



**Etablering af datagrundlag for  
benchmarking på skole- og  
dagtilbudsområdet**

Rapport

Januar 2019

# Indhold

<b>Resumé</b>	<b>4</b>
Skoleområdet	4
Dagtilbudsområdet	6
<b>1 Indledning</b>	<b>8</b>
1.1 Baggrund	8
1.2 Undersøgelsens formål og analyseområder	9
1.3 Metode og datagrundlag for undersøgelsen	10
1.4 Læsevejledning	10
<b>2 Skoleområdet</b>	<b>11</b>
2.1 Organisering og konteringspraksis	11
2.1.1 Administrative funktioner	11
2.1.2 Bygningsdrift	14
2.1.3 It-udgifter	15
2.1.4 Fællesudgifter og -indtægter	17
2.1.5 Organisering af specialundervisningstilbud	18
2.1.6 Udskilning af udgifter til ledelse og administration	21
2.2 Snitflader mellem funktionsområder	22
2.2.1 Folkeskoler og SFO	22
2.2.2 Snitflader til PPR (3.22.04)	25
2.2.3 Snitflade til funktionsområde Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen (3.22.02)	26
2.2.4 Snitflade til funktionsområde Efter- og videreuddannelse i folkeskolen (3.22.09)	27
2.3 Opsamling på skoleområdet	29
2.4 anbefalinger	30
2.4.1 Muligheder for benchmarking med nuværende datagrundlag	31
2.4.2 Styrkelse af datagrundlag	34
<b>3 Dagtilbudsområdet</b>	<b>39</b>
3.1 Daginstitutionens område: Organisering og konteringspraksis	41
3.1.1 Administrative funktioner	41
3.1.2 Bygningsdrift	42
3.1.3 Forskelle i definitioner på omkostningssteder	44
3.1.4 Flertilbudsinstitutioner	45
3.1.5 Omkostningsstedsfordeling af udgifter og indtægter	46
3.1.6 Registrering af forældrebetaling	48
3.2 Opsamling	49
3.3 anbefalinger	50
3.3.1 Muligheder for benchmarking med afsæt i nuværende datagrundlag	51
3.3.2 Styrkelse af datagrundlag	52

<b>4</b>	<b>Bilag: Datagrundlag og tilgang</b>	<b>54</b>
4.1	Datakilder	54
4.2	Analyseltilgang	55

# Resumé

Analysen gennemgår de væsentligste faktorer, der påvirker sammenligneligheden af de omkostningsstedsfordelte regnskaber på institutionsniveau på skole- og daginstitutionsområdet. På den baggrund gives anbefalinger til, hvad man fra centralt hold kan gøre for at sikre mere valide og sammenlignelige data.

## Skoleområdet

På skoleområdet, herunder funktionsområderne Folkeskole (3.22.01), SFO (3.22.05) og Kommunale specialskoler (3.22.08), viser analysen, at følgende områder især vanskeliggør muligheden for at sammenligne regnskaber på institutionsniveau.

### Udfordringer

- *Administrative støttefunktioner og bygningsdrift:* Der er forskel på, i hvilken grad kommunerne har organiseret administrative støttefunktioner og bygningsdrift i fælles enheder, og der er samtidig stor variation mellem kommunerne i graden af omkostningsstedsfordeling af udgifter afholdt i de fælles enheder. Dette indebærer væsentlige forskelle på, i hvilken grad udgifter til disse funktioner indgår i de omkostningsstedsfordelte regnskaber.
- *Omkostningsstedsfordeling af indtægter og udgifter:* Der er stor spredning mellem kommunerne i forhold til, hvor stor en andel af de samlede indtægter og udgifter på folkeskoleområdet, der registreres på det fælles omkostningssted i kommunen frem for på institutionsniveau (stedkode).
- *Specialundervisning:* Kommunerne har på specialundervisningsområdet en forskellig konteringspraksis afledt af bl.a. forskellig organisering og placering af betalingsforpligtelsen for segregering af elever til specialskoler, som bl.a. afspejler forskellige kommunale valg ift. incitamentsstrukturer. Endvidere foretager 1 ud af 5 kommuner fejlregistrering af udgifter til undervisning i specialklasserækker på almene folkeskoler, idet de registrerer dette på funktion 3.22.08.
- *Snitflade mellem folkeskole og SFO:* Ca. en tredjedel af kommunerne har mindst én skole, hvor SFO'en er placeret på en separat matrikel, hvilket bl.a. giver forskelle i udgiftsniveau til bygningsdrift. Herudover er der forskellig praksis i forhold til fordeling af udgifter til pædagogløn mv. mellem skole og SFO. Dette vil indvirke på sammenligninger både internt og mellem kommuner.
- *Forskelle i anvendelse af funktionsområder:* Der er stor forskel mellem kommuner på, hvor stor en andel af de samlede udgifter på skoleområdet, der konteres på funktionsområdet 3.22.02 Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen. Mens 24 kommuner slet ikke anvender funktionsområdet, har 7 kommuner over 5 pct. af deres samlede udgifter på skoleområdet placeret her. Endvidere registrerer kommunerne i gennemsnit 0,3 pct. af udgifterne på det samlede skoleområde på 3.22.09 Efter og videreuddannelse i folkeskolen, mens tre kommuner har over 2 pct. registreret her. Variationen har stor indflydelse på muligheden for at sammenligne udgiftsniveauer på skoleområdet, herunder på omkostningsstedsniveau.

Herudover gennemgår analysen en række øvrige, men dog mindre betydningsfulde områder, der også indvirker på muligheden for at sammenligne regnskabsdata på institutionsniveau.

Med afsæt i de identificerede udfordringer, peger analysen på to overordnede løsningsretninger på skoleområdet:

### **Mulighed for benchmarking med afsæt i det nuværende datagrundlag ved specifikke afgrænsninger**

Analysen viser, at der til brug for en benchmark-analyse med fordel kan fokuseres på mindre grupper af kommuner i det nuværende datagrundlag, der i overvejende grad deler visse karakteristika i form af sammenlignelig organisering og konteringspraksis. I analysen grupperes henholdsvis 22 og 8 kommuner som særligt velegnede hertil.

Det pointeres dog, at der fortsat er nogen grad af variation i konteringspraksis mellem disse udvalgte kommuner jf. det høje antal identificerede faktorer, der kan påvirke udgiftsniveauerne. Derudover viser grupperingen blot et øjebliksbillede af sammenlignelighederne i forhold til konteringspraksis. Dette vil sandsynligvis ændre sig over tid ved ændringer i lokal organisering, og der vil derfor løbende skulle indsamles data i forhold til konteringspraksis for at anvende denne metode fremadrettet.

Endvidere peger analysen på, at en mulig fremgangsmåde til at sikre et bedre sammenligningsgrundlag mellem kommunerne vil være at fokusere på udgifter tættere knyttet til den faktiske undervisning. Lønudgifter er i denne sammenhæng særligt relevant, da de er lette at udskille fra øvrige udgifter. Der vil dog være behov for at arbejde videre med datagrundlaget i form af yderligere udskilning på baggrund af stillingsbetegnelser (særsomt løndatatræk), så fx administrative medarbejdere, tekniske servicemedarbejdere mv. udskilles. Ulempen ved dette vil endvidere være, at benchmarking kun vil være på en begrænset andel af de samlede driftsudgifter.

### **Styrkelse af datagrundlaget**

Med hensyn til styrkelse af datagrundlaget peger analysen på, at der er behov for at tage hånd om manglende efterlevelse af eksisterende konteringsregler og forskellig tolkning af konteringsregler samt være opmærksom på implikationer af forskelle i lokal organisering, der vanskeliggør fordeling af udgifter og mindsker sammenlignelighed af tilbud og serviceniveauer. Analysen peger derfor på følgende typer af greb, der kan implementeres for at styrke sammenligneligheden i datagrundlaget:

- *Kvalitetssikring af registreringer*: Identificering af fejlregistreringer og store afvigelser i registreringspraksis og dialog med kommunerne herom.
- *Præcisering af konteringsregler*: Tydeliggørelse i konteringsreglerne af, hvordan bestemte udgiftstyper skal registreres.
- *Ændring af konteringsregler*: Mulige større justeringer af konteringsregler og funktionsområder.
- *Yderligere udskillelse på udgiftsformål*: Forbedre muligheden for at udskille udgifter ikke knyttet til den direkte undervisning, fx gennem øget brug af grupperinger.

Med afsæt i udfordringernes størrelsesorden og mulighederne for at implementere grebene, kan der identificeres en prioriteret liste over tiltag, der særligt bør prioriteres. På baggrund af rapportens konklusioner relaterer dette sig især til kvalitetssikring af korrekt registrering:

- Brug af korrekt funktion til udgifter relateret til specialklasserækker på almene folkeskoler
- Korrekt fordeling af udgifter og indtægter på omkostningssted og

- Præcisering af hvilke udgiftstyper, der skal registreres på funktionerne 3.22.02 og 3.22.09.

Sammenholdes disse anbefalinger med segmenteringen af kommuner vil en fuldstændig efterlevelse af reglerne omkring brug af funktion 3.22.01 til registrering af udgifter til specialklasserækker på almene folkeskoler således flytte hele 12 kommuner til de overvejende sammenlignelige kommunegrupper (22+8). Dette indebærer som udgangspunkt en enkelt opgørelsesmæssig ændring hos de pågældende kommuner.

Korrekt registrering kan understøttes ved, at rettelser af denne type fejl identificeres og søges rettet gennem statistisk kontrol af data ved indberetning til Danmarks Statistik, og herefter kontakt til kommuner, der udviser tegn på forkert konteringspraksis

Øget fordeling af administrative støttefunktioner og typer af bygningsdrift vil have en stor effekt i forhold til at øge sammenligneligheden, idet det vil rykke 14 kommuner til gruppen af sammenlignelige kommuner, men dette vil samtidigt være vanskeligere at efterleve grundet konteringspraksis afledt af den lokalt tilpassede organisering i kommunerne.

#### Dagtilbudsområdet

På dagtilbudsområdet fokuseres der på funktionsområdet daginstitutioner (5.25.14). Dette skyldes, at analysen har afdækket, at funktionsområderne tværgående institutioner (5.25.13) og fritidshjem (5.25.15) kun anvendes meget sparsomt på tværs af kommunerne, og derfor ikke har stor værdi i et benchmark-perspektiv mellem landets kommuner.

På daginstitutionsområdet viser analysen, at en række områder især vanskeliggør muligheden for at sammenligne regnskaber på institutionsniveau.

#### Udfordringer

- *Administrative støttefunktioner og bygningsdrift*: Der er forskel på kommunernes konteringspraksis for administrative støttefunktioner og bygningsdrift, hvor disse funktioner er samlet i fælles enheder.
- *Omkostningsstedfordeling af indtægter og udgifter*: Der er stor spredning mellem kommunerne i forhold til, hvor stor en andel af de samlede indtægter og udgifter på daginstitutionsområdet, der registreres på det fælles omkostningssted i kommunen frem for på institutionsniveau (stedkode).

Herudover har analysen gennemgået en række øvrige, men mindre betydningsfulde områder, der også indvirker på muligheden for at sammenligne regnskabsdata på institutionsniveau.

En særskilt udfordring på daginstitutionsområdet i benchmarksammenhæng er, at der er forskelle i budgettildeling i forhold til dels børn i henholdsvis vuggestue og børnehave, dels aldersgrænsen ved overgangen mellem tilbuddene. Derudover er adgangen til at koble antal børn til de givne institutionstyper en udfordring på grund af begrænset tilgængelighed af aktivitetsdata.

Med afsæt i de identificerede udfordringer, peger analysen på to overordnede løsningsretninger på daginstitutionsområdet:

### **Mulighed for benchmarking med afsæt i det nuværende datagrundlag ved specifikke afgrænsninger**

Med hensyn til at anvende det nuværende datagrundlag er det ligesom på skoleområdet muligt at udskille lønudgifter til brug i en benchmarking-analyse på daginstitutionsområdet, jf. dog udfordringen med kobling til aktivitetsdata. Med udskilning af løndata kan flere af de beskrevne udfordringer i forhold til konteringspraksis undgås. Ulempen ved dette vil dog naturligt være, at benchmarking kun vil være på en begrænset andel af de samlede driftsudgifter. Desuden vil udfordringerne med sammenblanding af lønudgifter til administrative opgaver og bygningsdrift ikke blive adresseret medmindre datasættes kobles med stillingsbetegnelser fra andet register.

Alternativt kan der med det nuværende datagrundlag fokuseres på kommuner, der har en ensartet registreringspraksis. Da der er færre snitfladeproblematikker på daginstitutionsområdet vil dette medføre, at kommunerne i høj grad kan grupperes efter deres grad af omkostningsstedsfordeling for administrative støttefunktioner og bygningsdrift. Deloitte har på den baggrund foretaget en gruppering af kommuner, der deler en række væsentlige karakteristika og har en overvejende sammenlignelig organisering og konteringspraksis. En gruppe på 15 kommuner omkostningsstedsfordeler i denne sammenhæng udgifter til administrative støttefunktioner og bygningsdrift og er ikke outliers i forhold til omkostningsstedsfordeling af fællesudgifter og -indtægter.

### **Styrkelse af datagrundlaget**

Mulighederne for at forbedre datakvaliteten og sammenligneligheden er med afsæt i ovenstående tæt knyttet til tre typer af greb:

- *Kvalitetssikring af registreringer:* Identificering af fejlregistreringer og store afvigelser i registreringspraksis.
- *Præcisering af konteringsregler:* Tydeliggørelse i konteringsreglerne af, hvordan bestemt udgiftstyper skal registreres.
- *Yderligere udskillelse på udgiftsformål:* Forbedre muligheden for at udskille udgifter ikke knyttet til den direkte undervisning, fx gennem øget brug af grupperinger.

I forhold til at sikre et mere validt datagrundlag til en benchmarkinganalyse vil det her især være relevant at prioritere en øget sammenlignelighed i hvor meget og hvilke typer udgifter, der konteres på det fælles omkostningssted fremfor på institutionernes omkostningssteder.

Som på skoleområdet vil en øget fordeling af udgifterne vedrørende administrative støttefunktioner og bygningsdrift have en stor effekt i forhold til at øge antallet af kommuner, der med rimelighed kan indgå i en benchmarking-analyse. I forhold til grupperingen af kommuner med sammenlignelig konteringspraksis vil en omkostningsstedsfordeling af henholdsvis administrative støttefunktioner og bygningsdrift øge grupperingen på 15 kommuner med henholdsvis 17 og 14 kommuner. Dette vil dog samtidigt medføre øget administration i kommunerne på grund af den lokalt tilpassede organisering.

# 1 Indledning

Undersøgelsen har til formål at belyse, i hvilket omfang kommunernes omkostningsstedfordelte regnskaber på henholdsvis skole- og dagtilbudsområdet har en validitet, kvalitet og sammenlignelighed, der muliggør benchmarkinganalyser på institutionsniveau.

## 1.1 Baggrund

Det autoriserede *Budget- og regnskabssystem for kommuner* omfatter et sæt af regler vedrørende formen for kommunernes regnskaber. Reglerne er fastsat af økonomi- og indenrigsministeren med hjemmel i den kommunale styrelseslovs §§ 46 og 57. En hoveddel af det autoriserede *Budget- og regnskabssystem for kommuner* er en autoriseret kontoplan med tilhørende konteringsregler for hvert enkelt funktionsområde.

Regnskaberne skal indeholde en række oplysninger om de konkrete indtægts- og udgiftstyper samt formål, der derfor i princippet skulle muliggøre sammenligninger på tværs af kommunerne. Siden 2001 har de kommunale regnskaber ligeledes angivet omkostningssted, forstået som den enkelte kostbærer (fx en bestemt folkeskole eller daginstitution). I princippet burde det derfor også være muligt at foretage sammenligninger på institutionsniveau både internt og på tværs af kommunerne.

### Kontonummerets opbygning

Kontoplanen er opbygget ud fra et kontonummersystem med i alt 16 cifre. For hvert område er der fastsat en række autoriserede værdier, der tillader sammenligninger internt og på tværs af kommuner.

Ciffer	Område	Eksempel
1.	Hovedkonto	3 <i>Undervisning og kultur</i>
2.-3.	Hovedfunktion	22 <i>Folkeskolen m.m.</i>
4.-5.	Funktion	05 <i>Skolefritidsordninger</i>
6.	DRANST	1 <i>Drift</i>
7.	Ejerforhold	1 <i>Egne [kommunalt ejet]</i>
8.-11.	Omkostningssted	1001 <i>Bakkeskolens SFO</i>
12.-14.	Gruppering	092 <i>Forældrebetaling</i>
15.	Hovedart	4 <i>Tjenesteydelser m.v.</i>
16.	Art	7 <i>Betalinger til kommuner</i>

Såfremt de nødvendige aktivitetsdata er tilgængelige kan dette derfor også anvendes til valide benchmarkinganalyser af produktivitet.

På nuværende tidspunkt er der store mængder offentligt tilgængelige data på folkeskole- og specialskoleområdet, som eksisterer på institutionsniveau, herunder elevtal, fraværstatistik, karakterer, elevernes socioøkonomiske



baggrund og trivselsmålinger. Samkøring af aktivitetsdata med de omkostningsstedfordelte regnskaber forudsætter dog i dag en manuel sammenkobling, da der anvendes forskellige ID-variabler (typisk institutionsnummer for registre over aktivitetsdata og omkostningssted for regnskabsdata). På specialundervisningsområdet er der yderligere den udfordring, at der kan være store forskelle i typen af undervisning, hvilket ikke reflekteres direkte i elevtallene.

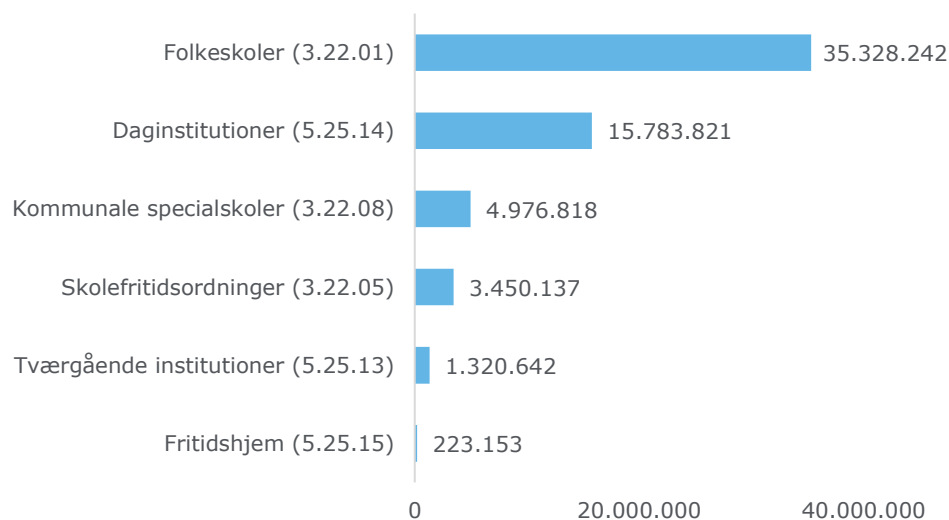
På de øvrige funktionsområder er der større udfordringer i forhold til indsamling af aktivitetsdata på institutionsniveau. Danmarks Statistiks tidligere daginstitutionsregister, DAGI, sammenholdte fx information om de enkelte børn og deres institutionsnummer, men registret havde ikke en fuldstændig dækningsgrad. I dag er registeret afløst af to nye registre, der dog ikke indeholder oplysninger om børns og personales tilknytning til institutioner men derimod kun til driftskommune.<sup>1</sup> Dermed er det ikke muligt med afsæt heri at sammenligne enhedspriser på omkostningssted-niveau.

### 1.2 Undersøgelsens formål og analyseområder

Valide benchmarkinganalyser forudsætter en ensartet registreringspraksis. Der er imidlertid en række faktorer, der påvirker sammenligneligheden, herunder fx organiseringen af administrative støttefunktioner og bygningsdrift, snitflader til andre funktionsområder samt tolkning og efterlevelse af konteringsreglerne.

Formålet med nærværende analyse er at belyse, i hvilken grad kommunernes omkostningsstedfordelte regnskaber har en validitet, kvalitet og sammenlignelighed, der gør, at de kan anvendes til reel benchmarking af institutioner både inden for samme kommune og på tværs af kommunerne. Undersøgelsen skal således kortlægge den kommunale regnskabspraksis inden for seks udvalgte funktionsområder, heraf tre relateret til skoleområdet (hovedfunktion 3.22) og tre relateret til dagtilbudsområdet (hovedfunktion 5.25).

Figur 1: Samlede nettodrifudsgifter pr. funktionsområde (2016)



**Kilde:** Kommunale regnskaber, 2016. **Note:** Nettodrifudsgifter. Beløb angivet i 1.000 kr.

Folkeskoler og daginstitutioner er de to største udgiftsområder, hvorimod de udskilte udgifter til kommunale specialskoler og skolefritidsordninger er

<sup>1</sup> Danmarks Statistik, Nyt fra Forskningservice, 2. kvartal 2018.

markant mindre. De relativt små udgiftsstørrelser til tværgående institutioner<sup>2</sup> og fritidshjem afspejler, at de fleste kommuner ikke har disse typer tilbud.

Gennem kortlægningen identificeres forskelle i konteringspraksis både internt og mellem kommuner, som påvirker muligheden for sammenligning på institutionsniveau. Med afsæt i de identificerede udfordringer opstilles en række anbefalinger til, hvad man fra centralt hold kan gøre for at øge kvaliteten, validiteten og sammenligneligheden af de omkostningsstedfordelte regnskaber med henblik på bl.a. at gennemføre benchmarkinganalyser.

### 1.3 Metode og datagrundlag for undersøgelsen

Projektet er gennemført i tre sammenhængende faser, hvor delkonklusionerne fra en fase understøtter dataindsamlingen i den efterfølgende fase:

- En indledende analyse af omkostningsstedfordelte regnskaber koblet med tilgængelige registerdata.
- Med afsæt i de identificerede forskelle i udgiftssammensætning, omkostningsstedfordeling og enhedsudgifter er der herefter gennemført dybtgående interviews i seks udvalgte kommuner for nærmere at afdække forskelle i registreringspraksis.
- Endeligt er der gennemført en survey blandt alle landets kommuner for at teste de væsentligste identificerede forskelle på landsplan.

På grund af de store variationer i udgiftsstørrelse blandt de seks funktionsområder er det primære fokus på henholdsvis folkeskoler og daginstitutioner, hvorimod de øvrige funktioner i højere grad er belyst gennem deres snitflader til de to primære funktionsområder.

Undersøgelsen fokuserer desuden primært på regnskabsdata. Kobling til relevant aktivitetsdata er derfor kun anvendt i begrænset omfang i forbindelse med illustration af udfordringer i sammenlignelighed mellem kommunerne.

Det er yderligere værd at nævne, at undersøgelsen fokuserer på de væsentligste faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden af regnskaberne. Under interviewene er alle de største udgiftsposter gennemgået for at mindske risikoen for, at undersøgelsen har ekskluderet faktorer, der kan have en stor betydning for sammenligneligheden af regnskaberne.

Metode og datagrundlag er uddybet i bilag.

### 1.4 Læsevejledning

Rapporten består foruden resuméet og indledningen af to hovedkapitler om henholdsvis skoleområdet og dagtilbudsområdet. I kapitlerne analyseres forskelle i organisering og praksis samt snitflader til andre funktioner. I de to kapitler behandles i underafsnit en række faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden væsentligt. Der er udarbejdet opsamling og anbefalinger for hvert kapitel.

---

<sup>2</sup> Tværgående institutioner defineres som institutioner, der omfatter mindst to af følgende tilbud: daginstitution, fritidshjem eller klubtilbud.

## 2 Skoleområdet

Folkeskolen, skolefritidsordninger og kommunale specialskoler samt snitflader mellem disse og andre funktionsområder.

I dette kapitel gennemgår vi de væsentligste faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden af de omkostningsstedfordelte regnskaber både internt og på tværs af kommunerne på skoleområdet. I den forbindelse gennemgår vi både udfordringer i forhold til at sikre et validt sammenligningsgrundlag samt diskuterer muligheder for at reducere disse forskelle.

På skoleområdet indberetter kommunerne omkostningsstedfordelte regnskaber på funktionsområderne:

- Folkeskoler (3.22.01),
- Skolefritidsordninger (3.22.05) og
- Kommunale specialskoler (3.22.08)

Kapitlet behandler de tre områder inden for to hovedtemaer: organisering og konteringspraksis samt snitflader mellem funktionsområder.

### 2.1 Organisering og konteringspraksis

Et af de områder, som påvirker kommunernes omkostningsstedfordelte regnskaber, er de organisatoriske forandringer, der har præget og præger skoleområdet og i tilknytning hertil den anvendte konteringspraksis. I det følgende udfoldes de væsentligste områder, som analysen har afdækket.

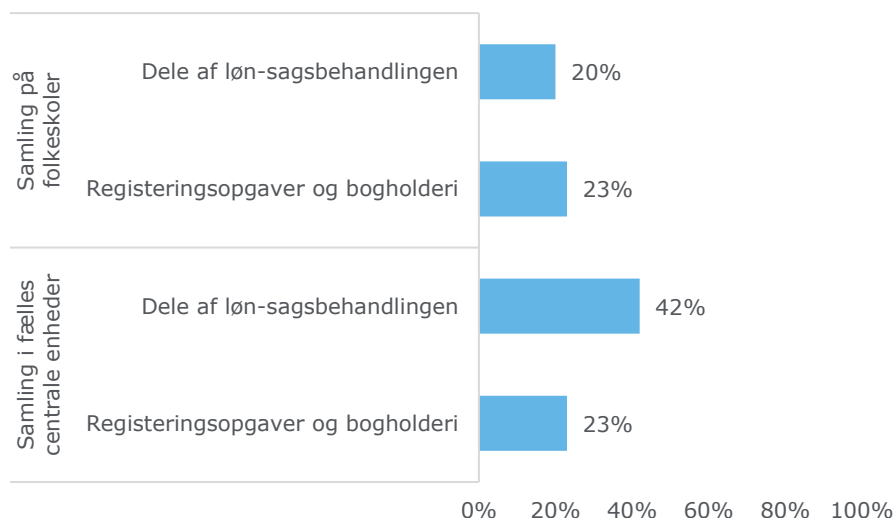
#### 2.1.1 Administrative funktioner

Centralisering af administrative støttefunktioner har været et af de områder, som kommunerne har arbejdet med de senere år, bl.a. i forlængelse af diverse økonomiaftaler mellem Regeringen og KL.

Hvis der ses på organisatoriske forandringer i relation til lønsagsbehandling samt registreringsopgaver og bogholderi (fx kreditor, debitor, finans mv.) viser surveyen hos landets kommuner jf. figur 2 nedenfor, at der er 23 pct. af kommunerne, der angiver, at deres folkeskoler varetager registreringsopgaver og bogholderi på vegne af daginstitutioner, mens det er 20 pct. for så vidt angår lønsagsbehandling. Der er altså ca. en femtedel af kommunerne, hvor administrative opgaver er samlet på skolerne for at betjene daginstitutionerne.

Figuren viser samtidig, at også folkeskolernes administrative funktioner i mange kommuner har været under forandring. Således har en større andel af kommunerne placeret administrative funktioner, som tidligere var placeret på folkeskolerne, i fælles centrale enheder, fx administrative fællesskaber eller på forvaltningsniveau. Dette gør sig gældende for 42 pct. af kommunerne i forhold til lønsagsbehandlingen og for 23 pct. i forhold til registreringsopgaver og bogholderi.

Figur 2: Samling af administration på folkeskoleområdet



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70. Figuren angiver den procentvise andel af kommuner, der har angivet "ja".

**Spørgsmål:** Udfører kommunens folkeskoler administrative opgaver på vegne af daginstitutionerne?

Er dele af folkeskolernes administrative funktioner samlet i fælles centrale enheder? (Fx i administrative fællesskaber eller på forvaltningsniveau)?

Interviewene i de seks kommuner har afdækket en tendens til i stigende grad at centralisere administrative støttefunktioner på folkeskoleområdet, herunder særligt ovennævnte opgaver. Flere kommuner, der endnu ikke har taget skridt i den retning, overvejer at gøre det.

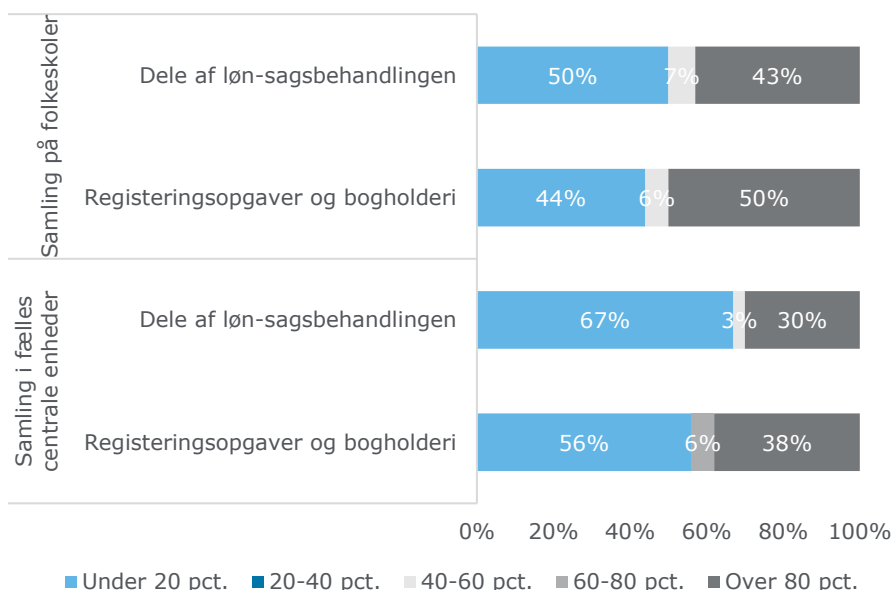
I et benchmark-perspektiv er det interessante i forlængelse af de strukturelle ændringer på det administrative område, om der sker kontering af de administrative udgifter på det relevante omkostningssted, dvs. på de institutioner, som der administreres for.

Billedet er helt overordnet, at kommuner, der har centraliseret administrative opgaver, enten hvor skoler varetager opgaver for daginstitutionerne, eller hvor skolernes opgaver varetages centralt, konterer enten hele eller ingen af udgifterne på de konkrete omkostningssteder, jf. figur 3 nedenfor.

Det fremgår således af figur 3, at for så vidt angår de kommuner, hvor folkeskoler varetager administrative opgaver for daginstitutioner, sker der i ca. halvdelen af kommunerne en udkontering (over 80 pct. af udgifterne) til den relevante institutions omkostningssted, mens der i den resterende del ikke gør (under 20 pct. af udgifterne). Der sker i højere grad en udkontering af registreringsopgaver og bogholderi end for lønsagsbehandlingen. Der vil derfor for ca. halvdelen af de kommuner, der har samlet opgaver på folkeskolerne, være kunstigt høje administrationsudgifter på folkeskolerne.

Ses der på andelen af udgifterne til de centraliserede administrative funktioner, som er flyttet væk fra folkeskolerne, kan det konstateres, at der i endnu mindre omfang konteres på de enkelte folkeskolers omkostningssted. Således angiver 67 pct. af kommunerne, at under 20 pct. af udgifterne til lønsagsbehandlingen konteres på de enkelte folkeskolers omkostningssted. Det samme gør sig gældende for 56 pct. af kommunerne i relation til registreringsopgaver og bogholderi.

Figur 3: Andel af udgifter til centraliseret administration, der konteres på omkostningssted



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 15 for registreringsopgaver og bogholderi (samling på folkeskoler), 13 for dele af løn-sagsbehandlingen (samling på folkeskoler), 16 for registreringsopgaver og bogholderi (fælles centrale enheder), 30 for dele af løn-sagsbehandlingen (fælles centrale enheder). Spørgsmål besvaret af kommuner, der har svaret "ja" til i figur 2.

**Spørgsmål:** Hvor stor en andel af de administrationsudgifter, som folkeskolerne varetager for daginstitutionerne, konteres på de enkelte daginstitutionernes stedkode?

Hvor stor en andel af udgifterne til de centraliserede administrative funktioner på folkeskoleområdet konteres på de enkelte folkeskolestedkode?

Som det fremgår af nedenstående opsummerende tabel er der for så vidt angår organisering af administrative støttefunktioner tale om store forskelle på, hvordan kommunerne har valgt at organisere sig på skoleområdet. Samtidig varierer konteringspraksis mellem kommunerne, hvilket indebærer, at der i en ikke ubetydelig andel af kommunerne er væsentlige udgifter<sup>3</sup>, der ikke udkonteres til det konkrete omkostningssted.

Ovennævnte problemstilling har kun betydning for sammenligning mellem kommunerne og ikke internt i kommunerne, idet der som hovedregel er tale om et ensartet opgavesnit inden for den enkelte kommune.

Opsummering vedr. betydning af centralisering af administrative funktioner

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>4</sup> ]
Tværgående	Mellem 11 pct. af kommunerne har samlet registrering og bogholderi og fordeler ikke udgifter på omkostningssted. Den tilsvarende andel er 27 pct. for løn-sagsbehandling.	Mellem	2

<sup>3</sup> Det har ikke været muligt i denne undersøgelse at opgøre beløbenes størrelsesorden, da udgifter til fx administrative støttefunktioner, bygningsdrift og it ikke kan udskilles af regnskabsdata.

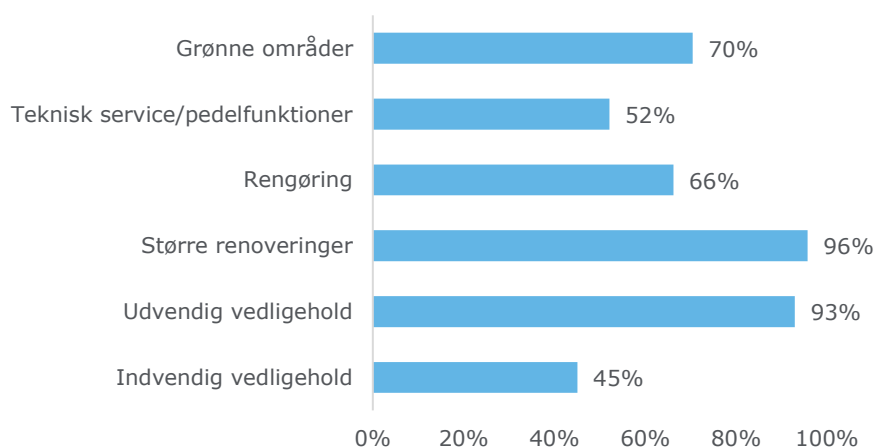
<sup>4</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

### 2.1.2 Bygningsdrift

Ses der på bygningsdriftsområdet bekræftes billedet af, at der er samlet en række støttefunktioner, men at der ikke i alle kommuner sker en høj grad af fordeling af udgifter til skolernes omkostningssteder.

Figur 4 viser andelen af kommuner, der har centraliseret bygningsdriften inden for de seks primære områder. Det er især områderne større renoveringer og udvendigt vedligehold, der er centraliseret, hvor henholdsvis 96 pct. og 93 pct. af kommunerne svarer, at disse områder er centraliseret. Ses der på de grønne områder og rengøring svarer ca. to ud af tre kommuner, at der er sket en centralisering af opgaver, mens det for så vidt angår teknisk service/pedelfunktioner og indvendigt vedligehold er ca. halvdelen af kommunerne, der har samlet disse opgaver.

Figur 4: Andel kommuner med centraliseret bygningsdrift



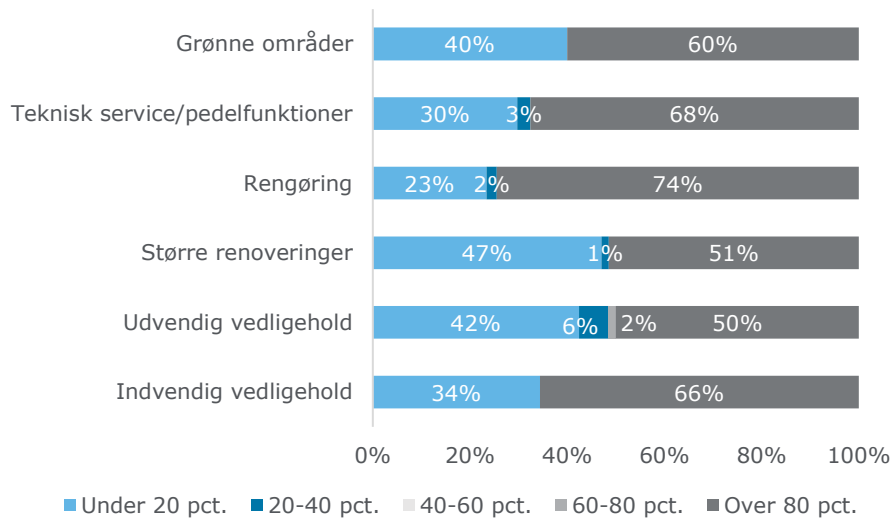
**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70. Figuren angiver den procentvise andel af kommuner, der har svaret "ja" for hvert område.

**Spørgsmål:** Er folkeskolernes bygningsdrift centraliseret, fx i et fælles ejendomscenter?

Interviewene bekræfter, at der er en stigende tendens i forhold til centralisering af hele eller dele af bygningsdriften på folkeskoleområdet i ét fælles ejendomscenter eller i flere områdecentre. Som også surveyen viser, er der dog forskelle i, hvilke former for bygningsdrift der er centraliseret.

Ses der endvidere på konteringen af udgifter, viser figur 5, at kommunerne med centraliseret bygningsdrift generelt konterer enten hele eller ingen af udgifterne på skolernes omkostningssted. I forhold til det administrative område, jf. ovenfor, vurderer en højere andel af kommunerne, at udgifter til bygningsdrift, der varetages af centrale funktioner, konteres på skolernes omkostningssted. Det gælder særligt rengøring, hvor ca. tre ud af fire kommuner angiver, at udgifterne udkonteres, samt teknisk service/pedelfunktioner, indvendigt vedligehold og grønne områder med henholdsvis 68, 66 og 60 pct. af udgifterne. I forhold til større renoveringer og udvendigt vedligehold er det ca. halvdelen af kommunerne, der vurderer, at udgifterne udkonteres på skolernes omkostningssted. Sidstnævnte kan endvidere bidrage til udsving mellem årene for den enkelte skole, som yderligere vil være et forstyrrende element i forhold til benchmarking.

Figur 5: Andel af udgifter til centraliseret bygningsdrift, der konteres på omkostningssted



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 49 (grønne områder), 36 (teknisk service/pedelfunktioner), 46 (rengøring), 67 (større renoveringer), 65 (udvendigt vedligehold), 31 (indvendigt vedligehold). Spørgsmålet er besvaret af kommuner, der har svaret "ja" i figur 4.

**Spørgsmål:** Hvor stor en andel af udgifterne til den centraliserede bygningsdrift konteres på de enkelte folkeskolestedkode?

Det kan konstateres, at der også på bygningsdriftsområdet er betydelig forskel i kommunernes organisering og konteringspraksis, hvilket vanskeliggør en sammenligning af udgifter mellem kommuner på omkostningsstedsniveau. Udfordringen består både i, at der for så vidt angår de identificerede udgiftstyper på bygningsdriftsområdet er tale om udgifter af en væsentlig størrelsesorden, og at der er stor spredning mellem kommunerne. Ligesom tilfældet var for de administrative støttefunktioner er vurderingen, at der som hovedregel er en ensartet organisering og praksis indenfor den enkelte kommune, hvorfor udfordringen i et benchmarking-perspektiv især er aktuel ved sammenligning mellem kommuner.

#### Opsummering vedr. betydning af centralisering af bygningsdrift

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>5</sup> ]
Tværgående	Høj 14 pct. af kommunerne har samlet indvendigt vedligehold og fordeler ikke udgifter på omkostningssted. 39 pct. for udvendigt vedligehold. 44 pct. for større renoveringer. 14 pct. for rengøring. 14 pct. for pedel-funktioner. 27 pct. for grønne områder.	Mellem	2

### 2.1.3 It-udgifter

It-området er et endnu område, hvor analysen har afdækket, at der er variation mellem kommunerne. Dette gælder særligt i forhold til konteringspraksis og i mindre grad i relation til organiseringen af området.

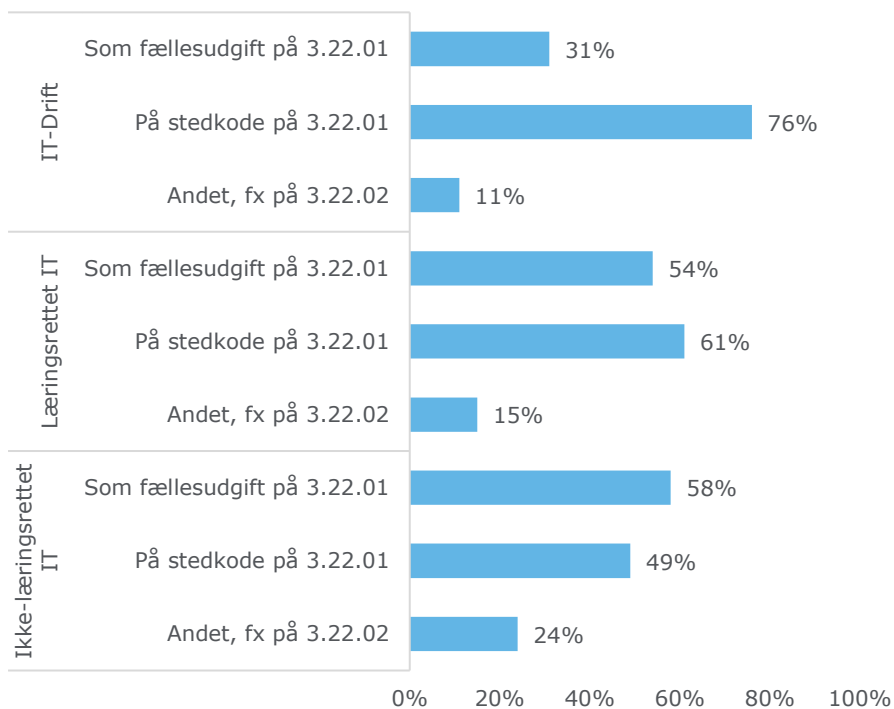
<sup>5</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

Der er i analysen sondret mellem udgifter til it-drift på folkeskoleområdet (fx support, klargøring af pc'er og brugeradministration), læringsrettet it på folkeskoleområdet (fx elev pc'er/iPads, software til undervisningsbrug) og ikke-læringsrettet it på folkeskoleområdet (Fx iPads, mobiler, PC'er til medarbejdere).

Som det fremgår af figur 6 nedenfor, angiver kun 49 pct. af kommunerne, at de konterer udgifter til it-drift på den enkelte skoles stedkode, mens 58 pct. af kommunerne vurderer, at de konterer disse udgifter som fællesudgifter på funktionsområdet 3.22.01. 24 pct. af kommunerne angiver, at de placerer udgifter andre steder (det er muligt at give flere svar, såfremt udgifterne konteres på flere måder).

For så vidt angår den læringsrettede it, svarer 61 pct. af kommunerne, at de konterer disse udgifter på stedkode, mens 54 pct. vurderer, at udgifter hertil registreres som fællesudgift. Endelig vurderer ca. tre ud fire kommuner, at de konterer udgifter til ikke-læringsrettet it på skolernes stedkode, mens 31 pct. af kommunerne angiver, at de konteres som fællesudgift.

Figur 6: Kontering af udgifter til it



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70. Det er muligt at angive flere svar.

**Spørgsmål:** Hvor konteres udgifter til IT-drift på folkeskoleområdet? (Fx support, klargøring af PC'er og brugeradministration)

Hvor konteres udgifter til læringsrettet IT på folkeskoleområdet? (Fx elev-PC'er/-iPads, software til undervisningsbrug)

Hvor konteres udgifter til indkøb af ikke-læringsrettet IT på folkeskoleområdet? (Fx iPads, mobiler, PC'er til medarbejdere)

Det fremgår af interview, at i de tilfælde hvor udgifter til it ikke placeres på funktionsområde 3.22.01 – enten på omkostningssted eller fællesudgift – konteres der typisk på 3.22.02: Fællesudgifter til det samlede skolevæsen eller på hovedkonto 6.



Opsummerende viser ovenstående gennemgang vedrørende it-området, at der er stor variation i konteringspraksis mellem kommunerne på skoleområdet, og at der følgelig vil være udfordringer med sammenlignelighed på især institutionsniveau forbundet hermed – særligt mellem kommuner. Dog vurderes udgiftsstørrelserne vedr. it-området ikke at have et niveau, som vil influere mærkbart på benchmark mellem kommunerne.

Opsummering vedr. kontering af it-udgifter

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>6</sup> ]
Tværgående	Høj 24 pct. af kommunerne omkostningsstedfordeler ikke udgifter til it-drift 39 pct. for køb af læringsrettet it 51 pct. for ikke-læringsrettet it	Lav	1

#### 2.1.4 Fællesudgifter og -indtægter

I forlængelse af udfordringerne med sammenlignelighed som følge af manglende fordeling af udgifter på omkostningsstedniveau på ovennævnte områder, har vi baseret på registerdata opgjort andelen af de samlede bruttodriftsudgifter registreret som fællesudgifter<sup>7</sup> på funktionsområdet 3.22.01 Folkeskoler. Det vil sige en opgørelse over, hvor stor en andel af udgifterne der er registreret som fællesudgifter, og som således ikke er stedfordelt til institutionsniveau.

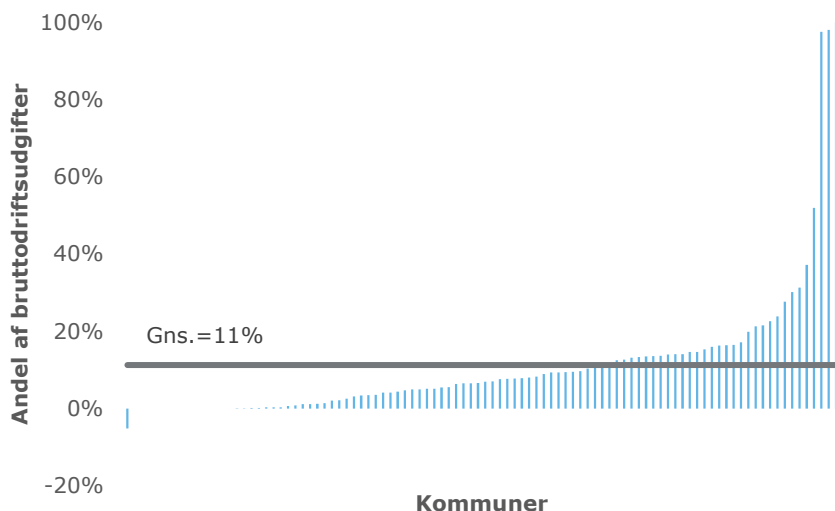
Det fremgår af figuren nedenfor, at der er meget stor spredning mellem kommunerne. Det ses, at der er tre kommuner, som næsten ikke anvender stedkoder, idet op imod 100 pct. af de samlede bruttodriftsudgifter på 3.22.01 er registreret som fællesudgifter. Én kommune har negative bruttoudgifter, hvilket skyldes en kontering af indtægter på en art, som er forbeholdt udgifter. Herudover er der en lang række kommuner, som ligger omkring 0 pct. Det uvægtede gennemsnit blandt alle kommunerne er 11 pct.

Praksis omkring registrering af fællesudgifter skal både ses som en selvstændig problemstilling i forhold til sammenlignelighed mellem kommuner på institutionsniveau, jf. bl.a. manglende brug af stedkoder, men er samtidig vævet sammen med centralisering af administrative støttefunktioner, bygningsdrift samt it, og manglende stedfordeling i denne forbindelse. Dette underbygges af interview med flere af de deltagende kommuner, hvoraf det fremgår, at udgifter til centraliserede funktioner indenfor administration og bygningsdrift også placeres på fx hovedkonto 6.

<sup>6</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

<sup>7</sup> Bruttodriftsudgifter registreret med omkostningssted 0001-0100. Indtægter er sorteret fra ved at udskille arterne 7.1, 7.2, 7.6, 7.7, 7.8, 7.9 og 9.7.

Figur 7: Andel bruttodriftsudgifter registreret som "Fællesudgifter og -indtægter"



**Kilde:** Kommunale regnskaber, 2016. **Note:** Figuren viser andelen af de samlede bruttodriftsudgifter registreret med de autoriserede omkostningssteder 0001-0100 på funktionen 3.22.01. Arterne 7.1, 7.2, 7.6, 7.7, 7.8, 7.9 og 9.7 er skilt fra. Det er muligt, at kommunen har oprettet flere stedkoder, der dækker over udgifter ikke henført til en folkeskole, fx puljer og skolebibliotek.

Ovenstående vil selvsagt påvirke muligheden for benchmark af udgifter på institutionsniveau i meget betydeligt omfang på grund af den store spredning mellem kommunerne, men vil ikke have betydning for sammenligning inden for den enkelte kommune.

Opsummering vedr. registrering af fællesudgifter og -indtægter

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>8</sup> ]
Tværgående	Høj 3 kommuner omkostningsstedfordeler under 5 pct. at de samlede nettoudgifter på funktion 3.22.01. Yderligere 5 kommuner fordeler under 25 pct. af de samlede nettoudgifter.	Høj	3

### 2.1.5 Organisering af specialundervisningstilbud

Kommunerne organiserer sig forskelligt på specialundervisningsområdet. Analysen afdækker, at kommunernes budgetmodel på specialundervisningsområdet er relevant i forhold til at kunne sammenligne de omkostningsstedfordelte regnskaber på institutionsniveau. I det følgende er der fokus på placeringen af betalingsforpligtelsen for segregerede elever i specialskoler og specialklasser på almene folkeskoler.

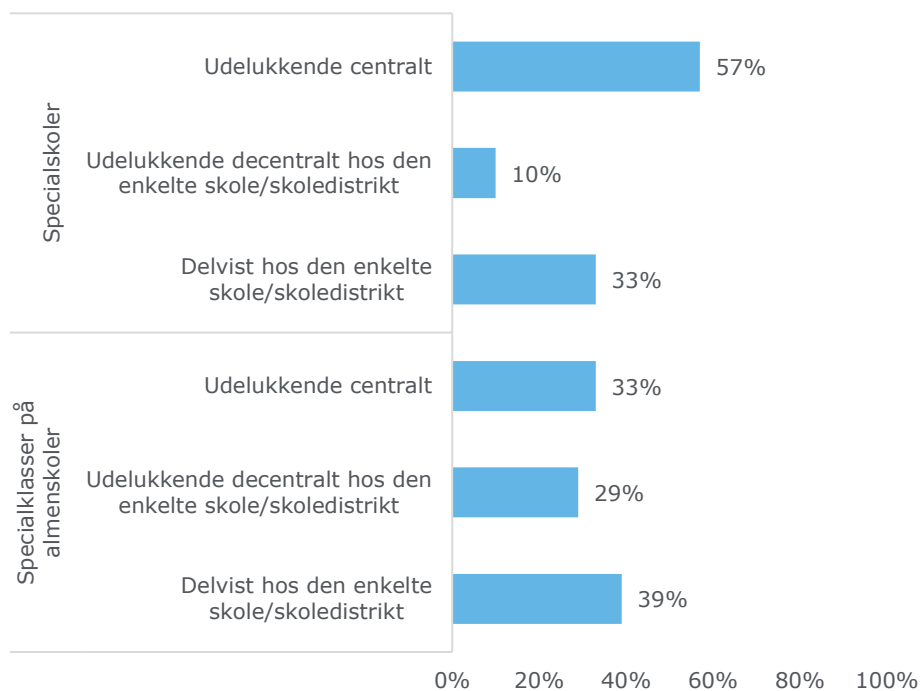
Det fremgår af figur 8 nedenfor, at der er betydelig variation mellem kommunernes placering af betalingsforpligtelsen. I forhold til segregerede elever i specialskoler er betalingsforpligtelsen primært placeret centralt i kommunen, jf. figur 8. Således angiver 57 pct. af kommunerne, at betalingsforpligtelsen udelukkende er placeret centralt, mens 33 pct. vurderer, at den delvist er placeret hos den enkelte skole/skoledistrikt. I praksis vil distriktsskolen altså i dette tilfælde betale en andel af det sam-

<sup>8</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

lede beløb for det segregerede børn. Endelig vurderer 10 pct. af kommunerne, at betalingsforpligtelsen udelukkende er placeret decentralt. Dette indebærer, at udgiftsniveauet decentralt på den enkelte skole bliver påvirket i opadgående retning, hvis betalingsforpligtelsen for segregerede elever er placeret decentralt, mens kommuner, der har betalingsforpligtelsen placeret centralt, bliver påvirket i opadgående retning på især 3.22.08 Specialskoler.

Ses der på betalingsforpligtelsen for elever i specialklasser på almenskoler er variationen mellem kommunerne endnu større, idet kommunernes svar fordeler sig i jævnt i de tre svarkategorier. Som det fremgår af figuren, oplyser en tredjedel af kommunerne således, at betalingsforpligtelsen for elever i specialklasser på almenskoler udelukkende er placeret centralt, 29 pct. at den udelukkende er placeret decentralt, mens 39 pct. af kommunerne angiver, at betalingsforpligtelsen er delt mellem distriktsskole og centralforvaltning.

Figur 8: Placering af betalingsforpligtelse for segregerede elever



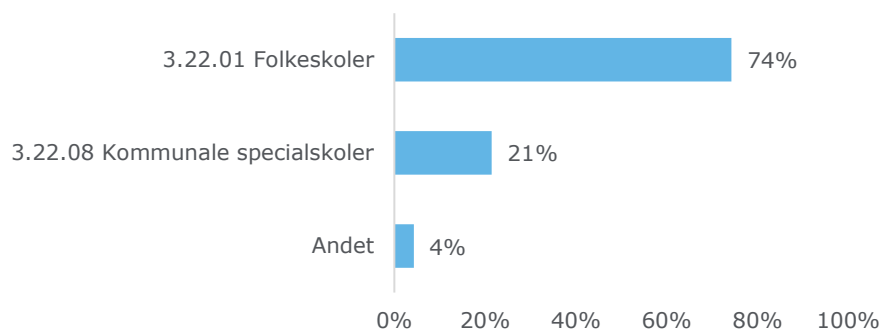
**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70.

**Spørgsmål:** Hvor ligger betalingsforpligtelsen for segregerede elever i specialskoler? og Hvor ligger betalingsforpligtelsen for segregerede elever i specialklasser på almene folkeskoler?

Ovenstående gennemgang viser, at variationen i placeringen af betalingsforpligtelsen på specialundervisningsområdet udgør en betydelig faktor i forhold til at skabe sammenlignelighed mellem omkostningsstederne mellem kommuner. Dette skyldes både de meget store beløb, der anvendes på specialundervisning, og at spredningen er så stor, som ovenstående gennemgang har vist. Til gengæld vil der isoleret set i forhold til betalingsforpligtelse ikke være udfordringer forbundet med at sammenligne skoler inden for den enkelte kommune, men her vil der til gengæld være andre opmærksomhedspunkter såsom socioøkonomi, særlige profilskoler mv.

Ses der videre på, hvordan udgifterne til undervisning i almenkolernes specialklasserækker er placeret, kompliceres muligheden for at sammenligne yderligere, idet der både konteres på 3.22.01 Folkeskoler og 3.22.08 Specialskoler. Ca. tre ud af fire kommuner vurderer, at de udelukkende konterer udgifter til specialklasserækker på almenkoler på 3.22.01, mens 21 pct. svarer, at de registrerer udgifterne på 3.22.08.

Figur 9: Kontering af udgifter til undervisning i specialklasserækker på almenkoler



Kilde: Survey. Note: n = 70.

Spørgsmål: Konteres udgifter til undervisning i specialklasserækker på almenkoler under funktion 3.22.01 Folkeskoler eller 3.22.08 Kommunale specialskoler?

Mens kommunernes budgetmodeller på specialundervisningsområdet, herunder hvor betalingsforpligtelsen er placeret, er en væsentlig del af den incitamentsmodel, som den enkelte kommune ønsker at skabe lokalt, og derfor kan være vanskelig at sætte rammer for fra centralt hold, forholder det sig anderledes med registreringen af udgifter til specialklasserækker. Her foreskriver konteringsreglerne, at udgifter til specialklasser, der er oprettet på almindelige folkeskoler, skal registreres på 3.22.01. Resultaterne i figur 9 viser derfor, at der er manglende efterlevelse af de eksisterende konteringsregler i en ud af fem kommuner, hvilket påvirker sammenligneligheden.

Opsummering vedr. organisering af specialundervisning

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>9</sup> ]
Intern og tværgående	Høj 57 pct. af kommunerne har udelukkende en centralt placeret betalingsforpligtelse ved segregering af elever på specialskoler og 33 pct. ved specialklasser. Kun 74 pct. registrerer udgifter til undervisning i specialklasserækker på 3.22.01.	Høj	3

<sup>9</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

### 2.1.6 Udskilning af udgifter til ledelse og administration

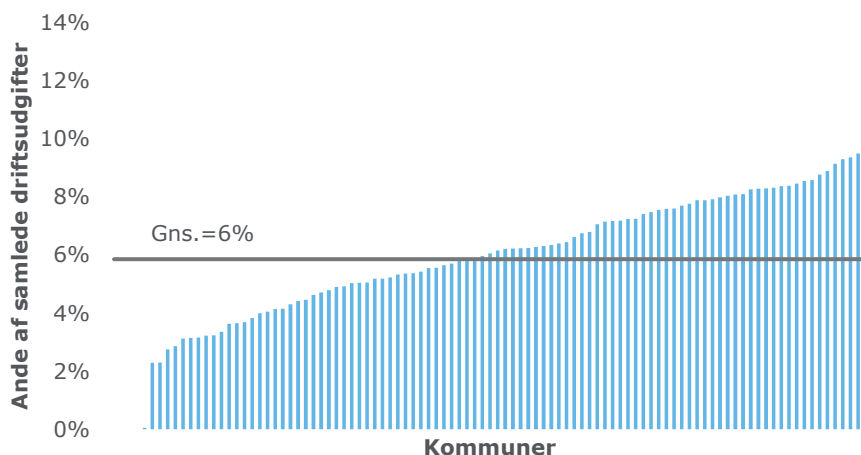
Ovenstående afsnit beskriver faktorer, der påvirker sammenligneligheden af udgiftsniveauerne på institutionsniveau. Derudover er der en række observerede forskelle i registreringspraksis, der påvirker sammenligneligheden af særlige udgiftstyper, herunder særligt udgifter til ledelse og administration. Dette vanskeliggør dermed mulighederne for at benchmarke på særlige underområder eller ved udskilning af særlige udgiftstyper.

Den autoriserede kontoplan indeholder en række autoriserede grupperinger, som dækker områder, hvor de centrale myndigheder ønsker at kunne udtrække specifikke oplysninger om de kommunale budgetter og regnskaber. Den primære tværgående gruppering på funktionerne relateret til skoleområdet er gruppering 200 "ledelse og administration". Interviewene har påvist flere faktorer, der medvirker til en meget lav grad af sammenlignelighed på dette område. Bl.a. giver konteringsreglerne flere muligheder for registreringspraksis, herunder brug af tidsregistrering, en skønnet fordeling eller en angivelse af henholdsvis 0 eller 100 pct. af medarbejderens lønudgifter ved stillinger med flere opgavetyper.

Interviewene har ligeledes vist, at der er forskelle i, hvorvidt kommunerne identificerer medarbejderne manuelt eller fx via stillingsbetegnelser. Dette kan medvirke til forskelle i registreringspraksis internt i kommunen, hvor der i alle interviewene er identificeret store forskelle i andelen af udgifter til ledelse og administration pr. institution.

Figuren nedenfor viser andelen af udgifter til ledelse og administration ud af de samlede udgifter til folkeskolen for hver kommune.

Figur 10: Ledelse og administrations andel af de samlede udgifter på folkeskoleområdet (2016)



**Kilde:** Kommunale regnskaber, 2016. **Note:** Figuren viser andelen af driftsudgifter med gruppering 200 (Ledelse og administration) på funktion 3.22.01 for hver kommune.

De meget store forskelle er generelt en klar indikation på forskellene i konteringspraksis, ligesom tre kommuner slet ikke har anvendt grupperingen i deres 2016-regnskab, men udfordringerne har ikke betydning for udgiftsniveauet i et benchmark-perspektiv. Herudover retter udfordringen sig i overvejende grad mod sammenligning mellem kommunerne og i mindre grad inden for den enkelte kommune.

Opsummering vedr. udskilning af udgifter til ledelse og administration

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>10</sup> ]
Intern og tværgående	Høj 3 kommuner har ikke anvendt gruppering 200 på funktion 3.22.01. Herudover identificerer kommuner både manuelt og/eller fx via stillingsbetegnelser	Ej relevant	Ingen betydning for udgiftsniveauet i et benchmarking perspektiv

## 2.2 Snitflader mellem funktionsområder

Udover de implikationer, som organisering og konteringspraksis skaber inden for folkeskoleområdet i forhold til omkostningsstedfordeling og muligheden for sammenligning mellem kommuner, stiller dette afsnit skarpt på variation i konteringspraksis og udgiftsdeling mellem 3.22.01 Folkeskoler og følgende relevante funktionsområder:

- SFO (3.22.05)
- PPR (3.22.04)
- Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen (3.22.02)
- Efter- og videreuddannelse i folkeskolen (3.22.09)

Snitfladen til 3.22.08 Specialskoler er behandlet i afsnit 2.1.5, da der er væsentlig sammenhæng til analysen af betalingsforpligtelsen på specialundervisningsområdet.

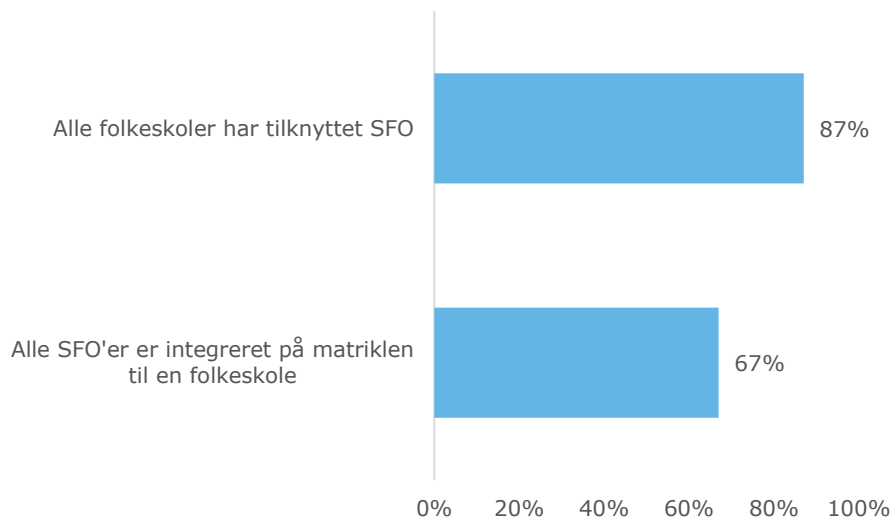
### 2.2.1 Folkeskoler og SFO

Snitfladen mellem folkeskoler og SFO'er er relevant at belyse i et benchmarkingsperspektiv, fordi SFO'er i praksis er vævet meget tæt sammen med folkeskolerne, når det gælder både de fysiske rammer og medarbejdergruppen, herunder særligt pædagoger.

Samtlige kommuner, der har besvaret surveyen, oplyser, at de har SFO'er. Ses der videre på, om alle folkeskoler har tilknyttet en SFO, svarer 87 pct. af kommunerne bekræftende, jf. figur 11 nedenfor. Det vil sige, at der i 13 pct. af kommunerne er skoler, som ikke har en SFO tilknyttet. Interviewene peger på, at det eksempelvis kan være ved heldagsskoler, landsbyordninger eller brug af fritidshjem. Endvidere angiver 67 pct. af kommunerne, at alle SFO'er i deres kommune er integreret på matriklen til en folkeskole.

<sup>10</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

Figur 11: Tilknytning af SFO



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70. Figuren angiver den procentvise andel af kommuner, der har svaret "ja".

**Spørgsmål:** Har alle kommunens folkeskoler en tilknyttet SFO?  
Er alle kommunens SFO'er integreret på matriklen til en folkeskole?

### Bygningsdrift

Det har betydning for omkostningsniveauet, om SFO'en er integreret på samme matrikel som skolen. Af interview fremgår det således, at mens bygningsdriften (el, vand, varme, vedligehold mv.) for de SFO'er, som er integreret som en del af skolens matrikel, betales af den pågældende folkeskole, forholder det sig anderledes for de SFO'er, som er placeret på egen matrikel. Her betaler SFO'en således selv for bygningsdriften, hvilket i øvrigt er helt efter reglerne. Dog vil dette have betydning for sammenligning af udgifter på omkostningssteder både inden for og mellem kommuner.

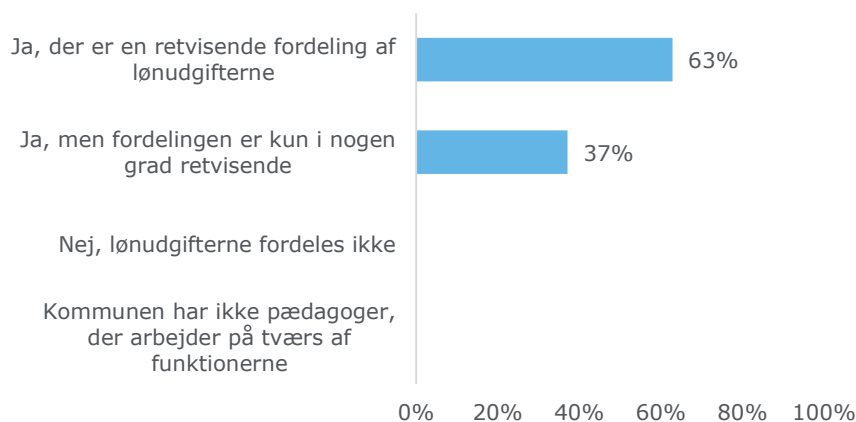
### Pædagogløn

Et andet område, der er interessant i forhold til udgiftsdeling mellem folkeskoler og SFO, er fordelingen af pædagogernes løn, da pædagogerne har arbejdsopgaver både i forhold til at tage del i og understøtte undervisningen i folkeskolen, og efterfølgende i SFO'en efter skoledagens ophør.

Interviewene viser, at der er forskellige metoder for fordeling af løn til pædagoger mellem funktionerne, herunder bl.a. tidsregistrering, skøn i forhold til forventet tidsforbrug og fordeling i forhold til tilbageværende midler i budgetterne til henholdsvis folkeskole og SFO. Desuden peger interviewene også på, at fordelingen af lønnen ofte estimeres af skolelederen eller -sekretæren uden fælles anvisninger fra centralt hold, hvilket kan medføre forskelle i praksis inden for samme kommune.

I surveyen er kommunerne blevet bedt om at svare på, hvordan lønudgifter til pædagoger fordeles mellem skole og SFO. Figur 12 neden for viser, at alle kommuner fordeler lønudgifterne mellem funktionerne 3.22.01 og 3.22.05. Dog er der forskel på kommunernes vurdering af, hvor retvisende fordelingen sker. Således svarer 63 pct. af kommunerne, at der er en retvisende fordeling af lønudgifterne, mens 37 pct. angiver, at fordelingen kun i nogen grad er retvisende.

Figur 12: Fordeling af lønudgifter til pædagoger mellem folkeskole og SFO



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70.

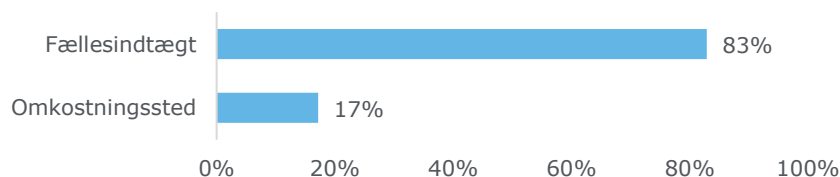
**Spørgsmål:** Fordeles lønudgifter til pædagoger, der løser opgaver i både folkeskolen og i SFO, mellem funktionerne 3.22.01 og 3.22.05?

Set i lyset af at næsten fire ud af ti kommuner vurderer, at fordelingen af pædagogernes lønudgifter kun i nogen grad er retvisende, kan der altså i snitfladen mellem skole og SFO identificeres udfordringer i forhold til sammenlignelighed på omkostningssted – både i og mellem kommuner.

### Forældrebetaling

På SFO-området har analysen endvidere afdækket, at det er relevant at tage i betragtning, at der er forskellige måder at håndtere forældrebetalingen på. Således viser surveyen, at 17 pct. af kommunerne, svarende til 12 kommuner, konterer indtægten fra forældrebetaling til SFO på omkostningssted, mens 83 pct. af kommunerne konterer forældrebetalingen som fællesindtægt, jf. figur 13 nedenfor. Dette medfører, at driftsudgifterne for den enkelte SFO i de 12 kommuner typisk vil være tæt på 0 eller sågar negative, men har ikke betydning for de pågældende skoler.

Figur 13: Kontering af forældrebetaling



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70.

**Spørgsmål:** Konteres forældrebetaling som en fællesindtægt? (Altså ikke på de enkelte institutioners stedkode)

Konteringsreglerne foreskriver, at forældrebetaling skal registreres på fælles omkostningssted, og det er derfor en relativ høj andel af kommunerne, der ikke efterlever dette. Interviewene har peget på, at registreringer på omkostningssted alligevel kan være valgt for at skabe større incitament for SFO'erne til at opdatere aktivitetsdata og tilpasse økonomistyringen til de konkrete indtægter.

### Opsummering

Gennemgangen af snitfladerne mellem folkeskoler og SFO viser, at det kan have betydning for muligheden for sammenligning, hvorvidt der er en SFO tilknyttet den enkelte skole og om SFO'en er placeret på samme matrikel. Dette gælder både indenfor og mellem kommuner. Analysen afdækker



endvidere, at der både indenfor og i mellem kommunerne vil være unøjagtigheder i relation til fordeling af udgifter til pædagoger mellem skole og SFO. Dog vil udfordringer også især have betydning for SFO'er, da den økonomiske volumen er betydelig mindre end for skoler.

Endelig implicerer analysen af forældrebetaling, at det er meget vanskeligt at sammenligne *nettodriftsudgifterne* i de omkostningsstedfordelte regnskaber på institutionsniveau for funktion 3.22.05 mellem kommunerne, og at størrelsen på forskellene i udgifter er meget betydelig, jf. kontering af forældrebetaling. Det er dog muligt at sammenligne *bruttodriftsudgifter* ved at udskille forældrebetaling og/eller arter anvendt til indtægtskilder. Denne problemstilling er ikke relevant indenfor den enkelte kommune.

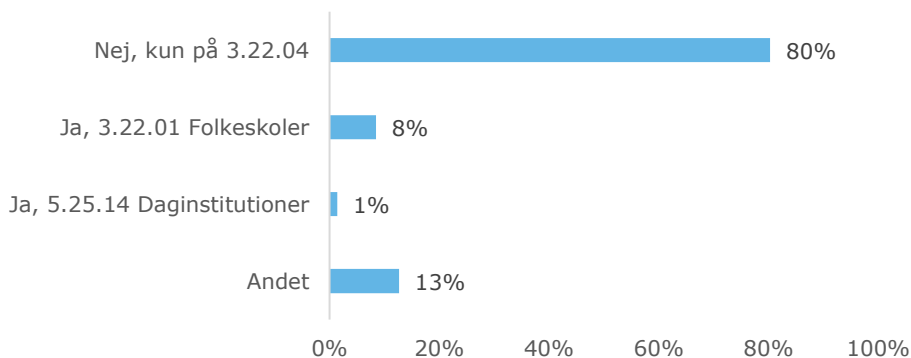
Opsummering vedr. snitflade mellem Folkeskole og SFO

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>11</sup> ]
Intern og tværgående	Mellem 1 87 pct. af kommunerne har alle folkeskoler en SFO tilknyttet. 33 pct. af kommunerne har mindst én SFO på separat matrikel. 17 pct. registrerer forældrebetaling på SFO'ens omkostningssted.	Høj	3

### 2.2.2 Snitflader til PPR (3.22.04)

Et andet snitfladeområde er PPR (Psykologisk Pædagogisk Rådgivning), som med 3.22.04 har sit eget funktionsområde. Som det fremgår af figur 14 nedenfor, angiver 80 pct. af kommunerne, at de kun registrerer udgifter til PPR på 3.22.04. Hver femte kommune vurderer altså, at de konterer udgifter andre steder. Et væsentligt funktionsområde er i denne sammenhæng 3.22.01 Folkeskoler, hvor 8 pct. af kommunerne svarer, at de konterer udgifter. Kun én kommune svarer, at de registrerer udgifter på 5.25.14 Daginstitutioner. Herudover svarer 13 pct., at de konterer udgifter til PPR på andre funktioner, typisk en række forskellige funktioner på hovedfunktion 3.22 og 5.25.

Figur 14: Funktioner anvendt til kontering af udgifter til PPR



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70. Det er muligt at vælge flere svarmuligheder.  
**Spørgsmål:** Konteres der udgifter til PPR på andre funktioner end 3.22.04?

<sup>11</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

Som det fremgår af tabellen nedenfor vurderes variation i kontering af udgifter på PPR-området kun i meget begrænset omfang at udfordre sammenligningerne på tværs af kommuner på institutionsniveau, da der ikke er tale om store udgiftsstørrelser, og da interview med kommunerne afdækker, at store dele af de udgifter, der konteres på 3.22.01, konteres som fællesudgifter.

Opsummering vedr. snitflade mellem Folkeskole og PPR

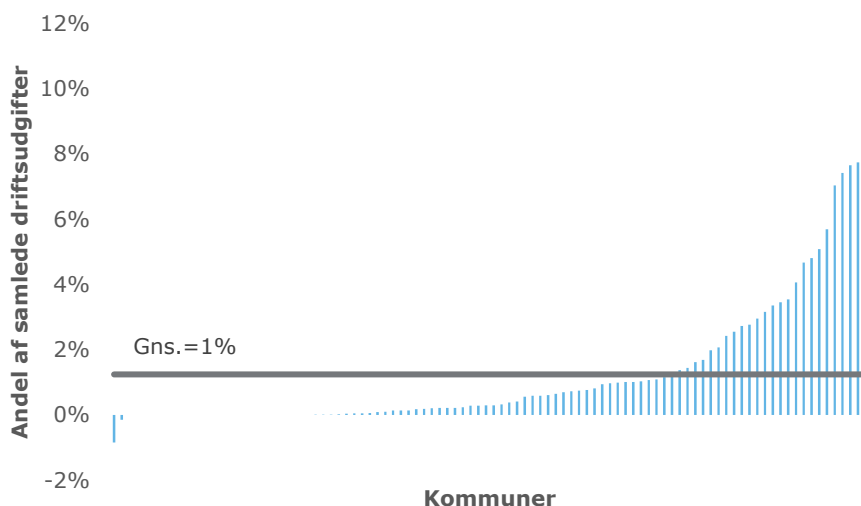
Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>12</sup> ]
Tværgående	Lav 20 pct. af kommunerne registrer udgifter til PPR uden for 3.22.04.	Lav	1

### 2.2.3 Snitflade til funktionsområde Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen (3.22.02)

Et funktionsområde, som til gengæld har stor betydning for sammenligningen af udgifter mellem kommuner på skoleområdet, er 3.22.02 Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen. På denne funktion registreres udgifter og indtægter, der ikke entydigt kan henføres til enkelte skoler.

I figur 15 nedenfor vises udgifter til 3.22.02 som andel af de samlede nettoudgifter på skoleområdet (3.22.01-3.22.09). Som det fremgår af figuren, er der meget betydelig variation i kommunernes anvendelse af funktionsområdet 3.22.02. Mens to kommuner har en nettoindtægt registreret på funktionsområdet, har én kommune næsten 10 pct. af de samlede udgifter på skoleområdet konteret, og 8 kommuner har mellem 5 og 8 pct. af de samlede nettodriftsudgifter på skoleområdet konteret på 3.22.02.

Figur 15: Driftsudgifter til funktion 3.22.02 som andel af samlede udgifter til skoleområdet (2016)

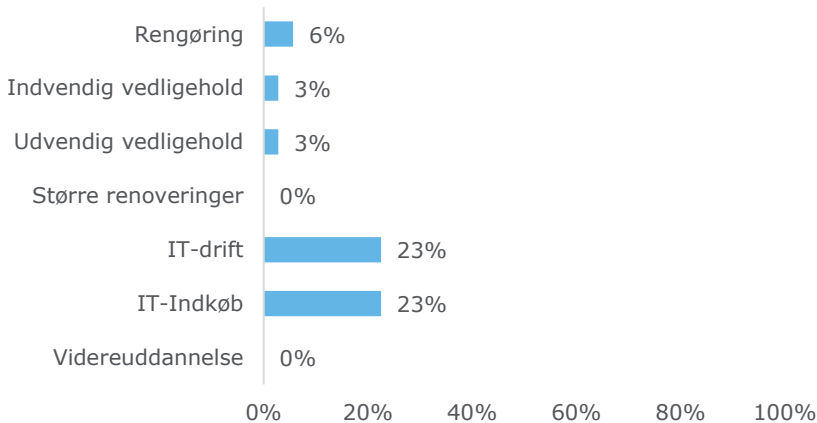


**Kilde:** Kommunale regnskaber, 2016. **Note:** Nettodriftsudgifter til funktion 3.22.02 som andel af de samlede nettodriftsudgifter til funktionerne 3.22.01 til og med 3.22.09.

<sup>12</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

Figur 16 nedenfor viser, hvilke udgiftsformål funktionen anvendes til. Her ses, at næsten hver fjerde kommune konterer udgifter til it-drift og it-indkøb på 3.22.02. Det er dog mere overraskende, at 6 pct. af kommunerne registrerer udgifter til rengøring, og at 3 pct. registrerer indvendig og udvendigt vedligehold på dette funktionsområde.

Figur 16: Udgiftstyper konteret på funktion 3.22.02



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70. Det er muligt at vælge flere svarmuligheder.

**Spørgsmål:** Hvilke typer udgifter konteres typisk på funktion 3.22.02 Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen?

Ovenstående gennemgang implicerer, at en række kommuner har en registreringspraksis i relation til anvendelsen af 3.22.02, som i meget høj grad influerer på muligheden for at sammenligne disse kommuners udgiftsniveau på 3.22.01 Folkeskoler samlet set, og afledt heraf, vil de omkostningsstedfordelte regnskaber på institutionsniveau også blive påvirket, hvilket vanskeliggør en sammenligning mellem kommuner. Konteringspraksis i forhold til 3.22.02 vil dog ikke have betydning inden for den enkelte kommune.

Opsummering vedr. snitflade til 3.22.02: Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>13</sup> ]
Tværgående	Mellem 24 af kommunerne har ikke anvendt funktion 3.22.02. 7 kommuner har over 5 pct. af udgifterne på det samlede skoleområde (3.22.01-3.22.09) på 3.22.02.	Høj	3

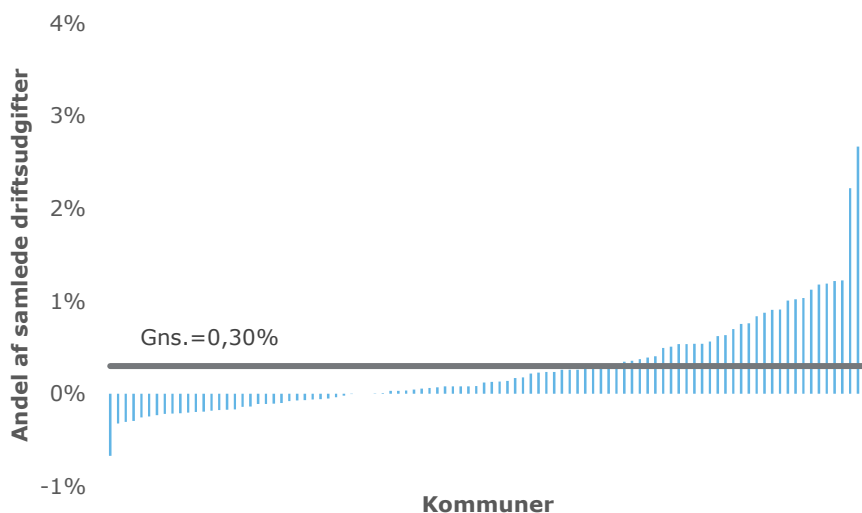
#### 2.2.4 Snitflade til funktionsområde Efter- og videreuddannelse i folkeskolen (3.22.09)

Et andet interessant snitflade-funktionsområde er 3.22.09: Efter- og videreuddannelse i Folkeskolen, hvor der konteres udgifter og indtægter vedrørende efter- og videreuddannelse af lærere i folkeskolen og kommunale specialskoler og efter- og videreuddannelse af pædagoger, der medvirker i folkeskolens og kommunale specialskolers fagopdelte undervisning eller deltager i den understøttende undervisning.

<sup>13</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middestor udfordring, 3=stor udfordring.

Figur 17 nedenfor viser nettodriftsudgifter til 3.22.09 som andel af de samlede nettodriftsudgifter på skoleområdet (3.22.01-3.22.09). Det fremgår, at der er stor spredning mellem kommunernes anvendelse af funktionsområdet – dog ikke på niveau med 3.22.02, jf. ovenfor. Dog er der 3 kommuner, der registrerer mellem 2 og 4 pct. af kommunens samlede udgifter her, mens 29 kommuner har en nettoindtægt registreret på dette funktionsområde. Det fremgår af interview, at spredningen formentligt mere er udtryk for forskelle i konteringspraksis end fx lokal prioritering af kompetenceudvikling.

Figur 17: Driftsudgifter til funktion 3.22.09 som andel af samlede udgifter til skoleområdet (2016)



**Kilde:** Danmarks Statistik. **Note:** Nettodriftsudgifter til funktion 3.22.09 som andel af de samlede nettoudgifter til funktionerne 3.22.01 til og med 3.22.09.

Det følger af ovenstående, at 3.22.09 altså også er et funktionsområde, hvor forskelle i konteringspraksis mellem kommunerne medfører, at muligheden for at benchmarke udgifter på omkostningssted mellem kommunerne er udfordret. Udfordringernes størrelsesorden er imidlertid ikke på niveau med 3.22.02.

Opsummering vedr. snitflade til 3.22.09: Efter- og videreuddannelse i Folkeskolen

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredning mellem kommuner	Anslået beløbsstørrelse [Høj, mellem, lav]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>14</sup> ]
Tværgående	Mellem Kommunerne registrerer i gennemsnit 0,3 pct. af udgifterne på det samlede skoleområde på 3.22.09. Tre kommuner har over 2 pct. registreret på 3.22.09.	Mellem	2

<sup>14</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

### 2.3 Opsamling på skoleområdet

I dette afsnit opsummeres de væsentligste faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden af de omkostningsstedsfordelte regnskaber på institutionsniveau på skoleområdet.

Undersøgelsen viser, at der er en relativ stor spredning mellem kommunerne i forhold til konteringspraksis på en række centrale områder med stor påvirkning af omkostningsniveauerne til følge. Dette gør sig særligt gældende for graden af omkostningsstedfordeling af indtægter og udgifter, organisering af specialundervisning samt snitfladeproblematikker i forhold til SFO og brugen af funktion 3.22.02 Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen.

Fælles for udfordringerne er, at de primært relaterer til forskelle på tværs af kommunerne, hvorimod der inden for samme kommune i overvejende grad er tale om sammenlignelige data.

Tabel 1 nedenfor samler med afsæt i opsummeringstabellerne fra de enkelte afsnit op på de væsentligste faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden af de omkostningsstedsfordelte regnskaber på skoleområdet:

- Kort beskrivelse af udfordring
- Relaterer udfordringerne ved benchmark sig til forskelle internt i samme kommune og/eller mellem kommuner på institutionsniveau
- Samlet vurdering af udfordringens relative indvirkning på sammenligneligheden på en skala fra 1-3 baseret på spredning mellem kommuner og en vurdering af beløbsstørrelse i relation til den identificerede udfordring.

Tabel 1: Opsamling på udfordringer ved sammenligning af regnskabsdata på skoleområdet

Udfordring	Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Score baseret på spredning og beløbsstørrelse [1-3 <sup>15</sup> ]
<b>Centralisering af administrative støttefunktioner</b> Der er forskel på kommunernes organisering i forhold til samling af administrative støttefunktioner i fælles enheder, herunder også for typer af administrative funktioner. Analysen viser, at der er stor forskel i graden af omkostningsstedfordeling.	Tværgående	2
<b>Centralisering af bygningsdrift</b> Der er forskel på kommunernes organisering i forhold til samling af bygningsdrift, herunder for forskellige typer af bygningsdrift. Ved samling af bygningsdrift er der spredning i graden af omkostningsstedsfordeling.	Tværgående	2
<b>Kontering af it-udgifter</b> Der er variation i registreringen af udgifter forbundet med henholdsvis it-drift samt indkøb af læringsrettet og ikke-læringsrettet it-udstyr.	Tværgående	1
<b>Registrering af fællesudgifter og -indtægter</b> Der er en stor spredning i, hvor stor en andel af de samlede udgifter der registreres på det fælles omkostningssted fremfor på institutioner. Spredningen drives af en kombination af fejlregistreringer, forskellig tolkning af, hvilke udgifter der skal omkostningsstedfordeles, manglende oprettelse og anvendelse af omkostningssteder.	Tværgående	3

<sup>15</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

Udfordring		Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Score baseret på spredning og beløbsstørrelse [1-3 <sup>15</sup> ]
<b>Organisering af specialundervisningstilbud</b>	<p>Sammenligninger mellem kommuner på special-undervisningsområdet er udfordrende pga. forskellige økonomiske incitamentsstrukturer ift. placering af betalingsforpligtelse, forskellig praksis ift. registrering af specialklasserækker og forskellig grad af inklusion.</p> <p>Sammenligninger kan være udfordret internt i kommunen ved forskellige grader af inklusion på tværs af skoler. Herudover skal der tages højde for socioøkonomisk fordeling.</p>	Intern og tværgående	3
<b>Udskilning af udgifter til ledelse og administration</b>	<p>Der er stor forskel på, hvor meget og hvordan kommunerne registrerer udgifter til ledelse og administration (gruppering 200). Spredningen skyldes især forskellig tolkning af konteringsreglerne og forskellige metoder for opgørelse, både internt og på tværs af kommunerne.</p>	Intern og tværgående	Ingen betydning for udgiftsniveau
<b>Snitflade mellem folkeskoler og SFO</b>	<p>I langt de fleste kommuner har alle folkeskoler en tilknyttet SFO. Men ca. en tredjedel af kommunerne har mindst én folkeskole, hvor SFO'en er placeret på en separat matrikel.</p> <p>Der er flere snitfladeflade-problematikker ift. fordeling af udgifter til pædagoger og diverse ressourcer.</p>	Intern og tværgående	3
<b>Snitflader til PPR</b>	<p>En femtedel af kommunerne anvender andre funktioner til PPR end 3.22.04.</p>	Tværgående	1
<b>Snitflade til 3.22.02</b>	<p>Der er stor forskel på, hvor stor en andel af de samlede udgifter på skoleområdet, der konteres på 3.22.02.</p> <p>Spredningen skyldes især forskellige tolkninger af, hvad der kan registreres på denne funktion.</p> <p>En relativ stor andel kommuner anvender funktionen til it-drift og -indkøb. En mindre andel anvender funktionen til forskellige typer bygningsdrift.</p>	Tværgående	3
<b>Snitflade til 3.22.09</b>	<p>Der er også forskel på, i hvor stor en andel af de samlede udgifter på skoleområdet, der konteres på 3.22.09.</p> <p>Spredningen skyldes især forskellige afgrænsninger af følgeudgifter forbundet med efter- og videreuddannelse.</p>	Tværgående	2

## 2.4 Anbefalinger

På baggrund af kortlægningen af de faktorer, der påvirker sammenligneligheden af de omkostningsstedfordelte regnskaber væsentligt, kan det altså konkluderes, at der er betydelige udfordringer i forhold til at sikre et validt sammenligningsgrundlag på tværs af kommuner på institutionsniveau inden for skoleområdet. En benchmarking-analyse på institutionsniveau vil derfor være behæftet med en relativ stor grad af usikkerhed, særligt ved sammenligninger af institutioner på tværs af kommuner.

På baggrund af undersøgelsens indsamlede data tegner der sig imidlertid overordnede løsningsretninger:

- Benchmarking med afsæt i det *nuværende datagrundlag* ved afgrænsning
- *Styrkelse af datagrundlaget* gennem henholdsvis kvalitetssikring af registreringer, præcisering og ændringer af konteringsregler og yderligere udskillelse på udgiftsformål.

De to løsningsretninger kan også med fordel kombineres.

I de to følgende afsnit gennemgås en række konkrete anbefalinger til, hvordan data kan anvendes i forbindelse med benchmarking-analyser på institutionsniveau. Afsnit 2.4.1 fokuserer på muligheder med det nuværende datagrundlag, mens afsnit 2.4.2 omhandler mulige greb til at højne datakvalitet og -sammenlignelighed.

#### **2.4.1 Muligheder for benchmarking med nuværende datagrundlag**

Undersøgelsen peger på, at det med det nuværende datagrundlag er muligt at gennemføre afgrænsede benchmarking-analyser på folkeskoleområdet med en rimelig validitet. Data vil således fortsat ikke udgøre et perfekt sammenligningsgrundlag, men der kan kontrolleres for de primære faktorer, der påvirker sammenligneligheden. Hermed undgås det, at der for enkelte kommuner medregnes store udgiftsposter, som er ekskluderet fra andre kommuners registrerede udgifter.

I den forbindelse vil Deloitte pege på to spor, der kan forfølges:

- Benchmarking-analyserne kan fokusere på mindre grupper af kommuner, der i høj grad anvender en sammenlignelig registreringspraksis.
- Det er muligt at udskille lønudgifter, der i høj grad er knyttet direkte til undervisningen. Sammenligningen bliver dermed på et mindre udsnit af de samlede udgifter forbundet med driften af folkeskolerne.

I det følgende beskrives de to strategier for benchmarking-analyser med afsæt i de nuværende datagrundlag enkeltvist.

#### **Benchmarking på mindre grupper af kommuner**

Deloitte har på baggrund af kortlægningen foretaget en udskilning af mindre grupper af kommuner, der deler en række væsentlige karakteristika og har en overvejende sammenlignelig konteringspraksis.

Figuren nedenfor viser en sådan opdeling, hvor grupperingerne er dannet på baggrund de væsentligste faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden af de omkostningsstedsfordelte regnskaber. Grupperingerne tager afsæt i en kombination af de kommunale regnskaber (registerdata) og kommunernes egne besvarelser i surveyen.

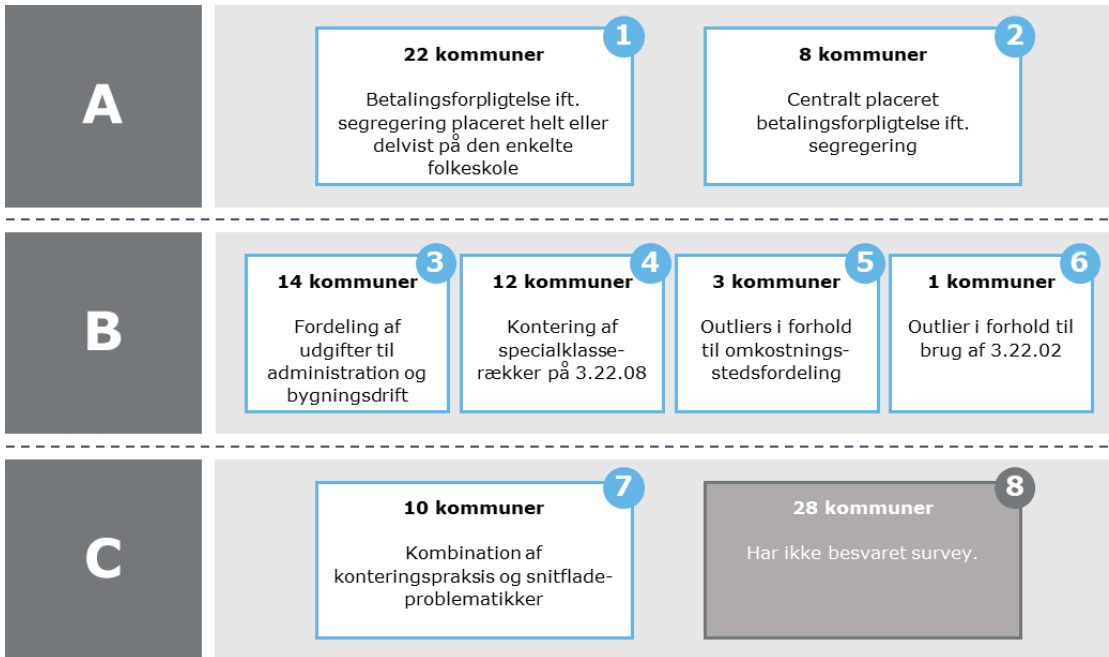
Den øverste række, A, indeholder i alt 30 kommuner, der:

- i overvejende grad omkostningsstedsfordeler udgifter til henholdsvis administrative støttefunktioner og bygningsdrift,
- ikke er outliers i forhold til omkostningsstedsfordeling af udgifter på funktion 3.22.01,
- konterer udgifter til specialklasserækker på funktion 3.22.01 og
- ikke er outliers i forhold til snitfladeproblematikkerne med funktionerne 3.22.02 og 3.22.09.

De 30 kommuner er yderligere opdelt efter deres valgte incitamentsstrukturer i forhold til segregering af elever til specialundervisning. I 8 kommuner er der således udelukkende en centralt placeret betalingsforpligtelse ved segregering til både specialklasserækker og specialskoler, hvorimod de resterende 22 kommuner har placeret betalingsforpligtelsen helt eller delvist hos den enkelte folkeskole.

Den anden række, B, indeholder kommuner, der med ændring af ét kriterie vil kunne flyttes til en af de to grupperinger i den øverste række. Den nederste række, C, indeholder de kommuner, der enten har en kombination af flere faktorer, der negativt påvirker sammenligneligheden, eller ikke har besvaret surveyen. Jf. anbefalingerne nedenfor vil det være muligt at påvirke antallet af kommunerne i række A ved anvendelse af forskellige typer af greb.

Figur 18: Gruppering af kommuner med sammenlignelig konteringspraksis



Henholdsvis de 22 og 8 kommuner vil altså være de mest velegnede kommunegrupperinger til at indgå i benchmark af regnskabsdata på institutionsniveau med afsæt i det nuværende datagrundlag. Grupperingen giver dog ikke et perfekt sammenligningsgrundlag, og en benchmarking-analyse vil derfor fortsat have visse forbehold. Dette skyldes, at der blandt de 22 kommuner fortsat er en mindre grad af spredning i forhold til omkostningsstedsfordelingen af udgifter vedrørende administration og bygningsdrift, ligesom der også vil være forskelle i praksis i forhold til en række mindre betydningsfulde faktorer. Men sammenligningsgrundlaget vil kunne styrkes markant ved at ekskludere de kommuner, der adskiller sig markant i forhold til registreringspraksis, for i stedet at gruppere kommuner med ensartede karakteristika og evt. yderligere udskillelse.

Det skal her yderligere pointeres, at segmenteringen af kommuner er et øjebliksbillede af forskellene i konteringspraksis. Over tid vil grupperingerne sandsynligvis ændres på grund af ændringer i lokal organisering, hvilket derfor også vil medføre et behov for at opdatere oversigten over konteringspraksis gennem fx årlige surveys.

#### Udskilning af undervisningsrettede udgifter

En mulig fremgangsmåde til at sikre et bedre sammenligningsgrundlag er at fokusere på én eller flere isolerede udgiftstyper. Dette vil især være relevant for udgifter tæt knyttet til den faktiske undervisning for dermed at undgå en række problematikker i forhold til organisering, konteringspraksis og snitflader. En ulempe ved denne fremgangsmåde vil dog naturligt være,



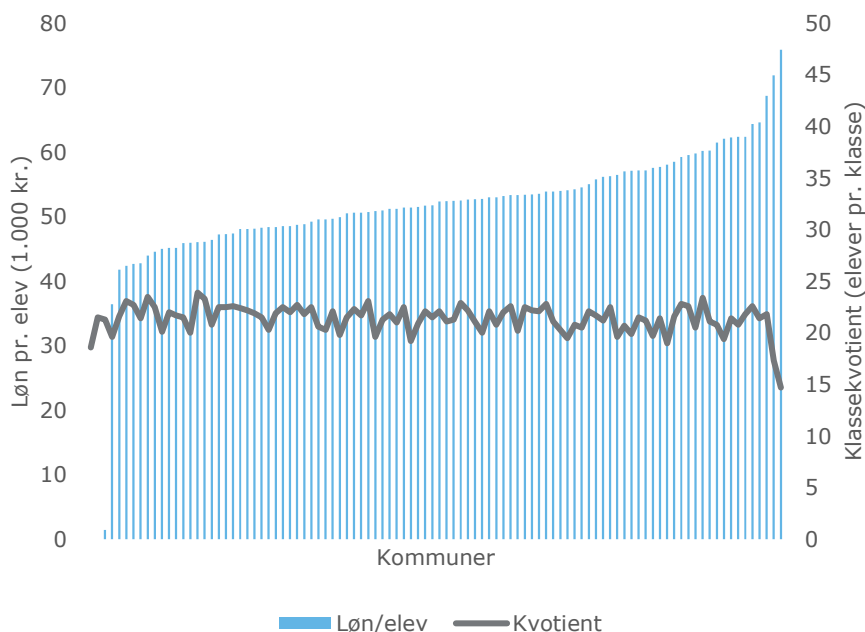
at der kun evalueres på et begrænset udsnit af skolernes samlede driftsbudget, som dermed ikke tegner et fuldstændigt billede af kommunens serviceniveau og driftseffektivitet.

Lønudgifter er i denne forbindelse særlig relevant, da det relativt let kan udskilles og på folkeskoleområdet primært vil være rettet mod undervisning. Visse udfordringer i forhold til især administrative medarbejdere og bygningsdrift adresseres dog ikke nødvendigvis ved dette greb, da der her vil være forskel på, hvorvidt lønudgifter i forbindelse med dette konteres på skolen som omkostningssted.

Figuren nedenfor viser lønudgifter til skoler pr. elev for funktion 3.22.01 Folkeskoler. Dette sammenholdes med kommunernes klassekvotienter. Outlier-kommuner er her henholdsvis kommuner, der ikke har anvendt omkostningssteder i deres registrering, og mindre kommuner med meget lave klassekvotienter.

Spredningen i lønudgifter pr. elev er forholdsvis stor. Samtidig er der blot en marginal signifikant sammenhæng mellem lønudgifter pr. elev og klassekvotient, hvilket antyder, at der fortsat kan være udfordringer med sammenligneligheden ved denne fremgangsmåde.

Figur 19: Omkostningsstedsfordelte lønudgifter til folkeskolen pr. elev sammenholdt med klassekvotienter



**Kilde:** Kommunale regnskaber, 2016, Danmarks Statistik og Uddannelsesstatistik. **Note:** Den første lodrette akse viser de omkostningsstedsfordelte udgifter til løn på funktion 3.22.01 Folkeskoler i 1.000 kr. divideret med antal folkeskoleelever. Udgifter er udskilt ved art 1.0 Lønninger. Omkostningsstedsfordeling er bestemt ved brug af omkostningssted 0101-9999. Klassekvotient er antal elever pr. klasse opgjort af Danmarks Statistik.

De omkostningsstedsfordelte regnskaber, som udgør grundlaget for denne analyse, tillader imidlertid ikke en yderligere udskilning på baggrund af stillingsbetegnelser, men det er muligt, at data fra Kommunernes og Regionernes Lønkontor (KRL) vil kunne afhjælpe denne udfordring. Dette kræver dog, at man kan knytte de ansatte til de enkelte institutioner i KRL's data.

### 2.4.2 Styrkelse af datagrundlag

Undersøgelsen viser, at der er flere typer faktorer, der har en væsentlig negativ påvirkning af sammenligneligheden af de omkostningsstedfordelte regnskaber på tværs af kommunerne. Dette omfatter særligt:

- Manglende efterlevelse af eksisterende konteringsregler
- Forskellig tolkning af reglerne
- Forskelle i lokal organisering, der henholdsvis besværliggør fordeling af udgifter eller mindsker sammenligneligheden af tilbud og serviceniveau.

Mulighederne for at forbedre datakvaliteten og sammenligneligheden er derfor tæt knyttet til håndtering af disse konkrete udfordringstyper.

Samlet set er vurderingen, at der kan tages skridt i retning af markant større sammenlignelighed. Men der vil dog være områder, som er vævet meget tæt sammen med tilgrænsende områder, og som derfor er svære at adskille udgiftsmæssigt – dette gælder særligt for specialundervisningsområdet.

Den potentielle gevinst i forhold til øget sammenlignelighed skal derfor vejes op i forhold til kommunens tilrettelæggelse af driften og de forventede administrative byrder, som eventuelle ændringer vil påføre kommunen.

Med afsæt i de primære identificerede udfordringer beskrives nedenfor de forskellige typer af greb, der kan implementeres med henblik på at styrke sammenligneligheden i datagrundlaget. Overordnet ses der fire typer af greb, jf. tabel 2 nedenfor:

- **Kvalitetssikring af registreringer:** Identificering af fejlregistreringer og store afvigelser i registreringspraksis og dialog med kommunerne herom.
- **Præcisering af konteringsregler:** Tydeliggørelse i konteringsreglerne af, hvordan bestemte udgiftstyper skal registreres.
- **Ændring af konteringsregler:** Mulige større justeringer af konteringsregler og funktionsområder.
- **Yderligere udskillelse på udgiftsformål:** Forbedre muligheden for at udskille udgifter ikke knyttet til den direkte undervisning, fx gennem øget brug af grupperinger.

Tabel 2: Mulige greb i forhold til at styrke datakvaliteten og sammenligneligheden på skoleområdet

	Kvalitetssikring af registreringer	Præcisering af konteringsregler	Ændring af konteringsregler	Yderligere udskillelse på udgiftsformål
Centralisering af administrative støttefunktioner	X	X		
Centralisering af bygningsdrift	X			X
Omkostningsstedfordeling af indtægter og udgifter	X	X		
Organisering af specialundervisning	X			
Folkeskoler og SFO	X	X	X	
Snitflader til 3.22.02 og 3.22.09	X	X		

### **Kvalitetssikring af registreringer**

Undersøgelsens interviews og survey peger på væsentlige områder, der er præget af reelle fejlkonteringer i et relativt stort antal kommuner. Disse fejlkonteringer omfatter på den ene side relativt enkle, men dog betydningsfulde, fejlregistreringer, der relativt nemt kan tilrettes, herunder især:

- Kontering af specialklasserækker på funktion 3.22.08 i stedet for 3.22.01
- Registrering af forældrebetaling til SFO uden brug af den autoriserede gruppering 92 og/eller på institutionens omkostningssted fremfor det fælles omkostningssted.

Rettelser af denne type fejl kan identificeres og søges rettet gennem statistisk kontrol af data ved indberetning til Danmarks Statistik, og herefter kontakt til kommuner, der udviser tegn på forkert konteringspraksis. Anvendelse af forkert funktion til specialklasserækker vil fx kunne identificeres ved relativt store udgifter registreret på funktion 3.22.08 med en almen folkeskoles omkostningssted. Forkert registrering af forældrebetaling til SFO kan ligeledes identificeres ved henholdsvis manglende anvendelse af gruppering 92 og ved registrering af forældrebetaling på ikke-fælles omkostningssteder.

Derudover er der mønstre i data, der antyder særlige snitfladeproblematikker. Dette vil især være gældende for kommuner, der er outliers i forhold til graden af omkostningsstedsfordeling inden for funktion 3.22.01 og i forhold til størrelsen af funktionerne 3.22.02 og 3.22.09 i forhold til hele skoleområdet. Beregning af dette kan således anvendes til at identificere kommuner med sandsynlige afvigelser i registreringspraksis, hvorefter indsatsen med at sikre øget sammenlignelighed i registreringspraksis kan fokuseres.

På den anden side viser undersøgelsen, at der er i mange kommuner er manglende efterlevelse af konteringsreglerne på grund af kommunens konkrete organisering, hvilket vanskeliggør omkostningsfordeling. Dette er især tilfældet med administrative støttefunktioner og bygningsdrift, som ofte samles i fælles enheder med henblik på at nedbringe udgifterne. Denne praksis er generelt vanskeligere at identificere i regnskabsdata og kan derfor ikke nødvendigvis korrigeres ved statistiske kontroller. Bedre efterlevelse af dette vil derfor i højere grad skulle medføre en generel indskærpelse af konteringsreglerne i forhold til omkostningsstedsfordeling af udgifter på tværs af alle kommuner.

Fordelen ved en statistisk kontrol af data vil være, at det er enkelt at implementere, og oftest vil kommunernes forventede ekstra arbejdsbyrde i forhold til rettelserne være minimale. Omvendt vil yderligere fordeling af udgifter vedrørende især bygningsdrift medføre en ekstra administrativ byrde for kommunerne, da deres valgte organisering ofte medfører skiftende forbrug af ressourcer på de enkelte institutioner. Det vil derfor her være nødvendigt at overveje datas konkrete anvendelsesformål og dermed opveje dette mod den forventede gevinst.

### **Præcisering af konteringsreglerne**

På en række områder er der identificeret variation i registreringspraksis grundet forskellig tolkning af konteringsreglerne. Her vil en tydeliggørelse af reglerne, eventuelt i form af mere omfattende eksempler på udgiftstyper, kunne medføre øget sammenlignelighed.

Den primære problematik relaterer sig til brugen af funktionerne 3.22.02 Fællesudgifter for kommunens samlede skolevæsen og 3.22.09 Efter- og videreuddannelse i folkeskolen, hvor undersøgelsen har vist forskellig praksis og dermed potentielt eksklusion af relativt store udgiftsposter fra 3.22.01 Folkeskoler. For 3.22.02 drejer det sig således især om en forskellig opfattelse af hvilke udgiftstyper, funktionen er tiltænkt. For 3.22.09 er udfordringen i højere grad afgrænsningen af diverse følgeudgifter relateret til efter- og videreuddannelsesaktiviteter.

Undersøgelsen har ligeledes vist forskelle i hvilke administrationsudgifter, der omkostningsstedsfordeles, hvilket igen viser en forskelligartet tolkning af konteringsreglerne. Endvidere viser undersøgelsen forskellige metoder for fordeling af udgifter til pædagoger, der arbejder på tværs af funktionsområder, samt udskillelse af udgifter vedrørende ledelse og administration.

Fordelen ved en præcisering af ovenstående områder er, at det ikke nødvendiggør en egentlig ændring af reglerne, men derimod en mere tydelig afgrænsning i konteringsreglerne kombineret med flere eksempler. Præciseringen vil derfor være relativt let at implementere, og kan med fordel fokusere på denne rapportis identificerede områder med varierende tolkning af reglerne. Det vil ligeledes være muligt at identificere flere relevante udgiftstyper ved en gennemgang af mere detaljerede regnskabsdata fra enkelte kommuner.

En ulempe vil omvendt være, at en præcisering ikke alene vil være en garanti for efterlevelse af reglerne, specielt når enkelte kommuners valgte organisering vanskeliggør dette. I forhold til det administrative område og bygningsdrift for så vidt angår de kommuner, som har centraliseret opgavevaretagelsen, vil der endvidere være administrative byrder forbundet med fastlæggelse af fordelingsnøgler. I denne sammenhæng vil det også være svært at ensarte fordelingsnøgler, herunder både fordelingsnøgler på tværs af sektorområder (skoleområdet og andre områder), og fordelingsnøgler for fordeling af udgifter mellem de forskellige skoler. Konkret vurderer Deloitte, at det vil være tilstrækkeligt at fordele centrale udgiftsklumper til institutionernes stedkoder én gang årligt i forbindelse med regnskabet afslutning, så det således ikke kommer til at indvirke på den almindelige budgetopfølgning og det specifikke budgetansvar ved den valgte organisering.

### **Ændring af konteringsreglerne**

For områder, hvor det er vanskeligt for kommunerne præcist at adskille udgifter, kan en ændring af konteringsreglerne være en mulig løsning til at overkomme udfordringen.

Undersøgelsens klareste eksempel er snitfladeproblematikken mellem funktionerne 3.22.01 Folkeskoler og 3.22.05 Skolefritidsordninger. Her kan det grundlæggende overvejes, hvorvidt de fortsat skal være særskilte funktionsområder, specielt i lyset af den øgede integration, der er sket siden folkeskolereformen.

Undersøgelsen viser, at en stor andel af kommunerne oplever udfordringer med præcist at fordele udgifter til eksempelvis løn til pædagoger og brug af fælles ressourcer. SFO'ens placering henholdsvis på eller udenfor folkeskolens matrikel har ligeledes betydning for registreringen af udgifter til lokale- og udendørsarealer, hvilket skaber et ulig sammenligningsgrundlag på institutionsniveau.

Fordelen ved en sammenlægning af funktionerne er derfor, at dette kan løse snitfladeproblemerne og dermed skabe mere sammenlignelige data. Det vil ligeledes mindske kommunernes administrative opgave i forhold til at fordele udgifter.

En ulempe ved sammenlægningen vil dog være, at det i så fald ikke længe vil være muligt præcist at udskille udgifter vedrørende skolefritidsordninger ligesom funktion 3.22.01 vil komme til at omfatte en større andel udgifter, der ikke specifikt relaterer sig til selve undervisningen. Der vil desuden være enkelte folkeskoler uden tilknyttet SFO, som derfor vil have et andet sammenligningsgrundlag. Undersøgelsen viser dog, at dette kun er tilfældet for en lille andel af folkeskolerne. Alternativt vil udgifter til eksempelvis pædagogløn også kunne udskilles ved oprettelse af en gruppering, jf. afsnittet nedenfor.

### **Yderligere udskillelse på udgiftsformål**

Rapporten har i afsnit 2.4.1 beskrevet udskillelse af udgifter tættere knyttet til selve undervisningen (lønudgifter) som en metode til at sikre et mere validt sammenligningsgrundlag af regnskabsdata, da der dermed undgås flere problematikker i forhold til snitflader, organisering og konteringspraksis.

I forlængelse af dette er det omvendt muligt i højere grad at fraskille udgifter, der *ikke* er direkte knyttet til undervisningen. Især vil udgifter til ejendomsdrift, herunder rengøring, indvendig og udvendig vedligeholdelse, grønne områder mv., kunne udskilles ved hjælp af oprettelse af en ny gruppering.

Fordelen ved dette vil være, at udfordringen i forhold til kommunernes uens grad af omkostningsstedsfordeling af bygningsdrift kan adresseres, hvilket kan medføre et bedre sammenligningsgrundlag i en benchmarking-analyse på institutionsniveau. Udskillelsen af udgifter til bygningsdrift muliggøres desuden ved, at opgaverne enten udføres af ejendomscentre eller af medarbejdere på skolerne med identificerbare særlige stillingsbetegnelser, hvorved udgifterne entydigt kan registreres med den nyoprettede grupperingsværdi.

Den naturlige ulempe vil omvendt være, at yderligere grupperings-værdier vil øge kommunernes administrative byrde. Samtidigt har undersøgelsen vist, at der er udfordringer ved korrekt anvendelse af de nuværende grupperingsværdier, herunder særligt med gruppering 200 Ledelse og administration.

### **Opsamling på anbefalinger**

Anbefalingerne ovenfor tager udgangspunkt i de udfordringer, som er identificeret som de væsentligste i forhold til at påvirke sammenligneligheden af regnskabsdata på institutionsniveau, både i forhold til beløbsstørrelse og spredning i konteringspraksis.

Som beskrevet er der fordele og ulemper ved hvert af de ovenstående greb til at styrke datakvaliteten, hvor ulemperne især er relateret til muligheden for at implementere grebet samt den forventede ekstra administrative byrde for kommunerne ved efterlevelse.

Med afsæt i udfordringernes størrelsesorden og mulighederne for at implementere grebene, kan der identificeres en prioriteret liste over tiltag, der

særligt bør prioriteres. På baggrund af rapportens konklusioner omfatter dette især kvalitetssikring af korrekt kontering, herunder i forbindelse med:

- Brug af korrekt funktion til udgifter relateret til specialklasserækker på almene folkeskoler
- Korrekt fordeling af udgifter og indtægter på omkostningssted og
- Præcisering af hvilke udgiftstyper, der skal registreres på funktionerne 3.22.02 og 3.22.09.

Ovenstående anbefalinger kan sammenholdes med segmenteringen af kommuner efter valgt konteringspraksis, jf. figur 19 i det foregående underafsnit. Fuldstændig efterlevelse af reglerne omkring brug af funktion 3.22.01 til registrering af udgifter til specialklasserækker på almene folkeskoler vil således flytte hele 12 kommuner fra niveau B til de overvejende sammenlignelige kommuner på niveau A. Dette indebærer som udgangspunkt alene en enkel opgørelsesmæssig ændring hos kommunerne.

Øget sammenlignelighed af både graden af omkostningsstedsfordeling af indtægter og udgifter samt brugen af funktionerne 3.22.02 og 3.22.09 vil kun flytte enkelte kommuner til niveau A. Til gengæld vil det øge sammenligneligheden inden for niveau A yderligere, ligesom det tilsvarende konteringen af specialklasserækker overvejende vil indebære en ændring af kommunernes opgørelsesmæssige metode.

Øget fordeling af udgifter til administrative støttefunktioner og visse typer af bygningsdrift vil have en stor effekt i forhold til at øge sammenligneligheden, men dette vil samtidigt være vanskeligere at efterleve grundet den lokalt tilpassede organisering i kommunerne.

Eksekvering på ovennævnte vil ikke betyde, at alle kommuner uden videre kan sammenlignes, jf. særligt forskellene i organisering, men at der kan identificeres nogle mere robuste grupper af kommuner, hvor regnskabsdata på institutionsniveau kan benchmarkes.

## 3 Dagtilbudsområdet

### Daginstitutioner, tværgående institutioner og fritidshjem.

I dette kapitel gennemgås en række faktorer, der kan påvirke sammenligneligheden af de omkostningsstedfordelte regnskaber både internt og på tværs af kommunerne på dagtilbudsområdet. I den forbindelse gennemgår vi både udfordringer i forhold til at sikre et validt sammenligningsgrundlag samt diskuterer muligheder for at reducere disse forskelle.

På dagtilbudsområdet indberetter kommunerne omkostningsstedfordelte regnskaber på områderne:

- Tværgående institutioner (5.25.13),
- Daginstitutioner (5.25.14) og
- Fritidshjem (5.25.15).

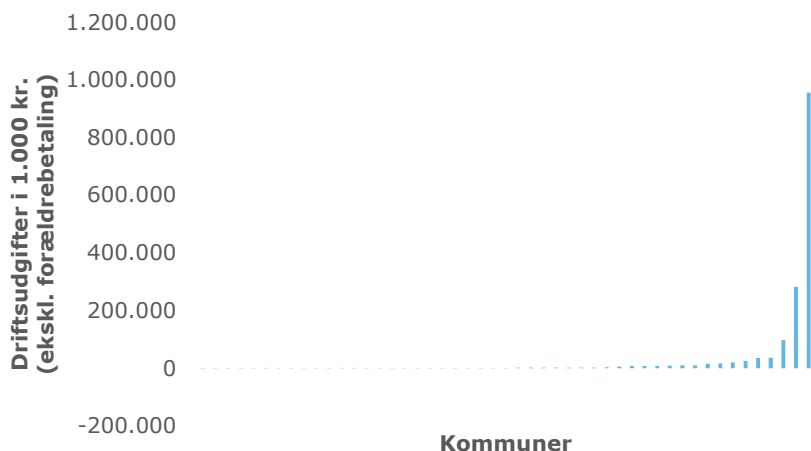
Som det fremgik af figur 1 i rapportens indledning, udgør daginstitutioner det klart største af disse områder med nettodriftsudgifter for knap 15,8 mia. kr. i 2016, mens udgifterne til tværgående institutioner og fritidshjem var henholdsvis 1,3 mia. kr. og 0,2 mia. kr. Forskellene dækker over, at kun en mindre andel af landets kommuner bruger de institutionstyper, der falder ind under definitionen på tværgående institutioner og fritidshjem.

#### **Tværgående institutioner**

I forhold til 5.25.13 Tværgående institutioner viser figur 20 nedenfor, at 49 kommuner har registreret udgifter på funktionsområdet i 2016. Regnskabsdata viser imidlertid, at kun 16 kommuner har registreret udgifter for over 5 mio. kr. i 2016 (ekskl. indtægt fra forældrebetaling). Heraf tegner tre kommuner sig for 86 pct. af alle udgifterne på området (København 61 pct., Herning 18 pct. og Tønder 6 pct.).

For så vidt angår resten af de kommuner, som har registreret udgifter, er der formentligt primært tale om fejlkonteringer, som er afledt af en ændring af kontoplanens funktionsområder. Dette underbygges i de seks afholdte interviews, hvoraf tre har haft udgifter på funktionsområdet, mens blot en enkel af disse reelt har haft tværgående institutioner.

Figur 20: Fordeling af udgifter til tværgående institutioner (2016)





Givet fordelingen af udgifter mellem kommunerne på dette funktionsområde vil der, ligesom for funktionsområdet tværgående institutioner, ikke blive gået i dybden med udfordringer, der er forbundet med validiteten af data og sammenligneligheden.

### 3.1 Daginstitutionens område: Organisering og konteringspraksis

På daginstitutionens område har der de senere år været en tendens imod at samle ledelsen på tværs af institutioner og samling af administrative opgaver på folkeskoler og/eller centralt i kommunen<sup>17</sup>, hvilket ligesom for skoleområdet har betydning for konteringspraksis. Herudover er der også på daginstitutionens område variation i, hvordan indtægter og udgifter konteres, herunder om det sker på omkostningssted eller ej.

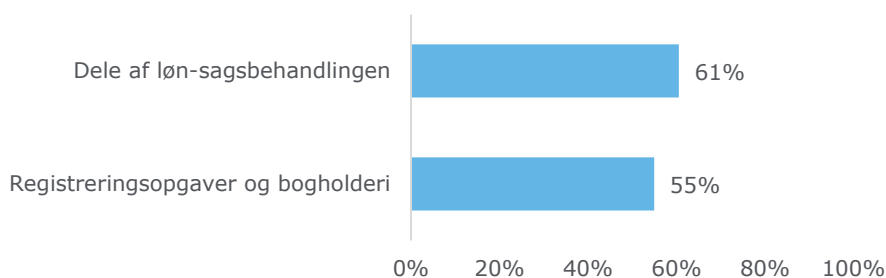
#### 3.1.1 Administrative funktioner

På dagtilbudsområdet er der i mange kommuner sket en centralisering af administrative støttefunktioner, herunder især lønsagsbehandlingen, registreringsopgaver og bogholderi.

Figur 22 nedenfor viser, at 61 pct. af kommunerne har centraliseret dele af lønsagsbehandlingen, mens 55 pct. har centraliseret registreringsopgaver og bogholderi. Dette er en større andel end på folkeskoleområdet, hvor andelen er henholdsvis 42 og 23 pct.

Generelt peger kommunerne i interviewene på, at daginstitutionernes små størrelser nødvendiggør den større grad af centralisering af de administrative opgaver. Der er således også flere modeller for centraliseringen, fx administrative fællesskaber, samling af administrative funktioner på nærliggende folkeskoler eller oprettelse af institutionsklynger med fælles ledelse og administration.

Figur 22: Samling af administration på daginstitutionens område



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70.

**Spørgsmål:** Er dele af daginstitutionernes administrative funktioner samlet i fælles centrale enheder? (Fx i administrative fællesskaber eller på forvaltningsniveau)

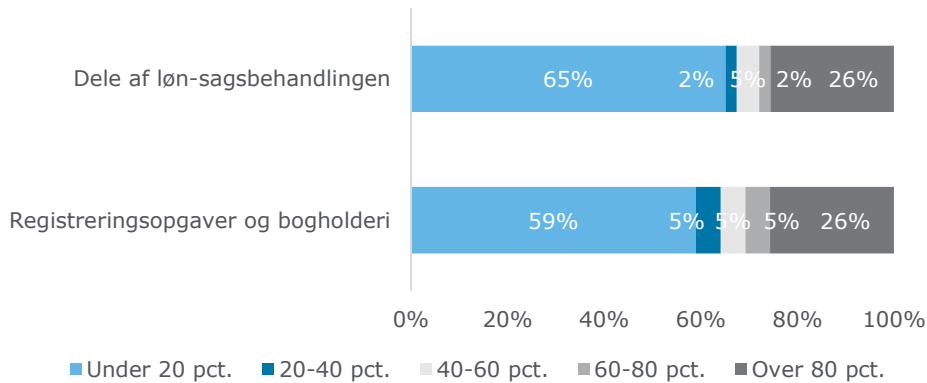
Organiseringen af de administrative støttefunktioner medfører således, at der i over halvdelen af kommunerne er flyttet udgifter væk fra daginstitutionsniveauet, hvilket påvirker sammenligneligheden på omkostningssted mellem kommunerne, hvis ikke der sker en udkontering af relevante udgifter til det konkrete omkostningssted.

Ligesom på folkeskoleområdet er tendensen, at kommunerne enten konterer stort set hele (over 80 pct.) eller stort set ingen (under 20 pct.) af udgifterne til de administrative støttefunktioner på de enkelte daginstitutioners omkostningssted. For så vidt angår lønsagsbehandlingen angiver 65

<sup>17</sup> Jf. afsnit 2.1.1

pct. af kommunerne, at stort set ingen af udgifterne udkonteres, mens det er 59 pct. for registreringsopgaver og bogholderi.

Figur 23: Andel af udgifter til centraliseret administration, der konteres på omkostningssted



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 39 for registreringsopgaver og bogholderi, 43 for dele af løn-sagsbehandlingen. Spørgsmål besvaret af kommuner, der har svaret "ja" i figur 22

**Spørgsmål:** Hvor stor en andel af udgifterne til de centraliserede administrative funktioner på dagtilbudsområdet konteres på de enkelte daginstitutioners stedkode?

Ovenstående viser altså, at ca. 60 pct. af kommunerne har samlet administrative støttefunktioner, hvoraf ca. to ud af tre vurderer, at de konterer under halvdelen af udgifterne forbundet med administrationen på den enkelte institutions omkostningssted. Dermed vil der være stor spredning i de administrative udgifter konteret på daginstitutionerne. Dette influerer på muligheden for at lave valide benchmark på omkostningssted mellem kommuner. Herudover vil en del af de centraliserede udgifter formentligt være placeret på hovedkonto 6, hvilket også vanskeliggør en sammenligning mellem funktionsområdet samlet set mellem kommuner.

#### Opsummering vedr. centralisering af administrative støttefunktioner

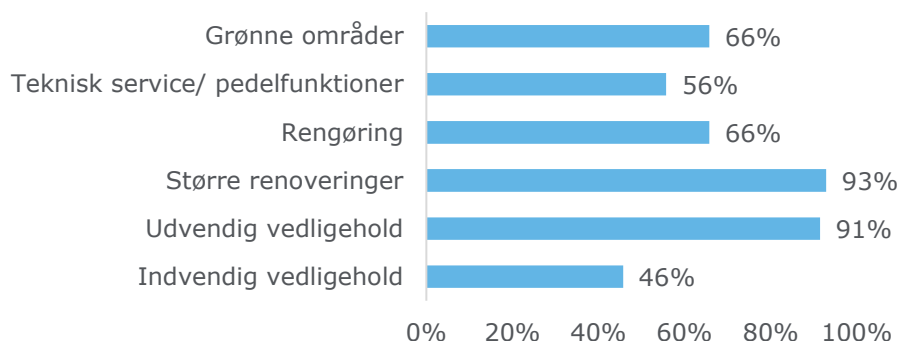
Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>18</sup> ]
Tværgående	Høj 31 pct. af kommunerne har samlet registrering og bogholderi og fordeler ikke udgifter på omkostningssted. Andelen er 39 pct. for løn-sagsbehandling.	Mellem	2

### 3.1.2 Bygningsdrift

På daginstitutionsoverområdet er en lang række funktioner på bygningsdriftsområdet centraliseret, fx i et fælles ejendomscenter. Andelen af kommuner, der oplyser, at de har centraliseret bygningsdriftsfunktioner fremgår af nedenstående figur, og ligner til forveksling figur 4, hvor en lignende opdeling er foretaget på skoleområdet. Der er altså meget, der tyder på, at kommunerne har valgt den samme organisering af bygningsfunktionerne for både daginstitutionsoverområdet og skoleområdet. Dette underbygges også i interview i de seks kommuner.

<sup>18</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middestor udfordring, 3=stor udfordring.

Figur 24: Er daginstitutionernes bygningsdrift centraliseret, fx i et fælles ejendomscenter?

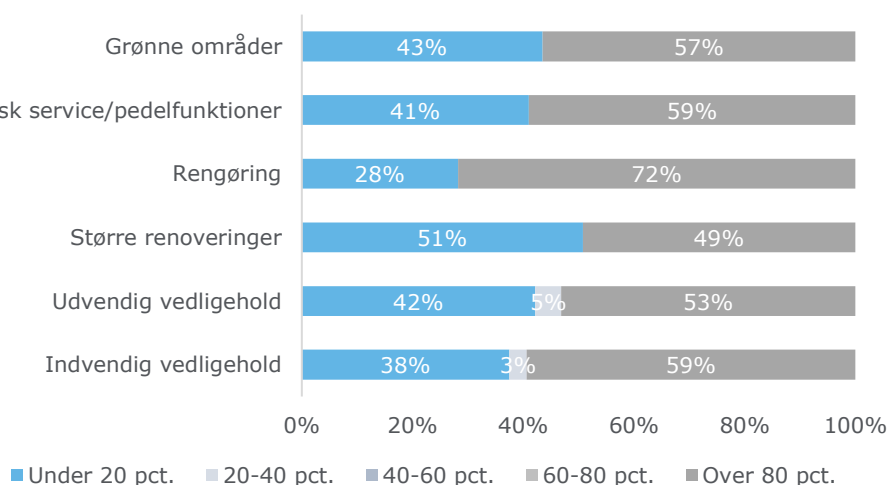


Kilde: Survey. Note: n = 70.

Igen er det interessant i et benchmark-perspektiv, om der sker en ensartet kontering på omkostningssted i forhold til de bygningsopgaver, der udføres centralt i kommunen.

Som det fremgår af figur 25 nedenfor angiver kommunerne, ligesom tidligere nævnt, ret konsekvent, at de enten konterer en meget stor del (over 80 pct.) eller en meget lille del (under 20 pct.) på omkostningssted. Det er særligt ved centraliseret rengøring, at kommunerne konterer udgifterne på omkostningssted.

Figur 25: Andel af udgifter til centraliseret bygningsdrift, der konteres på omkostningssted



Kilde: Survey. Note: n = 45 (grønne områder), 38 (teknisk service/pedelfunktioner), 45 (rengøring), 64 (større renoveringer), 63 (udvendigt vedligehold), 31 (indvendigt vedligehold). Spørgsmålet er besvaret af kommuner, der har svaret "ja" i figur 24.  
**Spørgsmål:** Hvor store en andel af udgifterne til den centraliserede bygningsdrift konteres på de enkelte daginstitutionernes stedkode?

Det samlede billede af validiteten af de omkostningsstedfordelte regnskaber for bygningsdrift er altså, at der er stor forskel mellem kommunernes konteringspraksis, hvilket udfordrer sammenligninger på institutionsniveau og mellem funktionsområder, da udgifter kan være placeret på andre funktionsområder/hovedkonti. Det gælder særligt for sammenligninger mellem kommuner.

Opsummering vedr. centralisering af bygningsdrift

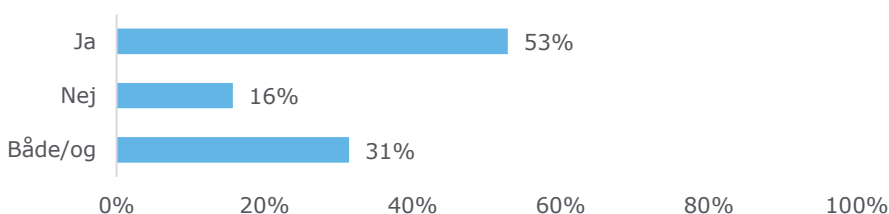
Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>19</sup> ]
Tværgående	Høj 17 pct. af kommunerne har samlet indvendigt vedligehold og fordeler ikke udgifter på omkostningssted. 39 pct. for udvendigt vedligehold. 47 pct. for større renoveringer. 19 pct. for rengøring. 23 pct. for pedelfunktioner. 29 pct. for grønne områder.	Mellem	2

**3.1.3 Forskelle i definitioner på omkostningssteder**

I forlængelse af centraliseringen af opgaveløsningen for administrative funktioner og bygningsdrift på daginstitutionsområdet og det faktum, at der på området eksisterer mange små enheder, kan det endvidere konstateres, at der ikke på tværs af kommuner er en ensartet definition af et omkostningssted.

Kommunerne er i survey blevet spurgt, om lederne på daginstitutionsområdet har ansvar for flere institutioner/matrikler<sup>20</sup>. 53 pct. af kommunerne svarer bekræftende på dette spørgsmål, mens kun 16 pct. af kommunerne vurderer, at deres ledere har ansvar for én institution. Lidt under en tredjedel svarer både/og, altså at de i deres kommune både har ledere med ansvar for en enkelt og flere institutioner.

Figur 26: Kommuner hvor lederne på daginstitutionsområdet har ansvar for flere institutioner



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70.

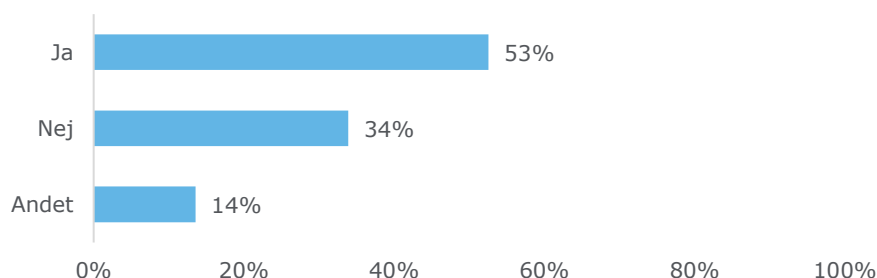
**Spørgsmål:** Har ledere på daginstitutionsområdet ansvar for flere institutioner/matrikler? (fx i et dagtilbudsområde)

De kommuner, som har svaret, at deres ledere på daginstitutionsområdet har ansvar for flere institutioner, er efterfølgende blevet bedt om at vurdere, hvorvidt den enkelte daginstitutionsleders ansvarsområde er samlet på én stedkode, dvs. ét omkostningssted. 53 pct. af kommunerne vurderer, at lederens ansvarsområde er samlet på ét omkostningssted, mens 34 pct. svarer, at det ikke er samlet.

<sup>19</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

<sup>20</sup> Der er ikke blevet spurgt om tilsvarende på skoleområdet.

Figur 27: Samling af daginstitutioner med fælles leder på samme omkostningssted



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 59. Spørgsmål er besvaret af kommuner, der har svaret "ja" eller "både/og" i figur 26.

**Spørgsmål:** For ledere med ansvar for flere institutioner/matrikler, er dagtilbudslederens ansvarsområde samlet på én fælles stedkode?

Forståelsen af, hvilket niveau der definerer omkostningsstedet (institutionsniveau eller aggregeret niveau), varierer altså mellem kommunerne. Dermed vil der også være forskelle på enheden for sammenligning på tværs af kommuner på omkostningssted, hvilket kan give slør i forhold til sammenligning af institutioner i forhold til størrelse.

Opsummering vedr. forskelle i definitioner på omkostningssteder

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>21</sup> ]
Tværgående	I 84 pct. af kommunerne er der ledere med ansvar for flere daginstitutioner. Heraf er der i 53 pct. af kommunerne ét fælles omkostnings-sted for lederens ansvarsområde.	Ej relevant	Ingen betydning for udgiftsniveauet i et benchmarking-perspektiv

### 3.1.4 Flertilbudsinstitutioner

En yderligere udfordring er adskillelse af udgifter på de korrekte funktioner ved institutioner, der tilbyder flere overlappende tilbud.

Funktion 5.25.14 Daginstitutioner omfatter både vuggestue og børnehave. Her viser alle interviewene, at kommunens budgettodelingsmodel differentierer på børnenes alder. De fysiske faciliteter og de fleste andre ressourcer kan dog ikke nødvendigvis udskilles, hvorved sammenligninger på tværs af institutioner kompliceres. Det samme er gældende for funktion 5.25.13 Tværgående institutioner, der omfatter mindst to af henholdsvis daginstitutioner, fritidshjem eller klubtilbud. Et tilsvarende eksempel er landsbyordninger, der giver kommuner mulighed for at samle ledelse og bestyrelse for små skoler med skolefritidsordninger, dagtilbud, og/eller fritidshjem. Regnskabsmæssigt konteres disse ordninger også på fælles omkostningssted, hvilket igen besværliggør sammenligninger med andre institutioner.

Endeligt kan der peges på institutioner, som huser flere typer tilbud på samme matrikel, hvorved fordeling af udgifter mellem de enkelte tilbud kun

#### Eksempel på flertilbudsinstitution

Bødkegården er en aldersintegreret institution i Frederikshavn Kommune, som rummer vuggestue, børnehave, specialbørnehave, specialskoletilbud, specialfritidstilbud, skolefritidsordning og fritidscenter under samme tag.

<sup>21</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

er muligt i mindre omfang<sup>22</sup>. Eksemplet i tekstboksen til højre illustrerer dette.

Samlet har disse faktorer ikke betydning for selve udgiftsniveauet. Udfordringen relaterer sig i stedet til udarbejdelsen af et relevant sammenligningsgrundlag for aktivitetsdata til brug ved en benchmarking-analyse. For daginstitutioner vil der således skulle tages højde for den aldersmæssige spredning blandt børnene vel vidende, at kommunerne opererer med forskellige budgettildelingsmodeller på baggrund af dette. Landsbyordninger og institutioner, der huser flere typer tilbud, er vanskeligere at inkludere i en benchmarking-analyse på grund af den manglende udgiftsudskilning og vil derfor eventuelt skulle manuelt identificeres og ekskluderes.

Opsummering vedr. flertilbudsinstitutioner

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>23</sup> ]
Intern og tværgående	Undersøgelsen har ikke afdækket den statistiske spredning i organiseringen af flertilbudsinstitutioner	Ej relevant	Ingen betydning for udgiftsniveauet i et benchmarking-perspektiv

### 3.1.5 Omkostningsstedsfordeling af udgifter og indtægter

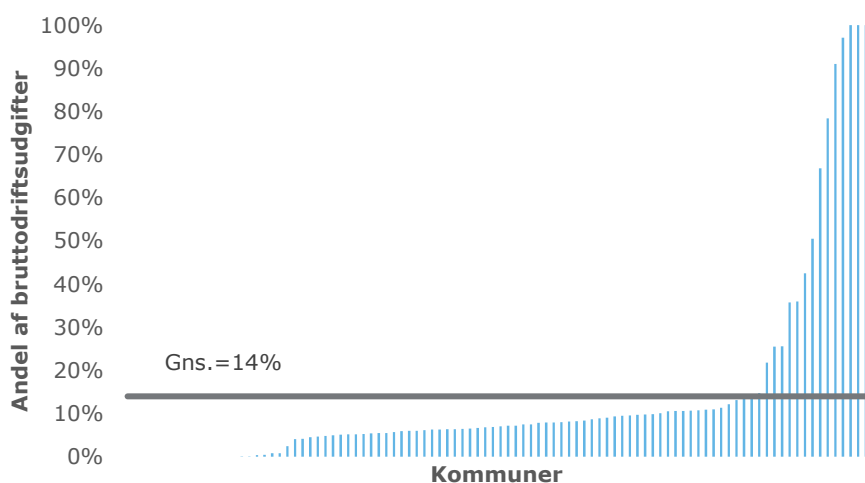
I forlængelse af udfordringerne med sammenligneligheden af regnskabsdata på institutionsniveau har vi baseret på registerdata fra 2016 opgjort andelen af udgifter registreret som "Fællesudgifter og -indtægter". Jf. tilsvarende opgørelse på skoleområdet er andelen af kommunernes bruttodriftsudgifter, som er registreret som fælles kontra omkostningsstedfordelt på de enkelte daginstitutioner, opgjort.

Det fremgår af figuren nedenfor, at der er meget stor spredning mellem kommunerne, også set i forhold til spredningen på folkeskoleområdet. Det ses bl.a., at der er to kommuner, der slet ikke anvender omkostningsstedkoder til deres institutioner, men i stedet placerer alle udgifter som fælles. Omvendt observeres det også, at der er 15 kommuner, der slet ikke har anvendt omkostningsstedkoderne, der er autoriseret til fællesudgifter og -indtægter. Det uvægtede gennemsnit blandt alle kommunerne, for så vidt angår andelen af bruttodriftsudgifter registreret som fællesudgifter, er 14 pct.

<sup>22</sup> Konteringsreglerne foreskriver, at udgifter til flertilbudsinstitutioner skal fordeles på de respektive funktioner. Dog kan udgifterne henføres til den funktion, hvorunder størstedelen af aktiviteterne henhører, såfremt en sådan fordeling vurderes arbitær.

<sup>23</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

Figur 28: Andel bruttodriftsudgifter registreret som "Fællesudgifter og - indtægter"



**Kilde:** Kommunale regnskaber, 2016. **Note:** Figuren viser andelen af de samlede bruttodriftsudgifter registreret med de autoriserede omkostningssted 0001-0100 på funktionen 5.25.14. Arterne 7.1, 7.2, 7.6, 7.7, 7.8, 7.9 og 9.7 er skilt fra. Det er muligt, at kommunen har oprettet flere uautoriserede stedkoder, der dækker over udgifter ikke henført til en daginstitution.

Forskellen i hvilke poster, der registreres på de enkelte daginstitutioners omkostningsstedkode, påvirker sammenligningsgraden betydeligt, da det kan have en stor betydning for institutionens samlede udgiftsniveau.

I forbindelse med en benchmarking-analyse af de indberettede regnskaber vil det ikke være muligt fra centralt hold efterfølgende at foretage en manuel fordeling af fællesudgifterne på de underliggende institutioner med det formål at skabe større sammenlignelighed af nettodriftsudgifter på institutionsniveau, da de registrerede fællesudgifter (og indtægter) ikke nødvendigvis kan fordeles retmæssigt blandt kommunens institutioner via en tværgående fordelingsnøgle.

Opsummering vedr. Omkostningsstedsfordeling af indtægter og udgifter

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>24</sup> ]
Tværgående	Høj 2 kommuner har ikke anvendt omkostningssteder til institutioner. 15 kommuner har fordelt 100 pct. af udgifterne på funktion 5.25.14.	Høj	3

<sup>24</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

### 3.1.6 Registrering af forældrebetaling

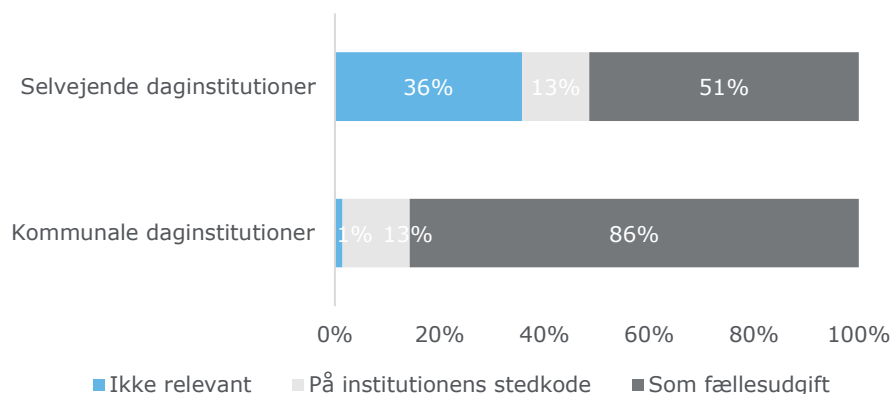
Forældrebetaling på daginstitutionsområdet, som ikke er indeholdt i figur 28, udgjorde i 2016 5,58 mia. kr.<sup>25</sup> ud af de samlede nettoudgifter på 15,78 mia. kr.

Figur 29 nedenfor viser kommunernes konteringspraksis i forhold til forældrebetaling på daginstitutionsområdet. Størstedelen af kommunerne, 86 pct., konterer forældrebidrag for kommunale daginstitutioner som en fællesindtægt, hvorimod 13 pct. konterer indtægterne på den enkelte institutions stedkode.

For selvejende institutioner er billedet nogenlunde tilsvarende, hvor der dog er 36 pct. at kommunerne, der angiver, at de ikke har selvejende institutioner. 13 pct. har således svaret, at de konterer forældrebetaling på den enkelte institutions stedkode, svarende til 20 pct. af den gruppe af kommuner, der har selvejende institutioner.

To kommuner svarer, at de konterer forældrebetaling som fællesindtægt for kommunale daginstitutioner og på den enkelte daginstitutionens omkostningsstedkode for selvejende daginstitutioner.

Figur 29: Kontering af forældrebetaling for daginstitutioner



**Kilde:** Survey. **Note:** n = 70

**Spørgsmål:** Hvordan konteres forældrebetaling for daginstitutioner?

Forskellen i praksis vedrørende kontering af forældrebetaling er væsentlig i forhold til en benchmarking-analyse på institutionsniveau, da en indtægtsfordeling på omkostningssted typisk vil gøre institutionen tæt på udgiftsneutral.

En manuel korrigerende af data er generelt mulig ved at udskille indtægter registreret med gruppering 92 Forældrebetaling. Her er det dog vigtigt at være varsom overfor de kommuner, der ikke har anvendt denne gruppering i deres registrering.

<sup>25</sup> Opgjort som indtægter konteret med grupperingsværdi 92 Forældrebidrag. Det bemærkes, at fem kommuner i 2016 ikke har anvendt denne gruppering, men i stedet konteret indtægterne med art 7.2 Salg af produkter og ydelser.



Opsummering vedr. Registrering af forældrebetaling

Betydning for intern og/eller tværgående sammenligning	Spredningsgrad mellem kommuner (Lav, mellem, høj)	Anslået beløbsstørrelse [Lav, mellem, høj]	Samlet score for udfordring [1-3 <sup>26</sup> ]
Intern og tværgående	Mellem 13 pct. af kommunerne har registreret forældrebetaling til kommunale institutioner på institutionens omkostningssted. 20 pct. af de kommuner, der har selvejende institutioner, har registreret forældrebetaling på omkostningssted.	Høj	1

### 3.2 Opsamling

I dette afsnit opsummeres de væsentligste faktorer på daginstitutionsområdet, der kan påvirke sammenligneligheden af de omkostningsstedsfordelte regnskaber på institutionsniveau. Undersøgelsen har ikke fokuseret på 5.25.13 tværgående institutioner og 5.25.15 fritidshjem, da de fleste kommuner ikke har disse typer tilbud.

Undersøgelsen viser, at der ligesom på skoleområdet er udfordringer med sammenligneligheden af udgiftsopgørelserne på grund af forskellig organisering og konteringspraksis, hvorimod der er færre snitfladeproblematikker til andre funktionsområder.

Funktion 5.25.14 Daginstitutioner anvendes til institutioner, som omfatter tilbud til børn indtil skolealderen, herunder vuggestuer, børnehaver og integrerede institutioner. Interviewene har vist, at der er store forskelle i budgettildelingsmodellerne i forhold til børn i henholdsvis vuggestue og børnehave, ligesom der er forskelle i alderen ved overgangen mellem tilbuddene. En særskilt udfordring i benchmark-sammenhæng er således koblingen af antal børn til de givne institutionstyper på grund af begrænset datatilgængelighed/kobling til aktivitetsdata.

I forhold til regnskabsdata er der ligesom på skoleområdet en relativ stor spredning mellem kommunerne i forhold til konteringspraksis på en række centrale områder med stor påvirkning af omkostningsniveauerne til følge. Dette gør sig særligt gældende for graden af omkostningsstedfordeling af indtægter og udgifter samt organiseringen, og hermed registreringspraksis, i forhold til administrative støttefunktioner og bygningsdrift. Forskelle i konteringspraksis vedrørende forældrebetaling kan dog i høj grad håndteres ved at udskille dette gennem gruppering 92.

Ligesom på skoleområdet er det også fælles for udfordringerne, at de primært indebærer forskelle på tværs af kommunerne, hvorimod der inden for samme kommune i højere grad er tale om sammenlignelige data. I modsætning til folkeskoleområdet er der dog væsentligt færre snitfladeproblematikker på daginstitutionsområdet.

Tabel 3 nedenfor samler op på de identificerede udfordringer:

- Kort beskrivelse af udfordring
- Relaterer udfordringerne sig til forskelle internt i samme kommune og/eller på tværs af kommunerne
- Omfang af spredning i konteringspraksis

<sup>26</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

- Samlet vurdering af udfordringens relative indvirkning på sammenligneligheden på en skala fra 1-3 baseret på spredning mellem kommuner og en vurdering af beløbsstørrelser.

Tabel 3: Opsamling på udfordringer ved sammenligning af regnskabsdata på skoleområdet

Udfordring	Intern eller på tværs af kommuner	Score baseret på spredning og beløbsstørrelse [1-3 <sup>27</sup> ]
<b>Centralisering af administrative støttefunktioner</b>	Tværgående	2
<b>Centralisering af bygningsdrift</b>	Tværgående	2
<b>Forskelle i definitioner på omkostningssted</b>	Tværgående	Ingen betydning for udgiftsniveau
<b>Flertilbudsinstitutioner</b>	Intern og tværgående	Ingen betydning for udgiftsniveau
<b>Omkostningsstedsfordeling af udgifter og indtægter</b>	Tværgående	3
<b>Registrering af forældrebetaling</b>	Intern og tværgående	1

### 3.3 Anbefalinger

Kortlægningen af sammenligningsgraden af de omkostningsstedfordelte regnskaber viser, at der er flere væsentlige faktorer, der påvirker muligheden for at gennemføre valide benchmarking-analyser på det eksisterende datagrundlag.

Ligesom på skoleområdet tegner der sig dog muligheder for at imødekomme disse udfordringer. Det drejer sig om to overordnede løsningsretninger:

- Benchmarking med afsæt i det *nuværende datagrundlag* ved afgrænsning
- *Styrkelse af datagrundlaget* gennem henholdsvis indskærpelse, præcisering og ændringer af de nuværende konteringsregler.

De to løsningsretninger kan med fordel kombineres.

I de to følgende afsnit gives en række konkrete anbefalinger til, hvordan data kan anvendes i forbindelse med benchmarkinganalyser på institutions-

<sup>27</sup> Skalaens betydning: 1=lille udfordring, 2=middelstor udfordring, 3=stor udfordring.

niveau. Afsnit 3.3.1 fokuserer på muligheder ved det nuværende datagrundlag, mens afsnit 3.3.2 omhandler mulige greb til at højne datakvalitet og -sammenlignelighed.

### **3.3.1 Muligheder for benchmarking med afsæt i nuværende datagrundlag**

Ligesom på folkeskoleområdet er det muligt at udskille lønudgifter til brug i en benchmarking-analyse på daginstitutionsområdet. Hermed undgås flere af de beskrevne udfordringer i forhold til lokal organisering og konteringspraksis. Ulempen ved dette vil dog naturligt være, at benchmarking kun vil være på en begrænset andel af de samlede driftsudgifter. Desuden vil udfordringerne med organiseringen af medarbejdere indenfor henholdsvis administration og bygningsdrift ikke blive adresseret medmindre datasættes kobles med stillingsbetegnelser fra andet register.

Alternativt kan der fokuseres på kommuner, der har en ensartet registreringspraksis. Da der er færre snitfladeproblematikker på daginstitutionsområdet vil dette medføre, at kommunerne i høj grad kan grupperes efter deres grad af omkostningsstedsfordeling ved administrative støttefunktioner og bygningsdrift.

Deloitte har på den baggrund foretaget en udskilning af mindre grupper af kommuner, der deler en række væsentlige karakteristika og har en overvejende sammenlignelig organisering og konteringspraksis. Figuren nedenfor viser en sådan opdeling.

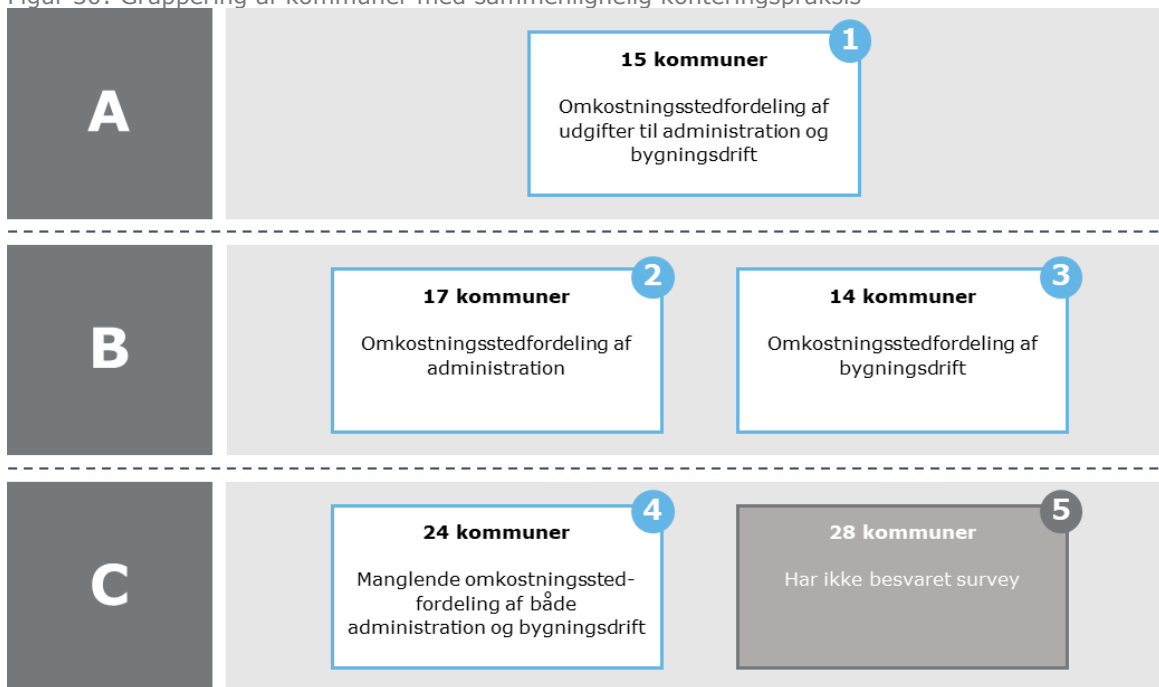
Den øverste række A indeholder i alt 15 kommuner, der i høj grad:

- omkostningsstedsfordeler udgifter til administrative støttefunktioner,
- omkostningsstedsfordeler udgifter til bygningsdrift og
- ikke er outliers i forhold til omkostningsstedsfordeling af udgifter på funktion 5.25.14. Fællesudgifter og -indtægter

De 31 kommuner i række B omkostningsstedfordeler i høj grad udgifter til enten administration eller bygningsdrift, men ikke begge dele. De er begge ligeledes ikke outliers i forhold til omkostningsstedsfordeling af udgifter og indtægter på funktion 5.25.14.

Hertil kommer i række C 24 kommuner, der omkostningsstedfordeler både administration og bygningsdrift i mindre grad, samt 28 kommuner, der ikke har besvaret surveyen.

Figur 30: Gruppering af kommuner med sammenlignelig konteringspraksis



### 3.3.2 Styrkelse af datagrundlag

På baggrund af analysen af daginstitutionsområdet kan der drages konklusioner tilsvarende på skoleområdet. Der er altså flere typer faktorer, der har en negativ påvirkning af sammenligneligheden af de omkostningsstedsfordelte regnskaber på tværs af kommunerne. Dette omfatter særligt:

- **Manglende efterlevelse af eksisterende konteringsregler:** Herunder manglende omkostningsstedsfordeling, særligt vedrørende udgifter til administrative støttefunktioner og bygningsdrift samt kontering af forældrebetaling.
- **Forskellig tolkning af reglerne:** I forhold til definitioner af omkostningssteder mv.
- **Forskelle i lokal organisering:** Bl.a. anvendelse af landsbyordninger, oprettelse af flertilbudsinstitutioner samt brug af henholdsvis integrerede institutioner, vuggestuer og børnehaver.

Mulighederne for at forbedre datakvaliteten og sammenligneligheden er derfor tæt knyttet til tre typer af greb (jf. skoleområdet)<sup>28</sup>:

- **Kvalitetssikring af registreringer:** På baggrund af regnskabsdata kan en række fejlregistreringer og store afvigelser identificeres, og de konkrete kommuner kan herefter kontaktes med henblik på justering af deres indberetninger. Dette inkluderer især outliers i forhold til graden af omkostningsstedsfordeling af indtægter af udgifter og registrering af forældrebetaling på institutionernes omkostningssteder.
- **Præcisering af konteringsregler:** Konteringsreglerne kan tydeliggøres i forhold til, hvordan bestemte udgiftstyper skal registreres. Som på folkeskoleområdet vedrører dette særligt en tydeligere definition af, hvilke administrative funktioner der skal omkostningsstedsfordeles samt ønsket konteringspraksis i forhold til personale, der arbejder på tværs af funktionsområder.

<sup>28</sup> Grebet "Ændring af konteringsregler" vurderes ikke relevant for daginstitutionsområdet

- **Yderligere udskillelse på udgiftsformål:** Der kan oprettes yderligere grupperinger, fx i forhold til bygningsdrift, for i højere grad at kunne fokusere en benchmarking-analyse på udgifter tættere knyttet til de pædagogiske aktiviteter i institutionerne.

Tabellen nedenfor opsummerer de mulige greb, som kan implementeres med henblik på at øge datakvaliteten. Tabellen viser de primære områder, som påvirker sammenligneligheden. De nærmere beskrivelser af de konkrete greb samt deres respektive fordele og ulemper er lig beskrivelserne i af anbefalinger i afsnit 2.4.2 omhandlende skoleområdet og gentages derfor ikke i dette kapitel.

Tablet 4: Mulige greb i forhold til at styrke datakvaliteten og sammenligneligheden på daginstitutionsoinrådet

	Kvalitetssikring af registreringer	Præcisering af konteringsregler	Yderligere udskillelse på udgiftsformål
<b>Centralisering af administrative støttefunktioner</b>	X	X	
<b>Centralisering af bygningsdrift</b>	X		X
<b>Omkostningsstedfordeling af udgifter og indtægter</b>	X	X	

Ved implementeringen af greb til at styrke sammenligneligheden af regnskabsdata skal den forventede effekt naturligt balanceres i forhold til den ekstra administrative byrde, som dette vil medføre for kommunerne. På baggrund af ovenstående beskrivelse af de primære udfordringer og mulige greb på området vil det her særligt være relevant at prioritere en øget sammenlignelighed i forhold til metoden for og graden af omkostningsstedfordeling af indtægter og udgifter ved henholdsvis kvalitetssikring af registreringerne og præcisering af konteringsreglerne.

I forlængelse af dette kan det ses i segmenteringen af kommuner med lignende konteringspraksis, jf. figur 30 ovenfor, at en øget stedfordeling af udgifter vedrørende administrative støttefunktioner og bygningsdrift vil kunne øge antallet af kommuner, der med rimelighed kan sammenlignes i en benchmarking-analyse. Således vil omkostningsstedfordeling af henholdsvis administrative støttefunktioner og bygningsdrift øge gruppering A på de 15 kommuner med henholdsvis 17 og 14 kommuner.

Dette vil dog samtidigt medføre øget administration i kommunerne på grund af den lokalt tilpassede organisering, jf. gennemgang på skoleområdet vedr. fordelingsnøgler mellem områder (skole, daginstitution mv.) og mellem de pågældende daginstitutioner.

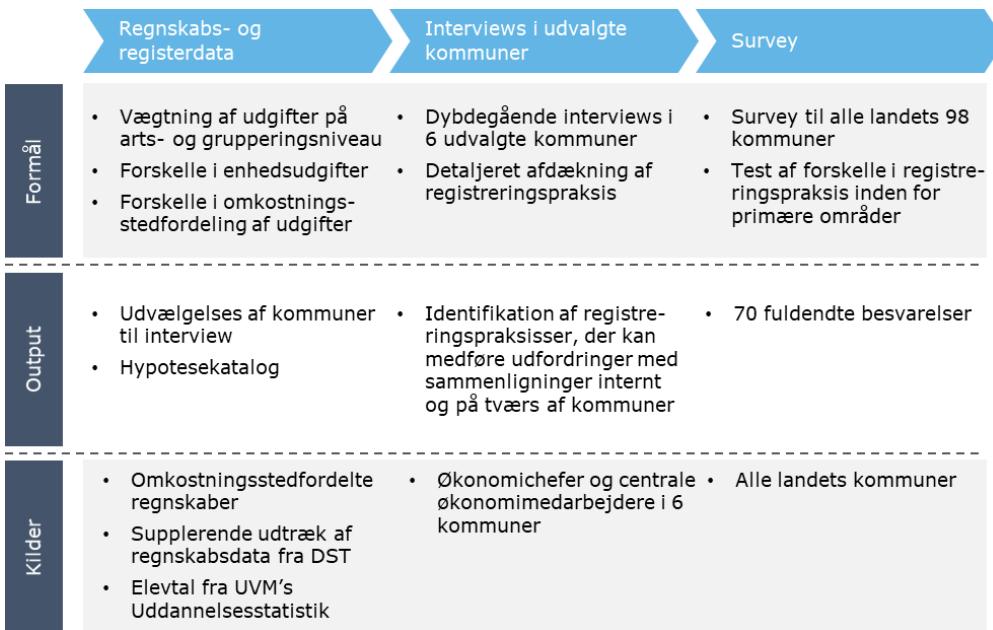
# 4 Bilag: Datagrundlag og tilgang

Analysen bygger på tre centrale datakilder: regnskabs- og registerdata, interview i udvalgte kommuner samt et landsdækkende survey.

Projektet er gennemført i tre sammenhængende faser, hvor delkonklusionerne fra en fase understøtter dataindsamlingen i den efterfølgende fase.

Analysens design er valgt for at sikre at de centrale områder bliver tilstrækkeligt afdækket samt, at der sikres et solidt grundlag for at afdække, hvor repræsentative de forskellige registreringspraksisser er.

Figur 31: Illustration af analysedesign



## 4.1 Datakilder

De tre datakilder er beskrevet i nærmere detaljer nedenfor.

### Regnskabs- og registerdata

Der er gennemført en indledende analyse af de omkostningsstedfordelte regnskaber for årene 2007-2016 for funktionerne 3.22.01, 3.22.05, 3.22.08, 5.25.13, 5.25.14 og 5.25.15. Analysen har haft til formål at identificere mønstre i registreringspraksis, der kan antyde udfordringer i forhold til henholdsvis registreringsdisciplin, datakvalitet og sammenlignelighed. Den har derfor fungeret som afsæt for både udvælgelsen af kommuner til interview samt genereringen af et hypotesekatalog, der har drevet udformningen af spørgeguiden.

Analysen har fokuseret på at afdække graden af variation i udgiftssammensætning på arts- og grupperingsniveau samt graden af omkostningsstedsfordeling. Der er ligeledes udarbejdet beregninger af enhedsudgifter på folkeskoleområdet via kobling af elevtal fra Undervisningsministeriets datavarehus for uddannelsesstatistik.

Det har ikke været muligt at beregne enhedsudgifter på de øvrige funktionsområder på grund af manglende offentlig tilgængelige data på institutionsniveau.

### **Interview med udvalgte kommuner**

Der er gennemført dybdegående interviews med centrale økonomichefer og -medarbejdere i 6 kommuner. Kommunerne er udvalgt ud fra en række udvælgelseskriterier for at opnå variation i størrelse, geografi, udgiftssammensætning og enhedsudgifter på folkeskoleområdet. De besøgte kommuner er Høje Taastrup, Slagelse, Odense, Kolding, Syddjurs og Frederikshavn.

Interviewene har taget udgangspunkt i den indledende analyse af kommunens regnskabsdata samt det genererede hypotesekatalog for at afdække konkret registreringspraksis inden for de primære områder, som kan medføre udfordringer i forhold til regnskabernes validitet, kvalitet og sammenlignelighed både internt og på tværs af kommunerne. Ved at tage udgangspunkt i den indledende analyse af regnskaberne er det muligt at gennemgå alle større udgiftsposter i kommunen. Dette medvirker, at alle de væsentligste områder bliver afdækket tilstrækkeligt i analysen. Alle interview er udført med afsæt i en udførlig interviewguide, så hvert interview kommer omkring de samme emner.

### **Survey**

Der er i perioden 24. september til 5. oktober gennemført en survey, som er distribueret til alle landets kommunale økonomichefer.

Surveyen har taget udgangspunkt i de registreringspraksisser, som gennem interviewene er identificeret som værende medførende til udfordringer med sammenligneligheden af regnskaberne på institutionsniveau. Surveyen har derfor haft til formål at afprøve, hvor repræsentative de forskellige praksisser er.

Ud af de 98 kommuner har 70 indleveret fuldendte besvarelser svarende til en svarprocent på 71,4 pct.

Der er en tilfredsstillende spredning i hvilke kommuner, der har besvaret spørgeskemaet. I forhold til geografi er svarprocenten mellem 69 og 76 pct. for hver af de fem regioner. I forhold til indbyggerantal er der en lille overvægt af besvarelser blandt de større kommuner.

## **4.2 Analysetilgang**

Analysens primære udgangspunkt er survey-besvarelserne, der viser graden af forskellighed i registreringspraksis på tværs af landets kommuner. Dette komplementeres med analyser af regnskabsdata samt udsagn fra interviewene, der giver en mere detaljeret indsigt i de konkrete praksisser.

Analysens hovedfokus har været på henholdsvis folkeskole- og daginstitutionsområdet, hvor de øvrige fire funktioner i højere grad er belyst gennem deres snitflader til de to primære funktioner.



#### Om Deloitte

Deloitte leverer ydelser indenfor revision, consulting, financial advisory, risikostyring, skat og dertil knyttede ydelser til både offentlige og private kunder i en lang række brancher. Deloitte betjener fire ud af fem virksomheder på listen over verdens største selskaber, Fortune Global 500®, gennem et globalt forbundet netværk af medlemsfirmaer i over 150 lande, der leverer kompetencer og viden i verdensklasse og service af høj kvalitet til at håndtere kundernes mest komplekse forretningsmæssige udfordringer. Vil du vide mere om, hvordan Deloitte omkring 264.000 medarbejdere gør en forskel, der betyder noget, så besøg os på Facebook, LinkedIn eller Twitter.

Deloitte er en betegnelse for Deloitte Touche Tohmatsu Limited, der er et britisk selskab med begrænset ansvar, og dets netværk af medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder. Hvert medlemsfirma udgør en separat og uafhængig juridisk enhed. Vi henviser til [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for en udførlig beskrivelse af den juridiske struktur i Deloitte Touche Tohmatsu Limited og dets medlemsfirmaer.