primære styringsfokus er fagbestemt og fastlægges af de enkelte fakulteter. Disse universiteter har således et decentralt styret fakultetsopdelt undervisnings- eller forskningsfokus.

Sammenfattende betyder dette, at fordelingen af lønomkostninger på samtlige universiteter er undergivet en væsentlig usikkerhed relateret til "residualet". Denne usikkerhed forstærkes endvidere af, at der er en betydelig samproduktion mellem undervisning og forskning, hvilket overordnet set understøttes af, at universiteterne skal levere "forskningsbaseret undervisning". Samtlige universiteter har da også fremhævet forholdet omkring samproduktion som en væsentlig usikkerhed i forbindelse med fordeling af omkostninger mellem forskning og undervisning. Denne problemstilling er ligeledes erkendt af den daværende minister Esben Lunde Larsen.

En anden væsentlig post er bygningsomkostninger. Ud af de samlede omkostninger udgør disse 11-22 % på de enkelte universiteter. De to yderpunkter er AU med 11 % og KU med 22 %. En umiddelbar konsekvens af en fordeling af de samlede bygningsomkostninger på forskning og uddannelse er, at AU "alt andet lige" vil have lavere enhedsomkostninger end KU.

Når vi spørger universiteterne, er der generelt set forståelse for UFM's ønske om at få den nødvendige indsigt i omkostningsforbrug fordelt på formål. Samtidig er det dog den generelle vurdering, at den interne styringsmæssige gevinst på universiteterne af en fælles kontoplan ikke står mål med den ressourceindsats. Endvidere er det universiteternes opfattelse, at der vil være et væsentligt skønsmæssigt element i forbindelse med en fuld fordeling af omkostningerne. Universiteterne vil derfor foretrække, at de kan foretage de ønskede formålsfordelinger uden for deres bogføringssystemer. Dette kan f.eks. ske i form af en eller flere periodiske rapporter.

Baseret på økonomistyringslitteraturen bør kontoplanen tilrettelægges således, at den daglige bogføring i størst muligt omfang afspejler objektive forhold. Detaljeringsgraden af kontoplanen og bogføringen af omkostninger på formål bør derfor bestemmes af, om omkostningerne objektivt set er direkte henførbare til de pågældende formål. Dette betyder samtidig, at skønsmæssige fordelinger bør undgås i den daglige bogføring.

Universiteterne fordeler på nuværende tidspunkt de omkostninger, som det er muligt at henhøre direkte til et givet formål, og har tilrettelagt deres nuværende kontoplaner og bogføringsrutiner efter dette. Eksempler herpå er bogføring af eksternt finansierede projekter og lønninger til uddannelsesadministration. I forhold til de akademiske medarbejdere er nogle af universiteterne dog af den opfattelse, at det ikke er hensigtsmæssigt at adskille formålene forskning og undervisning i den daglige bogføring. I den forbindelse nævnes udfordringerne med samproduktion som en begrundelse. Implementeringen af en ny kontoplan vil ikke ændre ved denne udfordring eller det skønsmæssige element i forhold til en fuld fordeling af omkostningerne.

Med afsæt i økonomistyringslitteraturen kan det være relevant at arbejde med enhedsomkostninger. Dette gælder både i forhold til den interne styring af et universitet og i forhold til benchmarking mellem universiteterne. I forhold til det primære styringsfokus er det på grundlag af de gennemførte interviews vores vurdering, at den interne økonomistyring på universiteterne er velbegrundet tilrettelagt og udføres kvalificeret. Den nuværende interne økonomistyring på de enkelte universiteter er baseret på en

kombination af den daglige bogføring og ledelsesrapporteringen. På grundlag af det gennemførte case-study er det vores vurdering, at den interne styring på de omfattede universiteter ikke vil blive forbedret ved implementering af en ny fælles kontoplan.

I forhold til spørgsmålet, om økonomistyringen af universiteterne kan blive forbedret, er vi af den opfattelse, at de ambitioner, der ligger bag forslaget om en ny fælles kontoplan, er relevante. Men ambitionerne kan indfries på andre måder. En mulighed er, at omkostningsfordelingen sker som en del af den periodiske rapportering. Løsningen har den umiddelbare fordel, at den som udgangspunkt ikke vil påvirke universiteternes nuværende interne økonomistyring. Det bogføringsmæssige fundament i form af de aktuelle kontoplaner og bogføringsrutiner vil således forblive upåvirket.

I forhold til den interne økonomirapportering har vi bemærket, at nogle af universiteterne arbejder med benchmarking på uddannelsesområdet. Samtlige universiteter er dog opmærksomme på det problem, der opstår f.eks. ved beregning af enhedsomkostninger til en kandidatafhandling eller et fag. Omkostningerne afhænger således i væsentligt omfang af, om der anvendes en fastansat professor eller en ekstern lektor. Ud fra en ren omkostningsbetragtning er det således mest fordelagtigt at anvende en ekstern lektor. Spørgsmålet er dog samtidig, om det er relevant at sammenligne disse to alternativer, hvis der anlægges en kvalitativ vurdering.

Universiteterne har ligeledes nævnt de tidligere omtalte forskelle med hensyn til bygningsomkostninger. Endvidere har de nævnt en række øvrige forhold, herunder om undervisningen f.eks. tilrettelægges som storholdsforelæsninger, eller om der er tale om små hold med laboratorieøvelser og et måske kostbart materialeforbrug. Endelig er der det generelle skønsmæssige element ved fastlæggelse af fordelingsnøgler.

Fordeling af omkostninger kan i særlige tilfælde give mening til forskellige former for inspirationsanalyser af sammenhængen mellem omkostninger og opgaver/formål. Dette gælder dog kun, når de indirekte omkostninger via brug af troværdige fordelingsnøgler kan opgøres direkte på formål. Fordelingsnøgler bliver pt. brugt på universiteterne, blandt andet til at fordele en andel af faste omkostninger ud på specifikke eksternt finansierede projekter.

Økonolitteraturen afdækker talrige problemer, når fuld fordeling af omkostninger anvendes som beslutningsgrundlag. Det kan således påvises, at der er risiko for, at der træffes forkerte beslutninger på grundlag af en fuld omkostningsfordeling. Vi kan derfor ikke anbefale, at ledelsesrapportering baseret på fuld fordeling anvendes som beslutningsgrundlag.

I forbindelse med benchmarking kan denne form for rapportering dog udmærket anvendes. I den udstrækning benchmarking mellem universiteterne giver anledning til spørgsmål, vil det dog være nødvendigt at foretage en nærmere vurdering af de konkrete forhold, hvilket også er påpeget af universiteterne. Universiteterne fremhæver i den forbindelse bekymringen for størrelsen af det ressourceforbrug, som sådanne analyser måtte indebære.

I forhold til spørgsmålet om, hvorvidt den nye kontoplan vil styrke økonomistyringen af universiteterne, er vi af den opfattelse, at svaret er nej. Det grundlæggende problem, der er anerkendt af tidligere mini-ster, UFM, Danske Universiteter og universiteterne er, at bogføringen på grund af samproduktion skal baseres på skønsmæssigt fastsatte fordelingsnøgler. Som nævnt ovenfor er vi af den opfattelse, at den daglige bogføring i størst mulige omfang skal afspejle objektive forhold.

På spørgsmålet om, hvorvidt den nye kontoplan vil styrke økonomistyringen *på* universiteterne er svaret ligeledes nej. Den primære årsag er, at universiteternes økonomistyring forekommer gennemtænkt og i overensstemmelse med de enkelte universiteters individuelle økonomistruktur og styringsfokus. Implementering af en fælles/standardiseret kontoplan kan bevirke, at den ikke længere understøtter de individuelle økonomistrukturer og styringsfokus.

Hvis der skal arbejdes med ambitionen om "at skabe klarhed og gennemsigtighed omkring ressourceforbruget i uddannelsessektoren", så er vi af den opfattelse at dette kan ske gennem en *ad hoc* rapportering fra universiteterne. Herved kan det forventede omfattende ressourceforbrug med den planlagte implementering af den fælles kontoplan reduceres væsentligt. Problemstillingen omkring samproduktion vil dog fortsat udgøre et grundlæggende problem.

9. Litteraturliste

- Akademikernes Centralorganisation (2009), *AC's kommentarer til "Analyse af universiteternes og sektorforskningsinstitutionernes finansiering og organisering"*, København
- Banghøj, J., M. & Hansen, C., K., (2019) *Metode, data og begreber – En baggrundrapport til rapporten "1-procentmålsætningen". Delrapport i projektet Finansiering af den offentlige forskning i Danmark*, Institut for Regnskab, Copenhagen Business School & Tænk tanken DEA, København.
- Copenhagen Business School (2019), *Årsrapport 2018*, Frederiksberg,
- Danmarks Tekniske Universitet (2019), *Årsrapport 2018*, Lyngby.
- Danske Regioner (2017), *Omkostninger for patientforløb. Metoder og datakilder til dokumentation af ressourceforbrug/omkostninger for patientforløb*.
- Finansudvalget (2001), Bilag 7.1 Svar på Finansudvalgets spørgsmål nr. 2 af 18. december 2000 (§ 7 – bilag 69) (Vedr. Aktstk. 117), 5. januar 2001.
- Finansministeriet (1972) *Betænkning fra den af Finansministeren d. 17/8 19 nedsatte arbejdsgruppe vedrørende statens regnskabsvæsen m.v.*
- Finansministeriet, (1983), *BRU-rapporten*
- Finansministeriet (1995), *Virksomhedsregnskaber i staten – Delrapport 2 fra arbejdsgruppe vdr. TB og årsrapportering*. København: Finansministeriet.
- Finansministeriet (1998), *Vedledning i udarbejdelse af virksomhedsregnskaber*. København: Finansministeriet/Økonomistyrelsen.
- Finansministeriet. (2009). *Selvejende institutioner - styring, regulering og effektivitet*. København.
- Finansministeriet, Sundheds – og Ældreministeriet, Social – og Indenrigsministeriet og Danske Regioner (2015), *Anvendelse af enhedsomkostninger i sygehusenes økonomistyring*
- Justesen, L. N., & Mik-Meyer, N. (2010). *Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier*. København: Hans Reitzels Forlag.
- Larsen, E. L. (2015) *Uddannelses- og Forskningsudvalget 2015-16 UFU Alm. Del endeligt svar på spørgsmål 25*, Uddannelses – og Forskningsministeriet, København.
- Larsen, E. L. (2016). *Brev til Danske Universiteter*. 12 Februar.
- McKinsey & Co. (2009a). *Analyse af universiteternes og sektorforskningsinstitutionernes finansiering og organisering*.
- McKinsey & Co. (2009b) *Analyse af universiteternes og sektorforskningsinstitutionernes finansiering og virksomhed Appendix*.
- Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser (2012) *Vedledning om hovedområde – og formålsfordeling af universiteternes omkostninger*, København
- Ministeriet for Forskning, Innovation og Videregående Uddannelser (2013) *Uddannelsesministerens redegørelse vedr. Statsrevisorenes bemærkninger til Rigsrevisionens beretning om undervisning på universiteterne*, 11. januar 2013, København.
- Moderniseringsstyrelsen (2018), *Vejledning om årsrapport for statslige institutioner*, København.
- Politets og Anklagermyndigheden (2017), *Årsrapport 2016*, København
- PriceWaterhouseCoopers. (2011). *Analyse af de administrative omkostninger til generel ledelse og*

- administration i 2008 og 2009 på de danske universiteter.*
- Rigsrevisionen (2000), *Beretning til statsrevisorerne om H:S' økonomi og aktiviteter 1995-1998*, Februar 2000 RB B201/00
- Rigsrevisionen (2000), *Beretning til statsrevisorerne om DR og TV2s produktivitet og public service virksomhed*, November 2000 RB B203/00
- Seal, W., Rohde, C., Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2019). *Management Accounting*. (6. udg.) London: McGraw-Hill.
- Skærbæk, P., & Thisted, J. A. (2004). *Unit Costs in Central Government Annual Reports: A Critical Appraisal of the Practices Developed*. *European Accounting Review*, 13(1), 7-38.
<https://doi.org/10.1080/0963818032000102999>
- Statsrevisorerne (2012) *Statsrevisorenes bemærkning til beretningen*, 29. august 2012, København.
- Styrelsen for Institutioner og Uddannelsesstøtte (2019), *Fælles Kontoplan – Udkast til Konterings- og fordelingsvejledning 2.3*, København.
- Styrelsen for Videregående Uddannelse (2015) *Årsrapport 2014 Styrelsen for Videregående Uddannelser*, København
- Styrelsen for Videregående Uddannelse (2016a) *Årsrapport 2015 Styrelsen for Videregående Uddannelser*, København
- Styrelsen for Videregående Uddannelse (2016b) *Møde materiale fra 1. møde i arbejdsgruppen om fælles kontoplan, 10. marts 2016*, København
- Uddannelses – og Forskningsministeriet (2014) *Bilag 4.b – Opgavebeskrivelse*, København.
- Uddannelses – og Forskningsministeriet (2015b) *Regeringen vil indføre nyt tilskudssystem for de videregående uddannelser* – pressemeddelelse 2. oktober 2015.
- Uddannelses – og Forskningsministeriet (2017), *Bilag 1. Kommiissorium for udvalg for fælles kontoplan for videregående uddannelsesinstitutioner under UFM*
- Uddannelses – og Forskningsministeriet (2018a) *Udvalgsrapport – Udvalget for fælles kontoplan for de videregående uddannelsesinstitutioner*, København.
- Uddannelses – og Forskningsministeriet (2018b) *Appendiks til Udvalgsrapport – Udvalget for fælles kontoplan for de videregående uddannelsesinstitutioner*, København
- Universitets – og Bygningsstyrelse (2010) *Rapport om Københavns Universitet – tilsynsmøde 13. december 2010*, København.
- Yin, Robert K (2009). *Case study research: Design and methods*. Vol. 5. Sage
- Zimmerman, J. (2011). *Accounting for decision making and control* (7.th ed.). Boston: McGraw Hill.
- Økonomistyrelsen (2000), *Svar på Finansudvalgets spørgsmål nr. 2 af 18. december 2000 (§ 7 - bilag 69) (Vedr. Aktstk. 117)*, København.

BILAG

Bilag 1 Interview guide efteråret 2018

INTERVIEW GUIDE – Baggrund for kontoplan

Universitet:

Dato for interview:

Deltagere:

1)

- Hvem er vi, hvad laver vi (formål med projekt)
- Hvad er din oplevelse af processen? Holdning til nye kontoplan?
-

2)

- Hvad er udfordringerne med nuværende kontoplan, og hvem påstår det?
- Hvem foreslog en ny kontoplan og hvorfor?
- Hvad er din holdning til den nye kontoplan? Evt. alternativer

3)

- Ville man kunne måle enhedsomkostningerne for én studerende i dag?
- Hvorfor kan man /kan man ikke gøre det nu?
- Kommer I til at bruge statens regnskabssystem oven i kontoplanen?
- Hvad synes du om de rapporter der er lavet om emnet? (McKinsey rapport, Deloitte rapport, rapport om kontoplan)
- Hvilken rolle har ministerierne spillet i processen?

4)

- Hvordan har I haft mulighed for at påvirke kontoplanen?
- Hvad har I gjort for at påvirke udviklingen af kontoplanen?
- Hvad synes I om resultatet af kontoplanen?
- Og hvad ville I have gjort anderledes?

5)

- Hvem har repræsenteret dig?
- Er du enig med vedkommende, der har repræsenteret dig?
- Hvad ville du gerne have at vedkommende havde gjort anderledes?
- Hvis interesse er blevet repræsenteret i det endelige forslag til ny kontoplan?

Bilag 2 Interviewguide foråret 2019

INTERVIEW GUIDE - FORMÅLSSPORING

Universitet:

Dato for interview:

Deltagere:

Uddannelses- og forskningsministeren har igangsat et projekt der har til formål at etablere et sammenligneligt grundlag for at opgøre omkostninger på universiteterne (blandt andet). Samtidig har DEA og CBS i et projekt støttet af Novo Nordisk Fonden arbejdet på en eksplorativ klarlægning omkring finansieringen af universiteternes forskning. I denne forbindelse er vi nået til et del-projekt, hvis formål er at afdække, hvilke muligheder og begrænsninger, der er og vil være i at formålsopgøre omkostninger på universiteterne. Projektet er dels en desk-top undersøgelse af den tidligere model, dens praksis og den nye kontoplan, dels interview med udvalgte universitetsadministrationer.

Formålet med dette interview er derfor at forstå, hvordan universitetet hidtil har arbejdet med formålssporing, hvilke fordele og udfordringer dette har givet, samt hvilken fremtid universitet ser for dette arbejde.

Nærværende interviewguide er struktureret i følgende hovedafsnit:

Aktuel praksis:

- Hvad og hvordan måles?
- Hvad, hvordan og til hvem rapporteres?
- Hvem anvender rapporteringen internt og til hvilke typer af beslutninger?

Vurdering af ny fælles kontoplan:

- Vurdering af konsekvenserne af implementeringen af den nye fælles kontoplan?

Aktuel praksis

Hvad og hvordan måles?

- I forhold til omkostninger hvilke "enheder" måles der på? Dvs. Hvilke omkostningsobjekter kan der spores til?
 - o Spørgsmålet skal afklare hvordan begrebet "enhed" opfattes på nuværende tidspunkt, f.eks. et forskningsprojekt, en kandidat, et enkeltfag, en ejendom, et institut (organisatorisk enhed), en administrativ enhed ...
- Er praksis den samme i forhold til måling af indtægter?
- Hvad omfatter "omkostninger" i forhold til de enkelte målinger og hvilke puljer benyttes?
 - o Spørgsmålet skal afklare hvordan omkostninger efter nuværende praksis opgøres, f.eks. direkte, indirekte, fordelte, fælles ...
 - o Hvilke arter – specielt vedrørende løn på forskellige grupper af ansatte - kan spores og hvilke kan kun vanskeligt eller ikke?

Hvad, hvordan og til hvem rapporteres?

Rapportering (ud over årsrapporten) i forhold til "enheder" og "omkostninger", jf. ovenstående:

- Hvad rapporteres til eksterne interessenter?
 - o Format, indhold og frekvens
 - o KPI'er
 - o Afdigelsesrapportering
- Er der en fast intern rapporteringskalender?
- Hvad rapporteres (struktureret) til interne interessenter?
 - o Format, indhold og frekvens
 - o KPI'er
 - o Afdigelsesrapportering

Hvem anvender rapporteringen internt og til hvilke typer af beslutninger?

Spørgsmålene skal klarlægge, hvem der modtager rapporteringen til brug for beslutninger (i modsætning til orientering). Spørgsmålet tager udgangspunkt i besvarelsen af "Hvad rapporteres (struktureret) til interne interessenter?"

Vurdering af ny fælles kontoplan:

- Er der foretaget en analyse af konsekvenserne ved implementering af ny fælles kontoplan?
 - o Hvis ja – hvad er da hovedkonklusionen på denne analyse, f.eks. opdelt i direkte og indirekte konsekvenser, positive såvel som negative.
 - Hvis denne analyse er dokumenteret har vi så mulighed for at få indsigt i resultatet?
 - o Hvis nej – så skal det via supplerende spørgsmål afdækkes hvilke konsekvenser der må forventes at få:
 - Direkte økonomiske konsekvenser, både "out-of-pocket" og løbende drift.
 - Interne rapporteringsmæssige konsekvenser:
 - Ændring af nuværende rapportering
 - o Format, indhold og frekvens
 - o KPI'er
 - o Afvigelsesrapportering
 - Kvalitativ vurdering af det fremtidige rapporteringsgrundlag, herunder forventede adfærdsmæssige ændringer.

Bilag 3 Sammenligning af vejledninger til kontering af omkostninger for videregående uddannelsesinstitutioner.

3.1 Udkast til vejledning om fælles kontoplan fra 13. september 2019

Formålet med vejledningen er at give bestemmelser om:

- Regnskabsregistrering af driftsposteringer for på dimensionerne, art, delregnskab, sted og formål
- Fordeling af driftsposteringer på formål og delformål
- Afrapportering af driftsposteringer og fordelinger på delformål samt revision

3.1.1 Formålsdimensionen

Formålsdimensionen synes at være den vigtigste dimension at fordele omkostningerne på, da det er den, der er afgørende for identifikationen af enhedsomkostninger på f.eks. uddannelser.

De 5 formål som fremgår af institutionslovgivningen er:

1. Uddannelse
2. Forskning og udvikling
3. Formidling og vidensudveksling
4. Myndighedsbetjening, rådgivning og øvrige ydelser
5. Kostafdeling og kollegier

Formålsfordelingen i den fælles kontoplan omfatter derudover følgende to formål:

6. Generelle fællesomkostninger
7. Bygninger og bygningsdrift

Ad 1) Der nævnes primært tre typer af omkostninger og indtægter der skal registreres på dette formål.

- direkte omkostninger til uddannelse, såsom undervisning, eksamen mv
- PhD'ers undervisningsforpligtelse
- indirekte omkostninger til administration herunder studievejledning og studieadministrative enheder.

Det nævnes at forskellig organisering af indirekte aktiviteter institutionerne imellem skal drøftes mellem institutionerne og SIU (Styrelsen for Institutioner og uddannelsesstøtte)

Ad 2) Forskning og udvikling

- Direkte omkostninger og indtægter til forskning og udvikling, for både interne og eksterne midler.
- Andet: dækker kunstnerisk udviklingsvirksomhed, videnskabelig formidling f.eks. tidsskrift artikler samt forskningsbaseret myndighedsbetjening der vedrør sektorrelateret forskning.
- Indirekte omkostninger og indtægter til administration i tilknytning til forskning og udvikling, herunder forskningssupport fundraising mv.

Ad 3) Aktiviteter vedrørende formidling og videns udveksling er følgende:

- Museer og permanente samlinger som hører under institutionen
- Biblioteker som hører under institutionen
- Forlagsvirksomhed på institutionen (formålet omfatter ikke den enkelte videnskabelige medarbejders publicering.)
- Center for undervisningsmidler
- Teknologioverførsel
- Udstillingsvirksomhed
- Forskningens døgn
- Indirekte omkostninger og indtægter til administration i tilknytning til formidling og viden udveksling.
- It udstyr og systemer vedrørende formidling og viden udveksling, når det entydigt og direkte kan henføres hertil.

Ad 4) Aktiviteter vedrørende myndighedsbetjening, rådgivning og øvrige ydelser er følgende:

- Forskningsbaseret myndighedsbetjening omfatter omkostninger til de på finansloven foreskrevne myndighedsbetjeningsopgaver, institutionerne varetager
- Betjening af miljø- og fødevareministeriet, transport og bygningsministeriet, sundheds- og ældreministeriet
- Retsmedicinske ydelser
- Rådgivning og øvrige ydelser (f.eks. deltagelse i kommissionsarbejde, faglige udvalg mv.)
- Indirekte omkostninger i tilknytning til myndighedsbetjening, rådgivning og øvrige ydelser (f.eks. administration og ledelse)

Ad 5) Aktiviteter vedrørende kostafdelinger og kollegier er følgende:

- Omkostninger til kostafdeling og kollegier (f.eks. boliger)
- Administration af kostafdelinger og kollegier

Ad 6) Generelle fælles omkostninger opdeles i to:

- Løn til generel ledelse og støttefunktioner
- Omkostninger til fælles driftsomkostninger, driftsomkostninger for generel ledelse samt driftsomkostninger for støttefunktioner.

Identifikation af generelle fællesomkostninger skal ske med udgangspunkt i to principper:

1. princippet om funktion frem for placering
2. princippet om, at ansatte over et vist stillingsniveau pr. definition medregnes som en del af generelle fællesomkostninger.

Generel ledelse omfatter for universiteternes vedkommende:

Rektor, prorektor og universitetsdirektør, dekan, prodekan og fakultetsdirektør, institutleder (viceinstitutleder) og institutadministrationschefer.

Støttefunktioner omfatter:

Ledelsessekretærer, direktionsssekretærer, pressemedarbejdere, medarbejdere i ledelsessekretariatet inkl. sekretariatschef, økonomimedarbejdere, hr-medarbejdere, kontorchefer for økonomi og hr funktioner.

Servicefunktioner omfatter:

Receptionister, mødeservice og kantinemedarbejdere, IT-support, indkøb kommunikation, administration af andre institutioner uden betaling, rejse og personale administration, arkiv og journalisering revision (institutionsrevisor), arbejdsmiljørepræsentanter og ergoterapeuter.

Fælles driftsomkostninger:

Omfatter videre fælles driftsomkostninger til kontorhold, IT og øvrige administration, dvs. fælles driftsomkostninger som ikke vedrører institutionens fysiske rammer, da disse henføres til bygningsomkostninger. Driftsomkostninger for generel ledelse og støttefunktioner omfatter eksempelvis omkostninger til rejser samt kurser og konferencer for den generelle ledelse og støttefunktionerne.

Ad 7) bygninger og bygningsdrift

Relaterer sig til omkostninger knyttet direkte til en bygning eller den løbende drift og vedligeholdelse af denne.

- Omkostninger vedrørende bygningsdrift og service
- Omkostninger vedrørende husleje, ejendomsskatter samt afskrivninger
- Omkostninger vedrørende vedligeholdelse og mindre byggearbejder
- Omkostninger vedrørende fremleje
- Finansielle bygningsomkostninger

3.1.2 Fordeling af omkostninger fra formål til delformål

Fordelingen af formål til delformål sker via følgende trin:

1. fordeling af bygningsomkostninger på formål 1-6
2. fordeling af generelle fællesomkostninger inkl. andel af bygningsomkostninger under trin 1 på formål 1-5
3. fordeling af totalomkostninger under formålene 1-5 til delformål under hvert af disse formål.

Fordelingen af bygningsomkostninger sker via et udtryk for bestand, der omfatter ansatte og studerende.¹

Generelle fællesomkostninger fordeles på de fem primære formål efter årsværk eller lønsum.

¹ Se s. 25 i vejledningen (boks 2)

3.2 Vejledning om hovedområde- og formålsfordeling af universiteternes omkostninger

Formålet med den 'gamle' vejledningen er at etablere en statistik hos Danmarks Statistik over universiteternes ressourceforbrug fordelt på hovedområde- og formål. Sammenligning på tværs af universiteter, hovedområder og formål er et mål.

3.2.1. Formålsfordeling af omkostninger

Der er 5 formål under formålsopdelingen af omkostninger i den 'gamle' vejledning. Disse er følgende:

1. Uddannelse
2. Forskning
3. Formidling og vidensudveksling
4. forskningsbaseret myndighedsbetjening
5. Generel ledelse, administration og service (centralt og Decentralt niveau)

Hvert formål indeholder følgende

Ad 1) uddannelse

- Heltidsuddannelse
- Deltidsuddannelse
- Øvrige uddannelser
- Uddannelsesledelse og administration (centralt og decentralt)
- Bygninger

Ad 2) forskning

- Forskning
- Forskningsuddannelse
- Forskningsledelse og administration (centralt og decentralt niveau)
- Bygninger

Ad 3) formidling og vidensudveksling

- Formidling
- Vidensudveksling
- Formidlingsledelse og administration (centralt og decentralt niveau)
- Bygninger

Ad 4) Forskningsbaseret myndighedsbetjening

- Myndighedsbetjeningsopgaver
- Ledelse og administration af forskningsbaseret myndighedsbetjening (centralt og decentralt niveau)
- Bygninger

Ad 5) Generel ledelse administration og service (centralt og decentralt niveau)

Generel ledelse, økonomiforvaltning, personaleforvaltning, bygningsforvaltning, administrativ IT og øvrige administrative opgaver.

Om projektet Finansiering af den offentlige forskning i Danmark

Denne publikation udspringer af projektet Finansiering af den offentlige forskning i Danmark, som undersøger en række uklarheder og spørgsmål med hensyn til finansieringen af forskningen og universiteternes økonomiske vilkår. Målet med projektet er i sidste ende at understøtte en kvalificeret debat om, hvordan vi skaber hensigtsmæssige økonomiske rammer for dansk forskning og de danske universiteter.

Projektet består af tre dele:

- **Delprojekt 1, Finansiering af den offentlige forskning**, undersøger udviklingen i bevillingerne til forskning fra offentlige finansieringskilder samt omkostningerne i forbindelse med offentlig forskning. Delprojektet fokuserer særligt på opgørelsen af den såkaldte en-procentmålsætning og afdækker og beskriver opgørelsesvanskeligheder og uklarheder i forbindelse med denne målsætning. Delprojektet er gennemført af CBS og DEA.
- **Delprojekt 2, Universiteternes økonomiske råderum**, er en eksplorativ undersøgelse af universitetslederens oplevelse af universiteternes økonomiske vilkår og råderum, af udviklingen herindenfor samt af væsentlige faktorer, der påvirker disse vilkår og råderummet. Delprojektet er primært drevet af DEA.
- **Delprojekt 3, Erfaringer med formålsopdelte budgetter og regnskaber**, er en undersøgelse af universiteternes anvendelse og erfaringer med formålsopdelte budgetter og regnskaber, og Uddannelses- og Forskningsministeriets reforminitiativer på området, specielt med henblik på mere detaljerede forbrugsopgørelser. Delprojektet er alene udført af CBS.

Projektet er gennemført i perioden april 2018 til november 2019 og afrapporteres i løbet af 2019.

Projektet er udført i et samarbejde mellem Institut for Regnskab ved Copenhagen Business School og Tænketaanken DEA. Projektholdet bestod af følgende personer:

Fra Institut for Regnskab	Fra Tænketaanken DEA
Professor og Institutleder Carsten Rohde	Analysechef Maria Theresa Norn
Post. doc. Jesper Møller Banghøj	Seniorkonsulent Jeppe Wohler
Professor Peter Skærbæk	Seniorkonsulent Mads Fjord Jørgensen
Lektor Jytte Grambo Larsen	Projektassistent (nu konsulent) Sophie Moestrup
Lektor Carsten Krogholt Hansen	Projektassistent Anna Theill
Student Joakim Søbye Wedervang	Tilknyttet ekspert: Seniorforsker Kaare Aagaard,
Student Thomas Skinnerup Philipsen	Center for Forskningsanalyse (CFA), Aarhus Uni-
Tilknyttet konsulent: Eskild Nørregaard Jakobsen	versitet