



Särredovisning av kostnader i kommunal verksamhet

Rapport från sju kommuner med erfarenhet av att rapportera om kostnader för olika kalkylobjekt

Av Nils-Göran Olve och Carl-Johan Petri på uppdrag av Konkurrensverket

UPPDRAGSFORSKNINGSRAPPORT 2017:3



KONKURRENSVERKET
Swedish Competition Authority

Konkurrensverket uppdragsforskningsrapport 2017:3

Utredare: Nils-Göran Olve och Carl-Johan Petri

ISSN-nr 1652-8089

Foto: Matton Images

Förord

I Konkurrensverkets uppdrag ingår att främja forskning på konkurrens- och upphandlingsområdet.

Konkurrensverket har gett lektor Carl-Johan Petri samt professor Nils-Göran Olve vid Linköpings universitet i uppdrag att, inom ramen för Konkurrensverkets uppdragsforskning, samla konkreta empiriska erfarenheter av särredovisning av kostnader i kommunala verksamheter.

Särredovisning av en verksamhets kostnader är viktigt, till exempel för Konkurrensverket som kan behöva avgöra om en organisation gör sig skyldig till över- eller underprissättning. Även myndigheter som Statistiska centralbyrån, kommunpolitiker och tjänstemän samt media kan ibland behöva uppgifter om kostnaden för specifika kalkylobjekt (till exempel processer, brukarkategorier eller produkter).

Författarna till denna rapport lyfter fram goda exempel på särredovisning från sju svenska kommuner med stor erfarenhet av uppföljning och analys. Resultatet från denna studie visar att samtliga undersökta kommuner kan upprätta kostnads-kalkyler utöver de kalkyler som sker löpande och rutinmässigt. Författarna menar dock att kommunerna kan skilja sig åt i kvalitet och engagemang mellan särredovisning av kostnader internt i kommunen, särredovisning till externa aktörer (så som myndigheter) samt särredovisning av kostnader till medborgare och massmedia. Det verkar som om den politiska ledningen prioriteras, externa granskare får vad de beställer medan medborgare och massmedia får nöja sig med standardrapporter. Författarna menar dock att externa granskare får en särredovisning av kostnader med rimlig kvalitet/precision givet kommunens interna kostnader för att ta fram underlaget.

Till projektet har knutits en referensgrupp bestående av Martin Bäckström, Peter Delden och Joakim Wallenklint, samtliga från Konkurrensverket.

Författarna ansvarar själva för alla slutsatser och bedömningar i rapporten.

Stockholm, februari 2017

Karin Lunning
Tf. generaldirektör

Innehåll

Sammanfattning	6
Summary	8
1 Inledning	10
2 Metod – val av goda exempel	15
3 Referensram och undersökningsmodell	19
3.1 Särkostnad, direkt kostnad och särredovisning – en kort introduktion till begreppen.....	19
3.2 Vägval som påverkar precisionen vid särredovisning av kostnader	24
3.2.1 Kalkylobjekt	25
3.2.2 Dataunderlag	27
3.2.3 Urval av kostnader.....	28
3.2.4 Fördelningsmetoder.....	29
3.2.5 Användning av kalkylerna	30
3.2.6 Samspelet mellan vägvalen – variationsvidd i framräknad kostnad.....	31
3.3 Särskilda utmaningar vid extern rapportering av kostnader	32
3.4 Informationsförsörjningens kostnader	33
3.5 Undersökningsmodell	35
4 Rapport från sju svenska kommuner	37
4.1 Kalkylobjekt	37
4.2 Dataunderlag	43
4.3 Urval av kostnader	48
4.4 Fördelningsmetoder.....	51
4.5 Användning av kalkylerna	54
5 Analys	60
5.1 Kommuner kan göra avancerad särkostnadsredovisning	60
5.2 Särkostnadsredovisningen kostar extra resurser vilket påverkar viljan att göra sådan	61
5.3 Dialog mellan ekonomer och verksamhet är viktig	61
5.4 Viktigt att producenten och mottagaren av särkostnadsredovisningen är överens om lämplig abstraktionsnivå för analysen	62
5.5 Ökat inslag av marknadsmekanismer i offentlig verksamhet påverkar metoder och intresse för intern kostnadsuppföljning.....	62

5.6	Fokus på påverkbara kostnader snarare än full självkostnad	63
5.7	Skillnader beroende på beställare	64
5.7.1	Intern information mottagare	64
5.7.2	Extern information mottagare	66
5.7.3	Media och allmänhet.....	68
6	Slutsatser.....	69
7	Referenser	71
8	Bilagor.....	72
8.1	Intervjupersoner	72
8.2	Missiv – fråga om deltagande.....	73
8.3	Missiv – inför intervju.....	74
8.4	Missiv – specificering av frågeområden.....	74

Sammanfattning

Den här rapporten handlar om särredovisning av kostnader i sju svenska kommuner. En rad olika aktörer kan vara intresserade av en verksamhets kostnader, bland annat Konkurrensverket för att avgöra om en organisation gör sig skyldig till över- eller underprissättning. Även myndigheter som Statistiska centralbyrån (SCB), kommunpolitiker och tjänstemän samt media ställer frågor om kostnaden för specifika kalkylobjekt (till exempel processer, brukarkategorier eller produkter). Ofta gäller det något som inte följs upp rutinmässigt. Hur besvaras sådana frågor?

Vi har undersökt detta genom en explorativ studie i sju svenska kommuner. Fokus i rapporten ligger på kostnadssammanställningar som görs i tillägg till bokföringens löpande uppföljning. Sådan särredovisning kan både göras ad hoc (för att besvara en unik fråga) och löpande.

Studiens syfte är att beskriva hur sju svenska kommuner med stor erfarenhet av uppföljning och analys, hanterar frågor om kostnader för kalkylobjekt som inte redan är föremål för löpande särredovisning samt identifiera resurser och kompetenser som krävs för att lyckas med detta. Vi avgränsar oss alltså till ett antal "goda exempel", snarare än att ge en representativ bild av särredovisning i svenska kommuner. Vi fokuserar produktionen av kostnadsinformationen och analyserar inte konsekvenserna av att använda den.

Kostnader särredovisas av olika anledningar. För att öka förståelsen av detta beskrivs tre situationer då kostnader för specifika kalkylobjekt efterfrågas: frågor internt från politiker och tjänstemän, frågor externt från myndigheter och andra granskande aktörer samt frågor från medborgare eller massmedia. Dessutom beskriver vi fem viktiga vägval som påverkar vilken precision som kan uppnås i särredovisningen. Dessa är hämtade från en tidigare rapport för Konkurrensverket (Olve och Petri, 2014), och handlar om hur kalkylobjekt definieras, hur data samlas in, vilket urval av kostnader som görs och hur samkostnader fördelas, samt hur kostnadsinformationen används.

Resultaten visar att kommunerna kan göra avancerade kostnadskalkyler, men att sådana analyser är förknippade med resursanvändning bland såväl ekonomer som verksamhetspersonal. Om kostnadsinformationen inte är till nytta internt, kan det vara svårt att mobilisera intresse för att upprätta kalkylerna (i konkurrens med annan uppföljning som också efterfrågas). För kalkylobjekt som motsvarar konton i bokföringen, organisatoriska enheter eller leverantörer, kan fackekonomerna själva ta fram kostnadsinformation med hög precision. Men för mer verksamhetsnära kalkylobjekt (som produkter, processer och brukare) krävs ofta engagemang även från experter i verksamheten. Kostnadsinformationen som används internt ligger ofta till grund för styrningen och fokuserar därför "påverkbara" kostnader snarare än full självkostnad. Utvecklingen mot större inslag av marknadslogik (så kallad

New Public Management (NPM) har också påverkat uppföljningen. Gradvis har politikens och beställarnas fokus flyttats från kostnader i verksamheten, till det pris som betalas för den upphandlade verksamheten – oavsett om den levereras av en extern leverantör eller av den interna utförarorganisationen.

Summary

This report is about cost accounting in seven Swedish local municipalities; more specifically, how they trace costs for specific objects or purposes that are not reported in their ordinary financial reports. Such estimates may be requested by various actors, among them the Swedish Competition Authority to investigate suspected over- or underpricing. Also Statistics Sweden, local politicians and civil servants as well as the media sometimes ask about the cost of specific objects (such as processes, user categories or products). Often these are not available immediately through accounting systems. How are such questions answered?

We investigated this through an exploratory study in seven Swedish municipalities. The focus of the report is on cost estimates that are supplementary to ordinary accounting reports. Such specific tracing of costs can be done both ad hoc (to answer a one-off question) and as an ongoing, local and temporary practice.

The purpose of the study is to *describe how seven Swedish municipalities that are highly experienced in monitoring and analysing costs handle questions about costs for objects which are not already the subject to permanent accounting of their costs, and to identify resources and competencies needed to succeed in answering such questions*. We have thus limited our study to some examples of “good practice”, rather than providing a representative account of costing in Swedish local municipalities. We focus on how cost information is produced, and do not analyse consequences from using it.

Costs may be traced to specific objects for a variety of reasons. To increase understanding of this we describe three situations where costs for specific objects may be requested: questions from politicians and civil servants in the community itself; questions from public authorities and monitoring organs, and questions from citizens and mass media. We also describe five important choices influencing the precision in cost tracing. These come from our earlier report to the Swedish Competition Authority (Olve and Petri, 2014) and concern how cost objects are defined, how data is captured, which costs to include and how common costs are allocated, and how cost information is used.

Our results show that municipalities are able to make advanced cost calculations, but that such analyses consume resources both among controllers and employees with relevant knowledge about the activities involved. If cost information is not useful for internal purposes, it may be difficult to mobilize interest to perform this work (in competition with other studies requested). For cost objects that correspond to line items in accounting, organisation units or specific suppliers, controllers will be able themselves to produce cost information with good precision. But for objects whose cost has to be traced through direct contact with organisation activities (such as the cost of specific products, processes and clients), experts in the concerned part of the organisation often have to be consulted. Cost information that is used internally often forms the basis for control according to “responsibility accounting”

ideas, i.e. excluding overhead costs in other departments. Increasing use of internal markets (influenced by so-called *New Public Management/NPM*) have meant that the focus of politicians and higher-level management has moved from costs to the price paid for contracted deliverables – either these are produced by an external or by an in-house provider.

1 Inledning

Särredovisning av kostnader är ett specialfall av det mer generella begreppet redovisning av kostnader. Begreppsmässigt antyder begreppet *särredovisning* att redovisningen sker på ett *särskilt* – eller separat – sätt jämfört med den vanliga eller rutinmässiga redovisningen. Även i den förekommer det visserligen att till exempel verksamhetsgrenar redovisas uppdelat. Men med särredovisning torde man ofta förstå hur man mer tillfälligt, till följd av förfrågningar eller inför egna beslut, skiljer ut kostnaderna för något specifikt kalkylobjekt. Vi kommer att kalla detta för ad hoc-kalkyler. Dessutom förekommer det att man även löpande har anledning att göra en liknande, mer eller mindre fullständig redovisning av de kostnader som motiveras av något visst ändamål eller beslut. Föreliggande rapport behandlar kostnadsberäkningar som avser att ge svar på frågan "Vad kostar det?" när detta svar inte enkelt framgår av den gängse redovisningen. Utifrån ett antal intervjuer försöker vi besvara hur ekonomer hanterar sådana informationsbehov: i vilka situationer uppstår frågor av detta slag, hur resonerar de, och vilka data utgår de från.

I en tidigare rapport för Konkurrensverket (Olive och Petri, 2014) inventerade vi likheter och skillnader mellan traditionell/vanlig kalkylteori och det specialfall som den konkurrensrättsliga kalkyleringen utgör. I den rapporten pekar vi särskilt på den grundläggande premisserna bakom modern kalkylteori som formulerades av John Maurice Clark redan på 1920-talet: "different costs for different purposes". Enklast kan detta exemplifieras med de två mycket grundläggande kalkylmodellerna självkostnads-kalkyler och bidragskalkyler. Ingen av dem är generellt bättre än den andra. De bygger på olika antaganden och är olika användbara i olika besluts-situationer: självkostnads-kalkylen ger en indikation om lägsta prisnivå på lång sikt, medan bidragskalkylen ger besked om vilket pris som är det lägsta tänkbara vid ren marginalförsäljning. Med detta synsätt bör redovisningens kostnadsdata alltid förstås som en utgångspunkt för mer situations-specifika kalkyler, inte som det enda svaret på vad något kostar.

I vår tidigare rapport var beslutssituationen given: kalkyler i ett konkurrensrättsligt perspektiv, det vill säga kalkyler som används för att bedöma om en dominerande aktör på en konkurrensutsatt marknad har missbrukat sin ställning genom över- eller underprissättning (båda alternativen kan leda till att konkurrensen på marknaden hämmas). En central beståndsdel i en sådan analys är kostnaden för att erbjuda (det vill säga utveckla, tillverka och distribuera) produkten på marknaden. För att kunna göra denna bedömning krävs alltså en uppskattning av kostnads-nivån för produkten (oftast enligt logiken om full självkostnad, SOU 2016:24).

Under de senaste 30–40 åren har det dock blivit allt svårare att göra korrekta självkostnads-kalkyler. Förklaringen till det är att kostnadsstrukturen i många organisationer har ändrats radikalt. Förr kunde en större andel av kostnadsmassan enkelt härledas direkt till de produkter som tillverkades, ofta i de två grova

kategorierna direkt material och direkt arbete. I takt med att tjänsteinnehållet har ökat i de flesta organisationers verksamhet, har också kostnadsstrukturen förändrats. Från att tidigare ha dominerats av arbetskrafts- och materialkostnaderna som var enkla att koppla direkt till erbjudandena, är kostnadsmassan i många organisationer nu indirekt och volymoberoende i förhållande till det som produceras. Tidigare utgjorde de direkta kostnaderna den större delen av kostnadsmassan i självkostnads-kalkylen, medan de indirekta kostnaderna angavs som ett påslag eller pålägg baserat på tid och materialåtgång. Det beräknades således enligt schabloner, och eftersom det gällde en mindre del av kostnaden så blev kalkylerna ändå tillräckligt rättvisande. I och med den allmänna utvecklingen mot ett tjänste- och informationssamhälle har också förutsättningarna för kostnads-kalkylen ändrats. Numera är det inte ovanligt att de direkta kostnaderna bara utgör en liten del av självkostnaden och att den schablonmässiga fördelningen av de indirekta kostnaderna utgör merparten av vad som uppfattas som produktens kostnader¹. Ett extremfall är digitala tjänster via internet som kunder eller medborgare utnyttjar som självbetjäning. Ingen kostnad uppstår vid utnyttjandet, men leverantören har kostnader för att bygga upp och underhålla funktionaliteten.

I vår tidigare rapport kunde vi konstatera att kombinationen av den grundläggande kalkylpremissen "different costs for different purposes" och den allmänna förändringen i samhället – mot att en allt större del av en organisations kostnadsmassa tenderar att vara gemensam för verksamheten (en samkostnad) och därmed måste fördelas ut på kalkylobjekten enligt någon modell – leder till nya utmaningar när kostnadsnivån för en produkt skall räknas fram med hög precision. Detta var en av anledningarna till vår tidigare rapport om "Kostnadsinformation ur ett konkurrensrättsligt perspektiv".

Svårigheten att ta fram kostnadsinformation som med tillräcklig precision kan användas vid konkurrensrättsliga bedömningar är dock inte bara ett konceptuellt problem (i linje med resonemangen ovan), utan också ett praktiskt problem. I samband med att konkurrensvårdande myndigheter begär in uppgifter från verksamheter som skall granskas, möts de ibland av beskedet att uppgifterna som efterfrågas inte går att ta fram. Åtminstone inte enligt den modell och logik som myndigheten efterfrågar. Eller till en rimlig kostnad för den granskade verksamheten.

Med utgångspunkt i denna praktiska utmaning – att många verksamheter anser att det är svårt eller till och med omöjligt att ta fram den efterfrågade kostnads-

¹ Vi använde här orden direkt och indirekt kostnad för att anknyta till vokabulären vid redovisning och påläggs-kalkylering. Men egentligen är det bedömningen av vad som är sär- och samkostnader för olika verksamhetsbeslut som är utmaningen. De kostnader som löpande konteras på en viss avdelning eller kostnadsbärare är en följd av hur verksamheten utformats. Det sker alltid utifrån avsikter och förväntningar. Det är när sådana beslut fattas som framtida kostnader påverkas, och det är inför dessa beslut som informationen behövs. Här är det mer korrekt att tala om sär- och samkostnader. Redovisning och kalkylering ger underlag för sådana beslut, och lättheten att föra en kostnad genom kontering eller tidskrivning till ett visst objekt (dvs. hantera kostnaden som en direkt kostnad) kan dölja att kostnaden är svår att ändra på nu, eftersom den till exempel beror på ett långsiktigt anställnings- eller leveranskontrakt.

informationen till en rimlig kostnad – har vi använt vår tidigare rapport som utgångspunkt för att samla in direkt empiri om vad som krävs för att sammanställa kostnader för kalkylobjekt som inte ingår i den rutinmässiga uppföljningen. Även om det inte förekommer löpande *särredovisning* av kostnader för dessa, som vi refererade till i inledningen, så kan det ju vara möjligt att vid förfrågningar tolka befintlig information – inför ett införande av sådan särredovisning eller som tillfälliga utredningar av ad hoc-karaktär.

Inom ramen för detta område har Konkurrensverket gett oss i uppdrag att fokusera på kommunala verksamheter. Vidare har Konkurrensverket önskat att empirin skall inriktas mot kommuner som har stor vana, rent av är goda exempel på, att följa upp och särredovisa kostnader för kalkylobjekt som inte alla kommuner följer upp rutinmässigt. Vårt intresse är alltså löpande särredovisning för särskilda syften och möjligheterna att producera kalkyler som underlag i specifika beslutssituationer ("ad hoc"). De kalkyler vi har undersökt är i huvudsak efterkalkyler i bemärkelsen att de baseras på verkliga kostnader, men ibland kompletteras dessa med förväntningar eller bedömningar inför framtiden. På så vis fångar vi mer av tankarna bakom hur beräkningar sker, och de möjligheter som föreligger, än om vi enbart talat om uppdelning av historiska kostnader för att ur dem särskilja kostnader för något som inte framgår ur den löpande redovisningen, eller om kostnadsberäkningar inför helt nya verksamheter.

Vi har inte avgränsat oss till kostnadsuppföljning vid konkurrensrättsliga bedömningar. Förmågan att särredovisa kostnader för specifika kalkylobjekt sätts på prov även när frågan "Vad kostar det?" ställs av andra skäl. Vi har varit särskilt intresserade av situationer där kostnadsinformationen används utanför den egna kommunen; det kan till exempel handla om kostnadsinformation som rapporteras till statistikmyndigheter (som SCB), som används för jämförelser mellan kommuner (till exempel via SKL) eller som underlag för statlig granskning av kommunal verksamhet (till exempel Konkurrensverket, Skolverket och Migrationsverket). Vi har letat efter kommuner med egen erfarenhet och god förmåga att redovisa kostnader på detta sätt och vi har varit särskilt intresserade av vad som krävs för att lyckas. Alltså fokus på de goda exemplen². Vid våra intervjuer har vi naturligtvis också lärt oss mer om vilka svårigheter och utmaningar som måste hanteras vid särredovisning av kostnader. Dessa rapporterar vi också kort om, men det står inte i fokus för denna rapport.

Med utgångspunkt i resonemangen ovan och uppdraget från Konkurrensverket är syftet med denna rapport att *beskriva hur sju svenska kommuner med stor erfarenhet av uppföljning och analys, hanterar frågor om kostnader för kalkylobjekt som inte redan är föremål för löpande särredovisning samt identifiera resurser och kompetenser som krävs för att lyckas med detta.*

² I metodavsnittet redogör vi för hur vi har valt ut vilka kommuner som kvalar in som "goda exempel" i detta sammanhang.

Avslutningsvis är det värt att nämna att vi med "redovisning" i den här rapporten huvudsakligen avser "redovisning av utfall", alltså ungefär det samma som att rapportera. Ordet redovisning används ibland också för bokföring, och då särskilt processen att registrera och klassificera in- och utbetalningar på konton. I vår studie lägger vi mindre fokus på dessa aktiviteter i och med att redovisningslagstiftningen ger tydliga besked om vilka konton (i kontoplanen) som skall användas för att bokföra olika typer av händelser. Något förenklat skulle vi kunna hävda att just externredovisningen (som sker enligt standardkontoplanen för företag respektive kommuner) är den vanliga/rutinmässiga uppföljningen. Förutom att klassificera kostnaderna på konton registreras i regel också vilken organisatorisk enhet de gäller (vilket möjliggör uppföljning i den hierarkiska dimensionen). Vi snuddar dock vid redovisning i bemärkelsen bokföring/kontering i och med att denna information också används i den interna uppföljningen samt att det ofta finns stöd i de flesta ekonomisystem för att kontera in- och utbetalningar även i andra dimensioner än konto och organisation.

I nästa kapitel *Metod – val av goda exempel* presenteras studiens genomförande i detalj. Syftet är framför allt att redogöra för vår syn på goda exempel och hur vi har identifierat relevanta kommuner att kontakta och intervjua. Kapitlet därefter, *Referensram*, tar upp fyra områden som tillsammans ger vår undersökningsmodell. Först definieras de centrala begreppen (till exempel sär- och samkostnad med flera). Därefter presenterar vi de fem vägval som påverkar beräkningen av kostnaden för något, som vi presenterade i rapporten "Kostnadsinformation ur ett konkurrensrättsligt perspektiv". Referensramen innehåller också ett avsnitt om de särskilda utmaningar som en organisation ställs inför när den skall rapportera om sin verksamhet (till exempel om kostnaderna) till externa mottagare. Majoriteten av kalkyllummer handlar nämligen om hur informationen används för internt bruk – av medarbetare som alla är anställda i samma organisation. När informationen används internt har alla mottagare en gemensam (ibland omedveten) förståelse som gör att de förhållandevis enkelt kan tolka upplysningarna de får, till exempel hur de fem vägvalen hanterats. När informationen däremot sprids externt har avsändaren och mottagaren ibland olika uppfattningar om informationen som redovisas samt de premisser som informationen bygger på. Vid extern rapportering om kostnader anser vi att det är viktigt att såväl avsändare som mottagare av kostnadsinformationen är medvetna om dessa svårigheter. Avsändaren kan till och med dra sig för att lämna uppgifter som hon bedömer att mottagaren kan missförstå. Vi avslutar referensramen med några ord om "kostnaderna" för att ta fram information om kostnaderna. Referensramen sammanfattas i en undersökningsmodell som dels ligger till grund för datainsamlingen, dels fungerar som stöd vid analysen av vilka resurser och kompetenser som krävs för att kunna särredovisa kostnader med hög precision.

Empirin består av svenska kommuner som har erfarenhet av att särredovisa kostnader för olika kalkylobjekt. Empirikapitlet, *Rapport från sju kommuner*, inleds med en kort presentation av dessa. Därefter presenteras resultatet tematiskt, varvid vi följer referensramens fem vägval.

Vi bearbetar våra iakttagelser i kapitlet *Analys* där vi resonerar om vad som krävs av svenska kommuner och andra uppgiftslämnande organisationer, samt av myndigheter och andra aktörer som efterfrågar kostnadsinformation, för att uppgifterna skall kunna tas fram och användas på avsett sätt. Till sist ger vi våra *Slutsatser* även i mer kompakt form.

2 Metod – val av goda exempel

Studiens syfte är att undersöka och beskriva organisationer som har stor erfarenhet och god förmåga att särredovisa kostnader. I vår tidigare rapport för Konkurrensverket låg fokus på principer för kalkylering. De empiriska exempel vi presenterade i den fungerade som speglingar av rapportens konceptuella resonemang. Det gällde både den empiri som vi själva samlade in och den empiri vi hittade i andra studier (vår sekundärempiri). Våra fall behövde alltså inte uppvisa några särskilda egenskaper (till exempel att de skulle representera en genomsnittlig, bra eller dålig organisation). Det räckte att de var organisationer som redovisade information om sina kostnader (vilket alla svenska organisationer gör).

I denna studie, däremot, är siktet i stället på ett särskilt urval: kommuner som är bra på att särredovisa kostnader. Metodmässigt ställer det andra krav på hur urvalet görs och hur access till empirin förhandlas fram. Ofta har "bra" organisationer mycket att göra, vilket gör att det är svårt att få tillgång till intervjupersoner och intervjuer.

Vad är egentligen ett gott exempel? Går det verkligen att känna igen sådana? Vi tror det, men det är viktigt att tydligt markera vad vi menar. Vi hävdar inte att de kommuner vi valt och intervjuat är generellt bra exempel. Till att börja med måste vi därför definiera *vad* de är bra på. Därefter i förhållande till *vem* de är bra. Beroende på vilket *vad* som väljs, blir bedömningen av hur bra de är i förhållande till andra lättare eller svårare att göra. Vi kan ta ett konkret exempel. Om vi till exempel är intresserade av goda exempel på företag som samtidigt lyckats växa och vara lönsamma under en längre period, så kan området definieras ganska enkelt med hjälp av ett antal indikatorer (nyckeltal)³. Flera av dessa uppgifter är dessutom tillgängliga via bolagens årsredovisningar. Vid en första granskning skulle vi därmed enkelt kunna välja alla företag som har vuxit (i tillräckligt rask takt) och varit (tillräckligt) lönsamma under en tillräckligt lång period. Allt detta går att hitta i publika databaser. Men även inom denna grupp av företag finns det somliga som har lyckats bättre än andra. Så om syftet med studien är att lära av de bästa exemplen, räcker det inte att de bara är "bra" (det vill säga kvalar in i urvalet), på det som skall studeras. De bör också vara bland de bättre inom det urval som gjorts. Om studieobjektet är företag som visat uthållig tillväxt under lönsamhet, är det alltså inte så svårt att hitta goda exempel på den typ av företag som skall studeras, baserat på offentligt tillgänglig statistik. Ändå vet vi inte om detta kommer att visa sig uthålligt i framtiden.

Området "särredovisning av kostnader" är inte lika tydligt och lättdefinierat som "uthållig tillväxt under lönsamhet". Vi har därför varit tvungna att använda vår uppfinningsrikedom för att formulera kriterierna för vad som är ett gott exempel och sedan kommunicera detta till personer inom Sverige som vi vet har en bra

³ Se till exempel Dagens Industris gasell-lista

överblick över vad som sker i svenska kommuner. En viktig gränsdragningsfråga har varit att understryka att fokus ligger på förmågan att *upprätta kostnadssammansällningar för kalkylobjekt som inte rutinmässigt följs upp* i den löpande rapporteringen. Detta innebär också att vissa angränsande effekter av bättre kostnadsrapportering inte ligger inom ramen för vår definition av vad som är en bra kommun. I vårt urval har vi inte satt upp det som ett särskilt kriterium att kommunen också skall ha bra processer för att *utnyttja* informationen som tas fram eller att kvaliteten på de kommunala besluten skall ha blivit bättre. I fokus för vår studie ligger i stället förmågan att *ta fram* kostnadsinformationen. Likaså avgränsar vi oss från de tidigaste faserna i redovisningsprocessen; vi har inte använt kriteriet "flerdimensionell kontering" i bokföringen som ett krav, det vill säga att kostnaderna skall bokföras på alla relevanta kalkylobjekt redan i konteringsögonblicket. (Däremot kan kommuner som är duktiga på att producera ad hoc-rapporter också visa sig vara duktiga på att kontera in- och utbetalningar flerdimensionellt.)

Urvalsprocessen genomfördes parallellt i två flöden; dels sökte vi tips från kollegor och bransch-kunniga vänner, dels letade vi efter framgångsrika kommuner i skriftliga källor som avhandlingar, uppsatser, tidningsartiklar, pressreleaser och konferensprogram. Jakten på fall via våra kontakter gick i flera steg: först kontaktade vi personer med bransch-kunnande (ca 25 personer), därefter lade vi ut annonser i relevanta sociala nätverk för att frågan skulle spridas till våra kontakter och vidare till deras kontakter. Ofta hänvisades vi framåt från en person till nästa, som till slut gav ett förslag på kommun som kunde vara värd att kontakta. Varje gång vi identifierade en kommun i någon av dessa processer (via kontakter eller i skriftliga källor) noterade vi kommunens namn, eventuella kontaktuppgifter till någon person i kommunen samt varifrån tipset kom.

Vi har försökt undvika så kallad accessbias, det vill säga att kommuner som vi eller personer i vårt nätverk har tillgång till är överrepresenterade i urvalet. Genom den metod vi valde för att identifiera goda exempel – att fråga personer vi känner om tips – finns det en viss risk för detta. För att motverka denna risk arbetade vi också mycket systematiskt med att hitta exempel på framstående kommuner via skriftliga källor. De kommuner vi hittade den vägen, kunde vi sedan gå vidare med och se om någon av våra bekanta hade vägar in i kommunerna i fråga.

Detta arbete pågick under september och början av oktober 2016. Totalt omfattade vår bruttolista namn på över 27 kommuner (alla med minst en rekommendation per kommun). Baserat på innehållet i bruttolistan prioriterade vi tio kommuner som vi helst ville komma i kontakt med. Valideringen av en kommun, för att den skulle hamna på nettolistan, baserades på om den hade blivit rekommenderad/omnämnd från flera håll, samt att det vi fick läsa/höra låg i linje med det vi var intresserade av. Av de tio kommuner vi kontaktade valde sju stycken att ställa upp för en intervju. De tre som avböjde gjorde det oftast med hänvisning till alltför stor arbetsbelastning. Någon nämnde också att frågan inte var relevant för honom/henne.

Nästa utmaning, när vi väl hade upprättat en nettolista över kommuner som kvalade in som goda exempel, var att få tillgång till intervjupersoner. Vi började kontakta potentiella intervjupersoner redan i september. Generellt var det svårt att få deras uppmärksamhet, oavsett om kontakten togs per telefon eller via mail. Vår beskrivning av vad vi var intresserade av var inte tillräckligt tydlig för att personerna omedelbart skulle se framför sig vad intervjun skulle handla om. Därför krävdes i regel flera kontakttillfällen – både via mail och telefon, för att till slut enas om att få göra en intervju och bestämma tillfälle för den.

Utöver de sju kommuner vi intervjuat på nettolistan, har vi också gjort en intervju med en kommun som bara validerats med en referens⁴. Utbytet av denna intervju var något magrare än de andra vilket indikerar att valideringsprocessen fungerade. Ju fler kontakter som hade rekommenderat en kommun, desto fylligare resultat gav intervjun. Av detta kan vi dock inte dra den omvända slutsatsen: att det inte finns något att rapportera om i de kommuner som bara fått en referens. I och med att varje kommun krävde omfattande kontakttid för att acceptera att delta i undersökningen, bestämde vi oss för att sju kommuner var ett tillräckligt stort urval för att ge en bra empirisk bas att utgå från. Studien är explorativ, det vill säga vi söker goda exempel, och eftersträvar inte representativitet, och för det syftet fann vi underlaget tillräckligt med tanke på kontaktkostnaderna.

Inför varje intervju skickade vi ett mail till intervjupersonen där vi beskrev studiens bakgrund och vad vi var intresserade av (se bilaga). Vi presenterade vårt intresse i fem vägval som vi ville veta mer om. Dessa förklaras längre fram under Referensram och är hämtade från det ramverk vi presenterade i vår tidigare rapport till Konkurrensverket (Olive och Petri, 2014). I missivet till intervjuerna var vi noga med att förklara att vårt intresse var särredovisning av kostnader i allmänhet; att det inte bara gällde särredovisning vid konkurrensrättsliga bedömningar. Med ett så snävt fokus skulle vi sannolikt ha gått miste om relevant empiri. I stället underströk vi att det var ad hoc-lik särredovisning vi var intresserade av: vad som krävs av en kommun för att kunna göra en kostnadsuppskattning för ett kalkylobjekt som inte rutinmässigt rapporteras i den löpande uppföljningen.

För att tydliggöra i vilka sammanhang detta kan förekomma gav vi exempel på olika situationer. En situation är självklart när en myndighet begär in information för att följa upp eller utvärdera en kommuns prestationer. Det kan till exempel handla om SCB:s beställningar av kommunstatistik eller kommuners rapportering för att få ta del av statliga stödpengar (till exempel för vård eller migration), eller när en kommuns regelefterlevnad granskas (till exempel av Konkurrensverket). För att inte missa relevant empiri, och för att få med kommuner som inte uppfattar att de rapporterar någon kostnadsinformation externt på det här sättet, var det viktigt

⁴ Denna intervju startade som en dialog om intressanta kommuner att studera, men i och med att personen har lång erfarenhet som kommunalpolitiker (tidigare kommunalråd och numera ledamot av kommunstyrelsen i en Stockholmskommun) gled samtalet över i de sakfrågor vi är intresserade av. Detta samtal gav oss därmed också ytterligare information om politikernas förväntningar och önskemål om vilken kostnadsinformation som skall tas fram och hur den skall presenteras.

att bredda den empiriska situationen och visa att frågan "Vad kostar det?" kan vara relevant även i andra situationer. Ett sådant exempel är frågor från kommunledningen eller från kommunpolitiker, antingen direkt från kommunstyrelse eller rent av från ledamöter i kommunfullmäktige. Som tredje och avslutande exempel hänvisade vi till frågor från massmedia eller medborgare.

I brutto- och nettolistan gjorde vi inga noteringar om kommunernas övriga egenskaper. Kommunerna i bruttolistan var spridda över landet och av olika storlek. De fördelade sig också mellan storstad och landsbygd.

Samtliga intervjuer genomfördes ansikte-mot-ansikte och varade mellan en och två timmar. Fyra av intervjuerna genomfördes på plats i respektive kommun och tre av intervjuerna genomfördes som videokonferens. Användningen av videokonferens innebar, förutom att minska reskostnaderna, att intervjupersonerna kunde erbjudas flera kalendertillfällen för intervjun. För dem som intervjuades via videokonferens var detta första gången. I inledningen kommenterades detta och intervjupersonen ombads att säga om hen hade några invändningar mot det. Ingen intervjuperson sade att de upplevde att videointervjun skulle försvåra samtalet. Efter avslutad intervju ställdes samma fråga och samtliga ansåg att intervjun hade gått bra. De hade inte upplevt att bristen på "fysisk" träff hade lett till några förluster. Däremot förklarade flera att det hade skapat en mycket starkare närvarokänsla att se varandras ansikten i realtid än att bara samtala via telefon.

3 Referensram och undersökningsmodell

I detta kapitel ger vi en teoretisk introduktion till fyra områden som påverkar förmågan att särredovisa kostnader. Det *första* är en begreppspositionering där vi går igenom de relevanta begreppsparen rörlig-fast kostnad, direkt-indirekt kostnad och särkostnad-samkostnad. Dessa begrepp är grundkomponenter i varje kostnads kalkyl.

I det *andra* avsnittet rekapitulerar vi de viktigaste vägvalen vid utformning av kalkyler. Innehållet i detta avsnitt är i huvudsak en sammanfattning av vår tidigare rapport till Konkurrensverket.

I det *tredje* avsnittet resonerar vi om de speciella utmaningar som uppstår när information, som huvudsakligen används för internt bruk, skall spridas till intressenter inom organisationen eller externt. Vi anknyter till den så kallade principal-agentteorin som beskriver vad som sker när någon gör något för en uppdragsgivares räkning (som när en extern granskare begär uppgifter från en kommun).

Avslutningsvis, i det *fjärde* avsnittet, ägnar vi några rader åt kostnaderna för att mäta kostnader. Även om digitaliseringen har gjort att det numera är nästan gratis att lagra, bearbeta och distribuera information (åtminstone på marginalen), så måste fortfarande medarbetare delta i dessa processer. Särskilt gäller det insamlingen av dataunderlaget. Den arbetstid de lägger på att registrera och analysera data har i många fall en mycket tydlig alternativkostnad. Detta kan väntas inverka på ambitionsnivån vid kalkylering.

Referensramen knyts avslutningsvis ihop i en undersökningsmodell som har använts för att styra datainsamlingen och för att analysera det underlag vi samlat in.

3.1 Särkostnad, direkt kostnad och särredovisning – en kort introduktion till begreppen

”Vad kostar det?” Den enkla frågan ställs om olika saker och i olika situationer. Den kan gälla en produkt eller tjänst, en hel verksamhet eller hur den utförs – till exempel ”Vad kostar det att ha en hjälptelefon bemannad dygnet runt?”. Det frågan gäller och som blir föremål för kostnadsberäkning kallar vi för kalkylobjekt. I denna rapport skiljer vi på två grundläggande situationer när sådana beräkningar sker. Den ena kallar vi ad hoc-beräkningar. Vilka frågor om vad något kostar får organisationens ekonomer? Vilka beräkningar gör de då?

Den andra situationen kallar vi lite förenklat för redovisning. Organisationer har permanenta rutiner för att samla och redovisa data om vad saker kostar. Bland de

kalkylobjekt vi nyss nämnde är det vanligt att kostnader (och intäkter) redovisas för produkter och tjänster och för verksamheter: olika affärsområden i ett företag eller förvaltningar i en kommun. Däremot har man inte permanent särredovisning av vad en viss kvalitetsambition medför för kostnader.

Vid ad hoc-beräkningar vill man i regel spåra och värdera – i pengar – vad det man räknar på gör för skillnad: vilka kostnader tillkommer (eller bortfaller) om vi gör detta (eller låter bli). Sunt förnuft säger oss att svaret blir beroende på många faktorer som vi kan behöva ta hänsyn till när vi får en sådan, säkert situationsbetingad, fråga. Skall vi göra detta tillfälligt, eller är det en långsiktig förändring? Finns det kanske lediga lokaler – och har vi någon annan användning för dem?

I redovisningen däremot vill man i regel fånga ett långsiktigt normalläge. De kostnader som skall med är de som gäller vid organisationens bokslut. Ofta vill man fördela dem restlöst på till exempel alla förvaltningar, det vill säga ta fram vad ekonomen kallar för självkostnaden för dessa. I regel kompletteras den externa redovisningen med en intern redovisning (affärsredovisning) där man för att markera ansvar och ge beslutsunderlag spårar kostnader mer detaljerat till avdelningar och produkter. För de flesta i en organisation blir dessa kostnader den bild av "vad det kostar" som man känner till. När frågor ställs om kostnader för kalkylobjekt som saknas i redovisningen så blir dessa data det råmaterial som är naturligt att använda. Men lika naturligt kompletterar man historiska data med bedömningar om framtiden, om det är den frågan "Vad kostar det?" handlar om. Även när det finns ett svar särredovisat rörande förra året, kan situationen göra det naturligt att uppdatera detta. Därför hänger ad hoc-kalkyler och redovisning nära samman.

Det finns alltid verksamheter som är gemensamma – till exempel styrelse, högsta ledningen, revisorer och datanätverk. I redovisningen tar man med även kostnader för detta. Man kanske inte fördelar dem till enskilda verksamheter, eftersom de ofta bara kan påverkas långsiktigt och genom att man aktivt anpassar dem. Därför kallas sådana kostnader för indirekta eller omkostnader. Gränsen mellan direkt och indirekt är en fråga om hur man fångar kostnadsdata och bokför. En kostnad kan hanteras som indirekt för att man tycker det är krångligt eller onödigt att spåra hur den resurs som den avser utnyttjas, som när man inte löpande skickar interna fakturor på lokalhyror utan bokar dem som en indirekt kostnad.

Ofta redovisas kostnader för till exempel affärsområden för sig och gemensamma funktionerna – ledning, staber, infrastruktur – för sig. Vi skall här inte gå in på detta, utan bara konstatera att redovisningen kan se olika ut. Men ofta sker i efterhand en fördelning, mer eller mindre schablonmässig, av indirekta kostnader. Den kan då göras gemensamt för till exempel allt som gäller en arbetsplats: hyra, fastighetsvård, el och kommunikationer. Tanken kan vara att ge en grov påminnelse om vad varje anställd kostar utöver sin lön – givet att på sikt även omkostnaderna anpassas efter verksamheten.

Vår rapport avser frågor om vad något kostar som inte enkelt kan besvaras utifrån redovisningen. Som vi sade handlar sådana frågor om vad det skulle göra för skillnad för kostnaderna om något – det vi kallar kalkylobjekt – tillkom eller togs bort. Som även framkom i minst en intervju kan den som frågar då tänka på det "legala" resultatet i organisationens redovisning. När det gäller omfattande förändringar, som befolkningsexpansionen i en del stockholmskommuner, kan önskat svar handla om "ören på skatten". Men frågan kan också gälla lånebehov och ekonomisk fördelaktighet, kanske en investeringskalkyl med fleråriga effekter sammanfattade i ett nuvärde.

När ekonomer skall bedöma detta gäller det att korrekt hantera tre olika begreppspär, som samtliga handlar om att knyta resursförbrukning (och därmed kostnad) till något kalkylobjekt: rörlig–fast kostnad, direkt–indirekt kostnad, samt särkostnad–samkostnad. I praktiken är det ofta svårt att hålla isär dem. Kostnader som beror av förbrukning, antingen det gäller timmar eller kilon, är som regel rörliga, det vill säga beror på ett tydligt sätt av någon observerbar mängd. I redovisningen går det relativt lätt att föra dem till en viss användning och därmed blir de vad vi brukar kalla en direkt kostnad. Det sker genom att de bokförs på den kostnadsbärare (det vill säga det kalkylobjekt) som de används för. Ordet direkt betyder här att man redan vid anskaffningen eller användningen vet varför kostnaden finns. För många tänkbara beslut påverkas dessa kostnader av hur vi väljer, till exempel att tillverka ytterligare en produktenhet eller ej, och därför utgör de även en särkostnad för denna produktenhet.

De senaste meningarna visar dock att de tre kostnadsbegreppen rörlig, direkt och sär rör sig om lite olika saker: volymrörlighet; hur vi väljer att redovisa; och hur kostnader tillkommer eller bortfaller beroende på verksamhetsbeslut. Att de tre begreppspären ligger nära varandra gör dock att de lätt blandas samman, och det är också skälet till att språkbruket inte är helt pålitligt. Det vållar också förvirring att anglosaxisk litteratur talar om särkostnader som *direct costs*, medan vårt begrepp särkostnad motsvaras av *traceable* eller *relevant cost*.

Låt oss lämna volymrörligheten – rörligt och fast – åt sidan. Det är nog det enklaste begreppsparet att förstå, även om frågor kring degressiva, proportionella, progressiva och språngvisa kostnadsförlopp krånglar till det i verkligheten. Och förstås vad volymrörligheten avser: om kostnaderna förändras med producerad mängd, antal brukare eller antal orter där vi behöver finnas.

Varför behövs då både direkt–indirekt kostnad och särkostnad–samkostnad, och vilket är viktigast för våra syften i den här rapporten? Vi resonerar så här:

Rapporten handlar om hur frågan "Vad kostar det?" kan besvaras rörande något som man inte löpande följer upp. Då underförstår den som frågar – åtminstone med lite eftertanke – en jämförelse mellan att göra något eller avstå från det.

”Vad kostar en gymnasieskola?” betyder då kanske ”Hur mycket kommer det att kosta kommunen att öppna en till gymnasieskola?” eller ”Hur mycket kommer kostnaderna att minska om vi lägger ner en av våra gymnasieskolor?”. Svaren på de två frågorna blir troligen olika, och dessutom skilja sig beroende på vilken tidssikt vi tänker oss. Själva förändringen drar engångskostnader och först efter en jobbig anpassningsperiod är vi kanske i det fortvarighetsskede som frågeställaren tänker på. Men kanske vill hen just veta, år för år, hur denna förändring kommer att slå på kommunens budget.

I alla dessa fall är det särkostnaden (och eventuella särintäkter) vi behöver: den skillnad som uppstår genom det mer eller mindre tydliga val som frågan handlar om. Kalkylen är därför situationsspecifik, och även om en kommun kanske utvecklar tumregler för vad en till skola brukar kosta så kräver faktiska beslut att man gör betydligt mer specifika kalkyler. Då utnyttjar man data om den befintliga verksamheten som arbetsmaterial, men särkostnaden kommer – om man använder ordet enligt läroboken – aldrig att finnas fix och färdig i någon redovisning.

Vår rapport handlar i första hand om sådana kostnadsbedömningar. Men märk att på *lång* sikt kan särkostnader omfatta mycket av gemensamma funktioner i till exempel en kommun. Skall man som vissa stockholmskommuner växa med 50 % kräver det att *allt* anpassas. På kortare sikt är kommunens skolförvaltning nog en samkostnad – den hanterar ju frågor som är gemensamma för kommunens skolor, och omfattningen behöver inte expandera med elevantalet eller antalet skolor. På längre sikt kan dock förvaltningen behöva fler (eller färre) medarbetare och större (eller mindre) lokaler, när man öppnar (eller stänger) skolor. För beslut på längre sikt förvandlas därför samkostnader till särkostnader. Och därför kan frågan vad en skola kostar besvaras först när man vet vilken tidssikt som avses.

Vi har redan sagt att en kostnad är direkt därför att man för den till något kalkylobjekt (kostnadsbärare) redan vid datafångsten, till exempel genom tidskrivning eller kontering av fakturor. Med andra ord: vad som är direkt eller indirekt beror på hur vi valt att redovisa. De kostnader som inte från början konterats på detta vis kallas indirekta (eller omkostnader) därför att de kräver fortsatt behandling ifall vi vill föra ut dem på kalkylobjekt. Oftast rör det sig om gemensamma funktioner som sedan genom procentpåslag eller nyckelfördelning förs vidare ut på olika kalkylobjekt, om man vill ha en fullständig bild av deras kostnader. Det är i regel enklare: i stället för att ständigt dela upp lokalhyror och löner på hur yta och tid används, så slår man ihop dem till ett så kallat indirekt kostnadsställe, och sedan gör man en samlad schablonmässig fördelning av dess kostnader på dess olika användningar.

När man väljer detaljnivå för dessa konteringar har man i sikte dels löpande beslut i verksamheten, dels vad en chef bör känna ansvar för. Direkta kostnader, och hur man fördelar indirekta kostnader, fungerar då som en rutinmässig approximation av särkostnader. Det man ser i redovisningen kommer i vardagen att uppfattas som ”vad det kostar”. Man tänker nog inte ständigt på att praktiska hänsyn har avgjort

vad som kallas direkta kostnader, till exempel att man nöjt sig med enkla schabloner därför att uppföljningsarbete kostar och att skriva tid är impopulärt. Men för vardagssyften duger det, och när någon frågar inför ett beslut får direkta kostnader plus de mest uppenbara påläggerna för omkostnader utgöra svaret, snarare än någon djupare analys. Kanske sträcker man sig så långt att man räknar upp eller ner redovisningens fjolårssiffror i enlighet med de framtida förändringar som är kända.

Här nedan följer en kort jämförelse av begreppen:

- Direkta kostnader som lön och lokalhyra är i regel även särkostnader för att producera de varor och tjänster som de avser. Indirekta kostnader som företagsledning, gemensamma lokaler och datasystem är på samma sätt samkostnader. Nu talar vi om sär- och samkostnader lite slarvigt och schablonmässigt: egentligen handlar begreppen ju om hur olika verksamhetsbeslut påverkar dessa, så vi borde ha sagt: för de flesta valsituationer bör särkostnader inkludera de kostnader man valt att redovisa som direkta för de berörda kalkylobjekten. Därtill bör man granska om några av de indirekta kostnaderna bör ses som särkostnader.
- Det finns dock direkta kostnader som snarare är samkostnader. Om man inte kan eller vill dra ner på personal eller lokaler, och under överskådlig tid måste ha dem kvar, så går det att argumentera för att de utgör samkostnader för hela företaget. Många skulle dock ändå peka på dem som särkostnader, för hellre än att se dem som opåverkbara eller gratis bör företaget förstås hitta någon alternativ användning för dem. Då är det den som avgör till vilket värde de bör räknas in i kalkylerna.
- Indirekta kostnader kan vara särkostnader. Som vi sade ovan är det mest en fråga om hur lång tid anpassningen tar. Även ledningsfunktioner som kan tyckas svåra att dela upp kan vid tillräckligt omfattande verksamhetsförändringar behöva anpassas, uppåt eller nedåt.

Nu har vi gått igenom de vanligaste begreppsparen för kostnader. Vi behöver också förklara ordet särredovisning. Det dyker bland annat upp som rubrik i 3 kap. av lag (2009:47) om vissa kommunala befogenheter. Där sägs att i kommunala aktiebolags årsredovisning "ska intäkterna, kostnaderna och resultatet av den uppdragsverksamhet som avses i 3 § redovisas särskilt". Det som nämns i § 3 är kollektivtrafik, och i § 4 framgår att det skall ske kalkyler som "ska innehålla samtliga relevanta direkta och indirekta kostnader". Särredovisning måste alltså här förstås som att den externa redovisningen för kommunala aktiebolag som utför kollektivtrafik skall ange självkostnaden ("relevanta direkta och indirekta kostnader") för denna. I den mån de indirekta kostnaderna är gemensamma för kollektivtrafik och andra uppgifter som aktiebolaget utför krävs då en fördelning.

Detta är alltså ett exempel på när frågan "Vad kostar det?" har ett lättillgängligt svar som finns i redovisningen. I många andra fall sker inte någon sådan särredovisning, och om frågan skulle gälla utvidgning av trafiken eller ytterligare anlåtande av entreprenörer i stället för den kommunala utföraren så måste uppgifterna i redovisningen tolkas med försiktighet. Som vi nyss framhöll kan då bland annat tiden för en sådan förändring behöva specificeras innan frågan går att besvara.

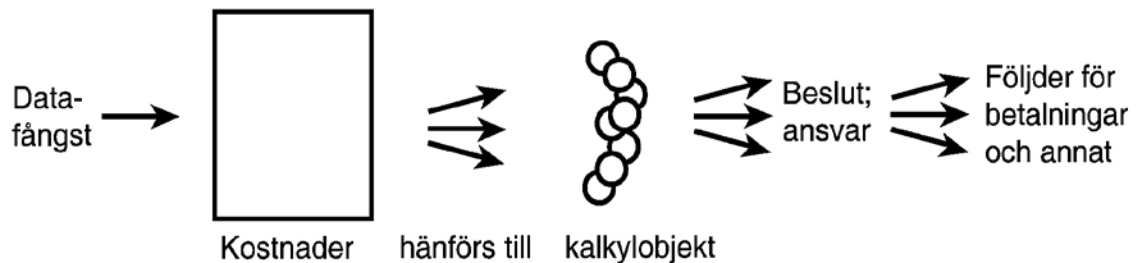
3.2 Vägval som påverkar precisionen vid särredovisning av kostnader

I vår tidigare rapport för Konkurrensverket identifierade vi en rad vägval vid kostnadsberäkning. Vid varje vägval finns ett antal alternativa sätt att kalkylera, men beroenden mellan vägvalen och praktiska omständigheter gör att "variationsvidden" i hur man kan utforma en kalkyl blir begränsad. Sekvensen av val gör dock att den kostnad man kommer fram till kan bli mycket olika. Vad som är "rätt", det vill säga ger svar på önskade frågor, beror på en rad antaganden. Dessa speglar ofta tankar om påverkbarhet och tidssikt för den tänkta förändring som i regel ligger bakom intresset för en kostnadsuppgift, men som ofta underförstås. Någon vill veta kostnaden för att man tror att det finns billigare alternativ, någon annan för att man vill avveckla en verksamhet – eller utvidga det som nu görs. Vi nämnde redan i inledningen det mer än nittio år gamla citatet "different costs for different purposes"; att den kostnad som är relevant för olika beslut behöver skilja sig. Fler elever i en skola kostar olika beroende på hur stora klasser som anses lämpliga och om ökningen skall gälla två år framåt eller tio; ändrad utformning av kommunal äldreomsorg kan öka eller minska kostnaden beroende på vilka principer landsting och stat kommer att tillämpa, och om även besparingar och merkostnader hos dessa räknas in.

I den studie vi nu gör är det spännande att se hur medvetet de som gör kostnadsberäkningar arbetar med antaganden om allt detta innan hon eller han ger ifrån sig ett svar: ett besked om kostnaden. Det kan annars vara både opraktiskt och otaktiskt för en ekonom att ställa de många motfrågor som ibland är motiverade. I det här avsnittet skall vi resonera om vilka sådana frågor som är viktiga att ta ställning till innan en kostnadsrapport kan produceras. I vår förra rapport liksom i Controllerhandboken (Nilsson och Olve 2013) använde vi figuren nedan för att visa hur redovisning och kalkyler förutsätter datafångst. När de kostnader som skall hanteras har avgränsats – rektangeln i figuren – hänförs de till kalkylobjekt. Detta sker, som vi resonerade om nyss, såväl direkt som indirekt. *Hur* det görs bör anpassas till den avsedda användningen för de kalkylerade värdena. När dessa sedan används för beslut och för att markera ansvar får det följder för verksamheten. I figuren nämns betalningar som ju avgör det finansiella resultatet, men den bild som kalkylerna ger av fördelaktigheten hos olika alternativ har dessförinnan påverkat den reala verksamheten: val av vad och hur saker skall göras, de priser som ansvariga försöker ta ut och mycket annat. Sådana användningar av kalkylen

bör avgöra hur den görs. Figuren kan därför läsas även från höger till vänster: hur kalkylen görs beror på vad den skall användas till.

Figur 1 Vägval vid kalkylering som ett flöde från datafångst till påverkan på verksamheten



I vår förra rapport finns utförligare resonemang om vad vi i förra stycket kallade "variationsvidden" vid kalkylering. Framställningen där byggde på en rad frågor. Flödet i figuren kan i andra ordalag sammanfattas i fem sådana frågor. När vi behandlar dem nedan har vi som underrubriker använt kortare former av dem, som vi här anger kursivt inom parentes.

1. Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen? (*Dataunderlag*)
2. Vilka kostnader ingår i kalkylerna? (*Urval av kostnader*)
3. Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt? (*Fördelningsmetoder*)
4. För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader? (*Kalkylobjekt*)
5. I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen? (*Användning av kalkylerna*)

Eftersom utgångspunkten i denna rapport är en fråga om kostnaden för något särskilt: ett objekt som normalt inte följts upp, eller för en sådan verksamhet, en specificerad förändring (t.ex. snabbare handläggning), så börjar vi med fråga 4, Kalkylobjekt, och tar sedan de övriga i nummerordning.

3.2.1 Kalkylobjekt

Den här studien handlar i första hand om kalkyler som inte ingår i den löpande redovisningen/kontoplanen. Vår utgångspunkt är att det kan komma frågor från såväl huvudmän – både tjänstemän och politiker – som utomstående, till exempel statliga myndigheter och media. Ibland kan det vara något annat tillfälligt behov som motiverar en kostnadsberäkning. Man kan vilja lämna ett anbud på något som inte utförs löpande, eller i samband med en organisationsförändring överväga

alternativa arbetssätt. Undantagsvis kan kostnaden redan särredovisas löpande, utan att detta framgår av gängse redovisningsrapporter.

I våra intervjuer har vi hållit öppet för att det kan gälla både en styckkostnad för någon viss tjänst och en "prislapp" för en hel verksamhet. Det kan handla både om något som redan görs eller ett område där det föreslås en förändring, som till exempel en ytterligare skola, eller nedläggning och samordning av enheter. I sådana fall kan följderna bli fleråriga och olika för skilda år, som i en investeringskalkyl. Men i huvudsak letade vi efter exempel där det som man kalkylerar är kopplat till en bestämd kostnad, uttryckt antingen per enhet eller för helheten.

När syftet är att identifiera följder av en förändring är det konsekvenserna för den egna verksamheten som kommer i fokus, men ibland kan kalkylobjektet vara ett "paket" som även innehåller intäkter och andra positiva effekter hos olika intressenter. Då bör kalkylobjektet också bestämmas med avseende på för vilken systemnivå värderingen skall ske. Är det kostnad för till exempel en kommun med hänsyn tagen till erhållna statsbidrag, eller är det samhällets kostnad som frågan gäller?

Att vara tydlig med antaganden om vad som ingår i objektet är alltid viktigt, men särskilt när det gäller jämförelser mellan olika driftsenheter. Inom ett större företag kan tillverkning ske parallellt i olika enheter, liksom att en kommun kan ha flera skolor eller vilja jämföra sig med andra kommuner. Slutsatser som att någon enhet är billigare och därför mer effektiv blir uppenbart fel om det finns skillnader i kvalitet eller investeringsbehov som kommer att visa sig inom några få år (åtminstone om inte verksamheten skall läggas ner). Eller om man organiserat verksamheten olika, så att skolorna i en kommun själva gör något som i en annan kommun sköts av en gemensam serviceenhet.

I den här studien har vi framför allt letat efter exempel på hur kommunerna definierar sina kalkylobjekt (så att det är tydligt vad som ingår i dem). Vi har både frågat om kalkylobjekten som sådana och hur processen för att definiera dem ser ut. I intervjuerna har vi gett exempel på såväl självklara kalkylobjekt (till exempel kostnad per brukare) som mer komplexa (hur mycket som satsas på "fotboll" i kommunen). Vi har frågat hur kommunerna gör när de definierar vad som *är* kalkylobjektet, så att säga vad som ingår i det. Vi har också ställt frågor om vilka intressenter, i och utanför organisationen, som deltar i modellutvecklingen och vilka intressenter som är intresserade av vilka kalkylobjekt. Om kalkylobjekt används som är definierade av externa organisationer (som till exempel SCB) har vi frågat hur kommunen försäkras om att de förstår vad som ingår i kalkylobjektet och hur de skall göra för att operationalisera detta till något som går att mäta och följa upp.

Vi har inte diskuterat allt detta med varje intervjuperson, utan det vi berättar längre fram är ett slags mosaik av vad vi har sett av god praktik. Det gäller även de andra fyra områdena för kalkylvägval nedan.

3.2.2 Dataunderlag

Två huvudvägar finns vad gäller de siffror som används som beräkningsunderlag: redovisning för förfluten tid eller prognoser för framtiden. I praktiken bygger förstås prognoser nästan alltid på historisk erfarenhet. Men distinktionen är ändå viktig. Redovisningsdata uppfattas ofta som sannare, men då måste förstås erfarenheten ha framtida giltighet. Avser kalkylen ett nytt arbets sätt är det kanske möjligt att få uppgifter om andras erfarenhet; redovisningen behöver inte vara från den egna organisationen.

När redovisningsdata utnyttjas kan de räknas om med hänsyn till ändrade faktorer. Avser kalkylen en tillfällig verksamhet bör kanske avskrivningstiden förändras jämfört med hur vi brukar räkna. Vet vi att kvalitets- eller stödbehov är större för en ny målgrupp så kan vi behöva öka de poster som påverkas.

Att ta in uppgifter från andra verksamheter är alltså på sätt och vis en tredje väg, utöver egen erfarenhet eller prognoser. Svårigheten med det, liksom med uppgifter från leverantörer som kan ha provat nya metoder på annat håll eller kan bli utförare i en ändrad verksamhet, är förstås att i tid inse hur relevanta de är. Av kommersiella och andra skäl dyker det ofta upp fördyringar: "vi insåg inte att förhållandena är annorlunda här".

Därför är en viktig faktor vilken "beviskraft" som krävs hos den beräknade kostnaden. Vi återkommer nedan under rubriken Användning av kalkylerna.

Hit hör också frågan som vi nyss berörde: skall beräkningen avse inverkan på en viss enhets resultaträkning eller kostnad för samhället? I det förra fallet är det troligt att man vill hålla sig i närheten av redovisningen, och kanske till och med rapportera resultatet i termer som "om vi gör detta kommer kommunen att behöva höja skatten med x öre". Då gäller det att även förutse hur kalkylobjektet kommer att hanteras i framtida redovisningar, till exempel periodisering av de investeringar som kan behövas. Avser däremot en ad hoc-förfrågan vad som är bäst för samhällsekonomin, inklusive följder för näringsidkare och hushåll och på olika politiska nivåer, ja då kanske andra överväganden behöver ske.

I studien frågade vi både om ex ante- och ex post-kalkyler. Vi frågade varifrån dataunderlaget till kalkylerna kommer. När det gäller ex ante-kalkyler frågade vi bland annat vad de antaganden baseras på som ligger till grund för analysen av om en satsning skall göras eller inte. Både när det gäller kostnader och nyttor. När det gäller ex post-kalkyler har vi till exempel varit intresserade av om bokföringen utformats på något särskilt sätt för att underlätta uppföljning på olika kalkylobjekt. Utöver det har vi ställt frågor om hur data om verksamheten registreras och lagras och vem som gör det. Vi har också ställt frågor om kostnadsinformationens validitet och reliabilitet, både när det gäller den interna uppföljningen och de uppgifter som rapporteras externt.

3.2.3 Urval av kostnader

Hur fullständig ska den beräknade kostnaden vara – en särkostnad eller en självkostnad? Om den innehåller fördelade samkostnader, ingår kostnader även för till exempel kommunledning eller annat som endast väldigt indirekt har med objektet att göra? Endast om allt tas med bör den kallas självkostnad, men mellanting är inte ovanliga.

Hur ser man på överkapacitet, utvecklingsarbete m.m. som kanske inte påverkas av objektet men ju ändå är kostnader för organisationen?

Detta är klassiska frågor som dominerar högskolestudier av kostnadsberäkning. Ibland talar man om "rättvisa" kalkyler, och tänker sig att den framräknade kostnaden skall ligga till grund för vad en kund bör betala. I normal verksamhet är det dock sällsynt att kostnader går att knyta så direkt (kausalt) till en viss brukare. Vi talar hellre om "rättvisande" kalkyler, där kostnaden på ett begripligt sätt speglar vad ansvariga har att välja mellan. Då avser orsakssambanden snarare vilka beslut som leder till en viss kostnad. Med rimliga antaganden går det till exempel att beräkna vad postutbäring nästa dag medför jämfört med mer gles service, eller vad krav på nära skolor kostar.

Sedan 25 år förekommer termen aktivitetsbaserad kostnad (från Activity Based Costing, "ABC-kalkylering"; Cooper och Kaplan, 1998) för en kalkyl där man gör beräkningen utifrån en konkret granskning av alla aktiviteter som påverkas av ett kalkylobjekt. Hur påverkas vad vi gör av kalkylobjektet? Man talar om "activities that drive costs", något som ju relaterar till vår diskussion av särkostnader tidigare. ABC:s bidrag var att peka på att till exempel antal kunder och servicenivå kunde vara sådana kostnadsdrivare, lika väl som producerad eller såld mängd. Här är det uppenbart att långsiktigheten hos en verksamhetsförändring kan ha stor påverkan. Genom övertid och att acceptera långa väntetider kan man tillfälligt hantera en plötslig störtflod av ärenden. Vet man däremot att detta är det nya normaltillståndet så krävs större aktivitetsförändringar och kanske en total ombyggnad av verksamheten. Båda fallen är rimliga kalkylobjekt där någon kan ställa frågan "Vad kostar det?". Men beroende på vilket av dem som man vill tala om blir det rimligt (rättvisande) att göra olika urval av kostnader.

I den här studien har vi framför allt letat efter exempel på hur arbetet med att operationalisera kalkylobjekten går till. Vilka kostnader tas med i kalkylobjektets kalkylmodell? Vilka personer deltar i det arbetet och vem gör vad? Vi har också "prövat" intervjupersonernas svar under pågående intervju genom att ge exempel på centrala samkostnader och frågat om de ingår i några kalkylobjekt. Om svaret har varit att de inte gör det, har vi bett intervjupersonen utveckla logiken bakom varför somligt ingår och annat inte.

3.2.4 Fördelningsmetoder

Samkostnader är alltså en följd av gemensamma funktioner (lokaler, personal, it, ledningsfunktioner) som finns till för olika syften, men även tas i anspråk för kalkylobjektet. Vi sade förut att de på senare decennier blivit en större del än förr av de flesta organisationers totala kostnader. I den mån vårt kalkylobjekt är med och utnyttjar en samkostnad, och den därför skall med i vårt "urval av kostnader", så behöver den som upprättar kalkylen också bedöma vilken del av den som bör räknas in – samkostnader finns ju definitionsmässigt även till för andra objekt.

I vår tidigare rapport visade vi hur sådana andelar av en gemensam kostnad kan beräknas med större eller mindre säkerhet. Aktivitetsbaserad kalkylering, som vi nämnde under förra rubriken, är den mest tilltalande men ibland arbetskrävande vägen att gå. Den bygger på tanken att vad man gör i en organisation, och därmed kostnaderna för detta, vid närmre granskning sällan är nödvändigt för helt gemensamma syften utan snarare föranleds av någon faktor som går att fånga. Till exempel anpassas många administrativa funktioner i en kommun på sikt efter folkmängd, och har en kommun bara en gymnasieskola försvinner troligen verksamheter på den centrala förvaltningen jämfört med kommuner med många skolor. Många kalkylobjekt påverkar därför på sikt samkostnader på ett spårbart vis.

Fungerar ingen sådan orsakslogik så kan vissa samkostnader knytas till tydliga ambitioner, till exempel inom miljöområdet eller för att locka företag till bygden (ibland benämnt finala syften). Det är då inte rättvisande att ta med dem i en kostnadsberäkning som avser något helt annat.

Efter en sådan förbättrad spårning av omkostnader brukar det dock finnas kvar kostnader som knappast påverkas av några särskilda delar av verksamheten, utan är en allmän verksamhetsförutsättning: högsta ledningen, grundläggande IT-infrastruktur, lagstadgade funktioner m.m. En del av dem kanske behöver anpassas i storlek efter den totala omfattningen hos verksamheten, som till exempel it-support, och det är då logiskt att se dem som en platskostnad per anställd. Andra blir helt enkelt ett procentpåslag på övriga kostnader – i sig ett tveksamt antagande, när man lika väl kan fördela dem lika på varje kund eller medborgare. Det kan fortfarande vara viktigt att bedöma om de verkligen inte samvarierar med övriga kostnader, befolkning etcetera eller bör ses som en fast kostnad.

I vår studie har vi inte intresserat oss för detaljer i sådana fördelningar, däremot huruvida de kostnader man tar fram i ad hoc-kalkyler vanligen liknar särkostnader (det vill säga är partiella; till exempel speglar tanken att "den övriga kostnaden finns men påverkas inte") eller självkostnader (på engelska: full cost). I självkostnad skall alla verksamhetens kostnader täckas in, hur långsökta fördelningsmetoder man än behöver tillgripa, för att i princip uppnå att kostnaden för varje produkt eller ärende summerar till verksamhetens totala kostnad.

I den ordinarie redovisningen, avgiftsberäkningar etcetera kommer detta till uttryck i kalkylmallar. För tillfälliga kalkylsyften som i denna rapport är det troligt att man har tillfälliga sådana, eller mindre systematiska beräkningar. I dem kan man också välja att låta en viss verksamhet bära extra mycket kostnader eftersom det är den som driver på behovet av till exempel ny kompetens och därmed löner, eller leder till plötsligt påkomna lokalbehov som driver upp hyrorna på orten. Eller omvänt: anse att något är "gratis" eftersom befintlig kapacitet kan utnyttjas.

Vi har frågat intervjupersonerna om vilka fördelningsnycklar som finns och hur de används. Vi har också frågat om storleken på nycklarna och om de har uppdaterats på länge. Utöver förekomsten av fördelningsnycklar har vi frågat om kommunen använder några andra tekniker för att allokera samkostnader till organisatoriska enheter eller andra kalkylobjekt. Vi har även ställt frågor om legitimiteten i nycklarna, särskilt när de används som kostnadsunderlag vid extern rapportering.

3.2.5 Användning av kalkylerna

Exaktheten i en kalkyl, trovärdigheten och relevansen hos dess ingångsvärden samt antagandena kring de förändringar eller alternativ som de tänkt sig som begärt den är alla saker som det är önskvärt att frågeställare och kalkylerare är överens om – liksom för övrigt andra som tar del av det kalkylerade värdet. Är det en grov skattning man vill ha, med utgångspunkter som alla är överens om, så kanske en enkel skattad särkostnad duger. Men om någon annan får tag i den och tror att den speglar en komplett långsiktig kostnad så kan det leda till helt fel slutsatser.

Men även en ordentligt beräknad självkostnad, inklusive andelar i alla övergripande funktioner i ett företag eller en kommun, kan leda tanken fel. Till exempel är offentlig verksamhet ålagd att räkna på det viset för att få täckning för alla kostnader för taxebelagd extern verksamhet. Den som inte vet detta, eller har en annan uppfattning om hur fördelningar bör ske, kan uppfatta en avgift som märkligt hög, vilket kan ge upphov till anklagelser om ineffektivitet och tron att nedläggning av denna verksamhet snabbt skulle sänka totalkostnaden.

Därför är vi i den här studien intresserade av vilka användningar av kalkyler som frågor om kostnader speglar, och hur pass man varit överens om "different costs for different purposes".

I studien har vi ställt frågor om såväl intern som extern användning av kostnadsinformationen. I enlighet med avgränsningarna har vårt fokus inte legat på effekterna av kalkylanvändningen. Vi har studerat produktionen av kalkylinformationen. Vad som produceras, påverkas ju av vad som "beställs" (av olika intressenter). Redan i inledningen av intervjuerna gav vi en rad exempel på olika kalkylsituationer (användning): extern granskning av kostnadsläget (beställd av SCB eller granskande myndighet), interna informationsbehov (beställda av politiker, kommunledning eller tjänstemän i förvaltningarna) och frågor från

massmedia och medborgare. Vi har använt de olika situationerna för att ta reda på vilka likheter och skillnader som föreligger mellan olika intressenters informationsbehov och användning av kostnadsinformationen.

3.2.6 Samspelet mellan vägvalen – variationsvidd i framräknad kostnad

Vi utgick från fem frågor kring kalkylers utformning som vi även visade som ett flöde i figur 1. De kan även ses som fem vägval som avgör vad man beräknar kostnader för, och hur detta sker. Därför har vi använt dem som utgångspunkt i vår studie, och i våra intervjuer har vi ställt frågor om dem. Med utgångspunkt i faktiska och tänkbara kalkylobjekt har intervjupersonerna beskrivit dataunderlag etcetera. Jämfört med figuren har vi dock stannat innan vi kommit fram till kalkylernas påverkan på beslut och faktiska följder i samhället (till höger i figur 1). De senare har vi inte kunnat spåra mer än i undantagsfall.

Figur 1 handlar om det normala fallet där ett företag löpande redovisar kostnader på en mängd kalkylobjekt, vanligen dess produkter eller verksamhetsgrenar. När det ställs mer tillfälliga frågor så kan dessa avse ändringar av verksamhetens innehåll eller kvaliteter som leveranstid, kundanpassningar m.m. Den logik som figuren ger uttryck för är då en naturlig startpunkt, och frågan kan tolkas som att ett tillagt, nytt kalkylobjekt (det som frågan gäller) får följder både till vänster och höger. Utgörs "Datafångst" då av redovisningsdata så försöker man troligen avgränsa hur en del av alla kostnader hänger samman med frågan, och det kan som vi beskrivit ske mer eller mindre komplett beroende på vad frågan avser. Tolkar man till exempel frågan om handläggningskostnad för en viss tjänst som att det gäller en tillfällig volymändring så blir svaret ett annat jämfört med om det rör sig om en beständig, omfattande minskning eller ökning av volymer.

Den variationsvidd i kalkylerad kostnad som vi nämnde för några sidor sedan är därför inte godtycklig utan bör hänga nära samman med hur en förfrågan tolkas. Annars blir kalkylen inte rättvisande. Men även inom ramen för det kan det bli stor variation i svaren, större desto mer omfattande urvalet av kostnader är. Detta beror förstås på att för varje samkostnad som via någon fördelning skall hänföras till kalkylobjektet finns det flera sätt att göra detta. Dessutom avser sådana samkostnader ofta kapaciteter som dimensionerats för långsiktigt bruk, och då kan livslängd och uthållighet hos lösningen diskuteras.

Vad kostar till exempel ett museibesök? Avskaffandet av inträdesavgifter på statliga museer har medfört fler besökare, och säkert finns det kostnader förknippat med detta. Men vill man slå ut alla museets kostnader på dess besökare så tvingas man även fördela samkostnader för samlingarnas underhåll och utveckling, lokal-kostnader och museiledning. Deras omfattning har att göra med lokalisering, Fastighetsverkets principer för hyror (som i sin tur beror av vilka alternativa användningar som uppfattas finnas) och ambitioner för forskning och kulturpolitik.

Svaret på en skenbart enkel fråga blir lätt så långt att det kan uppfattas som taktiskt eller undvikande. Att ange ett intervall, till exempel "mellan 5 och 250 kronor beroende på hur frågan tolkas", är sällan välkommet.

3.3 Särskilda utmaningar vid extern rapportering av kostnader

Efter dessa långa resonemang om kostnadsbegrepp och vägval vid kalkylering kommer vi nu till den tredje delen av vår referensram. Svaret på frågan "Vad kostar det?" riskerar lätt att bli taktiskt. Det följer redan av principen att relevant kostnad beror på en rad antaganden, vilket ger den variationsvidd som vi nämnt för vilket svar som ges ("mellan 5 och 250 kronor"). För att svara entydigt kan det behövas antaganden om: hur skulle resurserna annars kunna användas; vilka resurser nyanskaffas och vilken nytta kommer vi att ha av dem i fortsättningen; hur effektivt kan vi anskaffa och utnyttja resurserna (till exempel lyckas prispförhandla med leverantörer, eller själva producera med rätt kvalitet).

Den som ger underlaget för ett svar på frågan kan vilja göra ett gott intryck eller lägga in rejäla marginaler som ett slags budgettaktik. Det beror delvis på styrningen och rollspelet i organisationen, och i så fall kanske man kan gissa om svaret är en under- eller överskattning. Men olika antaganden kan helt legitimt leda till olika svar, varför det ofta är klokt att gemensamt granska vad det bygger på. Detta gäller förstås särskilt vid framåtblickande kalkyler. Men även när man delar upp historiska, redovisade kostnader handlar frågan ofta egentligen om framtida förändringar.

Vår syn på detta är inspirerad av den så kallade principal-agentteorin som bland annat illustrerar de utmaningar som informationsasymmetrin skapar vid kommunikation mellan principal och agent (till exempel mellan en extern granskare av kommunens kostnader och den berörda kommunen). Därvid återknyter vi till en rapport som vi skrev för regeringens IT-kommission (Olve och Westin, 1995) där vi resonerade utförligare om skillnaden mellan information som används för internt respektive externt bruk.

Informationsasymmetri innebär att två parter har olika kunskaper. Principalen/uppdragsgivaren har sällan fullständig kunskap om den verksamhet som en agent/uppdragstagare utför åt honom eller henne, och omvänt kanske agenten inte riktigt inser principalens behov. De kan därför ha olika möjligheter och ibland skäl att inte vara helt öppna mot varandra. I regel tänker man sig att ena parten har bättre kunskap. Budgettaktik innebär till exempel oftast att den som skall utföra ett arbete överdriver hur mycket resurser som kommer att behövas, och att det är svårt för högre chefer att "syna" detta påstående. Men det kan också vara så att chefer korrekt bedömer att ett jobb kan effektiviseras och bör kosta mindre än vad utföraren tror – det vill säga de bedömer att informationsasymmetrin går i motsatt riktning. Även här bör den bästa bedömningen vara den som bygger på att båda parter jämför vilka antaganden de gör. Rör det sig om osäkra, nya eller tekniskt

komplikerade verksamheter kan det dock i sista hand bli en fråga om vem man bör tro mest på.

Vid extern informationsgivning blir det påtagligt hur olika intressenter har olika kunskap om saken samt att det kan finnas kontextuella faktorer som påverkar vad redovisningsproducenten väljer att inkludera i sin kalkyl. I Olve och Westin (1995) hävdade vi ett slags avståndsregel: vid nära kontakt med den som tar del av information är öppenhet och dialog om hur den skall tolkas enklare att få till stånd än när informationen skall bli publik och till exempel delges andra myndigheter eller allmänheten. Tanken "olika kostnad för olika (besluts)syften" är ibland svår att tillämpa. Med en växande andel gemensamma kostnader och investeringar i att utveckla produkter, förmåga och system (ofta redovisade som kostnader) blir det stor skillnad mellan en "komplett" självkostnad och den särkostnad som bortfaller om en viss produkt läggs ned. Det kan verka inkonsekvent och lukta taktik när en ansvarig hävdar att en nedläggning minskar kostnaderna endast marginellt, samtidigt som man i andra sammanhang talar om en (själv)kostnad som är betydligt högre – eftersom den inkluderar rimliga andelar av gemensamma kostnader som kräver mycket större verksamhetsförändringar för att ändra på.

Här finns det också anledning att påminna om vad läroboken skulle benämna investeringskalkyler, snarare än att kalla det produktkostnader. De beslut som kräver kalkyler får ofta fleråriga följder, och för att agera rätt måste man samtidigt se till vad anläggning och dimensionering kräver för resursinsatser och hur det anlagda drivs och används över en rimligt lång, ofta decennielång period.

Den som gör en kostnadsbedömning och den som förlitar sig på den måste alltså ha insikter i hur båda parter tänker, och förtroende för att det inte finns alltför mycket dolda agendor från någondera sidan. Gör man olika bedömningar – till exempel väntar sig olika lång användning för en resurs – så bör man vara öppen med vilka antaganden som kostnadsberäkningen bygger på, och kanske bifoga en känslighetsanalys som ger mottagaren möjlighet att på ett rikare sätt inse följderna av olika handlande.

Konsekvens är här både en god rekommendation och vägen till förtroende. Liksom i all redovisning och revision kan man inte byta principer efter vad som tycks lägligt i stunden. Utmaningen är att förena konsekvens med insikten om hur beroende beräknade kostnader är av antaganden, som kan skifta mellan olika kalkyltillfällen.

3.4 Informationsförsörjningens kostnader

Det fjärde området i vår referensram är kostnaderna för att producera den efterfrågade informationen. I en studie på Mitsubishi Motors undersökte vi kostnaderna för att införa mer detaljerad uppföljning (Petri, 2001). Studien handlade huvudsakligen om att införa mer balanserad styrning och vilka nya

administrativa kostnader som tillkom när antalet nyckeltal ökade. Nya nyckeltal kräver ofta ny manuell mätning. Så länge uppföljningen kan göras baserat på befintlig data är kostnaderna för att ta fram de nya nyckeltalen huvudsakligen utvecklingskostnaden av måtten som sådana och utformningen av de systemstöd som används för att följa upp hur det går. Kostnaderna för att ta fram de nya nyckeltalen finansieras vanligtvis av de utvecklingsprojekt som är inriktade mot att förbättra organisationens löpande planering och uppföljning. Även om kostnaderna för att ta fram dessa nya nyckeltal kan bli höga, i form av den arbetstid som medarbetare och eventuellt konsulter lägger på att inventera vad som skall mätas och utveckla nya nyckeltal som är valida beskrivningar av detta, brukar det inte stöta på något motstånd i och med att det är uppgifter som är beslutade och betalda av det större utvecklingsprojektet.

Om motsvarande nyckeltal i stället skall tas fram i den löpande verksamheten, utan finansiering eller organisatoriskt stöd av ett större förändringsprojekt, är risken att redan måttutvecklingen stöter på patrull om den skall göras parallellt med att medarbetarna som deltar i arbetet också skall genomföra sina normala dagliga sysslor. I somliga fall kan kostnaden för att utveckla de nya måtten göras tydlig genom att referera till de uppgifter som måste prioriteras bort. I offentlig verksamhet påtalas då hur den tid som läggs på måttutveckling tas från tid som hade kunnat ägnas brukare.

Sådana argument hörs också när det blir dags att sätta de nya nyckeltalen i drift. Om data för dem inte redan finns i befintliga system måste medarbetare ofta själva delta i mätningen. I Mitsubishi lanserades till exempel ett nytt nyckeltal för att följa upp hur stor andel av besökarna i bilhallarna som redan körde Mitsubishi och hur många som körde ett annat märke. Nyckeltalet var utan tvekan relevant för att följa upp om den rikstäckande annonseringen "drev in" rätt publik i butiken, men var naturligtvis svårt att följa upp automatiskt. Den vanliga mätningen med pling i dörren fångade ju inte upp vad besökarna hade för bil. Enda lösningen var att instruera säljarna i butiken att prata med varje besökare och ta reda på vad de hade för bil och sedan registrera det på ett block bakom disken efter varje samtal. En gång per vecka fick någon räkna samman antalet noteringar och rapportera in till huvudkontoret. Även om måttet var strategiskt relevant och utfallet viktigt såväl för den enskilda återförsäljaren som för huvudkontoret, visade det sig att mätprocessen var för besvärlig. Den tog tid från andra uppgifter som butikspersonalen ansåg viktigare att utföra. Dessutom upplevde somliga säljare att övervakningen var integritetskänslig – att företaget egentligen införde måttet för att se om säljarna verkligen pratade tillräckligt ofta (och mycket) med kunderna.

För att göra kalkyler i tjänsteintensiva verksamheter krävs ofta måttutveckling och mätning på ett liknande sätt som ovan. Förutom tiden som krävs för att utveckla nya kalkylobjekt kan datainsamlingen bli särskilt dyr. Speciellt gäller det när medarbetarnas tid fördelas över en rad olika aktiviteter och mottagare. För att uppskatta hur mycket varje aktivitet kostar är det då nödvändigt att medarbetarna registrerar sin tid noga. Inte bara på aktivitetsnivå utan kanske också med avseende

på vem de utför aktiviteterna för. Särskilt i offentliga organisationer kan detaljerad tidrapportering vara kontroversiell. Det medför extra administration som tar tid, och det kan upplevas som ett misstroende från arbetsgivaren.

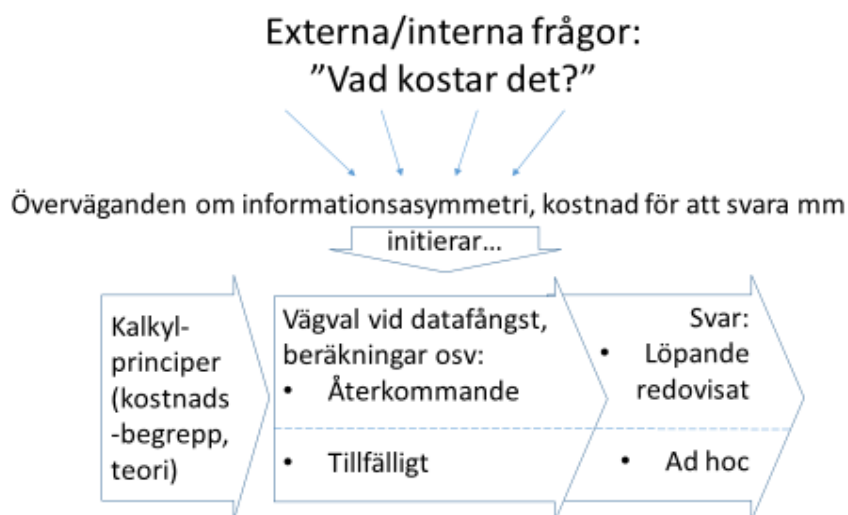
3.5 Undersökningsmodell

Figur 2 sammanfattar resonemangen ovan i vår undersökningsmodell. Vi tog upp fyra områden:

1. Kalkylprinciper (särkostnad, direkt kostnad etcetera)
2. Välgval vid redovisning
3. Särskilda överväganden inför informationsgivning
4. Kostnader för att ge efterfrågad information.

I figur 2 visar vi hur det dels finns återkommande/löpande kalkyler i anslutning till redovisningen, dels situationer där mer tillfälliga beräkningar (ad hoc) måste till för att svara. Särskilt vid frågor utifrån kan överväganden om hur informationen kan tolkas och kostnaden för att svara påverka viljan att lägga ner något mer omfattande arbete på kalkyler vars antaganden och situationsspecifika tillämpning kan vara svåra att förklara för utomstående.

Figur 2 Undersökningsmodell



När frågan "Vad kostar det?" ställs så kan svaret finnas som en tillfällig ny beräkning eller en återkommande, okonventionell särredovisning (nedtill i figuren). Som alla uppgifter ur redovisningen kan denna behöva modifieras beroende på hur den ekonom som ska besvara frågan uppfattar denna. Vi gick igenom fem slags

vägval som därvid sker. Antingen det gäller en sådan modifiering eller ett nytt, framräknat svar så påverkas de av några olika saker:

- Kalkylprinciper (nere till vänster): Organisationer har för sin "vanliga" redovisning gjort vissa vägval som kan tillämpas även för den nya beräkningen, eftersom man följer de seder som organisationen har. Principerna styr också vilka data som finns tillgängliga genom att de har registrerats för den regelmässiga redovisningen.
- Informationsasymmetri (upptill i figuren) mellan den som ställer frågan, ekonomen i organisationen och ansvariga för den verksamhet som frågan handlar om. Det innebär en oklarhet och risk för missförstånd: hur mycket begriper frågeställaren om verksamheten och hur kommer uppgiften att användas; anser sig ekonomen förstå hur det går till när kalkylobjektet produceras; och vilka motiv kommer att styra verksamhetsansvariga om de väljer att medverka till att besvara frågan?
- Kostnader (även de upptill): Ett uttömmande svar kan ibland dra stora resurser, men förenklingar kan vara möjliga som ger mer osäkra men ibland tillräckliga svar. Snarare än att beräkna kostnaden för att svara låter troligen ekonomen och andra berörda arbetsbelastning, förkunskaper och kontakter inom organisationen avgöra.
- Därtill kommer säkert en bedömning av nyttan av att ta fram ett svar, både den ekonomen tror finns för den som frågar (och indirekt som när SCB/SKL:s statistik blir mer användbar för andra kommuner tack vare högt deltagande i undersökningar) och ibland för egen del, om man befäster sin ställning som kunnig ekonom. Vi har pekat på ekonomens professionella "mod" att välja, eftersom om och i så fall hur hen gör begärda kalkyler sällan är särskilt synligt för andra, och något som hen själv måste stå för.
- Kalkylmallen (från vänster), informationsasymmetri och kostnader (uppifrån) påverkar både noggrannhet och praktiskt utförande av beräkningarna. Vi hänvisar till resonemangen tidigare i denna rapport om frågor som hur fullständigt kostnadsurvalet görs, vilka fördelningar som sker, och hur noggrant de utförs. Situationen avgör. Vi pekade också på ett viktigt samspel med ansvar för kostnader: NPM-inspirerade lösningar där enheter förväntas självständigt hantera kostnader inom ramen för ett internpris gör att detta pris ses som en överenskommen kostnad, snarare än motsvarande kostnader eftersom de har blivit något som enheten själv hanterar.

4 Rapport från sju svenska kommuner

Det empiriska underlaget för studien är intervjuer i sju svenska kommuner där vi har intervjuat personer i olika befattningar. Samtliga är ekonomer, men de jobbar på olika platser i organisationerna. Det har gett oss en bred bild att utgå ifrån i vår förståelse av hur kommunerna hanterar ad hoc-frågor om kostnader för kalkyl-objekt som inte redan är föremål för löpande särredovisning. Vi har intervjuat ekonomichefer, kommuncontrollers och förvaltningsekonomer. Kommunerna är olika sinsemellan; vi har intervjuat stora kommuner, storstadskommuner, medelstora kommuner och små kommuner.

I Nacka, Järfälla och Kalmar intervjuade vi kommunernas ekonomichefer och fick där en övergripande bild av kommunernas ambitioner avseende styrning och uppföljning. På denna nivå diskuterades huvudsakligen stora och komplexa kalkylobjekt. I Täby, Malmö och Ludvika intervjuade vi specialister på kommunkontoret som arbetar med avancerad uppföljning och analys. Dessa intervju-personer hanterar ofta komplexa kalkylfrågor, i egenskap av organisationens fackexperter på området (flera av dem har tidigare jobbat ute i förvaltningarna, så de kunde också relatera till de mer praktiska aspekterna på insamling och analys av kostnadsinformation). I Täby talade vi också med en nämndekonom som ligger ett snäpp närmare verksamheten. Avslutningsvis intervjuade vi i Helsingborg en ekonom som är administrativ chef i en förvaltning och därmed har mycket praktisk erfarenhet av den löpande ekonomiska uppföljningen i den verksamhetens processer.

Totalt sett har vi alltså samlat ett rikt material som ger oss en god bild av hur sju svenska kommuner hanterar frågor om kostnader för kalkylobjekt som inte redan är föremål för löpande särredovisning. När vi nu i detta kapitel beskriver vad sådana frågor kan avse och hur de besvaras gör vi det sorterat enligt de fem vägval vi beskrev mer teoretiskt i vårt föregående kapitel.

4.1 Kalkylobjekt

Alla kommuner vi har intervjuat gör kalkyler och kände igen sig i de frågor vi ställde (se bilaga). Både när det gäller kalkyler inför beslut, där underlaget består av antaganden och gissningar om vad som kommer att hända om satsningen genomförs, och kalkyler som upprättas i efterhand för att se hur det gick. De framåtriktade kalkylerna görs naturligtvis hela tiden i alla kommuner; bland dem vi har besökt är det framför allt kommunerna runt Stockholm som pratar om detta med anledning av bostadsbristen i regionen och utbyggnaden av tunnelbana till nya områden. Dessa framtidskalkyler, som både innehåller antaganden om vad byggandet kommer att kosta och vad det kommer att ge i nytt skatteunderlag och andra positiva effekter är naturligtvis mycket komplexa analyser.

Efterkalkylerna kan i sin tur delas upp i två olika typer av sammanställningar. Dels strikta efterkalkyler för att följa upp hur framgångsrika projekten har varit, där både utfallet ställs mot den ursprungliga budgeten och mot de realiserade effekterna (vad som uppstod efter investeringen, där jämförelsen inte bara görs mot budget utan också mot nettoeffekterna; gav investeringen mer tillbaka än vad den kostade?). Dels följs kostnaderna för organisationens löpande verksamhet upp, där jämförelsen huvudsakligen görs mot tidigare års utfall eller mot hur mycket som avsatts för den i kommunens verksamhetsbudget.

Grunden för dessa olika typer av kalkyler (eller kostnadsrapporter) är en tydlig idé om *vad* det är som kostnaderna räknas samman för. Detta gäller oavsett om det görs inför ett beslut (*ex ante*) eller efter att satsningen är genomförd (*ex post*). Som vi konstaterat ovan kan detta antingen kallas kalkylobjekt (om fokus ligger på kalkylen inför/efter beslut) eller kostnadsobjekt (om uppföljningen handlar om något som sker mer löpande i verksamheten; termen kostnadsbärare kan då indikera att objektet ses som en permanent och viktig produkt att löpande beräkna kostnad för).

I flera av stockholmskommunerna har som sagt bostads- och stadsutvecklingsprojekten mycket stor betydelse. Det betyder att mycket analytisk kapacitet läggs på att bedöma såväl framtida kostnader som effekter av dessa satsningar. I Järfälla är till exempel Barkarbystaden ett naturligt kalkylobjekt och i Nacka utvecklingen av Nacka Stad. I samband med att en kommun gör den här typen av stora satsningar krävs ett omfattande beslutsunderlag. Kalkylobjekten i de här sammanhangen är alltså mycket stora och komplexa och kommunerna tar ofta hjälp av externa experter för att både definiera vad som ingår i objektet och hur effekterna (plus och minus) skall uppskattas/simuleras. De nämnda exemplen, som togs upp spontant när vi frågade efter kostnadskalkyler, skulle i läroböckerna ses som investeringskalkyler eftersom antaganden om tidslängd och förloppet år för år är viktiga. För att besvara en skenbart enkel fråga – Vad kostar Barkarbystaden? – är avgränsning och specificering av kalkylobjektet helt avgörande.

Samtidigt pågår också den löpande redovisningen och uppföljningen av kostnader i verksamheten. De vanligaste kalkylobjekten, som samtliga kommuner använder, är att redovisa kostnader med hjälp av bokföringens konton (Kommun-Bas13) samt att attestera dem på enheter i den organisatoriska dimensionen, till exempel hur mycket har kommunen köpt porto för (konto 685) eller hur mycket kommunens simhall kostar per år.

Principerna för hur de uppkomna kostnaderna skall redovisas (*ex post*) följer tydliga instruktioner från till exempel SKL och revisorer. Utrymmet för godtycklighet i redovisningen av kostnaderna är begränsat (även om vissa inköp kan ligga i gränslandet mellan två konton och det därmed finns ett marginellt utrymme för godtycke). Det är snarare i antaganden om livslängd och fördelningsnycklar för gemensamt utnyttjade resurser, det vill säga indirekta kostnader, som tvekan kan

uppstå. Här har det förstås betydelse hur verksamheten är organiserad och vad som bedrivs i egen regi.

Utvecklingen av nya kalkylobjekt pågår i flertalet kommuner. En trend som varit tydlig under senare år är att "vända på" organisationsschemat. I stället för att dela in kommunen efter kompetensområden (som vanliga hierarkier ofta är) definieras i stället olika typer av behov hos medborgarna, och organisationen definieras längs "processer" för att tillgodose dessa medborgarbehov. För att löpande kunna följa upp kostnaderna och nyttan som uppstår i dessa processer måste redovisningen förändras. I stället för att attestera kostnaderna per konto och hierarkisk enhet, måste kostnaden skrivas på konto och process. Är processerna tydligt "dedikerade" till behov vars kostnader man vill beräkna, blir det därmed också tydligare vad ett visst behov drar för kostnader. Processtänkandet utesluter inte att det ändå finns kvar en klassisk, mer funktionsorienterad hierarki.

Principiellt är det ingen skillnad mot uppföljningen i den hierarkiska dimensionen, men för att redovisningen skall kunna ske enligt den nya processlogiken måste en rad problem av praktisk karaktär lösas. Alternativet till att byta logik för den löpande redovisningen är att, som en del organisationer har gjort, skapa en parallell och något förenklad rapportering som mäter kostnaderna i processerna. Denna redovisningslogik kan då införas lokalt i en organisation, trots att hela kommunen inte har förändrat sin logik.

Organisationer som har introducerat processer som ett viktigt kalkylobjekt har inventerat hur verksamheten ser ut från brukarens perspektiv. Det kan sägas vara ett steg mot vad kalkyllitteraturen benämner aktivitetsbaserade kalkyler (ABC: Activity Based Costing). Dessa arbetsflöden, processer, utgör därmed relevanta kalkylobjekt (baserat på mindre enheter som ofta kallas aktiviteter). För varje aktivitet identifieras vilka resurser som är nödvändiga för att utföra den och i vilken omfattning. Summan av resursförbrukningen i aktiviteterna utgör den samlade kostnaden för processen. För att räkna ut den genomsnittliga styckkostnaden divideras helt enkelt de totala kostnaderna för processen med antalet ärenden/instanser som har strömmat genom processen. Denna beräkning ger dock bara snittkostnaden per styck. För verksamheter med små volymer, men där kostnaderna per ärende är stora, kan det rent av vara värt att beräkna de verkliga kostnaderna för varje instans, vilket görs genom att ärendena blir kalkylobjekt i sig, och all resursförbrukning i organisationen knyts direkt till respektive ärende. Detta är den mest detaljerade formen av uppföljning (där alla instanser i systemet är separata kalkylobjekt), men också den mest administrativt krävande.

Samtliga de exempel på kostnadsuppföljning vi har gett ovan (från den generella redovisningen av kostnader per verksamhetsområde till uppföljning av kostnader per instans) används huvudsakligen för internt bruk. Inom ekonomilitteraturen brukar en tydlig skillnad göras mellan extern och intern redovisning. Externt rapporteras huvudsakligen kostnaderna enligt kontona i kontoplanen, summerade för att visa resultat (i resultaträkningen) och tillstånd (i balansräkningen).

Inom det offentliga Sverige finns ett antal initiativ för att öka jämförbarheten mellan olika kommuner. Det mest omfattande underlaget för dessa jämförelser är förmodligen SCB:s datainsamling inom ramen för *räkenskapssammandraget*. Detta är en gemensam mall för hur kommunens kostnader skall klassificeras så att kommuner skall kunna jämföra sina kostnader och sin utveckling med andra kommuner. Detta underlag ligger också till grund för Kolada (Kommun- och landstingsdatabasen) som enligt webben gör det möjligt att jämföra 3 500 nyckeltal för Sveriges samtliga kommuner. I årsredovisningen rapporteras kostnader i enlighet med kontona i kontoplanen – lika för alla. Det betyder att organisationen till exempel kan jämföra sina totala lönekostnader (absolut eller i relation till omsättningen) med alla andra kommuner. Däremot går det inte lika enkelt att jämföra personalkostnaderna i skolan mellan ett antal kommuner. Även om många kommuner kan ha liknande interna strukturer (med till exempel en utbildningsnämnd och -förvaltning) är det inte alls säkert att innehållet i de organisatoriska enheterna, i de olika kommunerna, med samma namn är identiska. Det är detta som Kolada-jämförelserna avser att reda ut.

SCB har utformat en generell mall över vilka verksamheter som kan väntas förekomma i en kommun. I denna förelägger de Sveriges samtliga kommuner att beräkna hur deras kostnader fördelar sig mellan dess verksamheter och rapportera in uppgifterna till SCB. SCB har alltså gjort en schablonmässig indelning av kommunal verksamhet och definierat ett antal kalkylobjekt som kommunerna skall redovisa sina kostnader för. SCB:s indelning är generell och skiljer sig ibland från de organisatoriska kalkylobjekt som används i respektive kommun, så att varje kommun måste göra en manuell översättning mellan den interna redovisningslogiken och den mall som SCB använder. Kommunerna är tvungna (enligt lag) att redovisa sina kostnader till SCB enligt de kalkylobjekt som finns i mallen för räkenskapssammandraget. Precisionen i dessa kalkylobjekt är dock grov, vilket gör att validiteten i uppgifterna som kommunerna rapporterar in kan variera. Särskilt gäller det om vissa kostnadsposter knyts till ett kalkylobjekt i den interna redovisningen men skall fördelas ut över flera eller andra kalkylobjekt i SCB:s räkenskapssammandrag. Några av våra intervjuade var skeptiska till hur noga kommunerna är i sin rapportering, medan andra menade att även siffror med vissa brister kan sporra till förbättring, till exempel kontakter med kommuner som ser ut att hantera något till lägre kostnad.

SCB:s modell skall användas av alla kommuner och för alla kommunens verksamheter, vilket gör att kalkylobjekten är grovt definierade. Inom ramen för SKL görs liknande, men mer specialiserade, satsningar på att skapa jämförbarhet mellan olika kommuner. Ett sådant område är uppföljning av kostnader per brukare inom till exempel äldre- och handikappomsorgen. Inom ramen för detta snävare fokus, samt med frivilligt deltagande, kan mer avancerade kalkylobjekt definieras. I de fall som vi har stött på har arbetet drivits av SKL i samarbete med konsultbolaget Ensolution. Tillsammans har de definierat vilka kostnadsposter som ingår i de olika kalkylobjekten som skall jämföras och analyseras. Analysföretaget kan också bistå

kommuner som saknar tid eller kompetens att sammanställa och beräkna kostnaderna i redovisningen enligt dessa kalkylobjekt.

Både SKL/Ensolution och SCB/Kolada är inriktade på att definiera generella kalkylobjekt som kan användas som gemensam referens för flera olika kommuner. Snarare än att vara perfekt definierade för en specifik organisation, skall de vara möjliga att relatera till för flera kommuner. Oavsett om kalkylobjekten bara skall användas i en organisation eller skall fungera som underlag för jämförelser mellan kommuner, kräver det medvetna ställningstaganden om vilka kostnadsposter som skall ingå i kalkylobjektet. Detta är inte en "neutral" sammanställning av självklara kostnadsposter, utan snarare en process som i sig definierar synen på vad objektet som följs upp egentligen är. I många organisationer är det en kamp om resurser, och när ett kalkylobjekt belastas med fler kostnadskomponenter är det troligt att det också kommer att bli/uppfattas som dyrare. När kostnaderna ökar, granskas också behovet av resursen eller produkten hårdare i enlighet med formuleringar som "Har vi verkligen råd med...".

Den som sitter på makten att definiera vilka kostnadsposter som skall ingå i ett kalkylobjekt, har alltså makt att definiera hur olika delar av verksamheten ser ut, vilket kräver professionellt självförtroende att välja vilka kostnadsposter som skall ingå i kalkylobjektet. För särkostnader är det möjligen ingen svår argumentation – kostnaderna kan uppfattas som otvistiga. Men samkostnaderna kräver mer argumentation. De motsvarar ju gemensamma funktioner. Vilka kalkylobjekt drar egentligen nytta av ("behöver") dessa och bör därmed vara med och finansiera samkostnaderna för dem; och hur stor del av dessa samkostnader skall varje kalkylobjekt bära?

Dessa beslut är inte självklara och även för den med stor kunskap inom verksamhetsområdet kan det finnas flera olika – men alla rimliga – principer för hur samkostnaderna skall fördelas.

Utformningen av robusta kalkylobjekt kräver därför tre olika kompetenser och förmågor: verksamhetskunskap, kalkylkunskap (och enighet om vilken abstraktionsnivå som är önskvärd), samt förmåga att utföra kostnadssammanställningen i enlighet med den. Detta leder till sedvanliga utmaningar när ett kalkylprojekt skall initieras. Det räcker inte att kalkylexperter från ekonomiavdelningen gör jobbet. De är helt beroende av tillgång till representanter från verksamheten. Om kalkylfrågan också är relevant i verksamheten är det naturligtvis lättare att få access till kunniga medarbetare därifrån. Men om kalkylen däremot upprättas för någon annan, och arbetsbelastningen i verksamheten är hög, kan det vara svårt.

Särskilt komplicerat kan det bli om det inte finns något intresse för den aktuella kostnadsinformationen internt. Med stor sannolikhet är det då varken prioriterat för verksamhetsexperterna eller kalkylexperterna internt att ta fram logiken för kalkylobjekten. Utöver fackkompetens (om kalkyler eller om verksamheten) krävs

förmåga att göra komplicerade val av vilka samband som antas finnas mellan gemensamma kostnader och specifika kalkylobjekt, samt vara beredda att försvara dessa samband mot kritik från intressenter (internt och externt) som anser att vissa kalkylobjekt får bära en för stor eller för liten del av de gemensamma kostnaderna. Hellre än att svara "olika antaganden kan motivera värden mellan x och y, och vi skulle behöva diskutera grundligt vad frågan egentligen avser", där spannet x-y dessutom kan vara stort, föreställer vi oss att man kan spara tid genom att ducka för frågan och säga "det har vi inga siffror på".

Avslutningsvis kan vi också se att den trend inom den offentliga sektorn som benämns *New Public Management* (NPM) tycks få konsekvenser på kalkylområdet. I kommuner som i stor utsträckning anlitar externa utförare, och då självklart strävar efter konkurrensneutralitet, så får kalkylobjekt och kostnadsjämförelser en annan betydelse. I dessa finansierar och upphandlar kommunen tjänsterna, medan de kan utföras av olika leverantörer – ofta parallellt i egen regi och av externa leverantörer. För den politiska nivån är det då ingen egentlig skillnad mellan att utbildning, omsorg eller biblioteksdrift levereras av kommunen själv eller om driften sköts av en privat aktör. Upphandlingens priser blir ett slags kostnadsram även för motsvarande intern verksamhet. I den kommunala ekonomin har detta inneburit att vissa kalkylobjekt har förändrat karaktär från att vara kostnadsobjekt till att bli prisobjekt.

Tidigare var det viktigt för kommunledningen att till exempel hålla koll på vad en utbildningsplats kostade som producerades i egen regi, framräknat enligt kalkylobjektets kostnadslogik. "Priset" för utbildningsplatsen blev helt enkelt utbildningsförvaltningens kostnader. När nya leverantörer kommer in, skiftar fokus till det prisbelopp som anges i den "kommuncheck" som de privata aktörerna utgår från i sin bedömning av om de vill leverera sina tjänster. Den anger det belopp "politiken" är beredda att betala för en viss tjänst. För de verksamheter som kan leverera en tjänst av god kvalitet till en lägre kostnad än detta pris uppstår chans till vinst. Genom checken skapas transparens som ger olika aktörer chans att konkurrera om uppdragen på lika villkor – även de kommunala utförande enheter, till exempel en skola, som oftast finns kvar. Frågan om kommunens kostnader (inom respektive verksamhetsområde) delegeras därmed i praktiken ner inom kommunen till de utförande enheter som skall tillhandahålla de konkurrensutsatta tjänsterna. På den nivån, långt från politiken, hanteras frågan om verksamhetens ekonomi – där kostnaderna inte får bli högre än intäkterna från checken. Ur ett konkurrensneutralitetsperspektiv är det dessutom viktigt att dessa enheter isoleras så mycket som möjligt från övriga verksamheter inom kommunen som möjligt, för att korssubventionering inte skall riskera att uppstå. NPM kan på så sätt sägas ha bidragit till att kostnadsfrågorna i utförarenheterna inom en kommun har flyttats längre bort från den politiska nivån och kommunledningen.

Avvägningen kvalitet/pris vid upphandling blir förstås därmed också viktig, men har aspekter långt bortom vad vi kan ta upp i denna rapport. Som vid alla fall av prissättning måste förstås både köpare och säljare väga in troliga kostnader, även

om förhandlingsresultatet ses som ett marknadspris. Tidigare års pris (tillåtna kostnad) blir lätt en utgångspunkt för uppräkningskommande år, snarare än att man går tillbaka och återigen analyserar rimliga kostnader. Att vi här tar upp denna form av "kostnad" beror på att en växande del av kommuners kostnader har inslag av upphandlade priser. De blir därmed särkostnader för kalkylobjekt som till exempel gymnasieskolan, och mindre tvistiga än om den bedrivs integrerat med annan utbildning. (Givetvis har kommunen ändå kostnader för till exempel antagning och övergripande förvaltning som kan behöva fördelas.) Vad vi inte hade noterat tidigare är att även ett gymnasium i egen regi nu ses som en tydligt avgränsad enhet vars kostnad uppfattas vara den "check" som ger gymnasiet dess intäkter, snarare än de kostnader som de används till. Det ligger ju också i NPM-tanken på att en skola är en resultatenhet snarare än en kostnadsenhet.

4.2 Dataunderlag

För att upprätta en kalkyl krävs inte bara en idé om vilka resurser som kalkylobjektet kräver, utan också data om kostnader för dessa. När kalkylobjektet definieras bestäms till exempel att arbetstid och materialåtgång är två viktiga komponenter i produktens kostnad. I en förkalkyl (ex ante) inför ett beslut om att satsa på produkten är dataunderlaget uppskattningar av 1) hur lång tid tillverkningen av den aktuella produkten kommer att ta och hur mycket material som kommer att gå åt samt 2) en gissning av vad timmar och använt material kommer att kosta. Förkalkylen har inte bättre precision än analytikerns förmåga att uppskatta hur mycket tid och material som går åt i tillverkningen. På samma sätt kommer fördelade indirekta kostnader att behöva uppskattas, till exempel framtida lokalhyra.

Efterkalkylen baseras däremot på verklig data: hur det gick. I dess enklaste form är det naturligtvis mycket lättare att göra en efterkalkyl: siffror hämtas från en redovisning vars antaganden följer med till produktkalkylen. Antingen har kalkylobjektet en egen identitet i redovisningen, eller så kan vi göra bedömningar för det. Om inte den som har gjort jobbet redan har noterat hur mycket tid som lagts på det aktuella kalkylobjektet, och materialinköp konterats på det, så går det att spåra med relativt stor precision vilka av de redovisade kostnaderna som det är rimligt att ta med. Vad man kanske inte tänker på är antaganden som kommer på köpet. Även om lönekostnaden är fast per månad kan antalet produktiva timmar för varje medarbetare variera. Ofta gör man då ett antagande om hur många timmar som är "normalt", och samma gäller för maskinernas tillgänglighet efter hänsyn till avbrott, reparationer, uppsättning, intrimning m.m. Att få fram exakt kostnad för en viss produktion förra månaden kan vara svårt, och om förhållandena då inte var representativa för andra månader av tveksamt värde. Kvaliteten på dataunderlaget avgör dock i hög utsträckning kvaliteten på kostnadsuppföljningen. I följande avsnitt skall vi titta närmare på vilka faktorer som påverkar denna, med fokus på dataunderlaget för efterkalkylen.

Dataunderlaget hämtas vanligtvis från bokföringen. Det är den mest praktiska lösningen; att kostnader som ändå måste registreras för att kunna sköta intern och extern rapportering också kan användas för internt bruk. I bokföringen registreras kostnaderna efter typ (till exempel lön till tjänstemän) och organisatorisk enhet (socialförvaltningen). Den noggrannheten räcker ofta för att kunna göra de externa bokslut som presenteras för kommunens styrelse och fullmäktige. Däremot registreras sällan vad arbetstiden (lönen) har använts till, vilket gör att datafångsten för extern redovisning sällan räcker för att ge tydliga svar på vad olika interna kalkylobjekt kostar. Detta får i stället hanteras genom tidrapportering ute i verksamheten, men mer om det längre fram.

Den andra utmaningen som följer av att använda externredovisningens data som grund för kalkylobjektens kostnader är att värderingsprinciperna som används för externt bruk skiljer sig från hur de bör användas internt. Detta blir mest uppenbart vid beräkning av kostnaderna för anläggningstillgångar (till exempel maskiner) och utrustning i olika processer. I den externa redovisningen skrivs större inköp av över en schablonmässig period (en bärbar dator skrivs normalt av på tre år) även om datorns tekniska och praktiska livslängd är längre än så. Om efterkalkylen skall inkludera datorkostnader år fyra kommer dessa att vara noll kronor, vilket är en missvisande värdering. Att datorn används i processen även detta år bevisar att den har ett nyttovärde och inte är gratis – det var antagandet om dess livslängd som var fel, och på sikt kan vi inte räkna med att ha tillgång till gratis datorer!

De bokföringsmässiga principerna ger därmed konsekvenser för det interna beslutsfattandet som är felaktiga. Processen där datorn används framstår som billigare än den faktiskt är år 4 (men såg dyrare ut år 1–3 än den var). Med största sannolikhet kommer en ny dator köpas när den befintliga inte längre duger och då uppstår plötsligt en ny kostnad i processen (en tredjedel av inköpspriset för den nya datorn). För interna kalkyländamål bör därför i stället resurserna som används (datorn i det här fallet) värderas till återanskaffningsvärde fördelat på ett realistiskt antal års användning, i och med att en ny och med den prisutveckling som gällt för datorer möjligen billigare kommer att återanskaffas när den gamla har tjänat klart. Med denna interna värderingsprincip kommer processerna alltid att visa en mer korrekt bild av kostnadsläget och utfallet kommer att bli mer stabilt över tiden. Att bara använda (extern)redovisningens siffror är enkelt och har fördelen att det är "pengar som man känner igen", men som vi nyss sade tänker många inte på de antaganden som man får på köpet.

I många kommuner används de externa boksluten som grund för den framtida planeringen. I våra intervjuer hade vi exempel på att en politikers fråga "Vad kommer det att kosta?" konkret avsåg följderna för nödvändigt skatteuttag. Då blir faktiska värderingsregler i extern redovisning snarare än ekonomens kostnadsbegrepp det viktiga. Kommunens budget följer i hög utsträckning den organisatoriska strukturen för nämnder och förvaltningar. Budget, utfall och ansvarskrävande matchas enligt samma logik. Kopplingen mellan utfall och budget

befäster ofta att dataunderlaget som används för planeringen är starkt influerat av den externa redovisningens utfallsredovisning.

I samband med större förändringar eller satsningar, som till exempel när en kommun bestämmer sig för att etablera ett helt nytt område för boende och handel, räcker däremot inte det historiska data som finns i redovisningen, inte ens för att göra prognoser om skatteuttag. Sådana ex ante-kalkyler måste i stället bygga på data från andra källor, till exempel från andra kommuner som har gjort liknande satsningar i samma storleksordning tidigare eller data ur simuleringsmodeller som bygger på mer generell kunskap om kostnader för exploatering samt de effekter som uppstår av en sådan. I våra intervjuer fann vi exempel på att man inför stora investeringar anlitar experter för sådana beräkningar. Som flera av våra intervjuade sade så är också behovet av en flerårig bedömning stort, där även finansieringsbehovet (som en konsekvens av ut- och inbetalningar år för år) är viktigt, och inte enbart följderna för resultat- och balansräkningar.

I den mer detaljerade uppföljningen av kostnader för andra kalkylobjekt än organisatoriska enheter och bokföringens konton krävs mer manuellt analytiskt arbete. Vi har tidigare noterat bristen på detaljinformation i den externa redovisningen. Huvudsakligen registreras kostnader på konton och organisatorisk enhet, men är inte lika detaljerat knutna till vad en viss resurs används till. Ambitionen för ekonomer som arbetar med intern uppföljning är naturligtvis att skapa så detaljerade kalkyler som möjligt. Organisatorisk enhet kan vara ett driftställe i kommunen, till exempel en enskild skola, och det är inte alltid tillräckligt specifikt. Inom skolan pågår en rad delverksamheter/processer som det vore bra att kunna se kostnaderna för: hur mycket satsas på kärnämnen, hur mycket ägnas åt gymnastik eller till och med hur mycket resurser som satsas på ett utbildnings- och FN:s millenniemål. Ambitiösa rektorer initierar förhoppningsvis sådana kalkyler, men kanske gör decentraliseringen av ansvar att de inte är kända på högre hierarkisk nivå.

För att kunna teckna en bild av hur resurserna används inom en organisatorisk enhet krävs registrering av resursanvändningen närmare källan. För produkter som köps in och attesteras ute i verksamheten görs detta genom att tilläggsinformation anges på fakturan. Förutom konto och organisation anges också om fakturan avser ett inköp för ett särskilt projekt. I tjänsteintensiva verksamheter är dock de fysiska inköpen ofta bara en liten del av kostnadsmassan. I stället är det personalens arbetstid som utgör den dominerande kostnadsposten. Därför är det också ute i verksamheten – vid källan – som dataunderlag måste samlas in om hur medarbetarna använder sin arbetstid. Detta utgör också en av de största utmaningarna för att kunna teckna en korrekt bild av kostnaderna för ett kalkylobjekt med stort förädlingsvärde (det vill säga vad varje anställd bidrar med i förhållande till de av företaget inköpta varor och tjänster som krävs för företagets produktion).

Frågan om tidrapportering är kontroversiell. Många medarbetare vänder sig mot en alltför detaljerad inrapportering av vad de gör under dagarna. Inte bara av

praktiska skäl – att det kräver mycket administration att skriva ner och sedan registrera vad de har gjort – utan också av mer ideologiska skäl. Noggrann uppföljning av hur arbetstiden används uppfattas som en misstro från arbetsgivaren: de litar inte på att medarbetarna gör vad de skall, och underlaget kan på sikt användas för att rationalisera verksamheten (och kanske säga upp medarbetarna). Oavsett om det är så underlaget från tidrapporteringen kommer att användas eller ej, är det viktigt att förstå hur medarbetarna som förväntas redovisa sin tid uppfattar syftet. Attityder kan också påverka hur tiden bokförs, så att man hellre registrerar tiden på uppgifter som är omedelbart värdeskapande än på till exempel utvecklande möten med kollegor. Vid "kostnadsjakt" enligt amerikanska konsultmetoder förekommer det att man skiljer ut "non-value added activities" vari ingår verksamhetsförbättringar och lärande som kan tyckas onödiga i det korta perspektivet eftersom de inte efterfrågas av dagens kunder och brukare.

I somliga verksamheter har andra teknikinnovationer bidragit till en ökad detaljrikedom kring utfört arbete. I hemtjänsten har till exempel nya mobila IT-lösningar för journalhantering lett till att personalen automatiskt registrerar när varje besök hos en vårdtagare börjar och slutar. Denna mer detaljerade tidrapportering har begripligt nog också varit kontroversiell, men i bästa fall kan den ge realism åt diskussionen om faktisk tidsanvändning. I en del handläggningsprocesser har nya IT-system för ärendehantering införts. Förutom att säkerställa att all information om varje specifikt ärende finns samlad på en plats, erbjuder dessa system också funktionalitet för uppföljning av prestationer och nedlagd arbetstid per ärende. Vid införande av sådana datorsystem har det visat sig att handläggningen ofta sker parallellt i två miljöer; både i och utanför systemet, vilket syns i såväl prestationsindikatorerna som tidsuppföljningen. Förväntningen var att organisationen skulle kunna se – i realtid – ärendevolymerna i systemet. Men så blev inte fallet, eftersom handläggarna inte var noggranna med att "bocka av" varje arbetssteg i flödet, utan nöjde sig med att markera ärendena som avslutade när de var helt klara. Dessutom sparade en del handläggare "administrationen" av ärendena till slutet av veckan. I systemet såg då de dagliga prestationerna konstiga ut. Ingenting hände under veckan (måndag-torsdag). Och så på fredag eftermiddag, noterades en hel veckas produktion i ett slag. Ett av syftena med systeminförandet var just att få bättre överblick över processen, inte bara slutresultatet, vilket gjorde att ledningen fick informera samtliga medarbetare om betydelsen av att de faktiskt noterade arbetsgången längs hela processen. Inte bara markerade ärenden som avslutade när allt var klart.

För att kunna göra en korrekt kostnadsuppföljning är det alltså viktigt att uppgifter om resursanvändningen registreras vid källan. Ju mer detaljerat dessa uppgifter registreras, desto noggrannare analyser kan göras. I somliga verksamheter möter det dock så stort motstånd att förmå medarbetarna att skriva ner sin arbetstid i hög detaljrikedom, att det inte är värt att ta konflikten. Alternativet blir då i stället att efter bästa förmåga härleda den ungefärliga fördelningen av arbetstiden över olika aktiviteter. Precisionen i dessa uppskattningar blir naturligtvis grövre, men de blir likväl mer användbara än om man nöjer sig med den grova indelningen av

arbetstid per organisatorisk enhet. I flera kommuner har detta gjorts genom att kalla ett antal medarbetare från den verksamhet som skall analyseras till gemensamma möten. Tillsammans resonerar ekonomer och verksamhetsexperter om vilka olika arbetsuppgifter som ryms inom verksamhetsområdet samt hur mycket tid de uppskattar att de lägger på de olika aktiviteterna per vecka. Genom sådana kollektiva gissningar får ekonomerna i alla fall en grov uppskattning av hur de skall fördela ut lönekostnaderna på olika processer och aktiviteter i verksamheten.

Ekonomerna, oavsett om de sitter centralt inom kommunen eller om de arbetar som förvaltningsekonomer ute i verksamheten, måste ha tillgång till verksamhetsexperter för att kunna göra den här typen av bedömningar av hur mycket resurser som används för olika ändamål. En ekonom kan enkelt svara på vissa frågor utan att ha kontakt med verksamheten, som till exempel hur höga kostnaderna är för en viss period, på ett visst konto eller en viss organisatorisk enhet. Men om analysen skall vara mer detaljerad än så, har de vanligtvis inte tillgång till grunddata i de gemensamma administrativa systemen. I stället är de hänvisade till kontakt med den personal som faktiskt gör jobbet. Ekonomerna måste därför alltid ta ställning till hur noggrann statistik de behöver. Det blir en balansgång mellan access och precision. Ju mer detaljerad statistik de önskar, desto större behov av att få tillgång till personer som kan berätta om hur deras arbetstid fördelar sig mellan olika aktiviteter. Om ekonomerna gör avkall på precisionen är det sannolikt lättare att få tillgång till verksamhetsföreträdare. Om de helt ger upp ambitionen att se hur kostnaderna fördelar sig inom en verksamhet, kan de som nämnts ovan hitta dessa uppgifter direkt i ekonomisystemen. För att kunna upprätta en kalkyl baserat på verkligt och reliabelt dataunderlag måste ekonomerna få access till personer i verksamheten.

Personalen i verksamheten är dock ofta hårt belastad, så det är alltid förknippat med visst motstånd från verksamheten att lägga tid på kalkylprojekt. Ibland är kalkylprojekten i och för sig internt motiverade, eller till och med initierade av den politiska ledningen, och då brukar engagemanget vara större. Men när analysen framför allt skall göras för att någon annan skall ha nytta av den nöjer sig ekonomerna med *tillräcklig* precision i uppföljningen. Ur ett praktiskt perspektiv kan det räcka, så länge uppföljningen görs på samma sätt över tiden, så att eventuella mätfel blir systematiska och jämförelserna (även om de kanske inte är helt valida) görs på samma sätt hela tiden.

Utöver den pragmatiska hållningen att inte be om mer detaljerad information från personalen i verksamheten än de kan antas vara beredda att lämna ifrån sig, finns det också en konflikt i många organisationer mellan ambitionen att minska byråkratin och viljan att veta mer. Allt fler professioner klagar på att de lägger mer och mer tid på administration och mindre och mindre tid på sina "egentliga" arbetsuppgifter. En rad kommuner har besvarat detta missnöje i olika policyprogram och lovat att personalen skall få lägga mer tid på sina primära arbetsuppgifter. Det är ett löfte som många medarbetare har uppskattat. Också dessa övergripande retoriska förändringar påverkar naturligtvis ekonomernas möjlighet att be om

ytterligare information om hur verksamheten bedrivs. Tid som läggs på administration tas från personalens möjlighet att bedriva sin verksamhet. Ökad precision i redovisningen av hur resurserna används kan alltså stå i konflikt med idén om att inte överadministrera och byråkratisera verksamheten.

Hur noggrant medarbetarna är beredda att engagera sig i datainsamling och registrering påverkas sannolikt också av hur de tror informationen kommer att användas. Vi nämnde detta ovan rörande hemtjänsten. Om medarbetarna ombeds att rapportera arbetstiden mycket noggrant – inte bara i hög upplösning, till exempel 15-minuters intervall, utan också för vad de gör såsom projekt, ärende och typ av aktivitet – påverkas sannolikt noggrannheten och viljan att göra detta beroende på vem som skall använda informationen och till vad. Om medarbetarna antar att uppgifterna kommer användas "långt bort" på kommunkontoret för att hitta besparingspotentialer ute i verksamheten kan det vara svårare att få till rapporteringen än om det är ett lokalt initiativ där medarbetarna själva vill följa upp sina prestationer för att kunna planera verksamheten, för egen del, på ett bättre sätt.

Ännu mer komplicerat är det att skapa engagemang för registrering och rapportering när mottagaren finns utanför organisationen. Det största hindret brukar just vara att sådan rapportering tar tid från de aktiviteter som är verksamhetens huvuduppdrag, utan att ge något tillbaka. Om medarbetarna i verksamheten som mäts inte kan se att mätningen är till någon nytta för dem, kommer de sannolikt inte att prioritera aktiviteten, vilket naturligtvis kommer att påverka kvaliteten i dataunderlaget. Om uppgifterna skall användas externt finns också en inneboende informationsasymmetri – de externa mottagarna av informationen har svårt att bedöma om de uppgifter de får är valida och reliabla eftersom verksamhetsföreträdarna alltid vet mer om den konkreta situationen som mätningen avser, än de analytiker som betraktar uppgifterna på lite avstånd. Insikten om det kan bidra ytterligare till att man är motvillig mot att lämna ut information som i och för sig skulle gå att ta fram. Eller att taktiskt anpassa den med tanke på hur mottagaren väntas tolka den.

4.3 Urval av kostnader

Den vanligaste användningen av kalkyler och kostnadsrapporter i kommunerna är att använda dem för intern uppföljning. En viktig aspekt är därför att utfallet skall kännas relevant för dem de berör. Om kalkylerna innehåller alltför mycket kostnader – i en ambition att de skall ge besked om kostnadsnivån vid full kostnadstäckning – kan kalkylerna förlora relevans för lokalt beslutsfattande. De riskerar att innehålla för många kostnader som ligger utanför vad de lokala beslutsfattarna kan påverka. Detta har dock diskuterats länge i företag, där man ibland anser att det ger perspektiv att se även kostnader på andra håll i en koncern. Det kan till exempel vara viktigt som förklaring till vilka priser företaget måste ta ut.

När en av de intervjuade kommunerna började följa upp kostnaderna längs en av förvaltningarnas processer var ett av syftena att förvaltningsledningen, och chefer ännu längre ut i förvaltningen, skulle stimuleras att fundera över hur de kunde utveckla verksamheten genom att antingen öka beläggningen eller sänka de fasta kostnaderna. Om processkostnaderna endast innehåller de kostnadsslag som är särkostnader för processen ligger det inom ramen för processägarens fögderi att förändra arbetsätt och resursanvändning. Om däremot en större andel av de kommungemensamma kostnaderna skulle drabba processen, som huvudsakligen utgörs av en fast (åtminstone fast utifrån förvaltningens perspektiv) kostnad på gemensam nivå, så påverkas inte dessa av de effektiviseringar som görs lokalt. När förvaltningarna lyckas rationalisera sina verksamheter, blir en av konsekvenserna att påläggen för kostnader i de gemensamma staberna måste öka eftersom de nu skall fördelas på en mindre total – det vill säga en minskande del av kostnadsmassan kan påverkas av de chefer som ansvarar för den.

Många kommuner har därför valt en logik där utgångspunkten är påverkbarhet: bara kostnader som de lokala cheferna kan påverka skall läggas med i kalkylen för de specifika kalkylobjekten. Den lokala verksamhetens eventuella del av de gemensamma kostnaderna följs i stället upp i den organisatoriska dimensionen. De drabbar inte de mer verksamhetsnära kalkylobjekten (så som tjänster/produkter, brukare/kunder eller processer) utan blir en samkostnad i kommunens huvudkontor. Vi träffade också på fall där detta motiverades av konkurrensupphandling: lika lite som externa friskolor behöver se utbildningsförvaltningens kostnader så behöver skolorna i egen regi göra det. Båda får "skolcheck" som skall täcka egna, påverkbara kostnader. Å andra sidan innebär det att förvaltningens kostnader för skolan kanske inte finns med när man talar om kostnad per elev och liknande.

Idealet i många kommuner är alltså att kostnadsrapporterna hellre skall vara praktiskt användbara (hjälpa cheferna att agera och förbättra verksamheten) än att de skall vara ge svar på vad den fulla kostnaden för kalkylobjektet är när det också belastas med samtliga kostnader för de resurser kalkylobjektet är beroende av. Inte bara särkostnaderna i anslutning till kalkylobjektet utan också en rättmätig andel av samkostnaderna längre bort. Även de senare kan på lång sikt påverkas om till exempel antalet elever förändras väsentligt. Men i den dagliga verksamheten är det snarare vad verksamhetschefer kan påverka, och ibland den "check" som ska täcka detta, som är i fokus.

Det kan vara en god princip så länge inte till exempel teknikskiften medför övervältring av kostnader mellan olika enheter. En intervjuad nämnde till exempel att skolan inom 10–20 år kanske utnyttjar gemensamma it-stödda metoder som gör att fysiska skolor inte byggs ut i proportion mot elevantalet. Detta var en stockholmskommun som skall öka sitt invånartal drastiskt. Urvalet av kostnader som bör tas med i kalkylerna över vad detta kommer att kosta får förstås inte missa att arbetsfördelningen mellan utbildningsförvaltning på kommunnivå och skolor kan komma att förändras. Liknande gäller i vården, där även rollfördelningen mellan kommun, landsting och stat kan förskjutas med nya metoder och tekniker. Nya it-

stöd för provtagning och hälsomonitering i hemmet kan leda till nya uppgifter för hemtjänsten och kanske till att fler vårdkrävande äldre kan bo kvar.

Vi har redan nämnt att den externa redovisningens uppgifter i regel är utgångspunkt även i den interna uppföljningen. Vi berörde även de problem som uppstår när andra antaganden om till exempel livslängden är motiverade för interna beslutssyften än de som görs i den externa. En annan utmaning som uppstår i krocken mellan den externa och interna redovisningen är att många kommuner vill att kostnaderna skall "gå ihop" för de olika enheterna. Konkret betyder det att förvaltningarnas kostnader skall överensstämma med summan av kostnaderna för deras kalkylobjekt. Resurser tilldelas i årsbudgeten och följs sedan upp löpande. Resurstilldelningen sker enligt den externa redovisningens logik, och om kalkylobjekten belastas med kostnader enligt andra värderingsprinciper uppstår en differens mellan kostnaderna enligt den externa redovisningen och motsvarande kostnader enligt de interna kalkylsystemen. Sådana differenser vill många undvika för att inte skicka motstridiga signaler om hur det verkligen "går". Detta är sällan förenligt med de skiftande beläggningstal och ändringar i verksamheter som i praktiken inträffar under ett år. Elevantal, brukare m.m. skiftar löpande, och en exakt matematisk specificering av årets kostnader i en förvaltning är knappast värt mödan att göra då den inte har någon tydlig användning.

När den externa redovisningens principer går före den interna kalkyllogiken är det ett exempel på att redovisningsekonomernas referensram går före verksamhetens. Samtidigt vänder sig många mot idén att ekonomerna skall avgöra hur kostnaderna skall fördelas på kalkylobjekten. Ekonomerna kan med stor noggrannhet redovisa kostnaderna på bokföringens konton och organisatoriska enheter, däremot är de själva noga med att ange att de inte vet vilka kostnader som hör till vilka kalkylobjekt. Urvalet av vilka kostnader som skall föras ut på vilka kalkylobjekt måste göras i dialog mellan ekonomer som behärskar kalkyllogiken (och redovisningssystemen) och verksamhetsexperterna som vet vilka resurser som används i vilka processer och i vilka kalkylobjekt.

Användbarhet nämner många som en ambition för hur kalkylerna skall göras och kostnaderna följas upp. Ofta står precision i kostnadsuppföljningen i konflikt med om den är praktiskt möjlig att upprätta. Med för höga ideal om att alla kostnader skall fördelas ut på kalkylobjekten, måste både en mycket noggrann kalkylmodell utvecklas samt kostnader registreras med stor noggrannhet. Förutom att attestera inkommande fakturor med referens till exakt vad de avser, måste till exempel arbetstiden också bokföras på vad den används till. Detta administrativa merarbete väcker som vi beskrev tidigare motstånd bland dem som skall utföra det – att mer tid måste läggas på administration än att göra sitt arbete. Lite förenklat kan det sammanfattas enligt devisen hellre lagom rätt än helt fel.

Det finns dock tillfällen då kommuner finner det motiverat att se över sina kalkyler och sin kostnadsuppföljning för att säkerställa att urvalet kostnader görs för att nå så nära full kostnadstäckning som möjligt. I samband med att kommuner

rapporterar kostnader för verksamheter som helt, eller delvis, berättigar till statsstöd är de noga med att också inkludera dessa kostnader i kalkylobjekts totala kostnader. Snarare än att bara inkludera det som kan direkt påverkas i verksamheten, spåras alla resurser som direkt och indirekt är nödvändiga för att tjänsterna skall kunna utföras. Ofta har de statliga myndigheter som ansvarar för att betala ut dessa bidrag eller riktade stöd också en tydlig uppfattning om vilken andel overheadkostnader som accepteras som fördelad omkostnad i kalkylen. Det är inte tillåtet att finansiera den gemensamma administrationen genom att krydda kalkylobjekten med extra kostnader som inte hör till dem. Däremot vill kommunerna så klart få så mycket bidrag som möjligt för de tjänster de utför på uppdrag av staten. Att lägga ytterligare arbetstid på att ta fram denna information kan i dessa fall resultera i högre (legitima) statsbidrag, och därmed så att säga löna sig. Däremot har vi inte sett motsvarande logik i samband med rapportering till SCB:s Räkenskapsammandrag. Ökad precision i inrapporteringen till SCB leder inte till några positiva finansiella effekter. Snarare verkar inrapporteringen till SCB göras enligt den gängse ambitionen "tillräckligt rätt".

Även i fråga om urvalet av kostnader påverkas uppföljningen av de möjligen NPM-inspirerade, mer generella trenderna i riktning mot interna köpa/sälja-relationer mellan förvaltningar och centrala staber. I stället för att kommunen fördelar ut kostnaderna för de gemensamma resurserna, till exempel IT-avdelningen, paketerar nu IT-avdelningen sina tjänster i tydliga "produkter" som förvaltningarna köper. Genom att låta förvaltningarna besluta om "vilken" IT de vill ha och "köpa" denna, minskar behovet av schablonmässig fördelning av kostnaderna. IT-kostnaderna följer därmed atteststrukturen och landar på den lägsta möjliga organisatoriska nivån.

Att kostnaderna skickas långt ut i organisationsstrukturen, betyder dock inte att de också enkelt kan härledas till relevanta kalkylobjekt i respektive förvaltning. Förvaltningens IT-kostnader, som kommer från den gemensamma IT-avdelningen, måste i så fall fördelas ut på förvaltningens olika processer. På ytan kan det förefalla som om behovet av fördelning av overheadkostnader minskar i takt med att stabsfunktionerna görs om till internsäljande enheter. Precisionen i kostnadsallokeringen blir dock bara mer precis i den organisatoriska dimensionen. Däremot inte självklart i andra dimensioner och på andra kalkylobjekt som också behöver följas upp.

4.4 Fördelningsmetoder

Precisionen i kostnadsallokeringen i den organisatoriska dimensionen har blivit allt högre. Tidigare samlades kostnader för gemensamma resurser i staber i anslutning till organisationens ledning. Antingen stannade kostnaderna där, som en kostnad för att leda och styra organisationen och drabbade därmed inte de verksamhetsdrivande enheterna, eller så fördelades en del av dessa gemensamma kostnader ut på avdelningarna enligt någon nyckel, till exempel antal anställda eller omsättning.

Trenden mot köpa/sälja-förhållanden internt i många kommuner har inneburit att en allt större del av omkostnaderna internfaktureras och därmed landar på "rätt" förvaltningar i verksamheten från början.

Det finns som sagt också en uppfattning om att relevans för beslutsfattarna ute i verksamheten bör prioriteras. Påverkbarhet fokuseras därför i högre grad än fullständig precision. Det som ansvariga chefer kan påverka står i fokus, det vill säga processernas eller produkternas särkostnader. Kostnader som är generella för hela organisationen, bör de chefer som har ansvar för hela organisationen hantera. I takt med att allt fler organisationer tillämpar interna marknadsmekanismer minskar storleken på de gemensamma kostnaderna. Ibland vill vi dock sätta ett frågetecken för om detta är sant i en djupare mening. Ta växande it-kostnader som ett exempel. Genom att införa interna köp mellan avdelningar kan de uppfattas som direkt relaterade till olika förvaltningar, enheter och till och med verksamhetsprocesser. Men de stora, ofta decenniegamla system som det handlar om omprövas sällan, och kan i praktiken inte avvecklas eller förändras även om interna brukare vill det. Kostnaden för dem har visserligen blivit en direkt kostnad för något man köper, men i praktiken är skillnaden inte stor mot när man nycklade ut den som en indirekt, fördelad kostnad. Inte minst i integritetskänslig offentlig verksamhet med specialiserade och integrerade system är påverkbarheten låg för den verksamhetschef som skulle vilja ha andra it-lösningar än de etablerade.

Oavsett om de gemensamma funktionerna beställs eller nyckelfördelas så är förstås ambitionen att verksamheterna skall få en korrekt bild av den fulla kostnaden för deras verksamhet (och vid behov fördela den per styck genom att dividera med verksamhetens volym). De indirekta kostnaderna fördelas dock inte längre ut på förvaltningarna i samma utsträckning som tidigare. För de verksamhetsansvariga är påläggen därmed en mindre andel av de totala kostnaderna och därför har intresset för nycklarnas aktualitet och validitet minskat. I samtliga de kommuner som vi har besökt finns det fortfarande riktlinjer och principer för hur de centrala kostnader som finansieras direkt genom budgetanslag från ledningen skall fördelas ut i olika kalkylsituationer. I den löpande uppföljningen av enheternas kostnadsutveckling används de sällan, eftersom kostnaderna numera träffar tillräckligt rätt genom internhandeln. Ingen av de organisationer vi har besökt hade sett över sina nycklar på länge. Kostnaden för att uppdatera nycklarna anses i flera organisationer som högre än nyttan av den ökade precisionen med "bättre" nycklar.

Vid extern redovisning av kostnader mot myndigheter finns det normer för hur mycket overheadkostnader som får läggas på de verksamhetskostnader som är bidragsberättigade. Flera intervjupersoner ansåg att det finns en legitimitet i nycklar (och nivåer) som har varit stabila över en längre period. De blir så att säga mer trovärdiga då. Om däremot kommunen plötsligt ökar påslagen i samband med en ansökan om ersättning från staten, kan den handläggande myndigheten reagera på detta och motsätter sig att för mycket resurser går åt att täcka gemensamma kostnader för annat än det som är stödberättigat.

I en av kommunerna stötte vi på ett exempel på intern fördelning av overhead-kostnader ut på ett verksamhetsgrundat kalkylobjekt som tydligt visar vilka olika logiker som kan ligga till grund för hur samkostnaderna fördelas. I den aktuella kommunen följs kostnaderna för LSS-vården (dvs. lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade) upp på individnivå; kostnaderna samlas inte bara upp i LSS-processerna och divideras med antalet vårdtagare, utan uppföljningen görs exakt mot varje vårdtagare. Förutom varje vårdtagares särkostnader (framför allt arbetstid, men också direkt förbrukningsmaterial) bär varje vårdtagare en del av kostnaderna för första linjens chefer samt verksamhetens administrativa kostnader. Varje första linjens chef ansvarar för ungefär sex vårdtagare. I samband med att kommunen införde den mer detaljerade kostnadsuppföljningen på individnivå var de tvungna att besluta hur kostnaderna för första linjens chefer skulle fördelas ut på vårdtagarna. Arbetet genomfördes av en projektgrupp som bestod av både förvaltningsekonomer och chefer från LSS-verksamheten. Det var viktigt att beslutet om hur kostnaderna skulle fördelas ut på kalkylobjekten baserades på en logik som verksamheten accepterade. Kommunen valde att fördela samkostnaderna (framför allt kostnaderna för första linjens chefer) efter hur stort vårdbehov varje vårdtagare har. En vårdtagare som får 100 timmars stöd per månad belastades därför med 10 gånger så hög andel av kostnaderna för första linjens chef än en vårdtagare som bara får 10 timmars stöd per vecka. Den här fördelningslogiken bygger på antagandet att de vårdtagare som får mycket stöd, också skall täcka en större del av samkostnaderna.

Vid intervjun hävdades dock att det fanns andra fördelningsgrunder som hade varit lika rimliga. Det mest uppenbara alternativet bygger på antagandet att all personal som jobbar under första linjens chef skall få lika mycket stöd och uppmärksamhet av chefen. Kostnaderna för chefen borde därmed fördelas efter antalet medarbetare (om chefen har sex medarbetare i sin grupp, drabbas varje medarbetares vårdtagare med en sjättedel av kostnaderna för sin chef). En tredje, och mer invecklad logik, skulle kunna vara att fördela chefskostnaderna i omvänd proportion mot hur mycket tid vårdtagaren får enligt antagandet att en medarbetare som är längre hos en och samma vårdtagare utvecklar en relation till henne och hennes anhöriga och därmed är väl förtrogen med sin arbetsplats och inte behöver fullt så mycket uppmärksamhet av chefen. Däremot behöver en medarbetare som är kortare tid hos varje vårdtagare (och därmed troligen har fler vårdtagare och hoppar mellan olika platser) mer chefsstöd. Dessutom kan anhöriga till en vårdtagare som har många olika vårdare, ha större behov att vara i kontakt med en och samma person (=chefen) när vårdpersonalen varierar. Alltså skulle mer chefstid ägnas åt vårdpersonal som besöker många vårdtagare (och vårdtagare som har många olika vårdare), och därför skulle dessa drabbas av en högre andel av chefs arbetskostnader.

Ingen av fördelningslogikerna ovan är rätt på så vis att den inte kan ifrågasättas; de bygger på olika antaganden om hur kostnadssambanden ser ut och vad som är påverkbart för de beslutsfattande cheferna. I kommunen valdes den första metoden för att fördela kostnaderna för första linjens chefer; i proportion till det antal

timmar vård som ges till mottagaren. Diskussionen påminner om debatten kring aktivitetsbaserad kalkylering (jfr ovan). Där eftersträvas en bättre kausal logik kring vad som "driver" kostnader. I exemplet hade alltså valet stått mellan vårdtid, antal medarbetare eller en mer detaljerad analys av samband som "cost driver".

4.5 Användning av kalkylerna

I metodkapitlet nämnde vi att vi redan i tidiga kontakter med kommunerna talade om att de frågor som intresserade oss kunde ställas av myndigheter, tjänstemän och politiker inom en kommun, eller av medborgare och media. Dessa är således användarna av kalkyler, och i referensramskapitlet sade vi att vad kalkylerare vet och tror om användningen kan väntas ha stor betydelse för hur kalkylen görs. Vi har redan talat om hur det är viktigt att spegla påverkbarhet när det är verksamhetsansvariga chefer som skall använda den, men ta med även mer gemensamma kostnader när kalkylen skall ligga till grund för statliga bidrag. I detta avsnitt sammanfattar vi vad våra kontaktpersoner beskrev om hur de anpassat olika kostnadsberäkningar efter användare.

Kostnadsuppföljningen i kommunerna görs huvudsakligen i de hierarkiska och redovisningslogiska dimensionerna. Denna uppföljning görs löpande och rapporteras regelbundet externt (till politiker och medborgare). För denna redovisning är det naturligtvis viktigt att kostnaderna attesteras och konteras på rätt organisatorisk enhet och på rätt konto. Den externa rapporteringen är obligatorisk och utformad för utomstående, men genom att den är "ansiktet utåt" har den i de flesta organisationer även stor betydelse för högre chefers agerande.

När det gäller uppföljningen av kostnader på andra kalkylobjekt – det vill säga den särredovisning denna rapport handlar om, där ofta frågan om vad något kostar ställts mer ad hoc – är det dominerande intrycket att de flesta kommunerna inte är så intresserade av den absoluta kostnadsnivån. Snarare handlar uppföljningen om att se utvecklingen över tiden (om kostnaderna går upp eller ner) samt att ta fram ett underlag att resonera om. Den tänkta användningen av kalkylen är som grund för fortsatt diskussion, inte ett snabbt beslut. Avsikten är att se om det finns områden som kan förbättras genom att jämföra olika enheter inom verksamheten, eller jämföra med andra kommuner. Detta kommer till dubbelt uttryck i flera situationer, till exempel då det gäller hur entydigt kalkylobjekten behöver definieras och hur stor del av de indirekta kostnaderna som skall föras ut på kalkylobjekten för att uppnå full kostnadstäckning i uppföljningen.

Detta motsvarar principen "different costs for different purposes". Kostnaderna beräknas, förutom för externa löpande redovisningssyften, för att förbättra verksamheten. Beroende på vilka förändringar man överväger – jfr under Kalkylobjekt ovan – ses det möjligen som ganska självklart vad som bör tas med i kalkylen. Den är till för samtalen om nya verksamhetsalternativ. Och här är det

chefer på olika nivåer inom verksamheten som behöver veta vad något kostar, utöver den löpande rapporteringens uppgifter.

Flera av intervjupersonerna har då svarat att det inte spelar så stor roll exakt vilka belopp som anges i kostnadsuppföljningen. I stället ligger deras fokus på att få till stånd samtal om vad utfallet beror på. Det innebär att det är viktigare att kalkylobjekten definieras på samma sätt över tid – så att beloppen kan jämföras med varandra – än att nya kostnadskomponenter läggs till kalkylobjekten för att de alltid skall vara logiskt korrekta. Jämförelserna görs framför allt över tiden eftersom det utfallet är jämförbart så länge kalkylobjektet är oförändrat. I större kommuner görs också jämförelser mellan enheter som ses som jämförbara. Reliabiliteten i dessa analyser kan dock vara något lägre i och med att det inte är helt säkert att alla kostnader atteras på exakt samma sätt i alla enheter. Detta anser inte intervjupersonerna vara något större problem – marginella avvikelser mellan enheter spelar inte så stor roll. Om en enhet däremot visar påtagligt högre eller lägre värden än övriga enheter motiverar det extra intresse för att ta reda på vad det beror på. Finns något att lära av den enhet som visar bättre utfall (som inte beror på hur kostnaderna har redovisats)? Kommuner som jämför sina utfall med andra kommuner (via till exempel Kolada eller andra frivilliga samarbeten) resonerar på samma sätt. Det absoluta utfallet spelar ingen roll – i stället ger det en indikation på om det finns andra kommuner som utför en liknande process som den egna på ett bättre sätt. Detta räcker som anledning för att kontakta den kommunen och be om ett möte för att lära och se hur de bedriver verksamheten för att hitta sätt att göra jobbet bättre.

I de kommuner som infört mer avancerade beställar/utförarmodeller, och där det finns externa (privata) leverantörer av tjänsterna, tycks också intresset för den absoluta kostnadsnivån vara lägre (på beställarnivå). Genom att kommunen anger hur mycket den är beredd att betala för en viss tjänst (utbildning eller omsorg) behöver ansvariga inte följa kostnadsläget i de egna utförarenheterna lika aktivt. Marknadsmekanismerna skapar en jämviktsnivå där de konkurrerande aktörerna bedömer om de kan leverera den efterfrågade tjänsten, till den ersättningsnivå som kommunen är beredd att betala. Den nivå som användes för att bestämma skol- eller omsorgsavgiften baserades visserligen på kommunernas historiska kostnader för verksamheten när den drevs i egen regi. Nivåerna har sedan anpassats efter marknadsläget för de olika tjänsterna.

Detta betyder inte att intresset av att följa upp kostnaderna i verksamheten har minskat, däremot har det ändrat *vem* som följer upp kostnaderna. När all drift låg inom ramen för kommunens enheter var verksamhetskostnaderna relevanta hela vägen upp till organisationens ledning. Genom att skilja på beställarna av tjänsten och vem som utför den, har intresset för driftkostnaderna i praktiken delegerats ner i organisationen till de som är ansvariga för driftställena. Om kommunens driftenheter inte kan erbjuda de tjänster som kommunen efterfrågar till det pris som kommunens beställarenhet är beredd att betala för dem, och det däremot finns privata aktörer som är det, innebär det att de kommunala utförarna kan behöva

avvecklas – eller reformeras i grunden. Prismekanismen ger en tydlig indikation om hur mycket tjänsten får kosta (totalt), och de utförare som inte klarar denna nivå skall helt enkelt inte överleva.

Samtliga intervjupersoner understryker behovet av samarbete mellan ekonomer och verksamhetsföreträdare. Just när det gäller mer komplexa kalkylobjekt kan varken ekonomer eller verksamhetsexperter på egen hand ta fram ett välgrundat underlag. Detta skiljer sig mellan ad hoc-kalkylerna och den löpande uppföljningen av kostnader för organisatoriska enheter och på konton. All kostnadsinformation som är standardkonterad kan ekonomerna ta fram utan samråd med verksamheten. Däremot kan ekonomerna inte bedöma vilken som är den lämpligaste logiken för hur fasta samkostnader skall fördelas ut på relevanta kalkylobjekt; varken vilka kostnadsposter som hör till vilka kalkylobjekt eller vilka fördelningsnycklar som är mest lämpliga. En ekonom som skall besvara frågan om hur höga kostnaderna för ett komplext kalkylobjekt är, måste därför ta hjälp av experter från verksamheten för att bestämma vad (det vill säga ytterst vilka kostnader samt eventuellt vilken andel av dem) som skall ingå i kalkylobjektet som står i fokus. Det ömsesidiga beroendet av varandra ställer stora krav på båda parter; att samarbeta och respektera varandras särdrag. Ad hoc-kalkylen handlar om att gemensamt utforska vad som ingår i kalkylobjektet och att sedan beräkna kostnadsnivån enligt denna definition.

En förmåga som anses viktig för både ekonomer och verksamhetsrepresentanter är att göra ett medvetet val om vilken abstraktionsnivå som är lämplig i uppföljningen. Risken är annars att analysarbetet förlorar sig i detaljer som måhända är logiskt korrekta, men som inte ger ett bättre beslutsunderlag i förhållande till de ytterligare resurser som krävs för att ta fram det. Som vi sagt ser vi detta som kopplat till vem ekonomen väntar sig skall använda att den beräknade kostnaden, och för vad. En sådan situation är till exempel hur noggrann tidsredovisningen måste vara för att kunna göra en bedömning av hur mycket att leverera en tjänst kräver i arbetstid. För vissa analyser räcker det att göra en gemensam bästa gissning av hur personalens arbetstid fördelar sig över olika aktiviteter, för att få en uppfattning om hur mycket de olika tjänsterna kostar att leverera. På samma sätt kan det räcka att inkludera de större kostnadsslagen i en kostnadskalkyl (och bortse från de kostnader som produkten också initierar, men i andra delar av organisationen) för att få en rimlig uppskattning av hur mycket den kostar att leverera. I andra fall, däremot, kan det vara motiverat att identifiera vilka kostnader (både i närheten och på avstånd) som bör ingå i kalkylmodellen.

Just i den här typen av avvägningar är det viktigt att ekonomer och verksamhetsrepresentanter har förståelse för varandras informationsbehov och hur mycket arbete som krävs av respektive personalkategori för att nå den precision i kalkylen som är önskvärd. Även inom kategorin "ekonomer" finns det skillnader mellan hur noggranna kalkyler de är bekväma att utforma. Flera intervjupersoner har refererat till skillnaden mellan så kallade redovisningsekonomer och verksamhetsekonomer. Med redovisningsekonomer menar de då ekonomer som huvudsakligen arbetar

med redovisning och rapportering för externt bruk, där kostnader konteras på konton i bokföringen. De flesta kostnader är enkla att kategorisera enligt dessa konton och om en viss kostnad är mångtydig finns såväl praxis som organisatoriska principer för hur den skall konteras (mest komplicerat i detta avseende är förmodligen val av avskrivningstider på bokförda tillgångar; men till sin hjälp har redovisningsekonomerna såväl revisorer som Skatteverket för att få besked om vad som är "accepterade" avskrivningstider för olika typer av tillgångar).

När kostnaderna däremot skall fördelas ut (mer godtyckligt) på olika kalkylobjekt, för internt bruk, menar flera intervjupersoner att redovisningsekonomerna känner sig mer osäkra. De externa redovisningsreglerna ger inga relevanta rekommendationer om hur kostnaderna skall allokteras till olika kalkylobjekt. Här har verksamhetsekonomerna – särskilt de som är intresserade av dialog med personalen i verksamheten – bättre förutsättningar att definiera vad som enligt verksamhetens logik är relevanta kostnader.

Det är också viktigt att ekonomerna kan förklara ekonomins logik. Det gäller självklart alla användargrupper, men matchningen av ekonomiska resonemang och användares behov kan behöva bli olika om det gäller en verksamhetschef som vill veta hur en viss förändring slår i hennes budget eller en politiker som tänker i skatteuttag. Särskilt gäller detta balansen mellan bokföringsmässiga- och kalkylmässiga kostnader. För verksamheten kan det till exempel vara svårt att förstå varför en tillgång som redan är avskriven (och kan uppfattas vara "gratis" att använda) kan belasta verksamheten med en kostnad. Även här är det viktigt att kommunens ledning (politiker och de högsta tjänstemännen), verksamhetens företrädare och ekonomerna är ense om vad kalkylinformation skall användas till.

Som vi sade i avsnittets inledning levererar ekonomer information om kostnader till en rad olika intressenter. Naturligtvis servar de verksamhetens chefer med information om hur "det går", särskilt de så kallade verksamhetsekonomerna. Men viktigare än att rapportera nedåt i organisationen tycks rapporteringen uppåt vara: till kommunledningen och politiken (kommunstyrelse och kommunfullmäktige). Om kommunstyrelsen (eller någon kommunal nämnd) ber om underlag om kostnadsutvecklingen, prioriteras ofta dessa ärenden. Även kommunledningen (genom kommunchefen) har prioritet när de ber ekonomerna om till exempel en kostnadsrapport. Samma prioritet ges vanligtvis inte en person i verksamheten (en förvaltningschef eller en chef längre ut).

Utanför organisationen har media en särställning att be om information.

Ekonomerna försöker i möjligaste mån svara snabbt om kostnaderna om en journalist frågar. Däremot drar de sig för att utforma nya kostnadsrapporter (med nydefinierade kalkylobjekt) på beställning av en extern intressent, eller att ge sig in i tidskrävande diskussioner med en verksamhetsföreträdare som de möjligen skulle ha gjort om frågan ställts internt och tillräckligt högt i organisationen. I stället erbjuder ekonomerna de externa intressenterna standardrapporter (enligt befintliga mallar) som finns i systemen, som svar på externa frågor. Sådana rapporter kan till

exempel visa hur mycket en viss organisatorisk enhet har förbrukat, hur mycket kostnader som finns på ett visst konto i bokföringen (till exempel intern representation) eller hur mycket kommunen har köpt från en viss leverantör (enligt leverantörsreskontran).

Ekonomerna vill alltså inte utforma nya kalkylobjekt (på egen hand och tillsammans med verksamheten) och rapportera dessa externt. Den intresserade frågeställaren (oavsett om det är en journalist eller en medborgare) får i stället själv räkna fram kostnaderna för de kalkylobjekt som inte ingår i ekonomernas standardrepertoar. En av de intervjuade kommunerna har till exempel fått frågan från en medborgare om hur mycket den icke lagstadgade delen av kommunens verksamhet kostar (så att säga det som kommunen erbjuder sina invånare extra, utöver det som kommunallagen kräver). Enligt ekonomerna i denna kommun har de inte skyldighet att räkna fram detta. Kommunen undersökte hur långt offentlighetsprincipen sträcker sig, och kom till slutsatsen att de inte kan tvingas göra nya rapporter utöver de som redan finns. Däremot är kommunen skyldig att offentliggöra sådan information som redan finns i kommunens olika redovisningssystem.

Den rapportering som sker till myndigheter ligger i gränslandet mellan den rent interna och externa rapporteringen ovan. Å ena sidan görs kostnadssammansällningen för någon annan än kommunens beslutsfattare (politiker och tjänstemän) vilket minskar intresset för att ta fram den; å andra sidan har myndigheterna laglig rätt att kräva information från en kommun.

Ett exempel på detta är SCB:s insamling av information om kommunala kostnader inom ramen för räkenskapssammandraget, som vi nämnde förut. Tillsammans med ett 20-tal andra myndigheter har SCB lagstött rätt att kräva information av "intern" karaktär från bl.a. kommuner. För SCB:s räkenskapssammandrag (RS) summeras som sagt kostnader på ett antal generella verksamhetsområden som används för att jämföra olika kommuner med varandra till exempel med hjälp av Kolada-systemet. Samtliga kommuner rapporterar in de uppgifter som SCB efterfrågar efter bästa förmåga, men ingen av kommunerna kunde beskriva hur SCB försäkras sig om att uppgifterna som rapporteras in är korrekta. Många uppgifter hämtas från kommunens bokföring och här finns lokala processer för att säkerställa att uppgifterna är korrekta. Men i de fall kommunen har valt en nämnd- och förvaltningslogik som skiljer sig från hur SCB beskriver den kommunala verksamheten, måste en ekonom i kommunen anpassa kostnadsinformationen till den logik som SCB använder. I några av intervjuerna kommenterades kvaliteten på den egna, och framför allt andra kommuners, information i RS. Ju mer kommunen själv använder RS och Kolada (vilket en av våra kommuner gjorde mycket), desto större noggrannhet verkar de lägga på RS-summeringen. Några intervjupersoner menade att RS inte prioriterades på samma sätt i andra kommuner, där uppgiftslämnandet sågs mer som en plikt utan någon direkt nytta för dem själva.

Oavsett om sammansällningen av kostnader görs för internt eller externt bruk finns en nära koppling mellan informationsproduktion och informations-

användning. Som vi framhöll i kapitlet Referensram bör alla vägval i kalkyleringen spegla vad man uppfattar som lämpligt för den användning som kostnadsberäkningen väntas få. Men mer övergripande finns här också en fråga om hur exakt och välunderbyggd kalkylen görs. I viktiga interna kalkyler kan det krävas omfattande kontakter med verksamhetsansvariga, både för att få veta vad de egentligen vill veta och – som en följd av det – göra rätt antaganden (rätt "vägval") i kalkylen.

Uppgifter och kalkyler som beställs av någon annan, och inte anses viktiga eller användbara för dem som tar fram den, riskerar att ha sämre kvalitet. Detta gäller oavsett om det är kommunkontoret som begär uppgifter från förvaltningarna, eller om det är SCB som beställer uppgifter från kommunerna; om de som summerar och redovisar uppgifterna inte har någon egen nytta av dem är de mindre motiverade att säkerställa nyanserna och kvaliteten i underlaget. Det betyder inte att informationsgivaren medvetet rapporterar felaktiga uppgifter, utan att de inte gör en egen prövning av om informationen är den bästa återgivningen av de förhållanden som efterfrågas. Om informationsproducenten däremot själv är intresserad av uppgifterna, är det större sannolikhet att de faktiskt också säkerställer att uppgifterna är reliabla och valida.

I den kommun som införde ärendehanteringssystemet "bockade" handläggarna initialt inte av sina akter förrän i slutet av veckan. Förvaltningens ekonom och de ansvariga cheferna, som alla ville se aktuella volymer, fick därför förklara för handläggarna varför de skulle markera varje arbetssteg som avslutat i systemet, inte vänta till hela ärendet var färdigbehandlat. När berörda chefer och medarbetare gemensamt kunde se nyttan av den mer aktuella och korrekta informationen, var de också beredda att ändra såväl på arbetssättet som att mata in de nödvändiga uppgifterna, för att informationsunderlaget skulle vara korrekt.

5 Analys

I följande avsnitt analyserar vi de empiriska observationer vi har presenterat. Analysen har inspirerats av undersökningsmodellen i figur 2 och presenteras i termer av de konsekvenser det får för särkostnadsredovisningen. Vi söker besvara frågor om vilka kalkylprinciper som ligger till grund för den kostnadsinformation som samlas in och bearbetas och hur den framräknade informationen sedan används. Vi rapporterar också om observationer som rör kostnaderna för data-insamlingen och hur besked om kostnader kan försvåras av informationsasymmetri mellan sändare och mottagare.

Efter denna genomgång går vi även igenom våra iakttagelser på en annan ledd, nämligen uppdelat på de tre huvudsakliga "beställarna" av kostnadsinformation: interna mottagare; specifika externa mottagare; och media och allmänhet.

5.1 Kommuner kan göra avancerad särkostnadsredovisning

Till att början med kan vi konstatera att samtliga kommuner kan upprätta kostnadskalkyler utöver de kalkyler som sker löpande och rutinmässigt. Både ex ante (med hjälp av antaganden och hypoteser) och ex post. Vi har sett exempel både på att sådan särredovisning och rapportering kan ske såväl löpande, enligt en annan struktur än den formella bokföringen/redovisningen, och vid behov (ad hoc). En av anledningarna till att genomföra denna studie var att kommuner ibland hävdar att de inte *kan* rapportera om sina kostnader på det sätt som en granskande eller statistikproducerande myndighet begär. Genom att förskjuta frågan en smula, från förmågan att besvara enkäter och anmodanden, till att undersöka kommunernas förmåga att producera särskilda kostnadsrapporter vid behov, har vi konstaterat att kostnader särredovisas internt; både löpande och vid behov. Eventuella påståenden om att det inte går att ta fram särskild kostnadsinformation (löpande eller ad hoc) måste därför förklaras på annat sätt än att det saknas information, kompetens eller rutiner i kommunerna att göra det.

En förklaring kan till exempel vara *vem* som "beställer" informationen och vilket mandat de har att kräva att informationen tas fram och att den håller önskad kvalitet. När vi frågade om kommunstyrelsen kan beställa en ad hoc-rapport för ett okonventionellt kalkylobjekt svarade alla respondenter ja. När den högsta politiska ledningen ställer en fråga försöker tjänstemännen (i vårt fall fackekonomerna) besvara den efter bästa förmåga, vilket i och för sig kan kräva omfattande analyser, både för att definiera kalkylobjektets innehåll (utifrån gällande kalkylprinciper) och att samla in nödvändig data för att kunna beräkna utfallet.

5.2 Särkostnadsredovisningen kostar extra resurser vilket påverkar viljan att göra sådan

Om beställaren däremot är extern väger ekonomerna och verksamhetspersonalen ofta in resursinsatsen för att ta fram den specifika informationen. I fallet med inrapportering till SCB svarade alla kommuner att de lämnar de uppgifter som efterfrågas i Räkenskapssammandraget, men några kommenterade att de misstänker att (andra?) kommuner inte prioriterar att lämna uppgifter med hög validitet. När frågor om kostnader ställs av media eller medborgare baseras ofta svaret på rapporter som redan finns tillgängliga – vanligen kostnader enligt den organisatoriska strukturen, per konto i bokföringen eller per leverantör (enligt leverantörsreskontran). Få kommuner är dock beredda att på uppmaning av medborgare eller media räkna fram kostnaderna för nya kalkylobjekt. Den huvudsakliga förklaringen är kapacitetsbrist. Att det kostar arbetstid att ta fram kalkylmodellerna, samt att extra datainsamling upplevs ta tid från verksamhetens dagliga drift.

Denna "kostnad" för att ta fram de särskilda kostnadsrapporterna som efterfrågas skall inte betraktas som bokstavig. Istället handlar det om prioriteringar, både inom ekonomifunktionen och ute i verksamheten. Vissa uppgifter är lätta för ekonomerna att ta fram på egen hand. Det kräver inga längre utredningar och kan därför produceras snabbt. Det handlar framför allt om rapporter över kostnader som redan finns i systemen. Dessa rapporter avser som nämnts ovan kostnader fördelat på organisatorisk enhet, konto i bokföringen och hur stora inköp (i kronor) som gjorts hos respektive leverantör. Dessa frågor kan någon på ekonomiavdelningen enkelt svara på utan att engagera representanter för verksamheten i analysen.

5.3 Dialog mellan ekonomer och verksamhet är viktig

När kostnadsuppföljningen däremot gäller kalkylobjekt som är mer verksamhetsnära, och kostnader från konton i bokföringen skall föras ut på dessa kalkylobjekt (kostnadsbärare), krävs detaljerad kunskap om verksamheten för att veta vilka kostnader (och till vilken andel) som hör till vilket kalkylobjekt. Detta kan inte en fackekonom besvara utan att ta hjälp av representanter för verksamheten, både för att bestämma vad det aktuella kalkylobjektet avser och vilka kostnadsposter som bör anses ingå i det. Om arbetstid är en kostnadspost i kalkylobjektet (vilket det nästan alltid är) måste mängden tid som läggs på olika kalkylobjekt uppskattas (antingen genom att medarbetarna registrerar den tid de verkligen lägger på kalkylobjekten eller gör en schablonmässig uppskattning av hur mycket tid som läggs på olika aktiviteter i vardagen). I samtliga intervjuer har ekonomerna kommenterat behovet av dialog och samverkan med verksamheten för att kunna besvara frågor om vad verksamheten och dess olika delar kostar. Representanter för verksamheten måste alltså delta i arbetet med att följa upp kostnaderna. Om ekonomerna (som oftast får frågan om hur mycket *det* kostar) inte lyckas engagera

dem i detta, blir det svårt att producera de rapporter som efterfrågas. Det skulle visserligen gå att rapportera en mindre komplett skattning av kostnaderna, men det blir då svårt att förklara att den inte ger hela bilden och är osäker. Då låter man hellre bli.

5.4 Viktigt att producenten och mottagaren av särkostnadsredovisningen är överens om lämplig abstraktionsnivå för analysen

Upplevda förväntningar att kalkyler bör vara precisa påverkar därför i vilken utsträckning de upprättas. Några ekonomer har särskilt understrukt att det – för internt bruk – ofta är bättre att få en grov uppskattning av vad något kostar än att inte veta alls. De menar också att många kalkylprojekt riskerar att gå under ”av sin egen tyngd”. Arbetet med att definiera kalkylobjekt och kalkylmodeller riskerar att bli för detaljerat, eftersom såväl (redovisnings)ekonomen som verksamhetsexperterna är obekväma med grova förenklingar – trots att dessa kanske ofta skulle duga. I stället för att ge en grov indikation på kostnadernas storleksordning, fastar projekten i ”hårklyveri” om en kostnad skall höra till det ena eller det andra kalkylobjektet, eller vilken fördelningsprocent som är den mest korrekta. Detta kan hända även när utfallet i kronor inte påverkas i någon större utsträckning, och därmed inte slutsatserna som dras från kalkylen. När kalkyler görs på uppdrag av politiken kan ekonomerna föra ett samtal med beställarna om vilken precision de önskar och styra arbetet därefter. När beställningen av kostnadsinformationen däremot görs av en extern part, är det inte lika självklart hur noggrant rapporteringen skall ske. Vi nämnde ovan hur vissa intervjuade trodde att kvaliteten och noggrannheten i rapporteringen till SCB kan skilja sig åt mellan kommuner. De var osäkra om hur SCB kvalitetssäkrar uppgifterna de får in (annat än att om värdena för en viss uppgift varierar stort mellan två år, så kan systemet generera en följdfråga om uppgiften som skickades in verkligen är korrekt).

5.5 Ökat inslag av marknadsmekanismer i offentlig verksamhet påverkar metoder och intresse för intern kostnadsuppföljning

Under senare år har det skett en utveckling inom offentlig förvaltning mot allt mer av marknadslänkande lösningar. Detta perspektiv på offentlig styrning kallas ibland *New Public Management* (Almqvist, 2006). Denna övergripande trend har också fått konsekvenser för hur kostnadsuppföljningen i en kommun kan ske. Tillämpningen av marknadsmekanismer i kommuner sker inte bara externt, till exempel i samband med valfrihetsreformer för vård, skola och omsorg, utan också internt när avdelningar som tidigare var staber (och finansierades via kommunens budget) har gjorts till resultatenheter som skall sälja sina tjänster internt. Tillsammans har dessa förändringar bidragit till att allt större fokus läggs på ”priset”, snarare än på kostnaderna. Externt kan det handla om att en utbildningsnämnd i en kommun bestämmer hur mycket de är beredda att betala för en utbildningsplats (dvs. skolpengen). Därefter är det upp till såväl kommunens

driftorganisation som externa entreprenörer att bedöma om de kan och vill leverera de efterfrågade tjänsterna till en kostnad som är lägre än detta pris. Kommunens beställarorganisation bryr sig inte om hur höga kostnaderna är, eller hur de fördelar sig i respektive skola. Det viktiga är att kommunen får valuta för de pengar som avsatts för utbildning i budgeten. Internt får intresset för pris liknande konsekvenser: användande avdelningar erbjuds "paket" av tjänster från serviceorganisationen, till internpris som de utvärderar och avgör om tjänsterna utgör tillräckligt mycket värde för pengarna. Internpriset kan ibland också sättas på tjänster som definieras i användartermer (för att så att säga tala verksamhetens språk), snarare än vad resurserna som används för att producera dessa tjänster kostar. NPM har alltså bidragit till att flytta fokus från kostnader till interna och externa priser.

För internt bruk, särskilt i driftsorganisationerna, är naturligtvis kostnaderna fortfarande viktiga. I den löpande interna uppföljningen läggs allt större vikt vid styrning och det som ansvariga chefer kan påverka. I flera intervjufall har vi sett att kostnaderna som följs upp på verksamhetsnivå inte innehåller den aktuella verksamhetens del av kommunens gemensamma samkostnader. Logiken för detta är att den ansvariga chefen inte kan påverka de gemensamma kostnaderna på kort sikt. Och därför skall hon inte heller hållas ansvarig för dem. Istället placeras gemensamma kostnader i den organisatoriska dimensionen, centralt i kommunen eller i förvaltningarna. Däremot förs de inte alltid ut till kostnadsbärare ute i verksamheten. Den interna uppföljningen ger därmed inte en korrekt bild av vad verksamheterna kostar inklusive alla de stödresurser de faktiskt är beroende av för att kunna fungera.

5.6 Fokus på påverkbara kostnader snarare än full självkostnad

Intervjuerna har också gett exempel på kalkylsituationer då ambitionen att summera kalkylobjektets fulla självkostnad är den motsatta. Det gäller särskilt om verksamheten, eller en del av den, är berättigad till stadsbidrag. Då ligger det så att säga i kommunens intresse att visa en så korrekt bild av det aktuella kalkylobjektets samtliga kostnader som möjligt, utan att för den skull luras. De ökade "kostnaderna" för denna särskilda rapportering uppfattas ofta som motiverad eftersom det arbetet leder till en positiv effekt för kommunen. Det resulterar i mera pengar in än om de bara hade rapporterat kalkylobjektets särkostnader.

I intervjuerna har vi frågat om vad som krävs för att kunna särredovisa kostnader med hög kvalitet. Så länge det inte handlar om enkla utdrag ur redovisningssystemet (för att visa kostnader som konterats på organisatorisk enhet eller bokföringskonto) lyfts behovet av dialog fram. Huvudsakligen nämns relationen mellan ekonomer och verksamhetsrepresentanter. Båda behövs för att kunna särredovisa kostnader med hög precision. Speciellt om en stor komponent i kalkylmodellen är arbetstid. Då måste personalen som lägger tid på de olika kalkylobjekten berätta om hur mycket tid som läggs på olika saker. I vissa

verksamheter kan dessa uppgifter genereras som överskottsinformation från befintliga IT-system (som till exempel journalsystemen i hemtjänsten), men annars krävs manuell mätning eller uppskattning av tidsåtgången. Dialog och samsyn behövs också mellan informationsproducenter (ekonomier och verksamhet) och informationsmottagare (till exempel kommunledningen eller politiker).

5.7 Skillnader beroende på beställare

Vår analys hittills baserades på undersökningsmodellen i figur 2. Där beskrev vi hur informationsasymmetri och kostnader för att ta fram information kan bli ett "filter" när frågan "Vad kostar det?" ska leda till konkreta beräkningar. Man kan konkret räkna på olika sätt, det kan förekomma mer eller mindre av konsultationer mellan ekonomer och verksamhet, och i vissa fall kan man avstå från att svara. Något vi tog upp tidigt i rapporten men som förtjänar att bli tydligare är hur detta påverkas av vem som ställer frågan. För några sidor sedan beskrev vi något om detta under rubriken "Viktigt att producenten och mottagaren av särkostnadsredovisningen är överens om lämplig abstraktionsnivå för analysen", men vi vill nu fördjupa resonemanget genom att ägna resten av detta kapitel åt skillnader mellan tre kalkyl- och redovisningssituationer som vi beskrev i inledningen och metodkapitlet; särredovisning av kostnader internt i kommunen, särredovisning till externa aktörer (så som myndigheter) och avslutningsvis särredovisning av kostnader till medborgare och massmedia. Även om de bakomliggande processerna för dessa tre situationer är gemensamma tycker vi oss ha sett faktorer som påverkar kommunernas förmåga att särredovisa kostnader för var och en av dem, och som vi vill fästa uppmärksamheten på här.

5.7.1 Interna informationsmottagare

Särredovisning av kostnader är naturligtvis vanligast för internt bruk. Antingen kommer beställningen på en specifik kostnadsrapport, utöver den sedvanliga rapporteringen, från ledningen (politiken eller kommunledningen) eller från verksamheten. Beroende på vem som ställer frågan kan det få olika konsekvenser för hur analysen kan genomföras. Oftast är det fackekonomerna som får frågan om vad det kostar, oavsett vem som ställer den.

Om det till exempel är verksamheten som ber ekonomerna om hjälp att ta fram en rapport över kostnaderna, är förutsättningarna för ett välförankrat kalkylprojekt goda. De vars verksamhet skall genomlysas är själva intresserade av det kommande utfallet. Ofta kan sådana frågor handla om kostnaderna för att hantera en viss typ av ärenden eller processer, eller kostnaderna för vissa tjänster (som erbjuds vissa målgrupper). Första steget i en intern analys av kostnadsläget är att precisera vad som ingår i kalkylobjektet och gemensamt definiera en relevant kalkylmodell för att veta vilka kostnader som skall belasta det, samt till vilken del. Nästa steg är att vaska fram grunddata som gör det möjligt att beräkna kostnads-

nivån enligt logiken i kalkylmodellen. Självklart är det önskvärt att den data som krävs för detta redan finns registrerad i kommunens olika administrativa system, men om så inte är fallet får medarbetarna i verksamheten bidra, antingen genom att mäta den relevanta resursförbrukningen löpande och direkt (till exempel genom tidrapportering, om arbetstid är en viktig kostnadspost i kalkylen) eller genom en gemensam kollektiv gissning om hur medarbetarnas tid fördelar sig över olika aktiviteter och arbetsuppgifter. En viktig slutsats av intervjuerna är att medarbetarna i verksamheten måste delta i kalkylprojektet (både när det gäller kalkylernas logik och den data som används för att mäta de verkliga kostnadsnivåerna) för att de skall uppfattas som valida och reliabla.

Om frågan om vad det kostar i stället ställs av kommunledningen eller politiker är situationen delvis en annan. Å ena sidan är frågan legitimerad av de som bestämmer. Uppgifterna måste tas fram: i de flesta fall är det ytterst ledning och politik som bestämmer vilka arbetsuppgifter ekonomerna skall prioritera. Det betyder dock inte att medarbetarna ute i verksamheten är lika entusiastiska över att delta i kalkylarbetet som när de själva har varit med och formulerat frågan. Dels är det andra personer som tar fram kostnadsinformationen än de som använder den, dels kan medarbetarna i verksamheten misstänka en dold agenda bakom ledningens fråga. Kanske litar inte ledningen på att verksamheten är så effektiv som den borde eller, värre: ledningen misstänks vara så övertygad om att verksamheten är ineffektiv att de nu har beställt en utredning av kostnadsläget för att besluta om ett sparbeting (vilket rent av kan resultera i personalneddragningar). De som deltar i kalkylprojektet vet inte på förhand vad uppgifterna kommer att leda till. Därför är det viktigt att ekonomer, i dessa fall, förmedlar till verksamheten varför kalkylinformationen skall tas fram och vad den skall användas till. Om ekonomerna har svårt att få verksamhetens personal att engagera sig i frågan måste de ta hjälp av den formella hierarkin för att säkerställa att alla som har information att bidra med också deltar i arbetet.

När kostnadsinformationen tas fram på verksamhetens uppdrag sker en kontinuerlig kalibrering av hur noggrann informationen behöver vara. Denna ömsesidiga anpassning sker så att säga av sig själv. Det samma gäller inte när det är ledningen som beställer kostnadsinformation om en verksamhet. För att undvika missförstånd är det då viktigt att ledningen är tydlig med vilken precision de önskar. Skall kostnadsrapporteringen bygga på verklig och registrerad data eller räcker det att göra rimligt valida antaganden om hur resurserna används? Ledningen måste också signalera tydligt vilken kalkyllogik som skall ligga till grund för analysen: handlar det om en full självkostnadsanalys (som också skall innehålla kostnader från andra delar av kommunen som den analyserade verksamheten är beroende av) eller är det kostnaderna som verksamheten själv kan påverka som står i fokus? Skall underlaget för kostnaderna hämtas från externredovisningens databaser, eller är det mer korrekta interna värderingsprinciper som skall vara styrande? Att besvara sådana frågor kräver att ledningen inser vikten av "different costs for different purposes", och att ungefärliga svar ibland ger lika god vägledning som dyrbarare, detaljrika utredningar.

En slutsats vi kan dra om vad som krävs för att lyckas redovisa kommunala särkostnader är att beställaren av rapporteringen bör vägleda om den underliggande kalkylfilosofi som bör gälla och ge praktiska instruktioner om hur data skall samlas in (via mätningar eller uppskattningar). Beställaren skall signalera vilken kalkylprecision de önskar sig, och gärna föra en dialog kring vad kalkylvärdet skall användas till.

I det här sammanhanget kan det också vara på sin plats att slå ett slag för uppskattad kostnad. Oavsett om det gäller ex ante- eller ex post-kalkyler tror vi att ekonomerna i samarbete med verksamhetsexperter kan komma ganska långt med uppskattningar av kostnadsläget, genom att antingen studera en situation noga och generalisera utifrån mönstren i den eller genom att ta hjälp av verksamhetsexperter som ombuds uppskatta hur mycket resurser som förbrukas i olika situationer. Validiteten i sådana uppföljningar kan vara hög, om kalkylmodellen är noggrant definierad, medan reliabiliteten kan vara något lägre (om till exempel resursanvändningen baseras på gissningar om hur arbetstiden fördelar sig) jämfört med om varje medarbetare avkrävs en noggrann rapportering av förbrukade resurser. Ett mellansteg är att införa en temporär tidmätning för att få ett noggrant utfall av arbetstidens fördelning under viss period. Om perioden ansas tillräckligt representativ för en normalperiod, kan de uppmätta värdena användas som grund för kalkylen.⁵

Avslutningsvis är det värt att nämna att många intervjupersoner tydligt har markerat att det är verksamheten bakom siffrorna som står i fokus. Inte själva siffran. Detta har kommenterats såväl när den strikt interna uppföljningen har kommit på tal som när vi har diskuterat användningen av offentlig statistik. Om en avdelning eller en annan kommun uppvisar kostnader som avviker från genomsnittet är det en signal om att den verksamheten bör kontaktas för att lära mer om vad de gör. Snarare än ett passivt konstaterande, att utfallet för en viss verksamhet är mycket högre eller lägre än snittet.

5.7.2 Externa informationsmottagare

När kostnadsuppföljningen sker inom en kommun är det rimligt att anta att det finns en grundläggande gemensam uppfattning om vad olika centrala begrepp betyder. Samtliga medarbetare (oavsett om de sitter i kommunledningen, är centrala fackekonomer, förvaltningschefer eller personal ute i verksamheten) har en gemensam uppdragsgivare: medborgarna som företräds av politiker i fullmäktige, nämnder och kommunstyrelse.

⁵ En liknande erfarenhet gäller så kallade ABC-kalkyler som vi nämnde tidigare. Få organisationer tycks ha infört metoden som en permanent rutin, bland annat därför att tillfällig, punktvis uppföljning gav tillräckligt intressanta besked som de valde att tillämpa för att till exempel differentiera priser baserat på vilka slags order som var mest kostnadsdrivande.

När informationsproducent och informationsmottagare, å andra sidan, finns i olika organisationer – med olika kompetenser och intressen – är det rimligt att anta att tolkningsmöjligheterna för vad som är god kalkylsed och hur kostnadsinformationen skall användas skiljer sig åt. I takt med att avståndet mellan informationsbeställare och informationsproducent ökar, är vår slutsats att behovet av att explicit varudeklarera hur och i vilken situation kostnadsinformationen skall användas blir mycket större. Vi tror att det ramverket vi presenterade i vår förra rapport för Konkurrensverket kan användas som ett skelett för att precisera vad informationsmottagaren önskar sig; vilket kalkylobjekt är informationsmottagaren intresserad av; och går det rent av att ge indikation på vilka typkostnader som skall ingå i kalkylen (på det sätt som Sveriges Industriförbund gjorde i publikation "Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar" redan 1934).

Även om det inte går, bör informationsmottagaren ge besked om kalkylen skall avse kostnader på lång sikt (full självkostnad) eller om det är kostnader på marginalen som vid en mindre, tillfällig förändring av verksamheten. Detta är särskilt viktigt att kommunicera till informationsproducenter som följer en kalkylfilosofi som framför allt utformats för att påverka den interna verksamhetsstyrningen (som tydligt fokuserar på kostnader som går att påverka på kort sikt, av närmaste attesterande chef). Beroende på hur stor andel av de totala kostnaderna som förs ut på kalkylobjekten, är det bra om informationsbeställaren markerar hur de väntar sig att samkostnaderna bör hanteras. Och om de skall föras ut på kalkylobjekt, skall det i så fall göras genom noggrann härledning till kalkylobjekten via aktiviteter och processer eller räcker det att de fördelas ut mer schablonmässigt? Om det senare räcker, bör det också tydliggöras om det finns några särskilda förväntningar på de fördelningsnycklar som används; skall de vara nyuppdaterade eller kan informationsproducenten använda de nycklar som de redan har.

Precis som i den interna uppföljningen tror vi att en fördjupad dialog mellan informationsbeställare och informationsproducent gör att kvaliteten på informationen blir bättre. Alla outtalade förväntningar som riskerar att leda till missförstånd bör röjas ur vägen. Det handlar som sagts här ovan om att vara tydlig med de kalkylförutsättningar som informationsproducenten skall använda, men det kan också handla om att föra en dialog om kvaliteten på det underlag som tas fram av informationsproducenten. Som mottagare är det viktigt att signalera om informationen de erhåller ligger i linje med förväntningarna. Om inte, bör mottagaren reagera och ställa följdfrågor för att försäkra sig om att informationsproducenten har kunnat upprätta kalkylen i enlighet med instruktionerna som givits. Flera intervjupersoner har kommenterat att de ibland inte vet om de siffror de skickar in (till exempel SCB) stämmer med vad SCB frågar efter. Kommunen fyller i SCB:s mallar efter bästa förmåga, men därefter blir det tyst. De tillfällen då en reaktion har kommit har det framförallt handlat om att uppgifter har skrivits i fel ruta. Endast när SCB:s system identifierar att ett belopp avviker stort från ett år till ett annat återkommer de till producenten med en motfråga om detta verkligen är korrekt.

På samma sätt bör informationsbeställaren be informationsproducenten att markera hur precis den information de skickar in är. Om det är tillräckligt för mottagaren att kalkylen bygger på antaganden om de största kostnadsposterna för ett kalkylobjekt, så är precisionen sannolikt lägre än om kalkylen bygger på detaljerad mätning av verklig resursförbrukning. Kostnaderna för den mer precisa mätningen är dock mycket högre än om kostnaderna uppskattas genom kollektiva gissningar. Så länge sändare och mottagare är överens om rapportens precision, kan det räcka med grova uppskattningar. Medan det i andra fall är viktigt med detaljerad uppföljning, och korrekt allokering av samkostnader ut på kalkylobjekt. Informationsbeställaren bör därför, i sin anmodan om kostnadsinformation, ge besked om vilken precision de väntar sig samt instruera informationsproducenten att kvittera denna instruktion genom att ange vilken precision de anser att uppföljningen har.

Det är alltid en utmaning att få informationsproducenter att ta fram underlag som inte verkar vara till någon nytta för dem själva. Ju tydligare informationsbeställaren kan kommunicera till informationsproducenten varför det är viktigt att de tar fram ett underlag med önskad precision – och vad nytta det faktiskt finns för dem med detta – desto större sannolikhet att producenten kommer att ta fram information som är av hög kvalitet.

5.7.3 Media och allmänhet

Den tredje situationen vi tog upp i intervjuerna var hur kommuner svarar på frågor om särredovisning av kostnader som ställs av medborgare eller massmedia. Det samlade svaret från intervjupersonerna var att kommunen sällan, eller aldrig, lägger tid på att producera specialrapporter på beställning av en medborgare eller massmedia. En av kommunerna hade till och med undersökt vilken skyldighet de har att göra det enligt offentlighetsprincipen och fått beskedet att medborgare inte kan kräva specialrapporter. Däremot har medborgarna rätt att få utdrag ur befintliga system, baserat på de specialrapporter som redan finns. Mest uppenbart är då att tala om hur mycket kostnader som atterats på en viss organisatorisk enhet, på ett konto i bokföringen eller som har betalats ut till en viss leverantör.

Likaså har medborgare och media rätt att ta del av den särkostnadsredovisning, ad hoc eller löpande, som ekonomer gör på beställning av verksamheten, ledningen eller externa myndigheter. Det kan vara svårare för frågeställare att känna till vilka sådana kalkyler som existerar och som kommunen är skyldig att offentliggöra. Och kostnaderna för ett "egendefinierat" kalkylobjekt kan en medborgare i regel inte få veta.

6 Slutsatser

De viktigaste iakttagelserna från våra sju kommuner, när vi satte dem i relief mot vår undersökningsmodell, var följande:

- Kommunerna kan göra avancerade kostnads kalkyler (ad hoc, dvs. vid tillfälliga förfrågningar).
- Ekonomer kan huvudsakligen ta fram kostnadsutfall per konto och organisatorisk enhet på egen hand.
- Verksamhets specifika ad hoc-kalkyler kräver engagemang av både verksamhet och ekonomer.
- NPM har minskat den interna användningen av kostnadsuppföljning (mer fokus på "pris" – både internt och externt).
- I den interna uppföljningen ligger fokus på påverkbara kostnader – inte full självkostnad.
- I takt med att en mindre andel av kommunens samkostnader allokeras med hjälp av fördelningsnycklar, har intresset för nycklarnas aktualitet minskat (de anses bra nog som de är).
- Viktiga förutsättningar för hög kalkylkvalitet är kalkylkunskap, verksamhetskunskap och samsyn om vilken precision (och princip) som är lämplig.

Dessutom fann vi att olika rapportbeställare har olika tyngd. Den politiska ledningen prioriteras, externa granskare får vad de beställer medan medborgare och massmedia får nöja sig med standardrapporter. Detta beror till stor del på vad som ligger i rollen för myndigheten. Ibland är det oklart vilket innehåll och precision en kostnadsuppskattning behöver ha för att mottagaren skall tolka den rätt. Det kan få ekonomen att misstolka, undvika att svara – eller göra onödigt omfattande beräkningar, eller beräkningar som mottagaren missförstår. I de fall nyttan motiverar det tror vi därför på en fördjupad dialog mellan beställare och ekonomer, där båda parter utgår från att kostnad inte har ett entydigt innehåll utan i de flesta sammanhang behöver specificeras för att motsvara den situation där uppgiften skall användas.

Det är med stor lust vi har genomfört den här studien om särredovisning av kostnader i kommunal verksamhet. Vi har lärt oss mycket om de praktiska förutsättningarna och utmaningarna som är förknippade med att upprätta särskilda kalkyler – ad hoc eller löpande – i några svenska kommuner idag. Förhoppningsvis kommer våra resultat, huvudsakligen den empiriska berättelsen ovan, men också analysen som baseras på vår undersökningsmodell och slutsatserna om olika

kalkylsituationer, att vara av intresse och nytta för personer som är intresserade av det här fältet. Vi hoppas att det kan vara till nytta för minst tre olika målgrupper; 1) beställare av kostnadsinformation, 2) producenter av kostnadsinformation, och 3) andra forskare som är intresserade av hur kalkyler görs i svenska kommuner idag.

Vi tror att vår undersökningsmodell, som baseras på referensramen i vår tidigare rapport till Konkurrensverket, är en bra förteckning över de olika vägval som måste hanteras vid varje kalkylansträngning: vilka kalkylprinciper ligger till grund för hur kalkylobjekt och kalkylmodell definieras, vad betraktas som sär- och samkostnader på kort och lång sikt och hur skall dessa fördelas ut på kalkylobjekt (via aktiviteter eller schablonmässiga nycklar). Samt, och detta är viktigt för informationsproduktionen, hur skall underlaget användas. Med dessa avslutande ord vill vi markera att informationsproduktion och informationsanvändning inte är en linjär process (vilket orden produktion och användning kan antyda), utan står i ett mer komplicerat reciprokt förhållande till varandra (Petri, 2001), där (den förväntade) användningen får konsekvenser för hur informationen samlas in, bearbetas och paketeras, och naturligtvis hur tillgänglig information får konsekvens för vilka beslut som kan fattas (på valid och reliabel grund).

7 Referenser

- Almqvist, R. M., 2006. *New public management / NPM: om konkurrensutsättning, kontrakt och kontroll*, Liber, Malmö, ISBN 91-47-07720-4.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R., 1998. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, ISBN 978-0875847887.
- Nilsson, F. & Olve, N-G. (red.), 2013. *Controllerhandboken*, Liber, Stockholm, ISBN 9789147099085.
- Olve, N-G. & Petri, C-J., 2014. *Kostnadsinformation ur ett konkurrensrättsligt perspektiv: Insamling, uppföljning och analys – ett förslag till tentativt ramverk*, Konkurrensverket, Stockholm, ISSN 1652-8069.
- Olve, N-G. & Westin, C-J., 1996, *IT-mått: hur kan IT-användning beskrivas?*, Informationsteknologikommisionen (IT-kommissionen), Stockholm, ISBN 99-2441698-8.
- Petri, C-J., 2001. *Organizational information provision: managing mandatory and discretionary utilization of information technology*, Linköpings Univeristet, Linköping, ISBN 91-7373-126-9
- Sveriges Industriförbund, 1937. *Enhetliga principer för självkostnadsberäkningar*, Sveriges Industriförbund, Stockholm
- SOU 2016:24, En ändamålsenlig kommunal redovisning (Elektronisk), Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/49547d/contentassets/6a554d356aad4f57b5af2e387587aeb4/en-andamalsenlig-kommunal-redovisning-sou-201624> (2017-02-05)

8 Bilagor

8.1 Intervjupersoner

Anette Ömossa, ekonomidirektör, Järfälla Kommun

Anna Hellberg, controller, Täby Kommun

Eva Olin, ekonomidirektör, Nacka Kommun

Henrik Heyman, kommuncontroller, Malmö Stad

Johan Berglund, controller och nämndekonom för stadsbyggnadsnämnden,
Täby Kommun

Kalle Petterson, avdelningschef ekonomi, kvalitet och utveckling,
Socialförvaltningen, Helsingborgs Kommun

Karin Göranson, kommuncontroller, Malmö Stad

Mikael Müller, verksamhetscontroller, Ludvika kommun

Urban Sparre, ekonomichef, Kalmar Kommun

8.2 Missiv – fråga om deltagande

Ämne: Kan jag få intervjua er om komplex kostnadsuppföljning?

Från: "Carl-Johan Petri" <carl-johan@petri.org>

Skickat: 2016-09-28 13:22:43

Till: anna.hellberg@taby.se; johan.berglund@taby.se

Hej Anna och Johan,

Jag heter Carl-Johan Petri och jag är forskare vid Linköpings Universitet. Jag fick tips om er från en gemensam bekant; Eva Wittbom.

Tillsammans med min kollega Nils-Göran Olve har jag fått forskningsmedel från Konkurrensverket för att hitta och intervjua kommuner som är duktiga på att göra kostnadsuppföljning i flera dimensioner. Både löpande och ad hoc.

När jag har sonderat vilka kommuner som har kommit långt tipsade Eva om er. Jag undrar därför om jag kan få intervjua någon av er (eller båda) om vad som krävs för att lyckas sammanställa kostnader i olika dimensioner och för olika kalkylobjekt (alltså inte bara mäta kostnader i den hierarkiska dimensionen, utan också längs processer, för produkter och tjänster eller t.o.m. mer abstrakta dimensioner som jämställdhet eller miljöengagemang).

Har ni tid? Har ni lust? Jag kan tänka mig att en först träff borde ta mindre än en timme (gärna längre om ni tycker att frågan är intressant för egen del).

Om ja, föreslår jag att vi tar det via Skype (eller någon annan videotjänst om ni önskar). Jag bor nämligen i Bryssel och ju mer som kan göras över nätet – desto bättre. Om Skype inte funkar, så kan Nils-Göran (som är Stockhombaserad) komma ut till er i Täby.

Jag har i princip tid när som helst (lite överdrift – men ambitionen är att kunna säga ja till vilken tidpunkt du än föreslår). Om möjligt gärna under oktober, men november funkar också. Om ni vill veta mer om min bakgrund kan ni kolla min LinkedIn-sida här: <https://www.linkedin.com/in/cjpetri>

Hälsningar

/Carl-Johan

8.3 Missiv – inför intervju

Ämne: Inför morgondagens skype-samtal om kostnadsuppföljning

Från: "Carl-Johan Petri" <carl-johan@petri.org>

Skickat: 2016-12-11 22:17:22

Till: "Mikael Müller" <Mikael.Muller@ludvika.se>

Bilagor: Frågeguide Kostnadsredovisning.docx

Hej Mikael

Tack för att du tar dig tid att "träffa" mig imorgon.?

Grovt skulle jag vilja beröra följande fem områden (jag bifogar också en liten intro till hur vi ser på begreppen, om du vill få lite mer bakgrundsinformation). Jag är inte ute efter några exakta svar utan vill mer få en bild av hur du tänker på dessa begrepp och processer. Fokus ligger på att hitta vad som krävs för att kunna göra en bra kostnadsuppföljning, snarare än att identifiera de problem som försvårar uppföljningen. Följande fem områden är vi särskilt intresserade av:

- Vilka **kalkylobjekt** följer ni upp? Vi är särskilt intresserade av sådana kalkylobjekt som ni följer upp mer ad hoc-mässigt (och som gärna ligger vid sidan av den organisatoriska/hierarkiska uppföljningen).
- Vilket **dataunderlag** har ni tillgång till (och använder) för att göra kostnadsbedömningar för dessa kalkylobjekt?
- Vilket **urval av kostnader** gör ni när ni sammanställer kostnaderna för ett objekt, d.v.s vilka kostnadsposter ingår i kalkylmodellen för det aktuella kalkylobjektet? Hur precist kan ni spåra kostnaderna till respektive kalkylobjekt?
- Vilken/a **fördelningsmetoder** använder ni för att sprida ut samkostnader på kalkylobjekten?
- Hur **används kalkylerna**? Vem beställer dem, vem tittar på dem och vad leder tillgången till rättvisande kostnadsinformation till?

Vi ses i morgon,

Hälsningar Carl-Johan

8.4 Missiv – specificering av frågeområden

Kalkylobjekt

Det vi ska tala om är ju kalkyler som inte ingår i den löpande redovisningen/kontoplanen. Berätta lite om vad det finns för exempel på att ni "räknar på" något för att det kommer en fråga från politiker eller andra!

Vi tänker oss att det både kan vara styckkostnad för någon viss tjänst och en "prislapp" för en hel verksamhet som detta gäller. Och att det både kan handla om något ni redan gör och ett område där det föreslås en förändring, som en ytterligare skola. Har ni exempel på båda det, och kanske även andra fall?

Benchmarking mellan flera kommuner har ju blivit vanligare på senare år. Det måste väl också ibland leda till att ni "räknar på" något som inte finns som kalkylobjekt i den egna redovisningen – åtminstone inte så att ni bara kan använda uppgiften, för förutsättningar kan ju skilja mellan kommuner?

Vem gör beräkningarna när frågor av detta slag kommer? Hur stäms de av innan ni ger besked? Har ni kanske t o m mallar och rutiner för detta?

Dataunderlag

Bygger kalkylerad kostnad på siffror ur redovisningen eller prognoser? Kanske en blandning, eller exempel på båda?

När det gäller kostnader för en ny tillkommen verksamhet så är ju en tredje möjlighet att fråga t ex andra kommuner som har erfarenhet, eller att ta in estimat från tänkbara leverantörer. Förekommer det?

Går det att läsa av relevanta kostnader för just det aktuella kalkylobjektet i redovisning eller prognoser, eller sker redan här en uppdelning enligt antaganden om vad som påverkas eller skäligt bör föras till objektet? (Dvs i praktiken en närmare avgränsning av kalkylobjektet, t ex vad det påverkar.)

Ingår kostnader från flera organisatoriska enheter, kanske t o m verklig eller planerad ny upphandling från externa leverantörer?

Urval av kostnader

Hur fullständig är den beräknade kostnaden – dvs är den en särkostnad eller en självkostnad? Om den innehåller fördelade samkostnader, har ni tagit med kostnader även för t ex kommunledning eller annat som endast väldigt indirekt har med objektet att göra?

Hur ser ni på överkapacitet, utvecklingsarbete mm som kanske inte påverkas av objektet men ju ändå är kostnader för er organisation?

Hur stor andel av alla kostnader tror du är med i kalkylen? Det vill säga, om man gjorde sådana här kalkyler för all verksamhet, skulle ni täcka in 100% av alla kostnader eller mindre (eller mer...)?

Fördelningsmetoder

I den mån ni lagt på fördelade samkostnader/omkostnader: vilka nycklar eller baser för procentpåslag används?

Så hur ser kalkylmallen ut – hur gör ni med dels de kostnader som mer konkret hör till objektet, dels tas med för fullständighetens skull som kommunledning osv?

För ni mer raffinerade resonemang som att en viss verksamhet bör bära extra mycket kostnader eftersom det är den som driver på kompetens och därmed löner, eller att ni behövt skaffa dyrare lokaler? Eller omvänt: att något är "gratis" eftersom ni kan utnyttja befintlig kapacitet.

Användning av kalkylerna

Ge exempel på vad kostnadsberäkningarna haft för inverkan på fortsatt handläggning – hos er i t ex kommunfullmäktige eller hos andra som beställt uppgifter!

Hur mycket påverkar denna tänkta användning av informationen de beräkningar som du beskrev förut? T ex om den som frågar tänker sig en beständig förändring eller bara tillfällig. Har ni förresten kontakt om sådana preciseringar när ni tar fram siffrorna?



Adress 103 85 Stockholm

Telefon 08-700 16 00

Fax 08-24 55 43

konkurrensverket@kkv.se

www.konkurrensverket.se