

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

**PIXI-udgave af 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 Tænketanken 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 Tænketanken 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**

Tænketanken 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/10398/9765>

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



Kreditering-Ikkekommerciel-Ingen afledninger

## 1. Indledning

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

Kontoplanens centrale elementer drejer sig om at forøge ressourcetræksporingen på universiteterne til formål og aktiviteter, og det fremhæves, at uddannelsesomkostninger pr. studerende kan etableres. I selve kontoplanrapporten nævnes det, at der skal registreres på fem formålsdimensioner: 1. uddannelse, 2. forskning og udvikling, 3. formidling og videnudveksling, 4. myndighedsbetjening, rådgivning og øvrige ydelser, 5. kostafdeling og kollegier. Endvidere skal der etableres to yderligere formål: generelle fællesomkostninger og bygninger og bygningsdrift, som dog skal fordeles på de første fem formålsdimensioner.

Allerede inden rapporten blev offentliggjort har arbejdet givet anledning til en større debat på universiteterne om kontoplanens hensigtsmæssighed. På denne baggrund 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. Specifikt søger vi at afklare følgende problemstilling:

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 konterings- og fordelingsvejledningen version 2.3" blev udgivet.

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.

For at analysere den nævnte problemstilling har vi gennemført et eksplorativt casestudy af to monofakultære (DTU og CBS) og to flerfakultære universiteter (KU og AU). Dataindsamlingen på universiteterne er sket ved gennemførelse af en række semistrukturerede interviews med nøglepersoner om implementeringen og den forventede fremtidige drift af den nye kontoplan. Endvidere har vi gennemført interview med en repræsentant fra Danske Universiteter.

For at understøtte interviewene og respondenternes udsagn er der blevet foretaget studier af en lang række dokumenter. Eksempler her på er årsrapporter, konsulentrapporter udarbejdet for UFM, diverse rapporter fra UFM, Rigsrevisionen og Moderniseringsstyrelsen samt en række dokumenter udleveret af universiteterne.

## 2. Konklusion

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 opsplining. 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 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. 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" 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 bogføringsystemer. 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 henføre 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 velbegrunderet tilrettelagt og udføres kvalificeret. Den nuværende interne økonomistyring på de enkelte universiteter er baseret på en kombination af den daglige bogføring og intern ledelsesrapporteringen. I forhold til den interne rapportering 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.

Økonomilitteraturen 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 minister, 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.