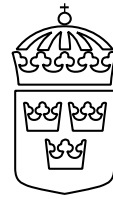


Regeringens skrivelse

2017/18:293



Riksrevisionens rapport om räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser

Skr.
2017/18:293

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 6 september 2018

Stefan Löfven

Ardalan Shekarabi
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen redovisar regeringen sin bedömning av de iakttagelser som Riksrevisionen har gjort i rapporten Räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser – är kostnadsmåten tillförlitliga? (RiR 2018:7).

Regeringen instämmer i Riksrevisionens bedömning att kommunernas valfrihet att fördela gemensamma kostnader på olika organisatoriska nivåer gör att det finns en viss osäkerhet i jämförbarheten mellan kommunernas kostnadsuppgifter för olika verksamheter i det årliga räkenskapssammandraget.

Statistiska centralbyrån (SCB) svarar för insamlingen av uppgifter om kommunernas och landstingens ekonomi, bl.a. genom räkenskapssammandraget. SCB har fått i uppdrag att samråda med viktiga användare innan väsentliga förändringar av statistikens innehåll och omfattning genomförs. Myndigheten väger användarnas önskemål mot den ökade produktionskostnaden och bördan av att lämna uppgifter som förändringen innebär. Om SCB efter utredning bedömer att det är lämpligt att gå vidare, kan myndigheten göra det utan ett ytterligare uppdrag från regeringen. Regeringen avser mot denna bakgrund inte vidta någon åtgärd med anledning av Riksrevisionens iakttagelser.

I och med denna skrivelse anser regeringen att granskningsrapporten är slutbehandlad.

Innehållsförteckning

1	Ärendet och dess beredning	3
2	Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer	3
2.1	Riksrevisionens rapport.....	3
2.2	Riksrevisionens iakttagelser	3
2.3	Riksrevisionens rekommendationer	4
3	Regeringens bedömning av Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer	5
4	Regeringens åtgärder med anledning av Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer	7
	Bilaga Riksrevisionens rapport	9
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 september 2018	73

Den granskning som ligger till grund för rapporten som behandlas i denna skrivelse har syftat till att undersöka om staten har skapat förutsättningar för kommuner att redovisa overheadkostnader (OH-kostnader), dvs. kostnader för gemensamma verksamheter såsom kommun- och förvaltningsledning, central administration, storkök och transporter, så att räkenskapsammandraget blir ett tillförlitligt underlag för kommunjämförelser. Granskningen har redovisats i rapporten Räkenskapsammandraget som underlag för kommunjämförelser – är kostnadsmåttan tillförlitliga? (RiR 2018:7), se *bilaga*.

Riksrevisionens rapport överlämnades av riksdagen till regeringen den 20 mars 2018. I denna skrivelse behandlar regeringen de iakttagelser och rekommendationer till regeringen som Riksrevisionen har redovisat i sin rapport.

2 Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer

2.1 Riksrevisionens rapport

Riksrevisionens syfte med granskningen är att undersöka om staten har skapat förutsättningar för kommuner att redovisa OH-kostnader så att räkenskapsammandraget blir ett tillförlitligt underlag för kommunjämförelser. Granskningen inriktas mot tre områden:

1. kommuners generella förutsättningar att fördela OH-kostnader,
2. kommuners förutsättningar att redovisa OH-kostnader för insatser enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS), och
3. kommuners förutsättningar att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga oavsett hur verksamheten fördelas mellan egen och alternativ regi.

2.2 Riksrevisionens iakttagelser

Generella förutsättningar för redovisning av OH-kostnader

Riksrevisionen konstaterar att OH-kostnader synliggörs på kommunnivå och att Statistiska centralbyrån (SCB) erbjuder kommunerna en myndighetsnyckel (SCB-nyckeln). Att ca 50 kommuner väljer att använda egna fördelningsnycklar har enligt Riksrevisionen inte någon större påverkan på de totala bruttokostnaderna för riket som redovisas i nationalräkenskaperna. Däremot kan det enligt Riksrevisionen ha påverkat tilltron till de nyckeltal som bygger på räkenskapsammandraget och som används vid kommunjämförelser. De flesta kommuner som använder en egen fördelningsnyckel kan inte ange

sakskäl för detta. Arbetet med räkenskapssammandraget tycks i flera kommuner vara påtagligt personbundet.

Riksrevisionen konstaterar vidare att inga OH-kostnader synliggörs på förvaltningsnivå och att SCB inte erbjuder kommunerna någon fördelningsnyckel för detta.

SCB:s åtgärder för att förebygga strategisk redovisning av LSS-kostnader

Enligt Riksrevisionen kan en kommun förbättra sitt utfall i utjämnings-systemet för LSS genom strategisk redovisning av sina OH-kostnader. Denna risk finns på både kommun- och förvaltningsnivå. Riksrevisionen konstaterar att SCB inte gör några specifika kontroller med hänsyn till denna risk. Resultatet av Riksrevisionens analys indikerar ingen förekomst av strategisk redovisning på kommunnivå. Det är inte möjligt att göra en motsvarande uppföljning på förvaltningsnivå eftersom OH-kostnaderna på förvaltningsnivå inte synliggörs i redovisningen. Om en kommun redovisar för stora LSS-kostnader på förvaltningsnivå förstärker SCB-nyckeln denna effekt på kommunnivå menar Riksrevisionen.

Förutsättningar att fördela OH-kostnader utifrån driftsform

Enligt Riksrevisionen är SCB:s normering för hur OH-kostnader ska redovisas för verksamhet som köps av alternativa utförare delvis motstridig. För de 239 kommuner som använder SCB-nyckeln för fördelning av kommungemensamma kostnader, får verksamheter i egen regi även bära den administrationskostnad som genererats av verksamhet som köpts av alternativa utförare. På kommunnivå kan kommuner undvika detta problem genom att använda egna fördelningsnycklar. Enligt Riksrevisionen är SCB:s uppfattning att kostnadsredovisningen av köp endast ska inkludera själva köpebeloppet, och inte OH-kostnaden för köpet oavsett om administrationen av köp sker på kommun- eller förvaltningsnivå. Detta innebär att kommunerna inte kan föra OH-kostnaderna till den driftsform som gett upphov till dem.

2.3 Riksrevisionens rekommendationer

Riksrevisionen har i denna granskning konstaterat att regeringen och SCB vidtagit ett antal åtgärder för att förbättra räkenskapssammandraget tillförlitlighet. Riksrevisionen menar dock att granskningen visar att det finns behov av att förbättra möjligheterna till kostnadsuppföljning av verksamheter och kostnadsjämförelser mellan kommuner.

Riksrevisionens sammantagna bedömning är att SCB behöver se över sitt stöd till kommunerna avseende fördelning av OH-kostnader. Utgångspunkten för denna översyn bör enligt Riksrevisionen vara att kommunerna ska följa en tydlig och transparent fördelningsprincip oavsett på vilken organisatorisk nivå OH-kostnaderna uppstår och oavsett i vilken driftsform verksamheten bedrivs.

Riksrevisionen lämnar med anledning av granskningen följande rekommendationer till regeringen:

1. Regeringen bör ge SCB i uppdrag att utveckla räkenskaps-sammandraget så att OH-kostnader på förvaltningsnivå i ett första steg kan särredovisas och i ett andra steg kan fördelas med en riksgemensam fördelningsnyckel.
2. Regeringen bör ge SCB i uppdrag att se över principerna för redovisning av OH-kostnader för köp av verksamhet så att myndighetens normering följer den övergripande redovisnings-principen för räkenskaps-sammandraget.

3 Regeringens bedömning av Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer

Regeringen instämmer i huvudsak i Riksrevisionens bedömningar.

Intresset för och användningen av den statistik som regelbundet samlas in om den verksamhet som bedrivs i kommuner och landsting ökar. Från såväl lokal och nationell nivå som EU-nivå ställs i dag högre krav än tidigare på att uppföljning och analys av kommunsektorn ska kunna ske snabbt och med hög kvalitet på underlagen. Staten har ett övergripande ansvar för hela den offentliga sektorn och därmed för att relevant statistik om förhållanden som rör ekonomi och verksamhet i kommuner och landsting finns tillgänglig.

Kommunerna lämnar årligen ett stort antal statistikuppgifter om sin ekonomi till SCB enligt lagen (2001:99) om officiell statistik och förordningen (2001:100) om officiell statistik. SCB svarar för insamlingen av uppgifter bl.a. genom det årliga räkenskaps-sammandraget. Med stöd av 15 § förordningen om den officiella statistiken har SCB beslutat om föreskrifter om uppgifter till statistik om kommunernas, landstingens samt kommunalförbundens årliga bokslut, räkenskaps-sammandraget (SCB-FS 2017:17).

Regeringens uppfattning är att det överordnade syftet med räkenskaps-sammandraget är att vara ett statistiskt underlag för national-räkenskaperna. I nationalräkenskaperna används räkenskaps-sammandraget bl.a. för konsumtions- och fastprisberäkningar per ändamål, beräkningar av transfereringar, investeringar, tillgångar, skulder och finansiellt sparande. Räkenskaps-sammandraget utgör även underlag vid kommunjämförelser. Statistiken används då för beräkning av kommunala nyckeltal på kommunnivå. Både finansiella nyckeltal och olika verksamhetsnyckeltal används av statliga myndigheter, politiker och allmänheten för att jämföra kommunernas ekonomi och verksamhet.

SCB har på uppdrag av regeringen under senare år vidtagit flera åtgärder för att förbättra räkenskaps-sammandragets tillförlitlighet. Uppdragen har bl.a. gällt uppgiftslämnarbördan och tidigareläggning av publicering vilket Riksrevisionen har uppmärksammat i denna granskning.

Regeringen instämmer i Riksrevisionens bedömning att kommunernas valfrihet att fördela gemensamma kostnader på olika organisatoriska

nivåer gör att det finns en viss osäkerhet i jämförbarheten mellan kommunernas kostnadsuppgifter för olika verksamheter i räkenskaps-sammandraget. Osäkerheten i jämförbarhet uppstår till följd av att kommunerna kan bedriva sin verksamhet på olika sätt, antingen i egen förvaltning eller i bolag. Kommuner som valt att organisera sin verksamhet i förvaltningsform kan också göra det på väldigt många olika sätt. Möjligheten att organisera verksamheten på ett sätt som kommunen finner ändamålsenligt, dels utifrån den egna kommunens aktuella förutsättningar och behov, dels utifrån ideologiska utgångspunkter utgör en del av det kommunala självstyret som regleras i regeringsformen. Regeringen anser att kommunernas interna redovisningar främst ska vara anpassade till de egna lokala förutsättningarna, där fullmäktiges och kommunstyrelsens möjligheter att följa upp och styra verksamheten är överordnad.

Regeringen instämmer inte i Riksrevisionens bedömning att uppdrag bör ges till SCB för att utveckla räkenskaps-sammandraget så att OH-kostnader på förvaltningsnivå i ett första steg kan särredovisas och i ett andra steg kan fördelas med en riksgemensam fördelningsnyckel. Regeringen instämmer inte heller i Riksrevisionens bedömning att uppdrag bör ges till SCB att se över principerna för redovisning av OH-kostnader för köp av verksamhet så att myndighetens normering följer den övergripande redovisningsprincipen för räkenskaps-sammandraget. Enligt SCB:s regleringsbrev för budgetåret 2018 ska myndigheten bl.a. minska kostnaderna för uppgiftslämnandet till statistiken. Myndigheten ska också samråda med viktiga användare innan väsentliga förändringar av statistikens innehåll och omfattning genomförs (Fi2017/04757/RS). SCB genomför därför användarråd två gånger per år där användarnas behov fångas upp. I användarrådet finns representanter från Socialstyrelsen, Statens skolverk, Regeringskansliet och Sveriges Kommuner och Landsting. Utifrån användarnas behov utvecklar SCB undersökningen löpande. SCB väger användarnas önskemål mot den ökade produktionskostnaden och bördan av att lämna uppgifter som förändringen innebär. Att lämna uppgifter till räkenskaps-sammandraget är en stor uppgift redan i dag för kommunerna och tendensen är att antalet efterfrågade uppgifter stadigt ökar. Det ställer höga krav på uppgiftslämnarna. Många kommuner har redan i dag svårt att leverera uppgifterna till SCB i utsatt tid. Alla förslag om förändringar måste därför även ställas i relation till kommunernas tidsåtgång för att uppfylla förändrade eller ökade krav. Om SCB efter utredning bedömer att det är lämpligt att gå vidare, kan SCB göra det utan något ytterligare uppdrag från regeringen.

4 Regeringens åtgärder med anledning av Riksrevisionens iakttagelser och rekommendationer

Skr. 2017/18:293

Eftersom räkenskapssammandraget används för kommunjämförelser och det finns viss osäkerhet i jämförbarhet mellan uppgifterna i detta är det regeringens uppfattning att det är viktigt att vid jämförelser ta hänsyn till på vilket sätt kommunerna valt att organisera sin verksamhet. Regeringen anser dock att det överordnade syftet med räkenskapssammandraget är att utgöra ett underlag för nationalräkenskaperna och inte att användas för kommunjämförelser.

Regeringen avser mot denna bakgrund samt mot bakgrund av det pågående arbetet inom SCB för närvarande inte vidta någon åtgärd med anledning av Riksrevisionens iakttagelser. Regeringen kommer dock fortsätta att följa utvecklingen av räkenskapssammandraget och vid behov vidta ytterligare åtgärder i syfte att säkerställa att uppgifterna där är tillförlitliga och transparenta.

I och med denna skrivelse anser regeringen att granskningsrapporten är slutbehandlad.

Räkenskapsammandraget
som underlag för
kommunjämförelser
– är kostnadsmåtten tillförlitliga?
RIR 2018:7



Riksrevisionen är en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Vårt uppdrag är att genom oberoende revision skapa demokratisk insyn, medverka till god resursanvändning och effektiv förvaltning i staten.

Riksrevisionen bedriver både årlig revision och effektivitetsrevision. Denna rapport har tagits fram inom effektivitetsrevisionen, vars uppgift är att granska hur effektiv den statliga verksamheten är. Effektivitetsgranskningar rapporteras sedan 2011 direkt till riksdagen.

RIKSREVISIONEN

ISBN 978-91-7086-475-9

RIR 2018:7

TRYCK: RIKSDAGENS INTERNTRYCKERI, STOCKHOLM 2018

EN GRANSKNINGSRAPPORT FRÅN RIKSREVISIONEN

TILL RIKSDAGEN

BESLUTAD: 2018-03-09

DNR: 3.1.1-2016-1568

RIR 2018:7

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport:

Räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser

– är kostnadsmåtten tillförlitliga?

Riksrevisionen har granskat tillförlitligheten i Räkenskapssammandraget (RS) som underlag för kommunjämförelser. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport. Den innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen och Statistiska centralbyrån (SCB).

Riksrevisor Helena Lindberg har beslutat i detta ärende. Revisionsledare Lasse Einarsson har varit föredragande. Revisionsledare Henrik Segerpalm och enhetschef Magdalena Brasch har medverkat i den slutliga handläggningen.

Helena Lindberg

Lasse Einarsson

För kännedom:

Regeringskansliet; Finansdepartementet
Statistiska centralbyrån (SCB)

RIKSREVISIONEN

Skr. 2017/18:293
Bilaga

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

RIKSREVISIONEN

Innehåll

Sammanfattning	5
1 Inledning	8
1.1 Motiv till granskning	9
1.2 Syfte och avgränsningar	10
1.3 Bedömningsgrunder	11
1.4 Räkenskapsammandraget (RS)	12
1.5 Metod och genomförande	13
2 Bakgrund	17
2.1 Kommunernas inrapportering till RS	17
2.2 Myndigheternas roller och ansvarsområden	18
2.3 RS som underlag för kommunjämförelser	19
2.4 Tidigare utredningar och utvecklingsarbeten	30
3 Generella förutsättningar att fördela OH-kostnader	34
3.1 Förutsättningar på kommunnivå	34
3.2 Förutsättningar på förvaltningsnivå	38
4 SCB:s åtgärder för att förebygga strategisk redovisning av LSS-kostnader	44
4.1 SCB:s uppföljning av kostnadsredovisningen för LSS-verksamhet	44
4.2 Förutsättningar på kommunnivå	45
4.3 Förutsättningar på förvaltningsnivå	46
5 Förutsättningar att fördela OH-kostnader utifrån driftsform	48
5.1 OH-kostnadernas storlek och karaktär	48
5.2 Förutsättningar på kommunnivå	50
5.3 Förutsättningar på förvaltningsnivå	52
5.4 Olika normerande principer	52
6 Slutsatser och rekommendationer	54
Referenslista	59
Elektroniska bilagor	
Till rapporten finns bilagor att ladda ner från Riksrevisionens webbplats. Bilagorna kan också begäras ut från ärendets akt genom registraturen.	
Bilaga 1. Tabeller	
Bilaga 2. Telefonenkät till kommuner med egen fördelningsnyckel	
Bilaga 3. Enkät till köpkommuner	

Skr. 2017/18:293
Bilaga

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

RIKSREVISIONEN

Sammanfattning

Varje svensk kommun laddar årligen ner en stor Excelblankett från Statistiska centralbyråns (SCB) webbplats, fyller i uppgifter om årets intäkter och kostnader och skickar filen till SCB. Detta dataunderlag kallas *Räkenskapssammandraget* (RS) och utgör statens viktigaste källa till information om kommunernas ekonomiska situation och utveckling.

RS roll har gradvis förändrats, från att huvudsakligen utgöra underlag för nationalräkenskaperna och relaterade produkter, till att också utgöra den ekonomiska komponenten i nyckeltal för kommunjämförelser. För att underlaget ska tjäna detta syfte krävs att principerna för inrapportering till RS blir rättvisade även då kommuner är olika organiserade. Redovisningen av overheadkostnader (OH-kostnader) kan utgöra en betydande felkälla vid kommunjämförelser.

Granskningens syfte

Granskningens syfte är att undersöka om staten har skapat förutsättningar för kommuner att redovisa OH-kostnader så att RS blir ett tillförlitligt underlag för kommunjämförelser. Granskningen inriktas mot tre områden:

1. Kommuners generella förutsättningar att fördela OH-kostnader,
2. Kommuners förutsättningar att redovisa OH-kostnader för insatser enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS), samt
3. Kommuners förutsättningar att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga oavsett hur verksamheten fördelas mellan egen och alternativ regi.

Granskningens resultat

Generella förutsättningar att fördela OH-kostnader

OH-kostnader på central kommunnivå har ökat snabbare än övriga kommunala kostnader. OH-kostnader uppstår också inom kommunernas förvaltningar men synliggörs inte i RS och är därför okända till sin storlek. Oavsett om OH-kostnader uppstår på kommunnivå eller förvaltningsnivå ska de fördelas till verksamheterna. Detta kan antingen ske med den fördelningsnyckel SCB erbjuder eller med hjälp av fördelningsnycklar som kommunerna själva konstruerar.

När SCB erbjöd kommuner att använda en riksgemensam fördelningsnyckel på kommunnivå valde de flesta kommunerna bort möjligheten till mer lokala fördelningsprinciper. Trots att dessa kommuner är olika stora och olika organiserade har de alla bedömt att SCB-nyckelns fördelningsprincip når upp till rimliga krav på träffsäkerhet. Att ungefär femtio kommuner valt att fortsätta

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

fördela kostnaderna med egna nycklar har inte fått någon betydande inverkan på kostnadsutfallet i redovisningen. Det kan dock ha påverkat tilltron till jämförbarheten i data från RS. Rapporter från internationella experter, intervjuer med kommunföreträdare och svaren på Riksrevisionens enkät indikerar att så är fallet. Mycket tyder på att de omfördelningar som görs med egen nyckel inte är tydligt motiverade. Riksrevisionen anser därför att SCB bör verka för att alla kommuner går över till SCB-nyckeln.

SCB erbjuder inte kommunerna någon fördelningsnyckel för att fördela OH-kostnader på förvaltningsnivå, vilket innebär att kommunerna måste konstruera egna fördelningsnycklar. Riksrevisionen bedömer att detta skapar en risk för omotiverade skillnader i redovisningen. Det innebär också att kommunerna får en onödigt stor redovisningsbörda. Riksrevisionen bedömer att OH-kostnader på förvaltningsnivå bör särredovisas och fördelas med hjälp av en riksgemensam fördelningsnyckel som speglar SCB-nyckelns konstruktion.

Förutsättningar att redovisa OH-kostnader för LSS

Staten har skapat ett utjämningsystem för kommunernas kostnader för LSS. Utjämningsystemet innebär att kommuner med lägre LSS-kostnader delvis kompenserar kommuner som har högre LSS-kostnader. En kommun kan, avsiktligt eller oavsiktligt, påverka sitt utfall i LSS-utjämnings genom fördelningen av OH-kostnader i RS.

Det finns en risk att kommuner redovisar oskäligt höga OH-kostnader för LSS i syfte att få ett bättre utfall i LSS-utjämnings. Så länge SCB-nyckeln får väljas bort bedömer Riksrevisionen att SCB kan vidta vissa åtgärder för att reducera denna risk. Om alla kommuner går över till SCB-nyckeln försvinner dock behovet av sådana åtgärder.

Eftersom OH-kostnader på förvaltningsnivå inte synliggörs i RS är det svårt för SCB att följa upp hur dessa fördelas. Om förvaltningsnivåns OH-kostnader synliggörs och fördelas med en riksgemensam SCB-nyckel elimineras möjligheten till avsiktlig eller oavsiktlig felredovisning av dessa OH-kostnader. Om så inte sker anser Riksrevisionen att det finns skäl att överväga en mer riktad kontroll av OH-kostnaderna på förvaltningsnivå. Regeringen bör i så fall verka för att kommunernas revisorer ges en mer aktiv roll att granska inrapporteringen till RS.

Förutsättningar att fördela OH-kostnader utifrån driftsform

Staten har genom lagstiftning infört en skolmarknad och möjlighet för kommuner att själva skapa vård- och omsorgsmarknader. Detta har bidragit till att kommuner köper en allt större del av verksamheten av alternativa utförare, som t.ex. andra kommuner eller privata företag. Ur ett jämförelseperspektiv är det viktigt att kommuner kan redovisa sina OH-kostnader på ett konsekvent sätt, oavsett hur verksamheten är fördelad mellan drift i egen regi och alternativ regi.

Den övergripande redovisningsprincipen för RS är att kostnader och intäkter ska hänföras till de verksamheter som gett upphov till dem. För att kunna följa denna princip på kommunnivå behöver kommuner aktivt välja bort den nyckel SCB erbjuder. På förvaltningsnivå finns ingen SCB-nyckel, vilket innebär att kommunerna antingen väljer en princip som motsvarar SCB-nyckelns fördelningsprincip eller följer den övergripande redovisningsprincipen. Detta kan sammantaget skapa både systematiska fel och osystematiska fel som försvårar tillförlitliga kommunjämförelser.

År 2016 köpte kommunerna verksamhet för nästan 130 miljarder kronor. Det är inte rimligt att OH-kostnader för dessa köp ska belasta verksamheter i kommunal regi. Den rådande redovisningsprincipen kan bl.a. gå ut över möjligheten att göra jämförelser på riksnivå avseende kostnadseffektiviteten för olika driftsformer. Riksrevisionen bedömer att SCB-nyckeln behöver utvecklas så att verksamhet som köps av alternativa utförare får bära sina egna OH-kostnader.

Det ligger såväl i statens som kommunernas intresse att kunna jämföra kostnadseffektiviteten mellan verksamhet utförd av den egna kommunen och andra utförare. Kommuner kan dock inte redovisa OH-kostnader så att det framgår vilken typ av utförare som gett upphov till dem, utan att gå emot någon del av SCB:s normering. SCB bör överväga en blanketteknisk förändring som möjliggör en sådan redovisning.

Rekommendationer

Riksrevisionens sammantagna bedömning är att SCB behöver se över sitt stöd till kommunerna avseende fördelning av OH-kostnader. Utgångspunkten för denna översyn bör vara att kommunerna ska följa en tydlig och transparent fördelningsprincip, oavsett på vilken organisatorisk nivå OH-kostnaderna uppstår och oavsett i vilken driftsform verksamheten bedrivs.

Riksrevisionen lämnar med anledning av granskningen följande rekommendationer till regeringen och SCB:

- Regeringen bör ge SCB i uppdrag att utveckla RS så att OH-kostnader på förvaltningsnivå i ett första steg kan särredovisas och i ett andra steg kan fördelas med en riksgemensam fördelningsnyckel.
- Regeringen bör ge SCB i uppdrag att se över principerna för redovisning av OH-kostnader för köp av verksamhet, så att myndighetens normering följer den övergripande redovisningsprincipen för RS.
- SCB bör verka för att samtliga kommuner går över till SCB-nyckeln.
- SCB bör så länge SCB-nyckeln är valbar göra särskilda uppföljningar av hur OH-kostnader på kommunnivå fördelas på LSS-verksamhet.

1 Inledning

Varje svensk kommun laddar årligen ner en stor Excelblankett från Statistiska centralbyråns (SCB) webbplats, fyller i uppgifter om årets intäkter och kostnader och skickar filen till SCB. Detta dataunderlag kallas *Räkenskapssammandraget* (RS) och utgör statens viktigaste källa till information om kommunernas ekonomiska situation och utveckling.

Ekonomiska uppgifter om kommunernas verksamhet har samlats in och publicerats sedan 1874. Det helt överskuggande syftet med RS är att utgöra grund för beräkning av kommunsektorns del av nationalräkenskaperna. Men under de senaste decennierna har intresset vuxit för att genom statistik och nyckeltal jämföra kostnadseffektiviteten mellan verksamheter i olika kommuner. Staten har bidragit till det växande intresset genom att tillsammans med Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) inrätta Rådet för främjande av kommunala analyser (RKA), som har till uppgift att underlätta uppföljning och analys genom nyckeltal. Dessa nyckeltal hämtar i de flesta fall kostnadskomponenten från RS.¹

Med den nya användningen av RS har fördelningen av kostnader för gemensamma verksamheter, såsom kommun- och förvaltningsledning, central administration, storkök och transporter, fått en ökad betydelse. Sådana s.k. *overheadkostnader* har på central kommunnivå ökat snabbare än övriga kostnader och uppgick 2016 till 44,62 miljarder kronor. Motsvarande kostnader uppstår också på förvaltningsnivå men synliggörs inte i RS och är därför okända till sin storlek. Oavsett var i organisationen kostnaderna uppstår ska de, enligt SCB:s instruktioner, fördelas till verksamheterna. Hur detta görs varierar mellan kommuner och kan utgöra en källa till osäkerhet vid kommunjämförelser.

I denna granskning undersöker Riksrevisionen om staten, främst genom SCB, har skapat förutsättningar för kommunerna att redovisa sina overheadkostnader på ett sätt som möter dagens behov och krav på tillförlitlighet. Granskningen fokuserar särskilt på konsekvenser för kostnadsredovisning av LSS-verksamhet² och verksamhet som köps av alternativa utförare³.

¹ Detta sker inom ramen för den ideella föreningen Rådet för främjande av kommunala analyser (RKA). Rådet har bildats i samarbete mellan staten och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL).

² Insatser enligt Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

³ Med alternativa utförare avses kommuner, företag eller stiftelser som inte tillhör den kommunala organisation som finansierar verksamheten.

1.1 Motiv till granskning

Kommunerna ansvarar för en stor del av de offentliga utgifterna. Deras totala kostnader uppgick 2016 till ca 647 miljarder kronor⁴, vilket utgör nära hälften av den totala offentliga konsumtionen. Det är därför av stor betydelse att finansiell information om den kommunala sektorn är tillförlitlig och jämförbar.

I 2008 års översyn av kommunal statistik bedömdes fördelningen av overheadkostnader, hädanefter kallade *OH-kostnader*, utgöra den huvudsakliga felkällan i RS.⁵ Även SCB, internationella experter och kommunföreträdare har på olika sätt uttryckt att fördelning av OH-kostnader troligtvis bidrar till lägre tillförlitlighet i RS.⁶ Det saknas dock kunskap om felkällans konsekvenser för kommunjämförelser.

OH-kostnader uppstår på två nivåer i den kommunala organisationen; dels på kommunnivå, dels på förvaltningsnivå. OH-kostnaderna på kommunnivå har enligt SCB ökat snabbare än kommunernas totala bruttokostnader under de senaste fem åren. Om denna utveckling fortsätter blir det allt viktigare att dessa kostnader kan redovisas på ett tillförlitligt och jämförbart sätt.

Staten har skapat ett utjämningsssystem för LSS-kostnader, så att kommuner med lägre LSS-kostnader delvis kompenserar kommuner som har högre LSS-kostnader. En kommun kan, avsiktligt eller oavsiktligt, påverka sitt utfall i LSS-utjämnningen genom fördelningen av OH-kostnader i RS. Det finns ett rättsfall där kommuntjänstemän åtalats för grovt bedrägeri genom strategisk redovisning av bl.a. OH-kostnader⁷.

Kommunernas nettokostnader för LSS uppgick enligt RS 2016 till drygt 47 miljarder kronor, vilket är en ökning med 28 procent på fem år. Det finns en oro bland kommuner att deras LSS-kostnader kommer att fortsätta öka, bl.a. mot bakgrund av att Försäkringskassan nyligen aviserat en mer strikt rättstillämpning vid prövning av rätten till statlig assistansersättning.⁸ Ökade LSS-kostnader kan förstärka kommunernas incitament att överskatta dessa kostnader i redovisningen

⁴ Utöver verksamhetskostnader så finns kostnader för avskrivningar, finansiella kostnader samt extraordinära kostnader.

⁵ SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*, s. 106, 109.

⁶ SCB. *Resultatrapport Översyn av Räkenskapsammandraget för kommuner*, 2011, s. 45; SCB:s kvalitetsdeklarationer 1998–2017, hämtad 2017-03-31.

http://www.scb.se/OE0107#_Fordjupadinformation; SKL, 2011. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, s. 23; Biemer, P., Trevin, D., Kasprzyk, D. och Hansson, J. *A Fifth Application of ASPIRE for Statistics Sweden*, 2015, s. 27.

⁷ Borås tingsrätt, Södra enheten, 2016, Mål nr B 2853-14. Dom meddelad 2016-03-09.

⁸ Se t.ex. artikel i Dagens Samhälle (DS), publicerad 2016-12-08. *Kommunerna slår larm om assistansen*. Se även intervju med SKL:s chefsekonom i nättidningen Assistansskoll, publicerad 2017-09-04, hämtad 2018-01-10, <https://assistansskoll.se/20170906-SKL-statsbidrag-tecka-assistanskostnader.html>.

till RS. Riksrevisionen bedömer att det saknas kunskap om huruvida redovisningen av OH-kostnader används som instrument för en sådan överskattning.

Staten har genom lagstiftning bl.a. infört en skolmarknad och möjlighet för kommunerna att själva skapa vård- och omsorgsmarknader. Detta har bidragit till att kommuner köper en allt större del av verksamheten av alternativa utförare. Att köpa verksamhet innebär att vissa OH-kostnader, t.ex. lönehandläggning, övergår från kommunen till den alternativa utföraren. Samtidigt uppstår nya OH-kostnader för kommunen, t.ex. i form av upphandlingskostnader. Hur mycket en kommun köper påverkas bl.a. av kommunpolitiska prioriteringar. Detta innebär att andelen köpt verksamhet varierar mellan kommuner. Ur ett jämförelseperspektiv är det därför viktigt att kommunerna kan redovisa sina OH-kostnader på ett konsekvent sätt, oavsett hur verksamheten är fördelad mellan olika utförare.

1.2 Syfte och avgränsningar

Granskningens syfte är att undersöka om staten har skapat förutsättningar för kommuner att redovisa OH-kostnader så att RS blir ett tillförlitligt underlag för kommunjämförelser.

Granskningen avser att besvara följande granskningsfrågor:

1. Har SCB skapat generella förutsättningar för kommuner att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga?
2. Har SCB skapat förutsättningar för kommuner att redovisa OH-kostnader för LSS så att kommunjämförelser blir tillförlitliga?
3. Har SCB skapat förutsättningar för kommuner att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga oavsett hur verksamheten fördelas mellan egen och alternativ regi?

SCB skapar förutsättningar för kommunernas inrapportering av uppgifter på flera sätt, främst genom RS-blankettens konstruktion och instruktionerna för hur blanketten ska fyllas i. SCB ger också råd och stöd riktade till tjänstemän involverade i inrapportering till RS. Dessa aktiviteter har alla en normerande funktion och formar förutsättningarna för kommunernas inrapportering.

Granskningen avgränsas till RS för primärkommuner. RS för landsting och kommunalförbund omfattas således inte av granskningen. Granskningen omfattar kommunernas inrapportering till RS och beaktar inte tillförlitligheten i kommunernas årsbokslut som delvis ligger till grund för inrapportering till RS. Därutöver avgränsas granskningen till fördelning av OH-kostnader, med särskilt fokus på redovisning av kostnader för LSS-verksamheten och verksamhet i olika driftsformer. Granskningen utgår från användningsområdet kommunjämförelser.

1.3 Bedömningsgrunder

Kommunerna är enligt lagen (2001:99) om den offentliga statistiken skyldiga att rapportera in uppgifter till RS varje år.⁹ Principer för kommunernas inrapportering till staten genom RS är inte reglerade i lag och det finns heller ingen formaliserad normering på området. I praktiken får dock SCB:s instruktioner för RS en normerande funktion gentemot kommunerna. Enligt dessa gäller det att, så långt det är praktiskt möjligt, föra alla kostnader och intäkter till den verksamhet som ger upphov till dem. Detta utgör därmed också en utgångspunkt i vår granskning.

Av lagen (2001:99) om den officiella statistiken framgår att den offentliga statistiken ska vara objektiv och allmänt tillgänglig. Enligt riksdag och regering är det angeläget att den offentliga statistiken håller hög kvalitet och ger en rättvisande bild av läge och utveckling i samhället.¹⁰ I förarbetena till samma lag framgår att statistiken inte får påverkas av ovidkommande faktorer.¹¹ År 2013 preciserades begreppet kvalitet med sju kriterier.¹²

Givet granskningens avgränsning till fördelning av OH-kostnader och konsekvenser för kommunjämförelser utgår vi från kriterierna noggrannhet och jämförbarhet. Begreppens innebörd definieras i 3 a § Lag (2001:99) om den officiella statistiken:

- **noggrannhet:** grad av överensstämmelse mellan skattningarna och de okända sanna värdena, samt
- **jämförbarhet:** mätning av effekten av skillnader i de statistiska begrepp, mätverktyg och mätförfaranden som använts, när statistik från olika geografiska områden eller sektorsområden eller från olika tidsperioder jämförs.

I granskningen använder vi *tillförlitlighet* som sammanfattande begrepp för de två kvalitetskriterierna.

Enligt riksdag och regering är kvalitet inte något absolut begrepp utan utgår från statistikens användbarhet. Den offentliga statistiken ska tillgodose användarnas

⁹ Statistiken regleras även av förordningen (2001:100) om den officiella statistiken och SCB:s föreskrifter SCBFS 2016:26.

¹⁰ Prop. 1991/92:118. *Om förenklad statistikreglering*; bet. 1991/92: FIU23; rskr. 1991/92: 316 och prop. 2000/01:27. *En ny statistiklagstiftning*; bet. 2000/01: FIU15; protokoll med beslut: 2001-03-08.

¹¹ 3a § lagen (2001:99) om den officiella statistiken; prop. 2000/01:27. *En ny statistiklagstiftning*, s. 15.

¹² SFS 2013:945. Kvalitetskriterierna är noggrannhet, jämförbarhet, relevans, aktualitet, punktlighet, tillgänglighet och samstämmighet. SCB har preciserat kvalitetskriterierna i förordningen (2001:100) om den officiella statistiken; föreskrifter (SCB-FS 2002:16) för offentliggörande m.m. av officiell statistik; föreskrifter (SCB-FS 2016:17) om kvalitet för den officiella statistiken; SCB. *Kvalitet för den officiella statistiken – en handbok*, 2016.

informationsbehov och förväntningar.¹³ Denna granskning utgår, som tidigare nämnts, från användningsområdet kommunjämförelser.

Enligt förordningen (2001:100) till lagen om den offentliga statistiken ska uppgifter för den officiella statistiken samlas in på ett sådant sätt att uppgiftslämnandet blir så enkelt som möjligt (4 §). I myndighetsförordningen (2007:515) stadgas att myndigheten ska se till att de kostnadsmissiga konsekvenserna begränsas när myndigheten begär in uppgifter eller utövar tillsyn (19 §).

När det handlar om redovisning av komplex verksamhet är det inte rimligt att eftersträva en redovisning som är korrekt på decimalen. Värdet av potentiellt högre tillförlitlighet måste alltid vägas mot kostnaden för ökad komplexitet i redovisningen.

1.4 Räkenskapssammandraget (RS)

SCB samlar årligen in finansiella uppgifter från kommuner, landsting och kommunalförbund genom RS. Syftet med undersökningen är att *ge en tillförlitlig information om kommunernas och landstingens ekonomi, nuläge och utveckling*¹⁴.

RS innehåller uppgifter om resultat- och balansräkning, samt de olika verksamheternas kostnader, den s.k. "driftredovisningen". Denna omfattar samtliga kommunala verksamheter fördelade på ett antal kostnads- och intäktsslag. Driftredovisningen utgör ett centralt underlag för SCB:s sammanställning av nationalräkenskaperna, som i sin tur ligger till grund för regeringens finanspolitiska inriktning.

Regeringskansliet använder data från driftredovisningen som underlag för budgetprocessen, för att följa upp statliga reformer och för att ta fram diverse underlag till den politiska ledningen. Socialstyrelsen och Skolverket använder uppgifter från driftredovisningen för att göra uppföljningar och utvärderingar inom sina respektive sakområden. Driftredovisningen är också ett viktigt underlag för jämförelser av kommunala verksamheter genom nyckeltal som bl.a. finns tillgängliga i Kommun- och landstingsdatabasen, Kolada.¹⁵

I driftredovisningen ska kommunerna göra en mer detaljerad redovisning för Pedagogisk verksamhet och Vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning, som utgör egna flikar i Excelblanketten. Inom Pedagogisk verksamhet ska kommunerna t.ex. specificera kostnader för grundskola,

¹³ Prop. 2013/14:7. *Ändringar i statistiklagstiftningen*; bet. 2013/14:FIU7; rskr. 2013/14:58 och 3a § 2 st. 1 p. lagen (2001:99) om den officiella statistiken.

¹⁴ SCB. *Räkenskapssammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016, s. 3.

¹⁵ SCB. *Sammanställning av statistikanvändning av uppgifter från kommunernas Räkenskapssammandrag (RS)*, 2011.

gymnasieskola och förskola. Inom Vård och omsorg ska kommunerna t.ex. specificera kostnader för olika målgrupper och boendeformer. Riksrevisionens granskning berör driftredovisningen och de två specificeringsflikarna.¹⁶

OH-kostnader genereras dels av verksamhet som ingen del av organisationen kan välja bort, t.ex. central administration, dels av verksamhet som alla kan men inte måste nyttja, som t.ex. ett storkök.¹⁷ Många kommuner tillämpar ett internt köp- och säljförfarande för sådana verksamheter i sin organisation. Då redovisas OH-kostnaden genom så kallad "interndebitering", dvs. kostnaden redovisas på den verksamhet som har gjort internköpet.¹⁸

Enligt SCB:s instruktioner för RS ska nettokostnaden för OH¹⁹ som inte har redovisats genom interndebitering fördelas till lägsta organisatoriska nivå i kommunen. Det innebär att kostnaden för en telefonväxel ska fördelas till specifika verksamheter, som t.ex. flyktningmottagande, bibliotek eller hemtjänst.²⁰

Det är i regel svårt för en kommun att säkert säga hur stor OH-kostnad varje verksamhet bör belastas med. För att slippa överväga detta på nytt varje år behöver kommunen välja någon sorts princip för utfördelning, en *fördelningsnyckel*, som kan användas varje gång RS ska fyllas i. En kommun kan välja att fördela en del av sin OH-kostnad med en *egen fördelningsnyckel*. Resterande kostnader fördelas då automatiskt med en fördelningsnyckel som SCB erbjuder kommunerna att använda: *SCB-nyckeln*. Grundprincipen för denna nyckel är att OH-kostnader fördelas proportionerligt, så att verksamheter med större bruttokostnader får en större andel av OH-kostnaden.²¹ SCB-nyckeln kan bara användas för OH-kostnader som uppstår på central nivå i kommunen. De OH-kostnader som uppstår på förvaltningsnivå behöver kommunerna därför fördela kostnaderna med egna fördelningsnycklar.

1.5 Metod och genomförande

För att få en bild av hur berörda aktörer ser på möjliga felkällor i RS har Riksrevisionen genomfört intervjuer med tjänstemän vid Finansdepartementet, SCB, Socialstyrelsen, Skolverket, RKA, Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV), Kommunalekonomernas förening (KEF), Rådet för kommunal

¹⁶ Blankettexempel finns på SCB:s hemsida, hämtad 2018-03-12, <https://www.scb.se/lamna-uppgifter/undersokningar/rakenskapsammandrag-for-kommuner/>.

¹⁷ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017, s. 48.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Nettokostnaden = bruttokostnaden för OH minus externa intäkter.

²⁰ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017, s. 46.

²¹ SCB-nyckeln utgår från summan av verksamhetens kostnad för löner, kalkylerade personalomkostnader (PO), Varor, Övriga, Externa lokallhyror, Kalkylerade kapitalkostnader och Interna köp och övriga interna kostnader minskat med verksamhetens Interna intäkter. Gemensamma kostnader fördelas proportionellt till respektive verksamhet.

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

redovisning (RKR), Skolkostnadsutredningen och SKL. Riksrevisionen har också gjort fyra kommunbesök för att undersöka hur kommunerna hanterar de potentiella felkällorna i ett praktiskt sammanhang. Vid urvalet av kommuner har hänsyn tagits till kommunernas storlek, val av fördelningsnyckel under den senaste femårsperioden och hur stor andel av verksamheten som köpts av alternativa utförare under 2016. Intervjuer genomfördes med nyckelpersoner för redovisningen. Dessa personer har haft olika befattningar beroende på hur kommunen är organiserad. Exempel på befattningar är ekonomichef, redovisningschef, RS-ansvarig och förvaltningsekonom. Kommunerna har utlovats en avidentifierad resultatrapportering.

Inom kommunen är det vanligtvis en redovisningsansvarig funktion på kommunledningsnivå som ansvarar för kommunens arbete med att fylla i och skicka in RS-blanketten till SCB. Tjänstemän som har denna funktion benämns i rapporten som "RS-ansvariga". I större kommuner är arbetet med att sammanställa uppgifter för enskilda förvaltningar, t.ex. för pedagogisk verksamhet eller vård och omsorg, delegerat till styrekonomer (controllers) på sakförvaltningarna.

Riksrevisionen har ringt upp samtliga RS-ansvariga tjänstemän vid de 32 kommuner som använt egen fördelningsnyckel för fördelning av minst 90 procent av OH-kostnaderna. Samtalen har genomförts som strukturerade telefonintervjuer, se frågemall, bilaga 2. RS-ansvarig tjänsteman vid en kommun har inte gått att få kontakt med trots upprepade påstötningar. Syftet med telefonintervjuerna har varit att få förståelse för skälen till att vissa kommuner inte använder SCB:s fördelningsnyckel.

Riksrevisionen har skickat en enkät till de hundra kommuner som under 2016 köpt mest pedagogisk verksamhet och verksamhet inom vård och omsorg om äldre. Enkäten har en svarsfrekvens på 46 procent. Större kommuner är något överrepresenterade. Syftet har varit att få en bild av vilka administrativa uppgifter som utförs i relation till köp, på vilken organisatorisk nivå uppgifterna utförs, vilka uppgifter som genererar mest OH-kostnader och hur dessa kostnader redovisas i RS. I rapporttexten benämns enkäten som "enkäten till köpkommuner".

Granskningen har genomförts av en projektgrupp bestående av projektledaren Lasse Einarsson och projektmedarbetaren Henrik Segerpalm. Henrik Berggren, expert i kommunal ekonomi, har varit referensperson och gett synpunkter på utkast till granskningsrapporten.

Företrädare för Regeringskansliet (Finansdepartementet) och SCB har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på ett utkast till granskningsrapporten.

Nedan ges en närmare beskrivning av de metoder som är mer specifikt kopplade till respektive granskningsfråga.

1.5.1 Granskningsfråga 1: Generella förutsättningar för redovisning av OH-kostnader

I granskningen görs en analys för att undersöka hur valet av fördelningsnyckel påverkar kostnadsfördelningen i RS. Som grund för analysen har Riksrevisionen låtit SCB simulera hur kostnadsfördelningen för varje enskild kommunverksamhet hade sett ut om alla kommuner hade använt SCB-nyckeln. Analysen görs i tre steg, som beskrivs kortfattat nedan. Resultatet från simuleringen utgör grunden för analysens steg 2.

I steg 1 görs en deskriptiv analys av vilka kommuner som fördelar merparten av sina OH-kostnader med SCB:s nyckel, merparten av sina OH-kostnader med egen nyckel och vilka kommuner som väljer en jämn fördelning mellan nycklarna.

I steg 2 beräknas hur mycket valet av nyckel påverkar kostnadsredovisningen. Utfallsmåttet är differensen mellan faktiskt redovisad kostnad och förväntad redovisad kostnad om kommunen hade använt SCB-nyckeln. Här identifieras också kommunverksamheter vars kostnadsnivå avviker mest från förväntad kostnadsnivå vid användning av SCB:s nyckel.

I steg 3 undersöks hur kommuner motiverar sina val av fördelningsnyckel. Riksrevisionens kommunbesök, strukturerade telefonintervjuer och enkäten till köpkommuner har utgjort underlag för denna analys.

1.5.2 Granskningsfråga 2: Förutsättningar att redovisa OH-kostnader för LSS

Riksrevisionen har intervjuat tjänstemän vid SCB:s avdelning för nationalräkenskaper angående myndighetens åtgärder för att förebygga och kontrollera möjligheten till strategisk redovisning av LSS-kostnader.

Riksrevisionen har gjort en statistisk analys för att undersöka om kommuner nyttjar möjligheten att använda egen fördelningsnyckel i syfte att främja ett mer gynnsamt utfall i utjämnningssystemet för LSS. Analysen har gjorts genom att undersöka om kommuner som använder egen eller blandad nyckel redovisar en större andel av OH-kostnader på LSS-verksamhet (rad 513 i RS) än de hade gjort om de bara använt SCB-nyckeln. Analysen utgår från den simulering som beskrevs i avsnitt 1.5.1 ovan.

Riksrevisionen har undersökt förutsättningarna för kommuner att göra en strategisk redovisning på förvaltningsnivå. Underlag för denna analys är intervjuer med berörda tjänstemän på SCB, SKL och ett urval av kommuner, dels en läsning av SCB:s instruktioner för RS och dokument relaterade till domen mot två f.d. kommunchefer i Svenljunga kommun (se avsnitt 2.3.4).

1.5.3 Granskningsfråga 3: Förutsättningar att fördela OH-kostnader utifrån driftsform

Resultatet av enkäten till köpkommuner har utgjort ett centralt underlag för att besvara denna granskningsfråga. Resultatet har använts för att bedöma vilka administrativa uppgifter som utförs i samband med köp, på vilken organisatorisk nivå uppgifterna utförs, vilka uppgifter som genererar störst OH-kostnader och hur dessa kostnader redovisas i RS.

Riksrevisionen har under sina fyra kommunbesök fört ingående diskussioner med nyckelpersoner i respektive kommun om vilka administrativa kostnader som uppstår i relation till köp av huvudverksamhet och hur dessa kostnader redovisas. Riksrevisionen har också fört samtal med tjänstemän vid SCB, experter vid SKL, en sekreterare i Skolkostnadsutredningen samt Henrik Berggren, expert i kommunal ekonomi och extern referensperson för granskningen.

I strukturerade telefonintervjuer (se avsnitt 1.5) med RS-ansvariga vid kommuner som använder egen fördelningsnyckel har Riksrevisionen fått kompletterande information om hur kommunen redovisar administrativa kostnader för köp av huvudverksamhet.

2 Bakgrund

I detta kapitel beskrivs RS och myndigheternas ansvar för insamling och användning av uppgifter från RS. Här ges också en bakgrund till RS som underlag för kommunjämförelser på verksamhetsnivå och hur olika principer för fördelning av OH-kostnader kan påverka möjligheten till tillförlitliga kommunjämförelser. Vi redogör slutligen för tidigare utredningar och det utvecklingsarbete som berör RS.

2.1 Kommunernas inrapportering till RS

När kommuner laddar ner Excelblanketten (drygt 3 000 celler) finns vissa uppgifter förtryckta, t.ex. demografiska uppgifter och intäktsuppgifter om kommunalskatt. Övriga uppgifter behöver kommunerna fylla i själva. Uppgifter om kommunens resultat- och balansräkning kan kommunerna hämta eller föra över till RS, maskinellt eller manuellt, direkt från sina ekonomisystem; SCB bedömer därför att dessa uppgifter är mest tillförlitliga i RS.²²

Uppgifter som inte hör till resultat- och balansräkningen kan kommunerna bara delvis lämna med stöd av det interna ekonomisystemet. Endast en mindre andel av de efterfrågade kostnadsmåtten finns tillgängliga helt i enlighet med inrapporteringsstrukturen i RS. Det kan innebära att kommuner behöver göra ett stort antal omfördelningar av kostnader och intäkter utifrån indelningen i RS. För vissa delar av RS behöver kommunerna göra egna överslagsberäkningar och bedömningar med hjälp av fördelningsnycklar.²³ Det förekommer att kommuner, förutom sitt ordinarie redovisningssystem, har ett parallellt redovisningssystem för att hantera inrapporteringen till RS.²⁴

Driftredovisningen omfattar kostnader och intäkter i kommunens olika verksamheter. SCB gjorde 1995 en större omläggning av RS för att underlätta kommunjämförelser med hjälp av ekonomiska nyckeltal. Omläggningen innebar bl.a. att driftverksamheten delades in i sju block som ska vara oberoende av den organisation kommunen har valt att arbeta efter.²⁵ Denna blockindelning används fortfarande.²⁶

²² SCB. *Räkenskapsammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016, s. 8.

²³ Ibid.

²⁴ SKL. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011, bilaga 8 till SCB. *Resultatrapport Översyn av Räkenskapsammandraget för kommuner*, 2011.

²⁵ Omläggningen finns beskriven i SKL. *Vad kostar verksamheten i din kommun? 1995 års bokslut*, 1995.

²⁶ RS-blanketten, driftfilen. Se blankettexempel på SCB:s webbplats, hämtad 2018-03-12, <https://www.scb.se/lamna-uppgifter/undersokningar/rakenskapsammandrag-for-kommuner/>.

2.2 Myndigheternas roller och ansvarsområden

Regeringen har ett övergripande intresse av tillförlitlig statistik genom RS. Driftredovisningen i RS utgör ett underlag för nationalräkenskaperna som i sin tur är ett centralt underlag för regeringens bild av kommunernas ekonomiska situation och utveckling. Regeringen använder också mer detaljerade data från enskilda rader i RS. Detta sker inom ramen för de kommunala utjämnningssystemen, men det kan också ske för att följa upp statliga reformer.

Det finns tre statliga myndigheter som har tydliga roller i samband med utvecklingen av RS: SCB, Skolverket och Socialstyrelsen. Dessa myndigheter sorterar under var sitt departement: Finansdepartementet, Utbildningsdepartementet respektive Socialdepartementet.

SCB har enligt instruktion från regeringen till uppgift att "utveckla, framställa och sprida officiell statistik och annan statlig statistik samt för att samordna systemet för den officiella statistiken." RS är en del av den officiella statistiken och SCB har sedan 2010 det samlade ansvaret för insamling och utveckling av RS. Det är således SCB som avgör vilka förändringar som ska genomföras i RS-blanketten.

Det finns ingen rättslig reglering som styr vilka redovisningsprinciper kommunerna ska använda när de rapporterar in uppgifter till RS. SCB:s normering får därför antas ha en avgörande betydelse för kommunernas inrapportering. RS-blankettens konstruktion²⁷ är SCB:s mest konkreta sätt att styra hur kommunerna rapporterar in uppgifter till RS. SCB normerar också genom att publicera omfattande instruktioner²⁸ (ca 150 sidor) för inrapportering till RS på sin webbplats, genom att hålla utbildningar för kommunekonomier och genom att svara på frågor från kommunerna.

SCB-nyckelns konstruktion får i praktiken anses ha en normerande funktion. I de beskrivningar av statistiken som årligen publicerats på SCB:s webbplats sedan 2002 står att myndigheten rekommenderar SCB-nyckeln.²⁹ I SCB:s instruktioner för RS beskrivs dock SCB-nyckeln i neutrala ordalag.³⁰ Berörda tjänstemän på SCB menar också att SCB inte rekommenderar SCB-nyckeln.³¹ Oavsett om nyckeln ska tolkas som en rekommendation eller ett neutralt erbjudande så kommunicerar den ut en fördelningsprincip som myndigheten finner acceptabel.

²⁷ Blankettexempel finns på SCB:s webbplats, hämtad 2018-03-12, <https://www.scb.se/lamna-uppgifter/undersokningar/rakenskapssammandrag-for-kommuner/>.

²⁸ SCB. *Räkenskapssammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017.

²⁹ Dessa dokument finns på SCB:s webbplats, hämtad 2018-03-13, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-landsting/>.

³⁰ SCB. *Räkenskapssammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017, s. 48.

³¹ Samtal med tjänstemän vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-02-08.

Avdelningen för nationalräkenskaper på SCB har ansvaret för undersökningen. Inom avdelningen är det Enheten för offentlig ekonomi och mikrosimuleringar som ansvarar för utvecklingen av RS-blanketten och instruktionerna. Insamlingsavdelningen ansvarar för kontroller, stöd till kommuner och sammanställning av uppgifter. De två funktionerna har ett gemensamt ansvar att hålla kurser och utbildningar om RS.³²

För beräkning av nationalräkenskaperna använder SCB uppgifter från driftredovisningen i RS. Nationalräkenskaperna använder också vissa utvalda delar av specificeringsflikarna Pedagogisk verksamhet samt Vård och omsorg om äldre och personer med funktionsnedsättning (hädanefter kallad "Vård och omsorg"), se nedan och avsnitt 2.1.

Skolverket och Socialstyrelsen hade före 2010 ansvar för det som nu är specificeringsflikarna Pedagogisk verksamhet och Vård och omsorg. I direktivet till 2008 års statistiköversyn, se avsnitt 2.4, konstaterade regeringen att SCB och sakmyndigheternas delade ansvar ibland hade varit svårt att hantera vid förändringar som påverkade flera myndigheters ansvarsområden.³³

Sakmyndigheternas uppgift är numera att bidra med utveckling av RS inom sina respektive sakområden. Detta sker till stor del inom ramen för den samrådsgrupp som bildades i samband med att SCB tog över ansvaret för hela RS.

Den kommunala revisionen har möjlighet att granska kommunernas inrapportering men har ingen uttalad uppgift att granska redovisningen till SCB.³⁴ I praktiken granskar de kommunala revisorerna mycket sällan inrapporteringen till RS.³⁵

2.3 RS som underlag för kommunjämförelser

2.3.1 Nya användningsområden och nya krav på tillförlitlighet

Förutom att SCB publicerar grundmaterialet från RS³⁶ publicerar och använder flera myndigheter och organisationer olika nyckeltal för jämförelser mellan kommuner på verksamhetsnivå. Nyckeltalen baseras på RS kostnadsstatistik och demografiska data, kommunens yttorlek, skattekraft och skattesats eller andra finansiella tal och prestationer. Den mest omfattande databasen på området,

³² Samtal med tjänstemän vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-02-08.

³³ Dir. 2007:146. Översyn av statistikinsamlingen avseende kommunal ekonomi och verksamhet.

³⁴ Jfr. 2 § punkt 3 lagen (1997:614) om kommunal redovisning.

³⁵ Samtal med företrädare för Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV), 2018-02-02.

³⁶ SCB:s hemsida för publicering av RS-statistik, hämtad 2018-02-09, <http://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-landsting/>.

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

Kommun- och landstingsdatabasen, Kolada, drivs av staten och SKL genom Rådet för främjande av kommunala analyser (RKA).

Antalet nyckeltal i Kolada har ökat från ca 200 stycken 2005 till dagens ca 5 000. Ungefär 1 500 nyckeltal bygger på uppgifter från RS.³⁷ I RKA:s användarundersökning (svarsfrekvens 36 %) från 2016 uppger nästan samtliga respondenter (95 %) i svarsgruppen "Ekonomi kommun" att de använder statistik från Kolada. Det i särklass vanligaste användningsområdet är jämförande analyser.³⁸ Undersökningen bekräftar resultatet i en tidigare undersökning (svarsfrekvens 73 %) från 2008 där en mycket hög andel (92–95 %) av samtliga respondentgrupper uppgav att de använder materialet för att jämföra sin kommun med andra kommuner.³⁹

Det ökade intresset för jämförelser har medfört att RS roll gradvis har förändrats, från att huvudsakligen utgöra underlag för nationalräkenskaperna och relaterade produkter, till att också utgöra den ekonomiska komponenten i nyckeltal för kommunjämförelser. Utvecklingen mot nya användningsområden ställer nya krav på kvaliteten i RS. Databrister som är obetydliga för beräkningen av nationalräkenskaperna kan ha större betydelse när kommuner ska jämföra kostnadsuppgifter för enskilda verksamheter. Utöver kommunernas egna intresse av jämförelser använder staten RS för resursfördelning mellan kommuner inom LSS-utjämningen (se avsnitt 2.3.4).

Staten kan också använda RS för att följa upp utfallet av statliga reformer på kommunnivå. Ett exempel på detta är regeringens förslag om statligt stöd för stärkt likvärdighet och kunskapsutveckling i skolan. Stödet på totalt sex miljarder kronor ska enligt utredarens förslag⁴⁰ följas upp med hjälp av raderna "Elevhälsa" och "Undervisning" i RS pedagogiska flik.

För att det ska vara möjligt att ta fram nyckeltal som möjliggör jämförelser mellan kommuner begär SCB ofta en nedbrytning av kostnader och intäkter på en detaljeringsnivå som inte finns i kommunens egna redovisningsystem.⁴¹ I dessa fall behöver kommunerna göra schabloniseringar för att kunna fördela kostnader och intäkter. Sådana schabloniseringar baseras på exempelvis elevantal, lokalytor eller antal brukare. Det är framför allt verksamhetsgrenarna Pedagogisk

³⁷ Kolada, hämtad 2018-03-08, https://www.kolada.se/?_p=index/about; samtal med tjänsteman vid RKA, 2017-07-05; SOU 2005:110. *Jämförelsevis - Styrning och uppföljning med nyckeltal i kommuner och landsting*, bilaga 3, s. 90.

³⁸ RKA. *Resultat från RKAs användarenkät*, 2016, Powerpoint, fråga 1 och 2.

³⁹ SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*, bilaga 3.

Respondentgrupperna är kommun-, ekonomi-, skol- och socialchef.

⁴⁰ SOU 2017:35. *Ökat nationellt ansvar för skolans finansiering*, betänkande av Skolkommissionen, s. 231f., bilaga 6, s. 452.

⁴¹ SCB. *Räkenskapsammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016, s. 10.

verksamhet och Vård och omsorg som berörs av sådana schablonfördelningar. Av denna anledning bedömer SCB att kommunernas uppgifter för dessa verksamheter är något mindre tillförlitliga än de delar som rör resultat- och balansräkningen (se vidare avsnitt 2.4).⁴²

2.3.2 Fördelning av OH-kostnader

Enligt SCB:s instruktioner för RS är OH-kostnader "dels overheadkostnader för sådan gemensam verksamhet som inte kan väljas bort, t.ex. kommunledning och central administration, juridik, arkiv, telefonväxel etc., dels kostnader för sådana verksamheter i kommunen som alla kan, men inte måste, använda sig av antingen som en fri nyttighet eller genom någon form av internköp, t.ex. storkök, transporter etc."⁴³

Var i organisationen dessa kostnader uppstår varierar mellan kommuner. I vissa, ofta mindre, kommuner uppstår en större andel OH-kostnader på central nivå i kommunen. I andra, ofta större, kommuner uppstår en större andel OH-kostnader i de enskilda förvaltningarna.

I rapporten benämns OH-kostnader som är gemensamma för hela kommunen, t.ex. en kommundemensam telefonväxel, för *OH-kostnader på kommunnivå*. OH-kostnader som är gemensamma för en hel förvaltning, t.ex. en upphandlingsenhet för en utbildningsförvaltning, kallas i rapporten för *OH-kostnader på förvaltningsnivå*.

Organisatoriska nivåer där OH-kostnader uppstår

OH-kostnader genereras dels av verksamhet som inte kan väljas bort av en enskild verksamhetsgren, t.ex. central administration, dels av verksamhet som alla kan men inte måste nyttja, som t.ex. storkök. OH-kostnader kan uppstå på tre nivåer:

Kommunnivå omfattar kommunens samtliga förvaltningar och verksamheter. OH-kostnader som uppstår på kommunnivå ska fördelas till lägsta organisatoriska nivå, dvs. förvaltningarnas verksamheter.

Förvaltningsnivå omfattar förvaltningens samtliga verksamheter. OH-kostnader som uppstår på förvaltningsnivå ska fördelas mellan alla verksamheter inom förvaltningen. Förvaltningsindelningen ser olika ut i olika kommuner.

Verksamhetsnivå är den lägsta organisatoriska enheten i den kommunala organisationen. OH-kostnader på kommunnivå och förvaltningsnivå ska fördelas till verksamhetsnivå.

⁴² SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapsammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 5.

⁴² Samtal med tjänsteman vid RKA, 2017-07-05.

⁴² SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapsammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 5.

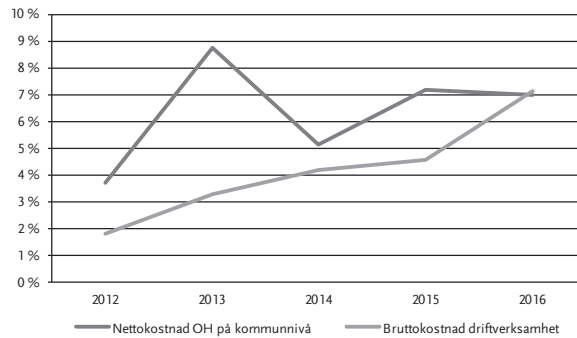
⁴³ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017, s. 48.

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

Före 1995 års omläggning av RS fanns en rad i RS som hette "Gemensam kommunadministration". De kostnader som redovisades på raden ökade i relation till totalkostnaden, och det fanns farhågor att kommunerna överutnyttjade raden.⁴⁴ I samband med 1995 års omläggning av RS ändrades principen för redovisning av OH-kostnader. Efter omläggningen ska OH-funktioner inte längre betraktas som separata verksamheter. Detta innebär att kommuner ska fördela alla OH-kostnader till verksamheter i organisationen.⁴⁵ Många kommuner har tyckt att det är svårt att göra denna fördelning. År 2001 konstruerade SCB därför en fördelningsnyckel som man erbjöd kommunerna att använda. Nyckeln fördelar automatiskt de OH-kostnader som kommunerna inte har fördelat på egen hand. Denna nyckel kallas "SCB-nyckeln" och användes 2016 av 239 kommuner för fördelning av minst 90 procent av sina OH-kostnader på kommunnivå.⁴⁶

OH-kostnader på kommunnivå utgör en allt större andel av kommunernas totala driftkostnader, trots att SCB:s instruktioner för vad som ska räknas som OH-kostnad inte har förändrats, se diagram 1 nedan.⁴⁷

Diagram 1 Procentuell utveckling av nettokostnader för OH på kommunnivå och bruttokostnader i driftverksamhet 2012–2016



Källa: SCB, Riksrevisionens bearbetning.

⁴⁴ E-post från SCB, 2018-01-29; SCB. *Utredning om gemensamma verksamheter*, 2016.

⁴⁵ SKL. *Vad kostar verksamheten i din kommun? Bokslut 1995, 1995*.

⁴⁶ SCB. 2016 års statistik. Dataunderlag mottaget 2017-09-06.

⁴⁷ SCB. *Rapport om gemensamma verksamheter*, 2016.

Summan av OH-kostnader på kommunnivå har ökat med 36 procent under perioden 2011–2016. Ökningstakten stegrades 2012–2013 för att sedan minska nästan lika mycket året därpå. Enligt SCB kan en möjlig förklaring vara ändrade redovisningsprinciper i samband med att kommunerna övergick till ny kontoplan (KommunBas13). Under samma period har den totala bruttokostnaden för driftverksamheten ökat med 23 procent.⁴⁸

Det har skett ett trenderbrott mellan 2015 och 2016, då ökningstakten för OH-kostnader på kommunnivå stannade av samtidigt som de totala bruttokostnaderna ökade kraftigt. Den ökade bruttokostnaden kan förklaras av en kraftig befolkningsökning, främst till följd av migration, på totalt 144 000 personer under 2016. Enligt SKL har befolkningsökningen och sammansättningen på befolkningsökningen inneburit ett kraftigt tryck på att bygga ut verksamheterna inom kommuner och landsting.⁴⁹

Sett över hela perioden är det tydligt att OH-kostnaderna på kommunnivå ökat snabbare än de totala driftkostnaderna. Med anledning av detta har SCB kontaktat 18 kommuner som utmärker sig med en stor andel OH-kostnader, i extremfallet närmare 60 procent, i förhållande till sina egna totala driftkostnader, eller kraftigt ökande OH-kostnader över en femårsperiod. SCB fann ingen tydlig gemensam nämnare som kunde förklara de höga eller snabbt ökande OH-kostnaderna. Vissa kommuner har flyttat gemensamma funktioner från förvaltningsnivå till kommunnivå, andra har utökat volymen på befintliga gemensamma funktioner, som löneadministration och IT. SCB har också funnit en rad rena felaktigheter i redovisningen.⁵⁰

OH-kostnaden på kommunnivå kan redovisas på tre sätt i RS. 1) genom interndebiteringar i form av interna köp från gemensamma verksamheter, 2) genom fördelning med egen fördelningsnyckel eller 3) genom fördelning med SCB-nyckeln. I diagram 2 nedan framgår hur stor andel av OH-kostnaderna på kommunnivå som fördelas med respektive metod.

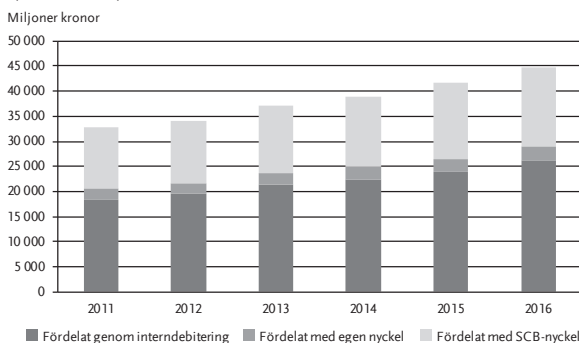
⁴⁸ Kommentrar i faktagranskningen. E-post från SCB, 2018-02-16.

⁴⁹ SKL. *Ekonomirapporten, oktober 2017. Om kommunerna och landstingens ekonomi, 2017, s. 7f.*

⁵⁰ SCB. *Utredning rad 920 gemensamma verksamheter, 2017.*

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

Diagram 2 Andel av OH-kostnader på kommunnivå fördelade genom interndebitering, egen nyckel och SCB-nyckel



Källa: SCB, 2011–2016 års statistik. Riksrevisionens bearbetning.⁵¹

Under hela perioden 2011–2016 har mer än hälften (55–60 %) av OH-kostnaderna på kommunnivå fördelats genom interndebitering. Av återstående kostnader fördelas en mindre andel med egen nyckel (6 % 2016) och en relativt stor andel (35 % 2016) med SCB-nyckel. Den relativa fördelningen mellan de tre metoderna har inte förändrats nämnvärt över tid. År 2016 fördelades ca 26 miljarder kronor genom interndebitering, 2,7 miljarder med kommunnyckel och ca 16 miljarder med SCB-nyckel.

Ett motiv till interndebitering kan vara att man vill öka kostnadsmedvetenheten och därmed också främja kostnadseffektivitet i den kommunala verksamheten. Ett annat skäl kan vara att få till en mer tillförlitlig kostnadsfördelning mellan enheter i organisationen. Hur det påverkar redovisningens träffsäkerhet kan variera beroende på hur internredovisningen är organiserad och hur välutvecklat IT-stöd kommunerna har. Det kan förekomma inslag av schablonisering i samband med internredovisning. De experter Riksrevisionen har talat med bedömer ändå att internredovisning generellt kan antas ge en mer träffsäker redovisning än redovisning genom fördelningsnycklar.⁵²

Andelen OH-kostnader som fördelas genom interndebitering varierar stort mellan kommunerna. Vissa kommuner, som t.ex. Norrtälje, interndebiterar inga OH-

⁵¹ Dataunderlag mottaget från SCB, 2018-01-31.

⁵² Samtal med företrädare för Sveriges kommunala yrkesrevisorers (SKYREV), 2018-02-02; samtal med tjänstemän vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-02-08.

kostnader på kommunnivå alls, medan andra kommuner interndebliter hela OH-kostnaden. Att Haninge fördelar hela sin OH-kostnad genom interndeblitering innebär att kommunen inte behöver använda någon fördelningsnyckel på kommunnivå.

I diagrammen 1 och 2 ovan syns inte OH-kostnaderna på förvaltningsnivå. Dessa kostnader särredovisas inte i RS och det finns därför ingen kunskap om hur stora dessa kostnader är och hur de har utvecklats över tid. Principen om fördelning gäller dock även dessa kostnader. SCB har inte tagit fram någon fördelningsnyckel för kommunerna att använda på förvaltningsnivå. SCB motiverar detta med att kommunerna är så olika organiserade att det är svårt att hitta en gemensam fördelningsprincip som skulle bli rättvisande för alla.⁵³

2.3.3 Kommunernas användning av fördelningsnycklar

Syftet med SCB-nyckeln var från början att garantera att samtliga kommuners kostnader och intäkter fördelas på verksamheterna så som definieras i nationalräkenskaper.⁵⁴ SCB har sedan 2001 erbjudit kommunerna denna fördelningsnyckel.⁵⁵ Idag använder drygt 80 procent av kommunerna SCB-nyckeln, medan övriga kommuner använder egna nycklar. Enligt SCB anser de kommuner som inte använder SCB:s fördelningsnyckel att de själva har en bättre uppfattning om hur deras OH-kostnader ska fördelas.⁵⁶

Att ca 20 procent av kommunerna använder en egen nyckel har enligt SCB inte påverkat kostnadsutfallet för rikstotalen i någon större omfattning. Om alla kommuner bara skulle använda SCB-nyckeln, skulle ingen verksamhet påverkas mer än en procent i någon riktning. SCB konstaterar samtidigt att valet av fördelningsnyckel kan få betydligt större konsekvenser för enskilda kommunverksamheter. SCB konstaterar också att ingen har undersökt hur träffsäkra fördelningarna blir när egen nyckel används.⁵⁷ Att göra en sådan undersökning vore också metodologiskt svårt.

Det kan finnas skäl för en kommun att använda egen fördelningsnyckel för att göra en mer träffsäker fördelning av kostnader i RS. Kommunekonomer kan ha välgrundade uppfattningar om vilka verksamheter som nyttjar kammungemensamma funktionerna mest. När sådan kunskap finns kan användningen av egen nyckel bidra till en mindre schablonmässig redovisning.

⁵³ E-post från tjänsteman vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-01-26.

⁵⁴ SCB. *Utredning av gemensamma verksamheter*, 2016, s. 1.

⁵⁵ SCB. *Räkenskapsammandrag för kommuner (RS)*, 2001.

⁵⁶ SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapsammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 7.

⁵⁷ SCB. *Utredning av gemensamma verksamheter*, 2016, s. 3–7.

Som tidigare nämnts synliggörs inte OH-kostnader på förvaltningsnivå i RS och det finns ingen SCB-nyckel på denna nivå. Man kan därför se det som att alla kommuner använder egna nycklar på förvaltningsnivå. Det har inte gjorts någon mer systematisk studie om hur dessa nycklar är konstruerade.

2.3.4 Utjämningsystemet för LSS

Kommunerna har en obligatorisk uppgift att ge stöd och service åt personer med funktionshinder. En del av dessa personer är berättigade till insatser enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, s.k. LSS-insatser.⁵⁸ Kommunernas kostnader för denna verksamhet beror bl.a. på hur många stödberättigade brukare som bor i kommunen och vilka omsorgsbehov dessa brukare bedöms ha. Kostnaderna kan därför variera mellan kommuner. Beroende på in- och utflyttning av brukare kan kostnaderna i en och samma kommun också variera kraftigt mellan åren.

Staten har skapat ett utjämningsystem för LSS-verksamhet. Syftet är att utjämna för kostnadsskillnader som inte kan hänföras till skillnader i politisk ambitionsnivå och effektivitet.⁵⁹ Det som avgör om en kommun betalar en avgift eller tar emot ett bidrag i systemet är kommunens uppskattade kostnadsnivå relativt kostnadsnivån för andra kommuner. LSS-utjämningen är alltså ett slutet system, där ökade bidrag till en kommun automatiskt innebär lägre bidrag eller ökade avgifter för andra kommuner.

Utgjämningsystemet är beräkningsmässigt komplext men bygger i huvudsak på två parametrar: 1) antalet LSS-brukare i en kommun och 2) kommunens kostnader för personal inom LSS-verksamheten. Båda dessa parametrar kan påverkas av kommunerna, dels genom biståndsbeslut, dels genom kostnadsredovisningen i RS.

LSS-utredningen 2007 bedömde att risken för medveten manipulation av kostnadsredovisningen i RS är låg. Några kommuner har i och för sig kodat om hela gruppbestäder från boende enligt socialtjänstlagen (2001:453) till LSS-boende, vilket gett dessa kommuner en högre kostnadsnivå i LSS och därmed ett bättre utfall i utjämningen. Men att kommuner medvetet skulle lämna oriktiga kostnadsuppgifter för att gynnas i utjämningen ansåg utredaren vara osannolikt, främst för att det normalt sett skulle kräva samförstånd mellan ekonomer på flera nivåer i organisationen.⁶⁰

⁵⁸ Verksamhet enligt lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS) är en obligatorisk verksamhet för kommunerna.

⁵⁹ Utjämningsystemet regleras i lagen (2008:342) om utjämning av kostnader för stöd och service till vissa funktionshindrade. Mer detaljerade föreskrifter finns i förordningen SFS 2008:776.

⁶⁰ SOU 2007:62. *Utgjämning av kommunernas LSS-kostnader – översyn och förslag*, s. 91, 98.

Det finns dock ett rättsfall som gäller medveten styrning av kostnader till LSS-verksamhet i RS i syfte att få ett bättre utfall i LSS-utjämnningen.⁶¹ Svenljunga kommun genomförde en omorganisation 2011, vilket föranledde en översyn av de fördelningsnycklar som användes inför inrapportering till RS. När nya fördelningsnycklar användes blev LSS-kostnaderna lägre än tidigare år, vilket resulterade i ett sämre utfall i LSS-utjämnningen. När detta uppdagades skickade ekonomichefen in en rättelse till SCB. Rättelsen innebar en återgång till tidigare kostnadsredovisning och kommunen återfick det mer gynnsamma utfallet i LSS-utjämnningen. En kommunekonom motsatte sig den inskickade rättelsen och kontaktade en förtroendevald revisor, som polisanmälde kommunen. Polisnämnan ledde till att två f.d. kommunchefer åtalades för grovt bedrägeri. Tingsrätten friade dock kommuncheferna, med hänvisning till att det är svårt att säkert fastställa hur redovisningen skulle sett ut om den varit korrekt.⁶² I samband med rättsfallet anlätde kommunstyrelsen en expert från SKL som gick igenom underlaget. Experten konstaterade att underlaget innehöll felaktigheter och att redovisningen av OH-kostnader delvis inte var baserade på någon logisk fördelningsgrund.⁶³

2.3.5 Olika OH-kostnader för olika driftsformer

Kommunerna har rätt att med bibehållet huvudmannaskap överlåta driften av verksamheter på utförare som inte tillhör den egna organisationen. Hur överlåtelsen går till kan variera mellan kommuner och verksamheter, se faktaruta nedan.

Ett skäl till att kommunen väljer att köpa in verksamhet är att man bedömt att en viss verksamhet kan bedrivas i oförändrad eller ökad omfattning men till en lägre kostnad och med bibehållen eller ökad kvalitet. I andra fall kan kostnadseffektivisering vara ett underordnat motiv, t.ex. om kommunen önskar att öka mångfalden bland utförarna inom hemtjänsten. Ytterligare ett skäl kan vara att kommunen saknar kompetens inom ett område. Då kan kommunen se fördelar med att långsiktigt eller tillfälligt köpa in verksamheten från en utförare utanför den egna organisationen.

⁶¹ Borås tingsrätt, Södra enheten, 2016. Mål nr B 2853-14. Dom meddelad 2016-03-09.

⁶² Ibid.

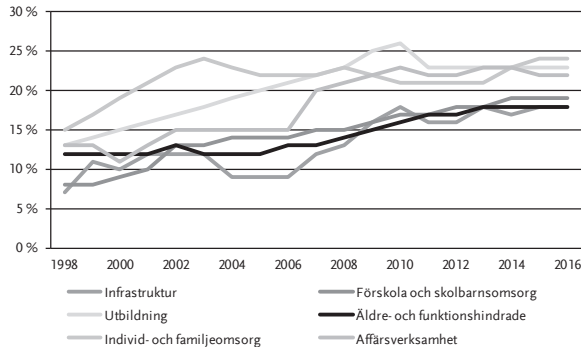
⁶³ SKL. Översyn av arbetet med det ekonomiska underlaget för LSS-utjämnningen i Svenljunga kommun, 2014, s. 4; Samtal med tjänsteman vid SKL, avdelningen för ekonomi och styrning, 2017-11-15; Samtal med förtroendevald revisor, Svenljunga kommun 2018-03-07. Se också Norén, U. Underlag till revisionsbolaget Deloitte's granskning av Svenljunga kommuns redovisning av kostnader som underlag för LSS-utjämningsbidrag, hämtad 2018-02-24. <http://www.sverigesradio.se/diverse/appdata/isidor/files/95/13950.pdf>.

Köp av verksamhet i kommuner

Kommunen köper verksamhet genom att upphandla varor och tjänster genom kontraktsupphandling eller ramavtalsupphandling enligt lagen (2016:1145) om offentlig upphandling (LOU) och lagen (2016:1146) om upphandling inom försörjningssektorerna (LUF). En ny lag, lagen (2016:1147) om upphandling av koncessioner (LUK), reglerar kommunernas upphandling av tjänster som ska utföras åt och betalas av tredje part. Tjänster inom hälsovård och socialtjänster kan upphandlas i kundvalsmodell enligt lagen (2008:962) om valfrihetssystem (LOV). Till skillnad från upphandling enligt LOU, LUF och LUK, där utförare konkurrerar om att få bli leverantör till kommunen, får alla leverantörer som klarar de grundläggande kraven tillträde till marknaden i ett LOV-system. Nivån på kommunens ersättning till utföraren avgörs då i första hand av hur många brukare som valt utföraren. Det fria skolvalet är en annan typ av kundvalsmodell men här är det Skolinspektionen som hanterar ansökningar och godkänner utförarna, vilket innebär att kommunen har små möjligheter att påverka vem som levererar pedagogisk verksamhet i kommunen. Det fria skolvalet regleras i 2 kap. skollagen (2010:800).

Kommunernas köp av verksamhet från andra kommuner och privata aktörer har ökat markant sedan 1990-talet och utgör numera en betydande del av kommunernas kostnader. Diagram 3 nedan visar utvecklingen av kommunernas köp av huvudverksamhet från alternativa utförare, inklusive kommunägda bolag.

Diagram 3 Kommuners köp som andel av kostnader för det egna åtagandet



Anm. Från och med 2011 omfattar uppgifterna i diagrammet inte köp av sidoverksamhet.

Källa: SCB, Riksrrevisionens bearbetning.

Sett över hela perioden har kommunernas köp som andel av totala kostnader ökat. Det har skett en utplaning sedan 2010, vilket delvis kan förklaras av att köp av sidoverksamhet har exkluderats från statistiken fr.o.m. 2011.

SKL har sedan 2006 årligen analyserat kommunernas köp av huvudverksamhet. SKL visar att kommunernas köp (exklusive affärsverksamhet) uppgick till 112 miljarder kronor 2016, vilket motsvarar 18 procent av de totala kostnaderna på 615 miljarder kronor. Enligt SKL har kommunernas köp ökat med 6,3 procentenheter under perioden 2006–2016. Ökningstakten var som störst under periodens tidigare del och har på senare år bromsat in.⁶⁴ Kommunerna köper allra mest från privata utförare, i huvudsak privata vinstdrivande företag. Under åren 2006–2016 ökade de privata utförarnas andel från 10 till 16 procent av kommunernas totala nettokostnader. År 2016 uppgick kommunernas köp från privata utförare till 98 miljarder kronor.⁶⁵

Det är främst inom pedagogiska verksamheter och vård och omsorg som kommunerna köper verksamhet. Kommunerna köpte 2016 pedagogisk verksamhet för 47 miljarder och vård och omsorg för 45 miljarder kronor, vilket motsvarar 17,7 procent respektive 19 procent av dessa verksamheters totala kostnader.⁶⁶

Omfattningen av kommunernas köp varierar mellan kommuner. I ena änden av skalan finns Täby och Norrtälje där ungefär hälften av verksamhetskostnaderna uppstår i den köpta verksamheten. I andra änden av skalan finns Arvidsjaur och Skellefteå som driver mer än 95 procent av verksamheten i egen regi.

Det finns flera skäl till att andelen köpt verksamhet skiljer sig åt mellan kommuner. Kommuner i storstadsregionerna är oftast tillväxtkommuner som är geografiskt belägna i närheten av välfärdsmarknader med ett stort antal utförare. Dessa kommuner kan vara i behov av att relativt snabbt expandera vissa verksamheter. Att köpa in verksamhet från alternativa utförare kan då vara en möjlighet. Många små kommuner har t.ex. ingen egen gymnasieskola och köper därför platser av andra kommuner. Politiska prioriteringar har också betydelse och många kommuner har t.ex. valt att inte införa något valfrihetssystem inom äldreomsorgen. Friskolor kan kommunerna inte välja bort eftersom det råder fri etableringsrätt i hela landet för huvudmän som vill bedriva verksamhet i grundskola och gymnasieskola. Andelen köp av pedagogisk verksamhet bestäms därför av utbudet av alternativa utförare och elevernas val.⁶⁷

⁶⁴ SKL. *Köp av verksamhet 2016 Kommuner, landsting och regioner 2006–2016*, 2017, ss. 14, 16. Affärsverksamheten är exkluderad i SKL:s siffror.

⁶⁵ *Ibid.*, s. 14f.

⁶⁶ SKL. *Köp av verksamhet 2016 Kommuner, landsting och regioner 2006–2016*, 2017, s. 19.

⁶⁷ *Ibid.*, s. 27f.

När en kommun bedriver verksamhet i egen regi uppstår administrativa kostnader i form av t.ex. personaladministration, lönehandläggning och lokaler. När en kommun istället köper verksamhet av en alternativ utförare uppstår delvis andra typer av administrativa kostnader. Dessa är då i högre utsträckning kopplade till uppgifter som upphandling, avtalsuppföljning, administration av ersättningsssystem och tillsyn av utförare. För att det ska vara möjligt att jämföra kommuner och för att kunna jämföra produktiviteten mellan olika driftsformer är det av betydelse att en OH-kostnad redovisas på den verksamhet och den driftsform som har genererat kostnaden. I det här sammanhanget är det därför intressant att undersöka om staten genom SCB skapat förutsättningar för kommunerna att fördela OH-kostnaderna så att jämförelser blir tillförlitliga oavsett fördelning mellan driftsformer.

2.4 Tidigare utredningar och utvecklingsarbeten

År 2002 tillsatte regeringen en kommitté för att främja nyckeltalsbaserade analyser och jämförelser av kommunal verksamhet och för att utveckla innehållet i den databas som senare kom att kallas Kolada. Kommittén lämnade bl.a. förslag om att åtgärder måste vidtas för att det ska vara möjligt att jämföra produktiviteten i verksamheter oavsett driftsform. I sitt betänkande pekar kommittén på att nyckeltalen måste fånga all verksamhet på ett likvärdigt sätt oavsett driftsform för att jämförelser mellan kommuner ska bli rättvisande när olika andelar av verksamheterna utförs i enskild regi.⁶⁸

Regeringen har vid olika tillfällen initierat olika utredningar och reformer för att förbättra den offentliga statistiken om kommunal ekonomi. Den senaste stora översynen inleddes 2008.⁶⁹ I betänkandet pekar den särskilda utredaren på att jämförelser har blivit ett allt viktigare verktyg vid uppföljning, utvärdering och utveckling av kommunal verksamhet och att detta kräver en mer detaljerad kostnadsredovisning. Utredaren övervägde också om det borde införas en möjlighet för kommuner att begära in verifiering av inrapporterade uppgifter till RS, t.ex. genom ett revisorsintyg från kommunrevisor. Utredaren bedömde att detta skulle bli alltför kostsamt i förhållande till förväntad nytta och avvisade idén. Utredaren lämnade dock ett antal förslag på olika åtgärder för en mer effektiv datainsamling, ökad tillförlitlighet och ökad aktualitet.⁷⁰

År 2009 gav regeringen SCB i uppdrag att vidareutveckla utredarens förslag. Som skäl angav regeringen bl.a. det ökade intresset från olika intressenter att kunna

⁶⁸ SOU 2005:110. *Jämförelsevis - Styrning och uppföljning med nyckeltal i kommuner och landsting*, ss. 41, 50.

⁶⁹ Dir. 2007:146. *Översyn av statistikinsamlingen avseende kommunal ekonomi och verksamhet*.

⁷⁰ SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*.

använda relevanta och aktuella nyckeltal om kommunsektorns verksamheter.⁷¹ SCB publicerade 2011 sin slutrapport om utvecklingsarbetet.⁷² Rapporten resulterade i en rad förändringar. Excelblanketten fick t.ex. en tydligare koppling till kommunernas egna bokslut vilket ansågs kunna ge högre tillförlitlighet och kvalitet i statistiken. RS bantades också genom att man tog bort avdelningarna "Kassaflödesanalys" och "Inventering av kommunägda företag".⁷³

Inom ramen för SCB:s utvecklingsarbete publicerade SKL 2011 en rapport med rubriken *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*. Rapporten bygger på intervjuer med sexton kommuner och har fokus på kommuners svårigheter att rapportera in uppgifter till RS inom den tidsram SCB har ställt upp. Kartläggningen visar bl.a. att arbetet med RS är personbundet och sårbart och att fördelning av OH-kostnader är en utmanande uppgift.⁷⁴

År 2011 publicerade Statskontoret en kartläggning om statlig kommunstatistik med tyngdpunkt på den ekonomiska statistiken i RS.⁷⁵ Statskontoret konstaterade bl.a. att RS under de senaste 10–15 åren hade anpassats inte bara till nationalräkenskaperna utan också till jämförelseinriktad användning i landet.

SCB har både före och efter 2010 års översyn bedömt att tillförlitligheten i RS är generellt hög. Tillförlitligheten bedöms vara mycket hög i delarna som rör resultat- och balansräkningen, eftersom dessa uppgifter hämtas direkt från kommunernas årsbokslut. Tillförlitligheten bedöms vara något lägre avseende den verksamhetsindelade statistiken, främst inom Pedagogisk verksamhet och Vård och omsorg.⁷⁶ Likartade bedömningar har gjorts sedan 1998.⁷⁷

I 2011 års regleringsbrev till SCB uttryckte regeringen att SCB:s fortlöpande förbättring av kvaliteten i den ekonomiska statistiken, bl.a. nationalräkenskaperna, är en prioriterad uppgift för myndigheten. SCB uppmanades att öka takten i det pågående förbättringsarbetet för att säkerställa en tillförlitlig och effektiv statistikproduktion. Med anledning av denna skrivning anlät SCB en internationell expertgrupp för att utvärdera tio viktiga statistikprodukter, däribland

⁷¹ Regeringsbeslut Fi2009/2221 (delvis). Uppdrag till Statistiska centralbyrån om att förbättra den ekonomiska kommunstatistiken.

⁷² SCB. Resultatrapport Översyn av Räkenskapsammandraget för kommuner, 2011.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ SKL. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011, bilaga 8 till Resultatrapport Översyn av Räkenskapsammandraget för kommuner, SCB, 2011.

⁷⁵ Statskontoret. *Räkenskapsammandraget för kommuner*, 2011.

⁷⁶ SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapsammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017, s. 5.

⁷⁷ SCB:s årligt publicerade kvalitetsdeklarationer finns på myndighetens hemsida, hämtad 2017-03-31, http://www.scb.se/OE0107#_Fordjupadinformation/.

RS och nationalräkenskaperna. SCB genomför numera årliga utvärderingar med stöd av expertgruppen. Fokus är på kvalitetskomponenten tillförlitlighet.⁷⁸

I fyra av de årliga rapporter som expertgruppen har publicerat 2012–2017 påpekas att kostnadsredovisningen för LSS-verksamhet har direkt påverkan på kommunernas utfall i utjämningsystemet för LSS. Expertgruppen har rekommenderat SCB att överväga åtgärder för att minska risken för manipulation. Expertgruppen har också pekat på att de olika principerna för schablonisering av OH-kostnader är en felkälla med potentiellt stor negativ inverkan på tillförlitligheten i statistikprodukter som bygger på RS.

Påverkbarheten i LSS-utjämningen har diskuterats i båda de utredningar som föregick införandet av LSS-utjämningen⁷⁹ och i den uppföljning som genomfördes 2007.⁸⁰ För närvarande pågår ytterligare en utredning som bl.a. har till uppgång att överväga om det fortsatt behövs ett utjämningsystem för LSS och vid behov föreslå förändringar i systemet.⁸¹

I december 2014 tillsatte regeringen en utredning med syfte att lämna förslag på hur kommuner kan redovisa jämförbar ekonomisk information på skolensnivå.⁸² Utredningen tog namnet *Skolkostnadsutredningen* och lämnade sitt betänkande 2016.⁸³ Utredaren föreslår åtgärder för ökad transparens i kostnadsredovisningen och mer lika villkor för kommunala och fristående skolor. Utredaren föreslår bl.a. en övergång till s.k. "enhetsredovisning", vilket innebär en separat kostnadsredovisning för varje enskild skolenhet, oavsett om den drivs i kommunal eller privat regi. Denna redovisning ska enligt förslaget göras som ett extra redovisningssteg efter inrapporteringen till RS. Utredaren föreslår att enhetsredovisningen införs den 1 januari 2019. Regeringen har i budgetpropositionen aviserat att den tänker lämna förslag om införande av enhetsredovisning och har med anledning av detta budgeterat för ökade anslag till kommunerna och Skolverket.⁸⁴

År 2016 lämnade Valfärdsutredningen sitt betänkande *Ordning och reda i välfärden*.⁸⁵ Utredaren övervägde för- och nackdelar med att införa redovisning på enhetsnivå på vård- och omsorgsområdet. En sådan redovisning skulle enligt

⁷⁸ SCB. *Årsredovisning 2015, 2016*.

⁷⁹ DS 1999:72. *Förslag till utjämnning mellan kommuner av kostnader för LSS-verksamhet*; SOU 2002:103. *Utjämnning av LSS-kostnader*.

⁸⁰ SOU 2007:62. *Utjämnning av kommunernas LSS-kostnader - översyn och förslag*.

⁸¹ Dir. 2016:40. *Översyn av insatser enligt LSS och assistansersättningen*.

⁸² Dir. 2014:126. *Redovisning av kostnader för skolväsendet på huvudmänna- och skolensnivå m.m.*

⁸³ SOU 2016:166. *Det stämmer! Ökad transparens och mer lika villkor*. Betänkande av Skolkostnadsutredningen.

⁸⁴ Prop. 2017/18:1. utgiftsområde 25 och utgiftsområde 16.

⁸⁵ SOU 2016:78. *Ordning och reda i välfärden*, betänkande av Valfärdsutredningen.

EN GRANSKNINGSRAPPORT FRÅN RIKSREVISIONEN

utredaren dels bidra till stärkt förtroende och legitimitet för verksamheten, dels ge en bättre grund för jämförelser utifrån kostnadseffektivitet. Nackdelarna består enligt utredaren främst i ökad administration. Utredaren bedömde att de administrativa kostnaderna överväger fördelarna men ansåg att frågan bör övervägas på nytt när lärdomar kan dras från kommande system på skolområdet.⁸⁶

Skolkommissionen tillsattes av regeringen 2015 med uppdrag att lämna förslag på hur höjda kunskapsresultat ska kunna uppnås, kvaliteten i undervisningen förbättras och likvärdigheten öka i den svenska skolan.⁸⁷ I utredningens slutbetänkande föreslås bl.a. ett villkorat statsbidrag till huvudmännen för undervisning och elevhälsa. Bidraget föreslås vara baserat på socioekonomiskt betingade förutsättningar och avser förskoleklass och grundskola.⁸⁸ I kommissionens förslag om bidragsfördelning ligger att följa upp huvudmännens egen resurstilldelning till skolenheter, bl.a. genom att följa respektive kommun på detaljnivå vad gäller raderna "undervisning" och "elevhälsa" i RS pedagogiska flik.⁸⁹ Betänkandet har varit ute på remiss. Enligt propositionsförteckningen ska en proposition överlämnas till riksdagen den 22 mars.⁹⁰ I budgetpropositionen för 2018 presenterade regeringen ett förslag till statligt stöd för stärkt likvärdighet och kunskapsutveckling i skolan på totalt 6 miljarder kronor fördelat på tre år.⁹¹

⁸⁶ SOU 2016:78. *Ordning och reda i välfärden*, betänkande av Valfärdsutredningen, s. 631–648.

⁸⁷ Dir. 2015:35. Höjd kunskapsnivå och ökad likvärdighet i svensk skola.

⁸⁸ SOU 2017:35. *Ökat nationellt ansvar för skolans finansiering*, betänkande av Skolkommissionen, s. 223ff.

⁸⁹ SOU 2017:35. *Ökat nationellt ansvar för skolans finansiering*, betänkande av Skolkommissionen, s. 231f., bilaga 6, s. 452.

⁹⁰ Statsrådsberedningen. Propositionsförteckning våren 2018.

⁹¹ Prop. 2017/18:1. Utgiftsområde 16, s. 192.

3 Generella förutsättningar att fördela OH-kostnader

I det här kapitlet behandlas den första granskningsfrågan, dvs. om SCB har skapat generella förutsättningar för kommuner att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga. Här beskrivs vilken typ av kommuner som väljer bort den fördelningsnyckel SCB erbjuder och vilka konsekvenser detta får för kostnadsredovisningen på verksamhetsnivå. Därefter görs en bedömning av de skäl kommuner anger för att frånga SCB-nyckeln. Slutligen beskrivs vilket stöd SCB ger kommunerna när de ska fördela OH-kostnader på förvaltningsnivå.

lakttagelser

På kommunnivå synliggörs OH-kostnader och SCB erbjuder kommunerna en myndighetsnyckel (SCB-nyckeln). Att ca 50 kommuner väljer att använda egna nycklar tycks knappt spela någon roll för de kostnader som redovisas. Däremot kan det ha påverkat tilltron till nyckeltal som bygger på RS. De flesta kommuner som använder egen nyckel kan inte ange sakskalet för detta. Arbetet med RS tycks i flera kommuner vara påtagligt personbundet.

På förvaltningsnivå synliggörs inga OH-kostnader, och SCB erbjuder inte kommunerna någon fördelningsnyckel. Specificeringsflikarna för Pedagogisk verksamhet och Vård och omsorg skiljer sig från varandra i flera avseenden. För kommunernas del innebär detta bl.a. att OH-kostnaderna ska redovisas enligt två olika redovisningsprinciper. Inom pedagogiska fliken finns en övrigt-post som försvårar kommunjämförelser.

3.1 Förutsättningar på kommunnivå

3.1.1 Kommunernas val av fördelningsnyckel

I samtal med tjänstemän vid SCB, SKL och enskilda kommuner framkommer motstridiga föreställningar om vilken typ av kommuner som använder egen nyckel och vilka deras motiv är. Vissa tjänstemän menar att det främst rör sig om små kommuner som har god överblick över sin verksamhet och därför kan göra en mer träffsäker fördelning av kostnader. Andra uppfattar att det främst rör sig om större kommuner som har resurser att lägga ned det extra arbete som krävs för en mer träffsäker fördelning. Ett par tjänstemän i kommuner som använder SCB-nyckeln har också reflekterat över om egna fördelningsnycklar kan användas för att anpassa redovisningen efter lokala behov. Detta skulle t.ex. kunna ske för att förbättra nyckeltal inom ett område som för tillfället är prioriterat av den politiska ledningen.

Att var femte kommun använder en egen nyckel, vars konstruktion avviker från SCB-nyckeln, har också satt tvivel hos den internationella expertgrupp som SCB anlitar. Expertgruppen har i fyra olika rapporter påpekat att användningen av egna

nycklar kan skapa allvarliga fel i RS. Experterna har i varje rapport riktat rekommendationer till SCB att undersöka hur stora dessa fel kan vara.⁹² SCB gjorde en sådan undersökning 2016⁹³, se avsnitt 3.1.2.

Att förstå vilka kommuner som använder egen fördelningsnyckel kan underlätta bedömningen av konsekvenserna av att olika nycklar används. Här ges en beskrivning av kommuner som använder SCB-nyckeln och kommuner som använder egen, respektive blandad fördelningsnyckel.

Definition: Nycklar för fördelning av OH-kostnader på kommunnivå

1. SCB-nyckel: Mer än 90 procent av kostnaderna fördelas med SCB:s nyckel.
2. Kommunnyckel: Mer än 90 procent av kostnaderna fördelas med en kommunspecifik nyckel.
3. Blandad nyckel: Ingen av nycklarna används för fördelning av mer än 90 procent av kostnaderna.

SCB-nyckeln har vunnit något i popularitet under de senaste åren. Under perioden 2011–2016 har antalet kommuner som valt SCB-nyckeln ökat från 225 till 239. Det har främst skett en övergång från blandad nyckel till SCB-nyckel, se tabell 2 och 3, bilaga 1.

De fyra största kommunerna Stockholm, Göteborg, Malmö och Uppsala, har alla använt SCB-nyckeln under hela den gångna femårsperioden, men det har även små kommuner som Jokkmokk och Ljusnarsberg. Spridningen i kommunstorlek är stor också inom gruppen som använder egen nyckel. Här återfinns både stora städer som Eskilstuna och Örebro men också små kommuner, som Sorsele och Övertorneå. Generellt sett är kommuner som använder egen nyckel dock befolkningsmässigt något större (sett till median) än kommuner som använder SCB-nyckeln, se tabell 2, bilaga 1.

De flesta kommuner håller fast vid sitt val av fördelningsnyckel. En majoritet av kommuner (225 st.), och framför allt större kommuner, har använt samma nyckel under hela perioden. En ganska stor minoritet (64 st.) har dock bytt nyckel minst en gång och ett mindre antal kommuner (10 st.) har bytt nyckel tre gånger under perioden, se tabell 3, bilaga 1. I avsnitt 3.1.3 förs resonemang om vad som kan ligga bakom kommunernas val av nyckel och varför vissa kommuner växlat mellan olika nycklar.

De kommuner som har valt egen eller blandad nyckel 2016 tenderar att ha en större andel OH-kostnader på kommunnivå att fördela till verksamheterna, se

⁹² Biemer, P., Travis, D., Kasprzyk, D. och Hansson, J. *A Fifth Application of Aspire for Statistics Sweden*, 2015; Biemer, P. och Travis, D. *A Fourth Application of Aspire for Statistics Sweden*, 2015; Biemer, P. och Travis, D. *A Third Application of Aspire for Statistics Sweden*, 2014; Biemer, P. och Travis, D. *A Second Application of the "Aspire" Quality Evaluation System for Statistics Sweden*, 2013.

⁹³ SCB. *Utredning av gemensamma verksamheter*, 2016.

tabell 4, bilaga 1. Att OH-kostnaderna är större i dessa kommuner kan ha en eller flera av tre förklaringar: 1) att dessa kommuner har mer kostsamma gemensamma verksamheter, 2) att dessa kommuner har en mer centraliserad organisation där fler gemensamma funktioner ligger på övergripande kommunnivå, 3) att dessa kommuner har fördelat mindre kostnader genom interndebitering. Oavsett vilken förklaring som gäller för den enskilda kommunen kan kostnadens storlek i sig vara ett skäl att använda egen nyckel för att göra en mer träffsäker fördelning.

3.1.2 Fördelningsnyckelns betydelse för kostnadsredovisningen

För nationalräkenskaperna är det viktigt att redovisningen genom RS ger en tillförlitlig bild av räkenskaperna för riket totalt. Efter upprepade rekommendationer från internationella experter gjorde SCB 2016 en uppföljning av 2014 års räkenskapssammandrag.⁹⁴ Uppföljningen visade att valet av nyckel för fördelning av OH-kostnader på kommunnivå inte hade någon större påverkan på rikstotalens bruttokostnader. Den verksamhet som påverkades mest procentuellt var "näringslivsfrämjande åtgärder" som skulle haft 0,85 procent (ca 19,5 miljoner kronor) lägre redovisade kostnader om alla kommuner hade använt SCB-nyckeln. SCB konstaterade att detta knappast kunde utgöra något problem för beräkning av nationalräkenskaperna. Riksrevisionen har gjort motsvarande beräkning på 2015 och 2016 års underlag och kommit fram till ungefär samma resultat, se tabell 5, bilaga 1.

När RS används som underlag för nationalräkenskaperna kan en överskattad kostnad i en kommun vägas upp av en underskattad kostnad i en annan kommun. När RS ska användas för kommunjämförelser ställs andra krav på tillförlitlighet.

Riksrevisionen har analyserat skillnaden mellan redovisad kostnad för samtliga kommunverksamheter (oavsett val av fördelningsnyckel) och den förväntade kostnad som hade redovisats om alla kommuner hade fördelat alla kostnader med SCB-nyckeln. Analysen visar att valet av fördelningsnyckel inte har någon stor betydelse för enskilda kommunverksamheter. För ca 99 procent av alla kommunverksamheter har faktisk redovisning inte avvikit från förväntad redovisning med mer än 5 procent i någon riktning, se tabell 7, bilaga 1.

Riksrevisionens möten och samtal med kommunföreträdare visar att det finns en medvetenhet om att underlaget för kommunjämförelser behöver användas med viss försiktighet. När valet av fördelningsnyckel påverkar bruttokostnaden med mindre än 5 procent får man därför anta att RS-underlaget för jämförelser inte leder till betydande felprioriteringar i kommunverksamheter.

⁹⁴ SCB. *Rapport om gemensamma verksamheter*, 2016.

För ett begränsat antal kommunverksamheter gör dock fördelningen med egen nyckel påtaglig skillnad. 26 kommuner har tillsammans 163 verksamheter vars redovisade kostnader hade justerats med mer än 5 procent i någon riktning om de endast hade använt SCB-nyckeln. Hälften av dessa 26 kommuner har en eller flera verksamheter vars kostnader påverkas med mer än 25 procent. För tre av kommunerna påverkas ett helt s.k. "block" i RS, som t.ex. "Summa affärsverksamhet", med mer än 25 procent och som mest 82 procent. Sju kommuner har en eller flera verksamhetsgrenar vars bruttokostnader skulle förändrats med mer än 100 procent om de bara använt SCB:s fördelningsnyckel.

Kommuner som har verksamheter som påverkas så här mycket tenderar att vara något mindre än genomsnittet, men även en stor kommun som Örebro finns representerad. Mindre kommuner tycks ha ett större intresse av kommunjämförelser⁹⁵ men har samtidigt mindre resurser att noga undersöka förutsättningarna för en jämförelse. I en liten kommun är ansvaret för ekonomiredovisning oftast fördelat på ett litet antal personer, och det kan vara svårt att avsätta tid för att t.ex. ingå i ett kommunnätverk i syfte att jämföra verksamhetens kostnader.⁹⁶ Därmed ökar risken för att olika redovisningsprinciper påverkar jämförelsernas relevans.

3.1.3 Kommuners skäl att välja bort SCB-nyckeln

Användning av SCB-nyckeln innebär att kommunen bara behöver definiera sina OH-kostnader på kommunnivå – sedan fördelar SCB-nyckeln automatiskt kostnaderna mellan driftverksamheterna i RS-filen. Att istället använda en egen nyckel kräver någon form av aktivt ställningstagande till hur en bättre fördelning mellan driftverksamheterna skulle se ut. Att använda egen fördelningsnyckel kräver därför en arbetsinsats från kommunen, dels för att konstruera nyckeln, dels för att följa upp att fördelningen fortfarande är rimlig efter förändringar i verksamheten.

SCB:s bedömning är att "de kommuner som inte använder fördelningsnyckeln anser att de själva har bättre verktyg eller uppfattning om hur de gemensamma kostnaderna ska fördelas"⁹⁷. Samma synsätt kommer fram i samtal med tjänstemän vid SKL.⁹⁸

Vissa kommuner kan ha en välgrundad uppfattning om vilka verksamheter som mest nyttjar de gemensamma verksamheterna och vilja att göra en mer korrekt fördelning genom att använda egen fördelningsnyckel. Valet att frågå SCB:s

⁹⁵ Samtal med tjänstemän vid RKA, 2017-02-21.

⁹⁶ Intervju med ekonomichef och olika ekonomifunktioner, större kommun, 2017-10-05.

⁹⁷ Se t.ex. SCB. *Räkenskapssammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016, s. 10.

⁹⁸ Samtal med tjänstemän vid SKL, avdelningen för ekonomi och styrning, 2017-03-10 samt 2017-03-13.

nyckel kan då motiveras av en ambition att redovisa kostnaderna där de faktiskt hör hemma.⁹⁹ Det är dock inte självklart att valet av nyckel är ett aktivt val. I en större kommun säger ekonomichefen och den RS-ansvariga ekonomen att kommunen alltid har använt SCB-nyckeln. Skälet uppges vara att SCB-nyckeln är enkel att använda och ger en tillräckligt korrekt fördelning av kostnader mellan verksamheterna. Efter att den RS-ansvariga ekonomen gjort en närmare kontroll visar det sig dock att kommunen, utan att känna till det, växlat mellan SCB-nyckel och egen nyckel tre gånger på fem år. År 2016 fördelades större delen av OH-kostnaden med egen nyckel.¹⁰⁰

Riksrevisionen har ringt upp de tjänstemän som ansvarar för inrapporteringen till RS i de 32 kommuner som använt egen nyckel för fördelning av minst 90 procent av OH-kostnaderna på kommunnivå. Av de 31 svarande tjänstemännen uppger 11 att den egna kommunen använder SCB-nyckeln. Därutöver uppger två tjänstemän att kommunen använder egen nyckel men att fördelningen i huvudsak sker i enlighet med SCB-nyckelns principer. Två RS-ansvariga tjänstemän vet inte vilken nyckel den egna kommunen använder. Resterande 15 kommuner uppger att de använder egen nyckel.

Den vanligaste motiveringen till att använda egen nyckel att kommunen alltid har gjort så och inte vill försvära jämförbarheten bakåt i tiden. Ett par kommuner lämnar något mer utvecklade motiveringar till valet av egen nyckel, t.ex. att man föredrar att fördela efter personalkostnader istället för totala driftkostnader. (En mer utförlig redovisning av resultatet finns i bilaga 2.)

Flera av de vidtalade tjänstemännen har uppgett att de är nya på posten och ännu inte satt sig in i hur kommunen fördelar OH-kostnaderna. Detta skulle kunna vara en förklaring till det något överraskande svarsmönstret. Hypotesen motsägs dock av Riksrevisionens enkät till köpkommuner, som har besvarats av kommunernas ekonomichefer. Ekonomicheferna för fyra av de åtta svarande kommuner som använder egen nyckeln, uppger att de i huvudsak använder SCB-nyckeln. En femte ekonomichef svarar att kommunen fördelar utifrån bruttokostnaden, vilket är grundprincipen med SCB-nyckeln. Den sammantagna bilden är att användningen av egen nyckel sällan kan motiveras med tydliga sakska.

3.2 Förutsättningar på förvaltningsnivå

3.2.1 Fördelningsnycklars betydelse för kostnadsredovisningen

Kommuner är olika organiserade. Vissa kommuner har en centraliserad organisation där de flesta OH-funktioner ligger på kommunnivå. Detta gäller

⁹⁹ Samtal med tjänstemän vid SKL, avdelningen för ekonomi och styrning, 2017-12-15 samt tjänstemän vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2018-02-08.

¹⁰⁰ Intervju med ekonomichef och RS-ansvarig, större kommun, 2017-10-05.

särskilt mindre kommuner som antingen har små förvaltningar eller ingen förvaltningsindelning alls. Andra kommuner har en mer decentraliserad organisation där varje förvaltning har egna OH-funktioner. Så är ofta fallet i större kommuner där en enskild förvaltning kostnadsmässigt kan motsvara en mindre kommuns storlek.

OH-kostnader på förvaltningsnivå ska fördelas på verksamheter enligt samma grundprincip som på kommunnivå. Det innebär att kostnaderna ska fördelas till lägsta organisatoriska nivå inom respektive förvaltning. Till skillnad från OH-kostnader på kommunnivå har OH-kostnader på förvaltningsnivå ingen egen post i RS. SCB erbjuder heller inte kommunerna något stöd i form av en fördelningsnyckel. Detta innebär dels att OH-kostnaderna på förvaltningsnivå inte synliggörs i RS, dels att kommunerna behöver ta fram egna fördelningsnycklar för att fördela kostnaderna till verksamheter.

Ingen vet hur stora OH-kostnaderna på förvaltningsnivå är. Att kostnadernas fördelning på förvaltningsnivå har betydelse illustreras dock av ett jämförelseprojekt som genomfördes av två mindre kommuner i södra Uppsala län 2013–2014: Knivsta och Håbo. Både Knivsta och Håbo hade betydligt högre kostnader för äldreomsorg än den riksgenomsnittliga kostnaden för verksamheten med hänsyn taget till kommunernas strukturella förutsättningar. Knivsta hade dessutom betydligt högre kostnadsnivå än Håbo. Det saknades uppenbara förklaringar till skillnaderna.¹⁰¹

Jämförelseprojektet Knivsta–Håbo

Knivsta och Håbo kommuner genomförde jämförelseprojektet under ett års tid. Den övergripande slutsatsen var att kostnadsskillnaden berodde på en rad faktorer som inte var direkt relaterade till effektiviteten i äldreomsorgsverksamheten. En sådan faktor var att Knivsta hade en betydligt större OH-kostnad (6 procent) på kommunnivå än Håbo (3 procent). Denna skillnad berodde troligtvis på att Knivsta hade fler gemensamma verksamheter på kommunnivå, medan Håbo hade motsvarande verksamheter på förvaltningsnivå. Båda kommunerna använde SCB-nyckeln men hade olika stora kostnadsandelar att fördela. I Knivsta hade förhållandevis stora centrala kostnader för OH-verksamheter, t.ex. driften av nytt kommunhus, hänförts till bl.a. äldreomsorgen. I Håbo fördelades motsvarande kostnader till förvaltningsnivå, och då användes en annan fördelningsprincip.¹⁰²

¹⁰¹ Homann, C., Fahlström, E., och Wallin, D., *Kostnadjämförelseprojekt äldreomsorg i Håbo och Knivsta 2012 – En studie av kostnaderna inom äldreomsorgen*, 2012.

¹⁰² Homann, C., Fahlström, E., och Wallin, D., 2012. *Kostnadjämförelseprojekt äldreomsorg i Håbo och Knivsta 2012 – En studie av kostnaderna inom äldreomsorgen*; Intervju med ekonomichef och förvaltningssekreterare i Knivsta kommun, 2017-11-30.

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

Kostnadsjämförelsen Knivsta-Håbo visar att principer för fördelning av OH-kostnader kan få konsekvenser när kommuner ska jämföra kostnader för specifika verksamheter med varandra. I det här fallet uppstod skillnaden delvis p.g.a. att kommunerna är olika organiserade och därför har olika stora kostnadsandelar på kommunnivå respektive förvaltningsnivå. På förvaltningsnivå användes andra fördelningsprinciper än på kommunnivå, vilket komplicerade jämförelsen. Hade kommunerna använt olika fördelningsnycklar på kommunnivå hade ytterligare en redovisningsmässig skillnad uppstått.

3.2.2 Vård och omsorg respektive pedagogisk verksamhet

De kostnadsmässigt största förvaltningarna i en kommun brukar vara pedagogisk verksamhet respektive vård och omsorg. Som tidigare nämnts (se avsnitt 2.1) redovisas kostnader och intäkter för dessa verksamheter i separata flikar i RS. Strukturen i de två flikarna skiljer sig åt på flera sätt. I figur 1 nedan exemplifieras strukturen med nedbrytning för grundskola och vård och omsorg om äldre.

En påtaglig skillnad är att vård- och omsorgsfliken bryts ner på verksamheter, som korttidsboende och öppen verksamhet, medan pedagogiska fliken bryts ner på kostnadsslag, som t.ex. undervisning och skolmåltider, se figur 1 nedan.¹⁰³ De skilda redovisningsprinciperna har troligtvis sin förklaring i att Socialstyrelsen och Skolverket tidigare hade ansvaret för respektive flik i RS. Ur ett jämförelseperspektiv utgör detta knappast något större problem eftersom det finns begränsat intresse av att göra jämförelser över flikgränserna. Det kan däremot försvåra kommunekonomernas möjligheter att ensa sina redovisningsprinciper över förvaltningsgränserna.

¹⁰³ Se blankettexempel på SCB:s webbplats, hämtad 2018-03-12, <https://www.scb.se/lamnapppgifter/undersokningar/rakenskapsammandrag-for-kommuner/>.

EN GRANSKNINGSRAPPORT FRÅN RIKSREVISIONEN

Figur 1 Utsnitt från vård- och omsorgsfliken samt pedagogiska fliken i RS

Rad-nr	Verksamhet/skolform	Brutto-kostnad
510	Vård och omsorg om äldre	131 047
5101	Hemtjänst i ordinärt boende	44 541
5103	Korttidsboende / Korttidsvård	7 639
5104	Dagverksamhet, ordinärt boende	1 386
5105	Särskilt boende/annat boende	74 019
5106	Öppen verksamhet	1 786
5109	Övriga insatser i ordinärt boende	1 676
51099	Summa vård och omsorg om äldre	131 047

Rad-nr	Verksamhet/skolform	Brutto-kostnad
40	Grundskola, totalt	123 183
401	Undervisning	54 875
402	Lärverktyg	4 142
404	Måltider	6 245
405	Skolskjuts, reseersättning o inackordering	3 106
406	Elevhälsa	2 825
407	Lokalkostnader	16 458
408	Övrigt	16 574
4081	Fördelad gemensam verksamhet	3 469

Anm. Notera att figuren är ett utsnitt bestående av den första kolumnen för verksamhetsblocket Grundskola och motsvarande för Vård och omsorg om äldre. Grundskola är ett av nio block i den pedagogiska fliken. Vård och omsorg om äldre är ett av tre block i vård- och omsorgsfliken. I RS-blanketten tillkommer ett antal kolumner där kommunerna ska ange kostnader och intäkter relaterade till varje verksamhet. Det tillkommer också kolumner med automatiskt beräknade nyckeltal och kontroller.

Källa: SCB. Räkenskapsammandraget 2016.

SCB:s normering genom RS skiljer sig åt för de två flikarna. En påtaglig skillnad är att pedagogisk verksamhet har en post som heter "Övrigt", se figur 1 ovan. OH-kostnader på förvaltningsnivå ska redovisas på denna post. Någon motsvarande post finns inte för verksamhet inom Vård och omsorg.

På det pedagogiska området behöver kommunerna således identifiera OH-kostnader på förvaltningsnivå och redovisa dem i RS. Ändå går det inte att utläsa hur stora dessa OH-kostnader är. Detta beror på att kostnaderna redovisas på posten Övrigt, som också innehåller en lång rad andra kostnader, för t.ex. kompetensutveckling, utvecklingsarbete, fackligt arbete, studie- och yrkesvägledare med mera. Intäkter, som statsbidrag och bidrag från

Migrationsverket, ska också redovisas här, vilket innebär att övrigt-posten för många kommuner har ett negativt värde.¹⁰⁴ Enligt SCB:s instruktioner ska också "alla kostnader och intäkter som inte redovisats tidigare"¹⁰⁵ redovisas på Övrigt. Detta skapar en osäkerhet om vilka kostnader som faktiskt redovisas här.

På riksnivå är bruttokostnaden för Övrigt inom verksamheterna grundskola och gymnasieskola den näst största kostnadsposten jämte lokalkostnader. Bruttokostnaden för Övrigt uppgår för grundskola och gymnasium till drygt tolv procent av de totala bruttokostnaderna. Det är endast kostnader för undervisning (40 %) som är större.¹⁰⁶

Inom verksamheterna grundskola och gymnasieskola varierar övrigt-postens storlek kraftigt mellan kommunerna. Vissa kommuner har inte redovisat någon kostnad alls på denna post, medan andra kommuner har redovisat kostnader som uppgår till ca 50 procent av verksamhetens totala bruttokostnad.¹⁰⁷

På riksnivå har övrigt-postens kostnadsmissiga storlek minskat med några procentenheter i förhållande till bruttokostnader under de senaste femton åren. Detta kan dock inte tolkas som att OH-kostnaderna har minskat. Posten innehåller en rad andra kostnader och intäkter vilka var för sig kan spegla olika trender som när de redovisas tillsammans tar ut varandra.¹⁰⁸

Övrigt-postens storlek och variation skapar osäkerhet vid jämförelser mellan pedagogiska flikens övriga poster. När en kommun går in i nyckeltalsdatabasen Kolada och jämför sina kostnader per grundskoleelev med en annan kommun, kan det visa sig att övrigt-postens storlek skiljer sig flera hundra procent mellan kommunerna, se exempel på detta i faktarutan nedan. Eftersom det är oklart vad som ingår i övrigt-posten blir det då svårt att tolka kostnadsskillnader mellan andra pedagogiska poster, som undervisning och skolmåltider. På grund av övrigt-posten kan det också vara vanskligt för staten att följa upp statsbidrag utifrån enskilda poster i pedagogiska fliken, så som skisseras i Skolkommissionens slutbetänkande, se avsnitt 2.4.

¹⁰⁴ SCB. 2016 års statistik. Dataunderlag mottaget från SCB, 2018-02-08.

¹⁰⁵ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*. Se t.ex. s. 64.

¹⁰⁶ SCB. 2016 års statistik. SCB: webbplats, <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-arnne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-landsting>. År 2014–2016.

¹⁰⁷ SCB. 2016 års statistik. Dataunderlag mottaget från SCB, 2018-02-08.

¹⁰⁸ SCB. Statistik för perioden 2001–2016. Dataunderlag mottaget från SCB, 2017-12-20.

Kostnader för kommunal grundskola, jämförelse mellan Arjeplog och Laxå

Exemplet nedan är ett utdrag från den interaktiva kommun databasen Kolada. Figuren visar en "boxanalys" som en kommun kan göra i databasen för att jämföra sina kostnader med andra kommuner. Kostnadsuppgifterna i Kolada kommer från Räkenskapsammandraget.

I Kolada finns en funktion som kommuner kan använda för att identifiera liknande kommuner att jämföra sig med. Kommunparet i exemplet nedan är identifierat med hjälp av denna funktion. Det innebär att jämförelsekommunerna är ungefär lika stora och har ungefär samma "referenskostnad" för grundskola, dvs. liknande strukturella förutsättningar enligt kostnadsutjämningsystemet. Jämförelsen illustrerar ett relativt vanligt förhållande, nämligen att skillnaden mellan kommunernas övriga kostnader är betydligt större än skillnaden mellan kommunernas kostnader för undervisning, läromedel, lokaler, skolmåltider och elevvård.

Kostnader för kommunal grundskola 2016, totalt (kr/elev)	
Arjeplog	124 160
Laxå	104 399
Skillnad	19 761
Skillnad (%)	19

Kostnader för undervisning (kr/elev)	Kostnader för läromedel (kr/elev)	Kostnader för lokaler (kr/elev)
Arjeplog 71 461	Arjeplog 6 056	Arjeplog 14 672
Laxå 66 420	Laxå 1 819	Laxå 22 788
Skillnad 5 041	Skillnad 4 237	Skillnad -8 115
Skillnad (%) 8	Skillnad (%) 233	Skillnad (%) -36

Kostnader för skolmåltider (kr/elev)	Kostnader för elevvård (kr/elev)	Övriga kostnader (kr/elev)
Arjeplog 5 599	Arjeplog 2 659	Arjeplog 23 711
Laxå 3 426	Laxå 2 941	Laxå 7 004
Skillnad 2 173	Skillnad -282	Skillnad 16 707
Skillnad (%) 63	Skillnad (%) -10	Skillnad (%) 239

4 SCB:s åtgärder för att förebygga strategisk redovisning av LSS-kostnader

I det här kapitlet berörs den andra granskningsfrågan, dvs. om SCB har gjort tillräckligt för att begränsa möjligheten att redovisa oskäligt höga LSS-kostnader i syfte att få ett bättre utfall i LSS-utjämnningen. Inledningsvis görs en beskrivning av SCB:s förebyggande och kontrollerande åtgärder för kommunernas redovisning av kostnader för LSS. Sedan undersöks om det finns indikationer på strategisk redovisning av OH-kostnader på kommunnivå för LSS-verksamheten. Avslutningsvis förs ett resonemang om möjligheten att kontrollera risken för strategisk redovisning på förvaltningsnivå.

lakttagelser

Kommuner kan förbättra sitt utfall i utjämnningssystemet för LSS genom strategisk redovisning av OH-kostnader. Denna risk finns på både kommun- och förvaltningsnivå. SCB gör inga specifika kontroller med hänsyn till denna risk. Resultatet av Riksrevisionens analys indikerar ingen förekomst av strategisk redovisning på kommunnivå. Det är inte möjligt att göra en motsvarande uppföljning på förvaltningsnivå eftersom OH-kostnaderna på förvaltningsnivå inte synliggörs i redovisningen. Om strategisk redovisning förekommer på förvaltningsnivå förstärks dock effekten av SCB-nyckeln.

4.1 SCB:s uppföljning av kostnadsredovisningen för LSS-verksamhet

SCB anlitar en grupp utländska experter för att varje år utvärdera SCB:s statistikprodukter, däribland RS (se avsnitt 2.4). Under perioden 2012–2015 har de utländska experterna i varje rapport pekat på risken för betydande fel i RS p.g.a. att kostnadsredovisningen för LSS har direkt påverkan på utfallet i utjämnningen. Experterna har varje år under denna period rekommenderat SCB att under nästkommande år följa utvecklingen av LSS-kostnader och överväga åtgärder för att minska risken för manipulation.¹⁰⁹

SKL gjorde 2011 en kartläggning av framgångsfaktorer och problem i kommunernas inrapportering till RS. I intervjuer framkom att ett RS-nätverk med ekonomstrategier från sex större kommuner såg kvalitetsbrister i LSS-redovisningen. Nätverket menade att utjämnningssystemet "skapar ett konstigt

¹⁰⁹ Se t.ex. Biemer, P., Trevin, D., Kasprzyk, D. och Hansson, J. *A Fifth Application of ASPIRE for Statistics Sweden*, 2015, s. 27.

förhållningssätt och beteende i verksamheten och en extern revision skulle öka säkerheten vid jämförelse av LSS-uppgifterna".¹¹⁰

Det framgår tydligt i RS-blanketten vilka poster inom LSS-blocket som är utjämningsgrundande. Det är således tydligt för alla kommuner att OH-kostnader är en utjämningsgrundande kostnad, oavsett om kommunen har redovisat kostnaden med en fördelningsnyckel eller genom interndebitering. Genom att välja egen fördelningsnyckel kan en kommun således höja sina kostnader för LSS och få ett bättre utfall i LSS-utjämnigen.

Enligt SCB är de kostnadsposter som ligger till grund för LSS-utjämnigen de poster som granskas mest noggrant i RS-blanketten. Granskningen görs genom att kontinuerligt följa kostnadernas utveckling över tid och genom att jämföra kostnader med antalet kommuninvånare, brukare och/eller antalet beviljade LSS-insatser. Om redovisningen för någon kommun tydligt avviker i förhållande till föregående år ombuds kommunen kommentera sin redovisning i RS. En vanlig förklaring till plötsliga kostnadsökningar är att kommunen efter den senaste redovisningen beviljat LSS-insatser för en eller flera personer med mycket stora omsorgsbehov. SCB:s roll ger begränsade möjligheter att vidare kontrollera och granska en sådan förklaring. Enligt SCB görs heller inga särskilda kontroller av hur kommuner med egen nyckel fördelar OH-kostnader på LSS-verksamheten.¹¹¹

4.2 Förutsättningar på kommunnivå

Den allmänna uppfattningen bland ekonomichefer och kommunekonomier i de fyra kommuner som Riksrevisionen har besökt är att det skulle krävas ett ganska utstuderat upplägg för att komma undan med systematisk manipulation. Flera uttrycker samtidigt vissa farhågor om att det inte kan uteslutas att vissa kommuner under ekonomisk press gör en mer strategisk redovisning. Detta skulle kunna ske genom att styra en omotiverat stor andel av OH-kostnader till Insatser för funktionshindrade enligt LSS/SFB (rad 513 i RS).

Riksrevisionen har gjort en deskriptiv statistisk analys av hur OH-kostnader på kommunnivå har fördelats till LSS-verksamhet i 2016 års räkenskapsammandrag. Analysen utgår från samma simulering som låg till grund för analysen i avsnitt 3.1.2. Simuleringen visar hur redovisningen hade sett ut om alla kommuner hade använt SCB-nyckeln. Riksrevisionen har kontrollerat om kommuner genom egen fördelningsnyckel redovisar mer kostnader på LSS, än de hade gjort om de hade använt SCB-nyckeln.

¹¹⁰ SKL, *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011, s. 24.

¹¹¹ Samtal med tjänsteman vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2017-10-25.

Analysen ger inget stöd för hypotesen att LSS-utjämningens konstruktion skulle bidra till systematisk styrning av OH-kostnader på kommunnivå till LSS-verksamheten i RS. Kommuner som använder egen eller blandad nyckel fördelar i genomsnitt en marginellt *mindre* andel av OH-kostnaderna till rad 513, se tabell 9, bilaga 1.

Det finns kommuner som går emot det generella mönstret. Under 2016 har 21 kommuner genom egen nyckel fördelat mer kostnader till LSS än vad de hade gjort om de enbart hade använt SCB-nyckeln. Om detta görs av strategiska skäl eller för att göra en mer korrekt redovisning av kostnader, går inte att avgöra utifrån denna analys. Om de 21 kommunerna hade använt SCB-nyckeln hade deras genomsnittliga bruttokostnad för LSS sjunkit med i ca 0,8 procent. Den kommun som förbättrat sitt utfall mest genom fördelning av OH-kostnader har höjt sin LSS-kostnad med 3,9 procent genom egen fördelningsnyckel. Om det följer sig någon medveten påverkan i denna grupp så handlar det således inte om manipulation i någon större omfattning.

4.3 Förutsättningar på förvaltningsnivå

Om en kommun redovisar för stora LSS-kostnader på förvaltningsnivå får detta en direkt effekt på LSS-utjämningen. Om samma kommun använder SCB-nyckeln förstärks effekten på kommunnivå, eftersom SCB-nyckeln fördelar kostnader efter verksamhetens kostnadsmissiga storlek. Om en kommun har blåst upp sin LSS-verksamhet på förvaltningsnivå kommer SCB-nyckeln därför att spä på denna effekt på kommunnivå. Redovisningen av OH-kostnader på förvaltningsnivå har därför potentiellt stor betydelse för utfallet i utjämningsystemet för LSS.

Eftersom OH-kostnaderna på förvaltningsnivå inte synliggörs i RS är det inte möjligt att med enkla medel spåra hur denna fördelning går till i praktiken. En kommun kan därför, med låg risk för upptäckt, styra OH-kostnader på förvaltningsnivå till LSS för att få ett bättre utfall i LSS-utjämningen. I rättsfallet rörande Svenljunga kommun (se avsnitt 2.3.4) signalerade interna visseblåsare att kommunen avsiktligt rapporterat in omotiverat höga OH-kostnader på förvaltningsnivå för LSS. SKL:s expert konstaterade att underlaget innehöll felaktigheter och att fördelningar av OH-kostnader delvis inte var baserade på någon logisk fördelningsgrund.¹¹² Varken SCB eller kommunens revisorer hade tidigare ifrågasatt kommunens redovisning.

Större kommuner är ofta decentraliserade på så sätt att de har gemensamma stödfunktioner på förvaltningsnivå istället för på kommunnivå. Det innebär att en större del av deras OH-kostnader uppstår på förvaltningsnivå. Om en eller flera

¹¹² SKL, *Översyn av arbetet med det ekonomiska underlaget för LSS-utjämningen i Svenljunga kommun*, 2014, s. 4; samtal med tjänsteman vid SKL, avdelningen för ekonomi och styrning, 2017-11-15.



EN GRANSKNINGSRAPPORT FRÅN RIKSREVISIONEN

större kommuner medvetet eller omedvetet redovisar för höga OH-kostnader på förvaltningsnivå på LSS och sedan använder SCB-nyckeln på kommunnivå, finns risk för betydande fel i LSS-redovisningen. Detta kan dels försvåra kommunjämförelser av kostnadseffektivitet i LSS-verksamheten, dels bidra till att utjämningsystemet inte fullt ut fungerar så som lagstiftaren avsett.

5 Förutsättningar att fördela OH-kostnader utifrån driftsform

I det här kapitlet behandlas den tredje granskningsfrågan, dvs. den som berör de förutsättningar SCB har gett kommuner att fördela OH-kostnader för verksamhet i egen regi respektive verksamhet i alternativ regi. I första avsnittet beskriver vi vilka OH-kostnader som kan uppstå för de olika driftsformerna och för ett resonemang om hur stora kommunala OH-kostnader för köp kan vara. Därefter analyseras det stöd SCB ger kommunerna att redovisa administrativa kostnader för köp beroende på om kostnaderna uppstår på kommun- eller förvaltningsnivå. Avslutningsvis berör vi hur SCB:s normering kan påverka möjligheten att göra tillförlitliga kommunjämförelser.

Iakttagelser

SCB:s normering för hur OH-kostnader av köp ska redovisas är delvis motstridig. För de 239 kommuner som använder SCB-nyckeln får verksamheter i egen regi bära den administrationskostnad som genererats av verksamhet som köpts av alternativa utförare. På kommunnivå kan kommuner undvika detta problem genom att använda egna fördelningsnycklar. Inget tyder dock på att de kommuner som köper mest verksamhet använder egna nycklar.

Oavsett om administrationen av köp sker på kommun- eller förvaltningsnivå, så är det SCB:s uppfattning att kostnadsredovisningen av köp endast ska inkludera själva köpebeloppet, och inte OH-kostnaden för köpet. Detta innebär att kommunerna inte kan föra OH-kostnaderna till den driftsform som gett upphov till dem.

5.1 OH-kostnadernas storlek och karaktär

Som framgick av avsnitt 2.3.5 har kommunernas köp av verksamhet ökat sedan 1990-talet och omfattningen varierar också mellan kommuner. Detta innebär troligtvis att kommunernas organisation skiljer sig åt i väsentliga avseenden. Det kan också innebära att deras administrativa kostnader varierar, både i karaktär och omfattning.

I Riksrevisionens enkät till de 100 kommuner som köper störst andel av sin verksamhet har ekonomichefen i respektive kommun angett om ett antal angivna administrativa uppgifter utförs, och i så fall var i organisationen:

- upphandling/ackreditering av utförare,
- administration relaterad till ersättning till utförare,
- uppföljning av avtal med utförare och
- tillsyn av utförare,
- övrigt, och i så fall vad.¹¹³

Syftet med enkäten var att få en översikt över var i kommunorganisationen administrativa kostnader för köp uppstår, och vilka uppgifter som genererar störst kostnader. Den låga svarsfrekvensen (46 %) indikerar möjligen att kommunerna inte behövt ta ställning till dessa frågeställningar i samband med inrapportering till RS.

Av enkätsvaren står det klart att alla svarande kommuner utför administrativa uppgifter relaterade till köp av huvudverksamhet inom grundskola samt vård och omsorg om äldre. På skolområdet är det dock relativt många kommuner som svarat att de inte utför en eller flera av de listade uppgifterna. Av 46 svarande kommuner uppger t.ex. 16 att de inte utför någon upphandling eller ackreditering av utförare. Tolv kommuner uppger att de inte utför några uppgifter relaterade till tillsyn. Av de skriftliga kommentarerna framgår det att vissa av dessa inte har någon friskola i kommunen eller att kommunen förlitar sig på Skolinspektionens tillsyn. Vad gäller vård och omsorg om äldre är det endast ett fåtal kommuner som inte utför alla de listade uppgifterna. Inom båda verksamhetsområdena utförs huvuddelen av de administrativa uppgifterna på förvaltningsnivå.

Ekonomicheferna har också rangordnat de listade uppgifterna utifrån deras uppskattade kostnadsnivå. Den uppgift som bedömts generera störst kostnad är, med god marginal, administration relaterad till ersättningssystemet. I 30 av de 36 kommuner som utför denna uppgift utförs den på förvaltningsnivå.¹¹⁴ I våra intervjuer med kommuner framgår det att förvaltningarna ofta driver upphandlingarna och att de får stöd från en centralt placerad serviceenhet eller speciell upphandlingsförvaltning.

Riksrevisionen har i forskningen inte funnit någon relevant uppskattning eller beräkning av hur stora OH-kostnaderna för svenska kommuners köp är. Uppskattningarna varierar stort, vilket kan bero på olika metodval men också på

¹¹³ Listan med uppgifter har skapats efter intervjuer med ekonomichefer i fyra kommuner och avstämning med tjänstemän på SKL, avdelningen för ekonomi och styrning.

¹¹⁴ Ett fåtal kommuner har använt övrigt-posten och då med ett par undantag rankat den som den minst kostnadsdrivande posten. Detta får tolkas som att listan med på förhand angivna uppgifter var relativt uttömmande.

skillnader i upphandlingens komplexitet, bransch, antal anbudsgivare och upphandlingsform.¹¹⁵ Resultaten från de studier Riksrevisionen har tagit del av ger därför ingen god vägledning om hur stora kommuners OH-kostnader för köp är.

Mycket tyder dock på att kostnaderna inte är försumbara. I samband med SCB:s RS-översyn 2011 (se avsnitt 2.4) framförde bl.a. Stockholms stads centralekonom att det fanns en hel del administrationskostnader för verksamhet som har lagts ut på entreprenad och att SCB:s fördelningsnyckel borde ta hänsyn till detta.¹¹⁶ I ett samtal med Riksrevisionen bedömer en upphandlingsstrateg i Stockholms stad att organisationen behöver förstärka sin administration för att fullt ut kunna hantera kommunens stora upphandlingsvolym.¹¹⁷ I Riksrevisionens kontakter med kommunerna framgår att flera kommuner på detta sätt utvecklas mot att bli mer utpräglade beställarorganisationer.

5.2 Förutsättningar på kommunnivå

Som framgick i avsnitt 1.3, är den övergripande redovisningsprincipen i RS driftredovisning att den verksamhet som gett upphov till en kostnad också ska bära kostnaden i RS.¹¹⁸

De flesta kommunerna använder SCB-nyckeln som fördelar OH-kostnader proportionerligt, så att verksamheter med höga bruttokostnader belastas mer än verksamheter med låga bruttokostnader. Om en kommun däremot köper en hel verksamhet så belastas denna verksamhet inte med några OH-kostnader alls. Enligt SCB bygger detta på antagandet att köp av verksamhet inte omgärdas av särskilt höga OH-kostnader.¹¹⁹ SCB ger ett exempel i sina instruktioner för RS: "Om kommun A t.ex. köper hela gymnasieskolan från en annan kommun belastas inte gymnasieskolan i kommun A med någon gemensam verksamhetskostnad"¹²⁰.

Som framgick i avsnitt 5.1 uppstår OH-kostnader för att köpa verksamhet och denna OH-kostnad måste fördelas till verksamheter. Eftersom SCB-nyckeln inte fördelar kostnader till den köpta verksamheten, adderas kostnaden till den totala OH-kostnad som SCB-nyckeln fördelar. I exemplet ovan betyder detta att alla

¹¹⁵ Se t.ex. Stake, J. *Essays on quality evaluation and bidding behavior*, 2015, s. 11f.; Holm, J. *En analys av transaktionskostnader vid offentlig upphandling*, bilaga 6 till SOU 2011:73; Konkurrensverket. *Samordnade ramavtal – en empirisk undersökning*, rapport 2010:5; Statskontoret. *En effektivare statlig inköpsamordning – analys och förslag*, rapportnummer: 2009:12; ESV. *Uppskattade administrativa kostnadsbesparingar*, dnr: 46-366/2008.

¹¹⁶ SCB. *Resultatrapport Översyn av Räkenskapsammandraget för kommuner*, 2011, bilaga 3: *Kommunreferensgrupp angående uppjiftslämnandet, sammanställning av probleminventering och mötesanteckningar*, s. 27.

¹¹⁷ Samtal med upphandlingsstrateg, Stockholms stad, 2018-01-18.

¹¹⁸ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, 2016, s. 27.

¹¹⁹ SCB. *Utredning av gemensamma kostnader*, 2016, s. 3.

¹²⁰ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, s. 50.

verksamheter som drivs i egen regi får dela på de kostnader som genererats av att köpa verksamhet inom gymnasieskola. På så vis kan kommunalt utförd vård- och omsorg få bära OH-kostnader som uppstått av att kommunen köper gymnasieverksamhet.

Vård- och omsorg är jämte pedagogisk verksamhet kommunernas kostnadsmässigt största verksamhetsområde. Det är upp till den politiska majoriteten i varje kommun att avgöra hur stor andel av hemtjänst och äldreboenden som ska bedrivas i egen regi och hur stor andel som ska köpas av alternativa utförare. Men på skolområdet har staten lagstiftat om en skolmarknad med fri etableringsrätt för skolentreprenörer.¹²¹ Här finns alltså inte samma möjlighet för kommuner att välja driftsform.

En kommun kan därför "tvingas" köpa en relativt stor andel av sin verksamhet inom förskola, grundskola och gymnasieskola men välja att driva merparten av sin verksamhet inom vård och omsorg i egen regi. Om så är fallet får vård och omsorg bära en stor del av de OH-kostnader som genererats av att köpa pedagogisk verksamhet. En ekonomichef i en mindre kommun beskriver detta som att pedagogisk verksamhet "äger räknacka" på bekostnad av vård och omsorg.¹²²

Om en kommun tycker att SCB-nyckelns princip för fördelning ger en missvisande bild av kostnaderna för de olika verksamheterna finns möjligheten att fördela hela eller delar av OH-kostnaden på kommunnivå med en egen fördelningsnyckel. Kommunen som köper hela sin gymnasieskola av en annan kommun kan med egen fördelningsnyckel redovisa OH-kostnader för köp på raden "Grundskola" i RS. På så vis kan kommunen undvika att belasta verksamheter i egen regi med en kostnad som uppstått av köp. Av denna anledning har flera tjänstemän och experter uttryckt uppfattningen att kommuner som köper mycket verksamhet borde överväga att använda egen fördelningsnyckel.¹²³ Detta var också det råd Stockholms stads centralekonom fick av SCB när hon framförde synpunkter på SCB-nyckeln (se avsnitt 5.1).

Som flera kommuner påpekar i Riksrevisionens köpenkät, så är det förknippat med en kostnad att konstruera och underhålla en egen fördelningsnyckel, se fråga 9, bilaga 3. Det kan därför finnas nackdelar med att gå ifrån SCB-nyckeln. Under de tre senaste åren syns heller inga tecken på att kommuner som köper en stor andel av sin verksamhet använder egen nyckel i större utsträckning än andra kommuner, se tabell 10, bilaga 1. Alla de tio största köpkommunerna använde SCB-nyckeln 2016. I Riksrevisionens rundringning till 31 av de 32 kommuner som använder egen nyckel är det heller ingen kommun som anger att vägvalet har

¹²¹ 2 kap. 5 § skollagen (2010:800).

¹²² Intervju med ekonomichef, mindre kommun, 2017-10-11.

¹²³ Samtal med tjänstemän vid SKL, avdelningen för ekonomi och styrning, 2017-11-02, 2017-11-08; intervju med ekonomichef, stor kommun, 2017-10-05.

påverkats av ambitionen att göra en mer korrekt redovisning av OH-kostnader för köp.

5.3 Förutsättningar på förvaltningsnivå

I RS-blanketten finns särskilda flikar för Pedagogisk verksamhet och Vård och omsorg. Här ska kommunerna ange den totala bruttokostnaden för verksamheten oavsett driftsform, fördelat på ett antal verksamhetsgrenar, som t.ex. förskola och fritidshem, hemtjänst och boendestöd. I kolumnen "Därav köp av huvudverksamhet" ska kommunerna ange kostnaden för den verksamhet som köpts.

OH-kostnader av köp ska hanteras olika beroende på om de uppstår i en pedagogisk förvaltning eller i en vård- och omsorgsförvaltning (se avsnitt 3.2.2). Gäller det köp av pedagogisk verksamhet ska OH-kostnaden redovisas på övrigt-posten. Gäller OH-kostnaden vård och omsorg ska kommunerna fördela kostnaden verksamheter.

Enligt RS-ansvarig tjänsteman vid SCB är det myndighetens uppfattning att endast själva beloppet för köp ska anges i kolumnen Därav köp av huvudverksamhet.¹²⁴ Man får anta att samma budskap når en kommunekonom som kontaktar SCB och undrar hur OH-kostnader av köp ska redovisas. Av svaren på Riksrevisionens köpenkät framgår att de flesta kommuner redovisar i enlighet med SCB:s uppfattning. En tredjedel av de 46 kommuner som besvarat enkäten har samtidigt uppgett att de redovisar administrativa kostnader av köp i köpkolumnen.

Resultatet kan förklaras av att SCB:s instruktioner är otydliga. I uppräknigen av vilka kostnader som bör ingå på Därav köp av huvudverksamhet nämns förvisso inte administrativa kostnader. Samtidigt står det att verksamhetens "totala kostnad för köp av huvudverksamhet" ska redovisas i denna kolumn. Användningen av begreppet *total kostnad* kan leda tankarna till att kostnader snarare än fakturerade belopp för köp ska redovisas här.¹²⁵

5.4 Olika normerande principer

Som framgick i avsnitt 2.2 är det oklart om SCB rekommenderar kommunerna att använda SCB-nyckeln eller om den mer ska betraktas som ett likvärdigt alternativ till egen nyckel. Oavsett vilket, får man anta att SCB-nyckels konstruktion speglar en fördelningsprincip som SCB anser vara fullt godtagbar. Därigenom får SCB-nyckels konstruktion i praktiken en normerande funktion.

¹²⁴ Samtal med tjänsteman vid SCB, avdelningen för nationalräkenskaper, 2017-12-19.

¹²⁵ SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017, s. 57.

En konsekvens av detta blir att SCB:s normering följer olika principer beroende på om OH-kostnader av köp uppstår på kommun- eller förvaltningsnivå. När kostnaden uppstår på kommunnivå styr SCB-nyckeln bort kostnaden från den verksamhet som har genererat den; när motsvarande kostnad uppstår på förvaltningsnivå ska den föras till den verksamhet som har genererat den. För att skapa konsekvens i redovisningen måste kommunerna aktivt välja bort den nyckel SCB erbjuder på kommunnivå och istället konstruera en egen fördelningsnyckel. Det teoretiska alternativet är att på förvaltningsnivå följa SCB-nyckelns konstruktion och föra OH-kostnader för köp till alla verksamheter som *inte* har köpts. Detta alternativ framstår som orimligt och tillämpas troligtvis inte av någon kommun.

Utifrån ett analogimässigt resonemang kan det ligga nära till hands för en kommun att vilja hänföra en OH-kostnad av köp inte bara till rätt verksamhet, utan också till rätt *driftsform* dvs. den driftsform som gett upphov till kostnaden. Enda sättet att göra detta är dock att, i strid med SCB:s uppfattning, redovisa kostnaderna på posten "Köp av huvudverksamhet". Av de 46 kommuner som besvarat Riksrevisionens enkät uppper ungefär var tredje kommun att de gör så. Majoriteten av de svarande kommunerna svarar dock nej på frågan. Man får anta att dessa kommuner redovisar kostnaderna på den berörda verksamheten, som t.ex. grundskola, men inte preciserar att det gäller den del av verksamheten som har köpts. För dessa kommuner kommer grundskolan i egen regi att framstå som dyrare än den är, och skolan i alternativt regi att framstå som billigare än den är.

Kommunernas köp av verksamhet har ökat under de senaste två decennierna, men det finns ingen möjlighet att genom RS analysera hur denna utveckling har påverkat kommunernas OH-kostnader. Det är därför svårt att utifrån statistiken analysera vilken driftsform som är mest kostnadseffektiv. Att det saknas en tydlig normerande princip för redovisning av köpt verksamhet försvårar också möjligheten för staten att följa upp statlig styrning på kommunal nivå och att göra kostnadsjämförelser mellan kommuner.

6 Slutsatser och rekommendationer

Kommunernas totala kostnader uppgick 2016 till drygt 647 miljarder kronor, vilket utgör nära hälften av den totala offentliga konsumtionen. Svaga finanser i kommunerna måste kompenseras av starka finanser i den statliga sektorn för att överskotts målet ska nås. Det är därför av stor betydelse för staten att kommunal verksamhet bedrivs kostnadseffektivt. Statens styrning är på flera områden omfattande och berör kommunernas samtliga verksamhetsområden. Staten har därför intresse av att kunna följa utvecklingen, så att den statliga styrningen bidrar till ökad effektivitet inom offentlig förvaltning på kommunal nivå.

Det kommunala självstyret ger kommunerna stort utrymme att organisera verksamheten på ett sätt som den kommunpolitiska majoriteten finner ändamålsenligt, dels utifrån den egna kommunens aktuella förutsättningar och behov, dels utifrån ideologiska utgångspunkter. Detta innebär att kommuner gör olika vägval vad avser styrning och resursfördelning. De olika vägvalen skapar förutsättningar för kommuner att genom jämförelser utveckla sina arbetssätt. RS utgör det huvudsakliga underlaget för kommunjämförelser utifrån kostnadseffektivitet. För att underlaget ska tjäna sitt syfte krävs att principerna för inrapportering till RS blir rättvisande även då kommuner är olika organiserade.

Inrapporteringen av OH-kostnader är en särskilt utmanande uppgift för kommunerna. På kommunnivå uppgick dessa kostnader 2016 till 44,62 miljarder kronor. Därutöver har kommunerna OH-kostnader på förvaltningsnivå som är okända till sin storlek. Riksrevisionen har granskat vilka förutsättningar staten ger kommunerna att rapportera in OH-kostnader på ett tillförlitligt sätt.

SCB kan skapa bättre generella förutsättningar för kommuner att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga

SCB fick 2010 det samlade ansvaret för RS, bl.a. i syfte att underlätta genomförandet av förändringar som berör flera myndigheters ansvarsområden. Med det samlade ansvaret hos SCB finns förutsättningar för en ensning av redovisningsprinciperna för de verksamheter som tidigare låg under Skolverkets och Socialstyrelsens ansvar. Så har dock inte skett. En mer enhetlig princip för redovisning av OH-kostnader på förvaltningsnivå skulle minska personberoendet och sårbarheten i kommunernas arbete med RS.

När SCB erbjuder kommuner att använda en myndighetsnyckel (SCB-nyckeln) för fördelning av OH-kostnader på kommunnivå valde de flesta kommuner bort möjligheten till mer lokala fördelningsprinciper. Trots att dessa kommuner är olika stora och olika organiserade har de alla bedömt att SCB-nyckeln

fördelningsprincip når upp till rimliga krav på träffsäkerhet. Att ungefär femtio kommuner valt att fortsätta fördela kostnaderna med egna nycklar har inte fått någon betydande inverkan på kostnadsutfallet i redovisningen. Det kan dock ha påverkat tilltron till jämförbarheten i data från RS. Rapporter från internationella experter, intervjuer med kommunföreträdare och svaren på Riksrevisionens enkät till kommuner indikerar att så är fallet.

Riksrevisionen anser att SCB bör verka för att alla kommuner går över till SCB-nyckeln. En sådan övergång bör kunna ske smidigt och utan negativ inverkan på kommunintern jämförelser. De allra flesta kommuner kan inte nämna några tydliga skäl för att använda egen nyckel och en övergång till SCB-nyckel kommer endast att förändra deras kostnadsutfall marginellt. Den främsta vinsten av en övergång till SCB-nyckeln är att det skulle eliminera den osäkerhet som olika fördelningsnycklar skapar vid kommunjämförelser. Övergången till en obligatorisk SCB-nyckel kan lämpligen ske stegvis och i nära dialog med kommuner som använder egen nyckel.

OH-kostnader på kommunnivå särredovisas i RS och vi vet därför att denna OH-kostnad uppgår till 44,62 miljarder för 2016. Eftersom OH-kostnader på förvaltningsnivå inte synliggörs i RS finns dock ingen möjlighet att ens grovt uppskatta kommunernas totala OH-kostnader. Detta är ett skäl för att särredovisa OH-kostnader på förvaltningsnivå.

Riksrevisionen bedömer att OH-kostnader på förvaltningsnivå i ett första steg bör synliggöras så att det går att bedöma hur stora dessa kostnader är. SCB bör i ett andra steg möjliggöra för kommuner att fördela dessa kostnader med hjälp av en riksgemensam fördelningsnyckel. Denna nyckel kan lämpligen spegla den befintliga SCB-nyckelns konstruktion. Detta skulle öka transparensen i hur fördelningen går till men också underlätta inrapporteringen för kommunerna, som då kan göra mer automatiska överföringar direkt från sina ekonomisystem.

Att synliggöra OH-kostnader på förvaltningsnivå och erbjuda en gemensam fördelningsnyckel kräver förändringar i RS-blanketten. SCB behöver överväga vilken blanketteknisk lösning som är mest lämplig och i detta arbete involvera företrädare för kommunerna. Riksrevisionen bedömer att den initiala kostnaden för SCB och kommuner överträffas av informationsvärdet och förenklingen det innebär för kommunerna på sikt.

Det bör redan på kort sikt vara möjligt att lyfta OH-kostnaderna på förvaltningsnivå ur övrigt-posten i den pedagogiska fliken. Detta skulle bidra till att reducera den osäkerhet som nu präglar jämförelser av pedagogisk verksamhet.

SCB kan vidta åtgärder för att reducera oavsedda incitamenteffekter av utjämningsystemet för LSS

Kommuner kan påverka sitt utfall i LSS-utjämnningen genom sin kostnadsredovisning i RS. I likhet med de internationella experter SCB har anlitat, bedömer Riksrevisionen att det finns en särskild risk att fördelningen av OH-kostnader nyttjas för detta ändamål. På kommunnivå krävs då att kommunen aktivt väljer bort SCB-nyckeln och gör fördelningen med egen nyckel. På förvaltningsnivå krävs inget aktivt val eftersom alla använder egen fördelningsnyckel.

Så länge SCB-nyckeln får väljas bort bedömer Riksrevisionen att SCB kan vidta vissa riskbaserade åtgärder för att höja tillförlitligheten i kostnadsredovisningen för LSS. SCB kan med små medel kontrollera att kommuner som använder egen nyckel inte fördelar avsevärt större OH-kostnader på kommunnivå för LSS än de hade gjort om de använt SCB-nyckeln. SCB:s simuleringsverktyg för att följa upp generella effekter av egen fördelningsnyckel kan användas för detta ändamål. Om alla kommuner går över till SCB-nyckeln försvinner givetvis behovet av sådan uppföljning.

OH-kostnader på förvaltningsnivå synliggörs inte i RS. Det är därför betydligt svårare för SCB att följa upp hur dessa fördelas. Givet RS befintliga konstruktion bedömer Riksrevisionen att SCB gör den uppföljning som kan förväntas av myndigheten på förvaltningsnivå. Situationen innebär dock att kommuner, med låg risk för upptäckt, avsiktligt eller oavsiktligt, kan fördela en omotiverat stor andel OH-kostnader på förvaltningsnivå till LSS. Redovisningen i Svenljunga kommun visar att så kan ha skett utan att vare sig SCB eller kommunernas revisorer har reagerat.

Om förvaltningsnivåns OH-kostnader inte synliggörs i RS anser Riksrevisionen att det finns skäl att överväga en mer riktad kontroll av hur OH-kostnader på förvaltningsnivå påverkar LSS-redovisningen. Regeringen bör i så fall verka för att kommunrevisionen ges en mer aktiv roll att granska inrapporteringen till RS generellt och med särskilt fokus på LSS-redovisningen.

Om OH-kostnaderna på förvaltningsnivå synliggörs men får fördelas med egen fördelningsnyckel, är det rimligt att SCB gör riktade uppföljningar på motsvarande sätt som Riksrevisionen rekommenderat på kommunnivå. Om OH-kostnader synliggörs på förvaltningsnivå och fördelas med en obligatorisk SCB-nyckel elimineras möjligheten till avsiktlig eller oavsiktlig felredovisning av förvaltningsnivåns OH-kostnader. Då finns av naturliga skäl inget behov av särskilda kontroller från SCB:s sida.

SCB kan skapa bättre förutsättningar för kommuner att fördela OH-kostnader så att kommunjämförelser blir tillförlitliga oavsett hur verksamheten fördelas mellan egen och alternativ regi

Den övergripande redovisningsprincipen för RS är, enligt SCB, att kostnader och intäkter ska hänföras till de verksamheter som gett upphov till dem. SCB frångår dock principen när de normerar redovisning av OH-kostnader som uppstår i samband med köp av verksamhet.

För att kunna följa den övergripande redovisningsprincipen på kommunnivå, behöver kommuner aktivt välja bort den nyckel SCB erbjuder. På förvaltningsnivå finns ingen SCB-nyckel, vilket innebär att kommunerna antingen väljer en princip som motsvarar SCB-nyckelns fördelningsprincip eller följer den övergripande redovisningsprincipen. Båda vägvalen kan framstå som rimliga och i linje med SCB:s normering.

Kommuner kan heller inte föra kostnader till den *driftsform* som gett upphov till dem, utan att gå emot någon del av SCB:s normering. Inte på någon av de organisatoriska nivåerna ger SCB:s normering stöd för att kommunerna ska föra OH-kostnader till den kolumn i RS där kostnader för köp ska redovisas. Mycket tyder dock på att relativt många kommuner redovisar OH-kostnader i denna kolumn. Detta ligger analogimässigt i linje med den övergripande redovisningsprincipen för RS men går emot SCB:s normering för redovisning av OH-kostnader för köp. Det är således inte lätt för kommuner att göra rätt vad gäller redovisning av OH-kostnader för köp.

Riksrevisionen bedömer att SCB:s normering på detta område är otydlig, vilket skapar risk för både systematiska och osystematiska fel. Systematiska fel kan uppstå som en konsekvens av att OH-kostnader för verksamhet i alternativ regi belastar kostnader i kommunal regi. Osystematiska fel kan uppstå på grund av att kommuner uppfattar SCB:s normering olika och tillämpar olika redovisningsprinciper. En konsekvens av båda felyperna är att jämförelser av kostnadseffektiviteten i kommuner blir mindre tillförlitlig. En annan konsekvens är att den offentliga statistiken om kostnader för verksamheter i olika driftsformer blir mindre tillförlitlig. Det sistnämnda kan gå ut över möjligheten att göra mer generella jämförelser på riksnivå avseende kostnadseffektiviteten för olika driftsformer.

År 2016 köpte kommunerna verksamhet för nästan 130 miljarder kronor. Det är inte rimligt att OH-kostnader för dessa köp ska belasta verksamheter i kommunal regi. Riksrevisionen bedömer att SCB-nyckeln behöver utvecklas så att verksamhet som köps av alternativa utförare får bära sina egna OH-kostnader. För att avgöra med vilken vikt köpen ska beaktas i SCB-nyckeln kan myndigheten behöva

undersöka hur stora kommunernas OH-kostnader för köp är. SCB bör också skapa förutsättningar att ur RS utläsa den totala kostnaden för köp, dvs. inklusive OH-kostnaden för att göra köpen.

Om Skolkostnadsutredningens förslag om enhetsredovisning genomförs kommer kommuner och alternativa utförare att efter inrapporteringen till RS behöva göra en mer detaljerad redovisning av skolornas OH-kostnader. Riksrevisionen har inte prövat och tagit ställning till förslaget om enhetsredovisning men konstaterar att det kan uppstå en situation där inrapporteringen till RS och redovisningen efter RS följer väsentligt olika redovisningsprinciper. Om enhetsredovisning införs på ett eller flera områden och faller väl ut kan det på sikt finnas skäl för regeringen att överväga en ensning av redovisningsprinciperna.

Rekommendationer

Riksrevisionen har i denna granskning kunnat konstatera att regeringen och SCB vidtagit ett antal åtgärder för att förbättra tillförlitligheten i Räkenskapssammandraget. Granskningen visar dock att det finns behov av att förbättra möjligheterna till kostnadsuppföljning av verksamheter och kostnadsjämförelser mellan kommuner.

Riksrevisionens sammantagna bedömning är att SCB behöver se över sitt stöd till kommunerna avseende fördelning av OH-kostnader. Utgångspunkten för denna översyn bör vara att kommunerna ska följa en tydlig och transparent fördelningsprincip oavsett på vilken organisatorisk nivå OH-kostnaderna uppstår och oavsett i vilken driftsform verksamheten bedrivs.

Riksrevisionen lämnar med anledning av granskningen följande rekommendationer till regeringen och SCB:

Till Regeringen

- Regeringen bör ge SCB i uppdrag att utveckla RS så att OH-kostnader på förvaltningsnivå i ett första steg kan särredovisas och i ett andra steg kan fördelas med en riksgemensam fördelningsnyckel.
- Regeringen bör ge SCB i uppdrag att se över principerna för redovisning av OH-kostnader för köp av verksamhet så att myndighetens normering följer den övergripande redovisningsprincipen för RS.

Till SCB

- SCB bör verka för att samtliga kommuner går över till SCB-nyckeln.
- SCB bör så länge SCB-nyckeln är valbar göra särskilda uppföljningar av hur OH-kostnader på kommunnivå fördelas på LSS-verksamhet.

Referenslista

Litteratur

- Biemer, P., Trevin, D., Kasprzyk, D. och Hansson, J. *A fifth application of Aspire for Statistics Sweden*, 2015.
- Biemer, P. och Travis, D. *A Third Application of Aspire for Statistics Sweden*, 2014.
- Biemer, P. och Travis, D. *A Second Application of the "Aspire" Quality Evaluation System for Statistics Sweden*, 2013.
- ESV. *Uppskattade administrativa kostnadsbesparingar*, dnr: 46-366/2008.
- Holm, J. *En analys av transaktionskostnader vid offentlig upphandling – En rapport författad av Jerker Holm på uppdrag av Upphandlingsutredningen vid Socialdepartementet*, 2011-10-19, bilaga 6 till SOU 2011:73.
- Homann, C., Fahlström, E., och Wallin, D. *Kostnadsjämförelseprojekt äldreomsorg i Häbo och Knivsta 2012 – En studie av kostnaderna inom äldreomsorgen*, 2012.
- Konkurrensverket. *Samordnade ramavtal – en empirisk undersökning*, rapport 2010:5.
- Norén, U. *Underlag till revisionsbolaget Deloitte's granskning av Svenljunga kommuns redovisning av kostnader som underlag för LSS-utjämningsbidrag*, Socialförvaltningen, Svenljunga kommun.
- RKA. *Resultat från RKA:s användarenkät*, Powerpoint, 2016.
- SCB. *Kvalitetsdeklaration. Räkenskapsammandrag för kommuner, landsting och kommunalförbund*, 2017.
- SCB. *Räkenskapsammandraget 2016 – Instruktioner*, 2017.
- SCB. *Utredning av gemensamma verksamheter*, 2017.
- SCB. *Kvalitet för den officiella statistiken – en handbok*, 2016.
- SCB. *Rapport om gemensamma verksamheter*, 2016.
- SCB. *Räkenskapsammandrag 2015 – Beskrivning av statistiken*, 2016.
- SCB. *Räkenskapsammandrag 2016 – Instruktioner*, 2016.
- SCB. *Årsredovisning 2015*.
- SCB. *Resultatrapport Översyn av Räkenskapsammandraget för kommuner*, 2011.
- SCB. *Sammanställning av statistikanvändning av uppgifter från kommunernas Räkenskapsammandrag (RS)*, 2011.
- SCB. *Räkenskapsammandrag för kommuner (RS)*, 2001.
- SKL. *Ekonomirapporten, oktober 2017. Om kommunerna och landstingens ekonomi*, 2017.
- SKL. *Köp av verksamhet 2016. Kommuner, landsting och regioner 2006–2016*, 2017.

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

SKL. *Översyn av arbetet med det ekonomiska underlaget för LSS-utjämnigen i Svenljunga kommun*, 2014.

SKL. *RS-projektet – en kartläggning och idéskrift kring några kommuners arbete med RS-inrapporteringen*, 2011.

SKL. *Vad kostar verksamheten i din kommun? 1995 års bokslut*, 1995.

Stake, J. *Essays on quality evaluation and bidding behavior*, 2015.

Statskontoret. *Räkenskapssammandraget för kommuner*, 2011, dnr 2010/171-5.

Statskontoret. *En effektivare ställig inköpsamordning – analys och förslag*, rapportnummer: 2009:12.

Nyhetsmedia

Assistansskoll, 2017-09-04, hämtad 2018-01-10, <https://assistansskoll.se/20170906-SKL-statsbidrag-tecka-assistanskostnader.html>.

Dagens Samhälle (DS), 2016-12-08.

Utredningar

SOU 2017:35. *Ökat nationellt ansvar för skolans finansiering*, betänkande av Skolkommissionen.

SOU 2016:78. *Ordning och reda i välfärden*, betänkande av Valfärdsutredningen.

SOU 2016:166. *Det stämmer! Ökad transparens och mer lika villkor*, betänkande av Skolkostnadsutredningen.

SOU 2009:25. *Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning*.

SOU 2007:62. *Utjämnning av kommunernas LSS-kostnader – översyn och förslag*.

SOU 2005:110. *Jämförelsevis – Styrning och uppföljning med nyckeltal i kommuner och landsting*.

SOU 2002:103. *Utjämnning av LSS-kostnader*.

DS 1999:72. *Förslag till utjämnning mellan kommuner av kostnader för LSS-verksamhet*.

Riksdagstryck

Dir. 2016:40. *Översyn av insatser enligt LSS och assistansersättningen*.

Dir. 2015:35. *Höjd kunskapsnivå och ökad likvärdighet i svensk skola*.

Dir. 2014:126. *Redovisning av kostnader för skolväsendet på huvudmannan- och skolenhetsnivå m.m.*

Dir. 2007:146. *Översyn av statistikinsamlingen avseende kommunal ekonomi och verksamhet*.

Prop. 2017/18:1. Utgiftsområde 16.

EN GRANSKNINGSRAPPORT FRÅN RIKSREVISIONEN

Prop. 2017/18:1. Utgiftsområde 25.

Prop. 2013/14:7. *Ändringar i statistiklagstiftningen*; bet. 2013/14:FiU7; rskr. 2013/14:58.

Prop. 2000/01:27. *En ny statistiklagstiftning*; bet. 2000/01: FiU15; protokoll med beslut: 2001-03-08.

Prop. 1991/92:118. *Om förenklad statistikreglering*; bet. 1991/92: FIU23; rskr. 1991/92: 316.

Regeringsbeslut Fi2009/2221 (delvis). Uppdrag till Statistiska centralbyrån om att förbättra den ekonomiska kommunstatistiken.

Lagar, förordningar och föreskrifter

Lag (2016:1145) om offentlig upphandling.

Lag (2016:1146) om upphandling inom försörjningssektorerna.

Lag (2016:1147) om upphandling av koncessioner.

Skollag (2010:800).

SFS 2013:945 Lag om ändring i lagen (2001:99) om den officiella statistiken.

Lag (2008:342) om utjämning av kostnader för stöd och service till vissa funktionshindrade.

Lag (2008:962) om valfrihetssystem.

Lag (2001:99) om den officiella statistiken.

Lag (1997:614) om kommunal redovisning.

Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Förordning (2001:100) om den officiella statistiken.

Förordning SFS 2008:776 om utjämning av kostnader för stöd och service till vissa funktionshindrade.

Föreskrift SCB-FS 2016:26 om uppgifter till statistik om kommunernas, landstingens samt kommunalförbundens årliga bokslut, Räkenskapsammandraget.

Övrigt

Borås tingsrätt, Södra enheten, 2016. Mål nr B 2853-14. Dom meddelad 2016-03-09.

RÄKENSKAPSSAMMANDRAGET SOM UNDERLAG FÖR KOMMUNJÄMFÖRELSE

Varje svensk kommun laddar årligen ner en stor Excelblankett från Statistiska centralbyråns (SCB) webbplats, fyller i uppgifter om årets intäkter och kostnader och skickar filen till SCB. Detta dataunderlag kallas Räkenskapssammandraget (RS) och utgör statens viktigaste källa till information om kommunernas ekonomiska situation och utveckling.

Det växande intresset för kommunjämförelser har medfört att RS roll gradvis har förändrats, från att huvudsakligen utgöra underlag för nationalräkenskaperna, till att också utgöra det ekonomiska underlaget för kommunjämförelser. Utvecklingen mot nya användningsområden ställer högre krav på kvaliteten i RS. Databrister som är obetydliga för beräkningen av nationalräkenskaperna kan ha större betydelse när kommuner ska jämföra kostnadsuppgifter för enskilda verksamheter. Redovisningen av verksamhetsgemensamma kostnader, så kallade overheadkostnader (OH), utgör en av de mest betydande felkällorna vid kommunjämförelser.

Riksrevisionen har i denna granskning kunnat konstatera att regeringen och SCB vidtagit ett antal åtgärder för att förbättra tillförlitligheten i RS. Riksrevisionens sammantagna bedömning är dock att SCB behöver se över sitt stöd till kommunerna avseende fördelning av OH-kostnader. Utgångspunkten för denna översyn bör vara att kommunerna ska följa en tydlig och transparent fördelningsprincip oavsett på vilken organisatorisk nivå OH-kostnaderna uppstår och oavsett i vilken driftsform verksamheten bedrivs.

ISSN 1652-6597

ISBN 978-91-7086-475-9

Beställning: www.riksrevisionen.se

RIKSREVISIONEN

NYBROGATAN 55, 114 90 STOCKHOLM
08-5171 40 00
WWW.RIKSREVISIONEN.SE

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 september 2018

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Y Johansson, M Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Andersson, Hellmark Knutsson, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Shekarabi, Fridolin, Linde, Skog, Fritzon

Föredragande: statsrådet Shekarabi

Regeringen beslutar skrivelse Riksrevisionens rapport om räkenskapssammandraget som underlag för kommunjämförelser

