



## Betaling for madservice i plejeboliger mv.

Gennemgang af regelsættet og praksis for  
opgørelse af de samlede  
produktionsomkostninger

Maj 2009



# Indholdsfortegnelse

1. Resumé .....	4
2. Indledning.....	10
3. Beskrivelse af området .....	14
4. Gennemgang af regelgrundlag .....	20
5. Praksis i kommunerne .....	35
6. Anbefalinger .....	53
Bilag A. Analysens gennemførelse og metodisk tilgang .....	57

Copyright © Deloitte Business Consulting A/S. All rights reserved.

#### **Kontakt**

Spørgsmål til denne rapport's indhold kan stiles til:

- Allan Kirk, partner, tlf. 3610 2603
- Ulrik Bro Müller, manager, tlf. 3610 2486
- Niels Poulsen, manager, tlf. 3610 2160

#### **Om Deloitte Business Consulting - Fra idé til virkelighed**

Deloitte Business Consulting fokuserer på udvikling og effektivisering af kundernes organisation, kerneprocesser, økonomistyring og it for at bidrage til realisering af kundernes strategiske målsætninger.

Vi kender den offentlige sektor til bunds og kombinerer vores faglige kompetencer med evnen til at lede, styre og gennemføre projekter i et politisk miljø. Det kan være som rådgivere eller som ansvarlige for processer fra idéstadiet til implementering.

Deloitte er Danmarks største revisions- og rådgivningsfirma. Vi tilbyder en bred vifte af ydelser og kombinerer konsulentrollen i Deloitte Business Consulting med Deloitte's kompetencer inden for revision, skat og finansiering. Det giver vores kunder en unik mulighed for at få integrerede løsninger, som er skræddersyet til de enkelte opgaver.

Vi er en del af den globale virksomhed Deloitte Touche Tohmatsu med 150.000 medarbejdere på verdensplan. Vi udvikler og deler viden på tværs af kontorer i mange lande. Inspirationen fra udlandet kombineret med systematisk metodeudvikling på tværs af landegrænser sikrer, at vores løsninger altid tager udgangspunkt i den seneste viden. Det er forudsætningen for, at vi i dag og i fremtiden kan være en attraktiv og værdiskabende rådgiver.

Deloitte Business Consulting A/S

Tlf. 36 10 20 30

Fax 36 10 20 40

E-mail: [businessconsulting@deloitte.dk](mailto:businessconsulting@deloitte.dk)

[www.deloitte.dk](http://www.deloitte.dk)

#### **Besøgsadresse**

Weidekampsgade 6  
2300 København S

#### **Postadresse**

Deloitte Business Consulting A/S  
Postboks 1600  
0900 København C

# 1. Resumé

Som led i finanslovaftalen er der indgået aftale om, at der pr. 1. juli 2009 indføres et prisloft på 3.000 kr. pr. måned for modtagerens egenbetaling for madservice i plejeboliger mv. Dette skete blandt andet på baggrund af, at Velfærdsministeriet og KL i 2008 gennemførte en kortlægning af egenbetaling og produktionsomkostninger ved kommunal madservice, der viste, at prisniveauet og de opgjorte produktionsomkostninger varierede betydeligt.

I denne forbindelse blev de politiske partier enige om, at der skulle udarbejdes en redegørelse, som indeholder en grundig gennemgang af regelsættet og praksis for omkostningsopgørelserne. Det fremgår således:

*Der skal i redegørelsen opstilles forslag til en præcisering af reglerne, så det fremadrettet står helt klart for kommunen og borgerne, hvordan produktionsomkostningerne opgøres, og dermed hvor meget der maksimalt må opkræves hos de ældre, der får tilbudt madservice.*

På denne baggrund har Deloitte for Velfærdsministeriet gennemført en analyse af området. Undersøgelsen har omfattet en gennemgang af regelsættet for betaling for madservice og en gennemgang af kommunernes praksis for omkostningsopgørelse og priskalkulation i forbindelse med fastsættelse af egenbetalingen.

Analysens målgruppe er afgrænset på samme måde som det fremsatte lovforslag vedrørende prisloft til madservice. Målgruppen vedrører således:

*Beboere i plejebolig og plejehjem, botilbud efter lov om social service §§ 107-108 og lignende boligenheder, hvortil der er knyttet omsorgs- og servicefunktioner med tilhørende personale.*

Analysen har efter aftale med Velfærdsministeriet primært fokuseret på madservice til beboere i plejebolig.

## **Regelgennemgang**

Grundlaget for kommunernes forpligtelse til at levere madservice findes i servicelovens § 83, mens reglerne for modtagerens egenbetaling er hjemlet i § 161 og er nærmere bestemt i Bekendtgørelse om betaling for generelle tilbud og for tilbud om personlig og praktisk hjælp mv. (BEK nr. 616 af 15. juni 2006). Reglerne i betalingsbekendtgørelsen adskiller sig fra de regler, som gælder på frit valg-området. Frit valg-reglerne er dog inddraget i regelgennemgangen, blandt andet fordi madservice til frit valg-området i praksis ofte deler produktionsfacili-

teter med madservice til plejeboliger mv. Omkostningsopgørelserne foretages derfor til dels samlet for de to områder.

Reglerne for prisberegning på frit valg-området er hjemlet i servicelovens §§ 91 og 92, samt i Bekendtgørelse om kvalitetsstandarder og frit valg af leverandører af personlig og praktisk hjælp mv. (BEK nr. 1614 af 12. december 2006). Begge regelsæt er nærmere beskrevet i Vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse mv., VEJ nr. 94 af 5. december 2006. Gennemgangen har desuden inddraget Velfærdsministeriets Budget- og regnskabssystem for kommuner, som danner rammen for det kommunale regnskabsvæsen.

Regelgennemgangen, som er foretaget i tæt sammenhæng med afdækningen af kommunernes praksis på området, peger overordnet på fire forhold i regelgrundlaget, som med fordel kan præciseres og justeres.

For det første eksisterer en uklarhed i forhold til omkostningsopgørelsens grundlag, idet der i de to bekendtgørelser anvendes forskellige begreber i forhold til omkostningsopgørelsens grundlag. Mens betalingsbekendtgørelsen siger, at kommunen skal lægge *de samlede udgifter* til grund for opgørelsen, anfører frit valg-bekendtgørelsen, at kommunen skal anvende de *gennemsnitlige langsigtede omkostninger*.

Forskellen mellem de anvendte begreber antages at hænge sammen med paradigmeskiftet i det kommunale regnskabsvæsen fra et udgifts-til et omkostningsprincip, hvilket desuden kommer til udtryk i, at Velfærdsministeriets Budget- og regnskabssystem for kommuner også er omfattet af et omkostningsbaseret regnskabsprincip.

For det andet fremgår det ikke præcist i regelgrundlaget, hvordan kommunerne skal afgrænse lønudgifter til henholdsvis køkken- og plejepogaver i de tilfælde, hvor personalet er overlappende.

Den tredje problemstilling knytter sig til anvendelse af fordelingsnøgler. Frit valg-bekendtgørelsen anfører at kommunerne bør anvende velbegrundede fordelingsnøgler. Dette begreb anvendes ikke i betalingsbekendtgørelsen, og der skabes dermed et rum for fortolkning i kommunernes omkostningsopgørelse.

Endelig eksisterer der en del uklarhed omkring, hvordan kommunerne skal anvende det 4-årige balanceprincip, som siger at kommunens samlede indtægter fra egenbetaling over en 4-årig periode ikke må overstige de samlede udgifter til tilbuddet. Det er desuden uklart, hvordan en eventuel efterregulering skal finde sted.

### **Praksis i kommunerne**

Som led i denne analyse har Deloitte besøgt 10 kommuner samt gennemført validerende gennemført telefoninterview med yderligere 20

kommuner. Denne afdækning af kommunernes praksis viser, at de produktionsomkostninger, som kommunerne har oplyst i forbindelse med Velfærdsministeriets og KLs kortlægning, afspejler forskellige omkostningsbaser. Således indregner flere af de kommuner, som har oplyst et relativt lavt omkostningsniveau ikke et eller flere omkostningselementer.

Den afgørende forskel på kommunernes opgjorte omkostningsniveau knytter sig til indregningen af decentrale lønudgifter. Således har de fem kommuner med det lavest opgjorte omkostningsniveau i kortlægningen ikke fuldt indregnet lønudgifter, der tilsammen udgør omkring halvdelen af kommunernes reelle omkostninger.

Udover lønudgifter er det særligt afskrivning af inventar, husleje, administrativt overhead og moms, der skaber udfordringer for kommunerne i forbindelse med omkostningsopgørelserne. Det er særligt vanskeligheder med at opgøre udgifterne hertil, som har afholdt nogle kommuner fra at indregne de tre første omkostningstyper, om end en enkelt kommune bevidst har valgt ikke at indregne husleje. I forhold til moms har kommunerne over en bred front været meget i tvivl om, hvorvidt dette kan indregnes.

På baggrund af kommunernes egne omkostningsopgørelser har Deloitte for ni kommuner<sup>1</sup> estimeret kommunernes reelle omkostninger i forbindelse med leveringen af madservice i plejeboliger mv. Velfærdsministeriet og KLs kortlægning viste, at produktionsomkostningerne for de ni kommuner lå inden for et interval på 2.500 - 6.500 kr. med et gennemsnit på omkring 4.000 kr. (i 2008-priser), mens de estimerede omkostninger ligger inden for intervallet 5.000 - 7.000 kr. med et gennemsnit på omkring 6.000 kr. (i 2009-priser).<sup>2</sup>

De reelle produktionsomkostninger ligger således i nogle kommuner væsentligt højere end kommunernes egne omkostningsopgørelser tilsi-ger. I praksis har denne konklusion dog kun en mindre betydning for borgeren, idet afdækningen af praksis i kommunerne viser, at de fleste kommuner hidtil har givet et kommunalt tilskud ud fra, hvor meget lokalpolitikere mener modtageren bør betale og ikke ud fra omkostningsopgørelsen.

### **Anbefaling 1: Omkostningsopgørelsens grundlag**

Gennemgangen af regelgrundlaget viser, at der ikke eksisterer en entydig begrebsanvendelse i forbindelse med omkostningsopgørelsens

---

<sup>1</sup> En af de 10 besøgte kommuner har ikke kunnet redegøre tilstrækkeligt for deres omkostningsopgørelse og er derfor udeladt af denne del.

<sup>2</sup> Svarende til omkring 5.700 kr. i 2008-priser

grundlag. Det er i denne forbindelse Deloitte's vurdering, at der både er behov for en ensretning af regelgrundlaget og for en mere uddybet vejledning.

Den grundlæggende problemstilling består i, at der anvendes forskellige omkostningsbegreber for henholdsvis prisberegning på frit valg-området og for generel fastsættelse af egenbetaling jf. betalingsbekendtgørelsen. Af betalingsbekendtgørelsen fremgår det, at kommunen højst kan opkræve *de samlede udgifter*, mens det af frit valg-bekendtgørelsen fremgår, at det er *de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger*, der skal ligge til grund for kommunens omkostningsopgørelse, hvilket som nævnt kan ses i sammenhæng med overgangen fra udgiftsbaseret til et omkostningsbaseret regnskabsvæsen i budget- og regnskabssystemet.

I praksis har langt de fleste kommuner på grund af fælles produktionsfaciliteter valgt at lægge regelgrundlaget for frit valg-området til grund for en samlet omkostningsopgørelse. Valget af frit valg-lovgivningen skyldes, at området er konkurrenceudsat og derfor nyder omkostningsopgørelserne på frit valg-området langt større opmærksomhed hos lokalpolitikere. Derimod tager fastsættelse af egenbetaling for modtagere på plejeboligområdet i langt højere grad udgangspunkt i, hvad politikerne mener, modtageren bør betale.

Ved at ensrette reglerne for madservice til plejeboliger mv. med regelgrundlaget på frit valg-området ville man både imødekomme problematikken omkring udgifts- og omkostningsbegrebet og skabe en forenkling for kommunerne i forhold til den praktiske opgørelse af omkostninger.

Der vil dog fortsat eksistere et behov for vejledning i forhold til hvilke omkostninger der må indregnes. Afdækningen af praksis har vist, at der særlig er et behov i forhold til løn (behandles separat nedenfor), moms, afskrivninger, husleje og administration. En sådan vejledning kan bestå i, at der opsummeres hvilke omkostningstyper, der kan og som minimum skal medtages i omkostningsopgørelsen.

**Deloitte anbefaler**, at regelgrundlaget for omkostningsopgørelsen for madservice til plejehjemsområdet ensrettes med det eksisterende regelgrundlag på frit valg-området.

Samtidig bør det i ministeriets vejledning yderligere forklares, hvilke omkostningstyper der kan og hvilke omkostninger der som minimum skal medtages i kommunernes omkostningsopgørelse.

## Anbefaling 2: Afgrænsning af lønudgifter

Lønudgifter ved produktion udgør halvdelen af kommunens samlede omkostninger ved at levere madservice. Det er Deloitte's opfattelse, at forskelle i opgørelsen af lønudgifter derfor er den primære årsag til variationen i kommunernes opgjorte omkostninger i forbindelse med Velfærdsministeriets og KLs kortlægning af området.

Ifølge regelgrundlaget må køkkenopgaver indregnes i omkostningsopgørelsen, mens plejeopgaver ikke må indregnes heri. Denne afgrænsning er imidlertid ikke nødvendigvis klar i den praktiske hverdag på et modtagekøkken på et plejecenter eller i et leve- og bomiljø. Afgrænsningen er særligt problematisk i de tilfælde, hvor plejepersonalet varetager køkkenopgaver eller køkkenpersonale varetager plejeopgaver.

I praksis har nogle kommuner forsøgt at lave en fysisk afgrænsning, således at opgaver, der fysisk finder sted i køkkenet, er køkkenopgaver, mens maden bliver en plejeopgave, så snart den forlader køkkenet. I de tilfælde hvor beboerne hjælper i køkkenet, (som det kan være tilfældet i leve- og bomiljøer) bliver denne definition imidlertid problematisk.

**Deloitte anbefaler**, at der i forhold til afgrænsningen af lønudgifter til henholdsvis køkken- og plejeopgaver udarbejdes enkle og praktiske forslag til, hvordan bestemmelsen i loven kan håndteres i praksis ved de typiske organisationsmodeller på området, eksempelvis i form af en vejledning eller pjece.

## Anbefaling 3: Fordelingsnøgler

Kommunerne er i en række tilfælde nødsaget til at anvende fordelingsnøgler til at fordele fællesudgifter og til at sondre imellem produktion til forskellige formål. Den generelle bekendtgørelse for egenbetaling nævner ikke anvendelsen af fordelingsnøgler, men frit valg-bekendtgørelsen anfører, at kommunen bør anvende velbegrundede fordelingsnøgler til at fordele fællesudgifter. Anvendelsen af fordelingsnøgler i omkostningsopgørelser omtales desuden i Budget og regnskabssystem for kommuner, men her gives ikke en entydig vejledning i hvilke fordelingsnøgler, der bør anvendes.

Det præciseres imidlertid ikke i frit valg-bekendtgørelsen, hvad fordelingsnøglen skal basere sig på, men der angives et par eksempler, herunder fordeling på baggrund af lønudgiften. Ofte vil udgifterne til løn og råvarer dog være den primære genstand for fordelingsnøglen.

Afdækningen af kommunernes praksis viser, at anvendelsen af fordelingsnøgler varierer fra kommune til kommune. Mens nogle kommu-



ner anvender kvalificerede skøn, baserer andre kommuner fordelingsnøgler på produktions- og tidsregistrering.

**Deloitte anbefaler**, at der ved en revision af den eksisterende vejledning indarbejdes anbefaling om at foretage produktions- og tidsregistrering som grundlag for at udarbejde fordelingsnøgler.

#### **Anbefaling 4: Det 4-årige balanceprincip**

Regelgennemgangen viser, at kommunernes konkrete håndtering af det 4-årige balanceprincip på flere måder er uklar. Dels er der uklarhed om, hvordan den 4-årige periode skal forstås, dels er der uklarhed i forhold til, hvordan kommunerne konkret skal foretage efterregulering i tilfælde af, at kommunen reelt har opkrævet mere end de konkrete omkostninger tilsiger.

I forlængelse af, at praksisundersøgelsen viser, at kommunerne ikke opkræver den fulde omkostning, er behovet for efterregulering dog reelt meget begrænset. Nogle kommuner foretager dog efterkalkulationer af omkostningsopgørelsen på baggrund af regnskabstal.

Kun en enkelt kommune oplyste, at kommunen havde planer om at anvende det 4-årige balanceprincip i praksis. Flere kommuner har supplerende oplyst, at de har svært ved at se, hvordan en sådan efterregulering i givet fald ville skulle ske.

**Deloitte anbefaler**, at der frem for det 4-årige balanceprincip årligt foretages en fremadrettet regulering af taksterne på baggrund af senest kendte regnskabstal efter et omkostningsprincip. Denne løsning vil være langt mere enkel at administrere.

## 2. Indledning

Denne rapport udgør Deloitte's afrapportering i forhold til analysen vedrørende reglerne for betaling af kommunal madservice og kommunernes praksis for opgørelse af produktionsomkostningerne. I det følgende beskrives analysens baggrund, formål og tilrettelæggelse. Endeligt præsenteres rapportens videre opbygning.

Madservice er en del af den praktiske hjælp, der tilbydes efter lov om social service § 83. Efter § 83 skal kommunalbestyrelsen tilbyde praktisk hjælp til personer, der har behov herfor. Der træffes afgørelse om hjælpen til borgeren efter en konkret individuel vurdering af borgerens behov herfor, det vil sige, at borgeren skal visiteres til ydelsen. Det er kommunalbestyrelsen i den enkelte kommune, der har ansvaret for tilrettelæggelsen af madservice for plejeboliger mv.

### 2.1 Analysens baggrund

Velfærdsministeriet og KL gennemførte i 2008 en kortlægning af egenbetaling og produktionsomkostninger ved kommunal madservice. Kortlægningen viste, at det faktiske prisniveau og de opgjorte produktionsomkostninger for madservice varierede betydeligt kommunerne imellem, og at egenbetalingen i nogle kommuner er øget mere end den almindelige pris- og lønudvikling.

Med afsæt heri er der som led i finanslovaftalen indgået aftale om, at der pr. 1. juli 2009 indføres et prisloft på 3.000 kr. pr. måned for modtagerens egenbetaling for madservice. Det gælder for modtagere af madservice i plejebolig og plejehjem efter lov om social service § 83 og i botilbud efter lov om social service §§ 107-108 og lignende boligenheder, hvortil der er knyttet omsorgs- og servicefunktioner med tilhørende personale.

Det fremgår endvidere af finanslovsaftalen, at der skal udarbejdes en redegørelse, hvor der foretages en grundig gennemgang af regelsættet og praksis for fastsættelse af betalingen for madservice for modtagere i disse tilbud:

*Der skal i redegørelsen opstilles forslag til en præcisering af reglerne, så det fremadrettet står helt klart for kommunen og borgerne, hvordan produktionsomkostningerne opgøres og dermed hvor meget, som maksimalt må opkræves hos de ældre, der får tilbudt madservice.*

På den baggrund har Deloitte for Velfærdsministeriet gennemført en analyse af området. Undersøgelsen har omfattet en gennemgang af regelsættet for betaling for madservice og en gennemgang af kommu-

nernes praksis for omkostningsopgørelse og priskalkulation i forbindelse med fastsættelsen af egenbetalingen.

Undersøgelsens målgruppe er afgrænset i forhold til finanslovsaftalen og dermed det fremsatte lovforslag vedrørende prisloft til madservice. Målgruppen vedrører således:

*Beboere i plejebolig og plejehjem, botilbud efter lov om social service §§ 107-108 og lignende boligenheder, hvortil der er knyttet omsorgs- og servicefunktioner med tilhørende personale*

Analysen er således afgrænset fra øvrige tilbud omfattet af madservice efter § 83 i serviceloven.

Analysen har efter aftale med Velfærdsministeriet primært fokuseret på madservice til beboere i plejebolig.

## 2.2 Analysens formål

Analysen har med baggrund i ovenstående været gennemført med henblik på at afdække:

- Eksisterende regelgrundlag, vejledninger mv.
- Praksis i kommunerne i forhold til omkostningsopgørelser og beregning af egenbetaling.
- Principielle og operationelle uklarheder og udfordringer ved opgørelse af produktionsomkostninger.

Samt fremsætte:

- Konkrete forslag til præcisering af reglerne
- Forslag til øget vejledning

Analysen har således overordnet til formål, at opstille forslag til præcisering af reglerne på området, så det fremadrettet står helt klart for kommunerne, hvordan produktionsomkostninger skal opgøres.

Herunder skal analysen understøtte, at der fremadrettet skabes et grundlag for kommunernes omkostningsopgørelse, der kan sikre gennemsigtighed om priserne til kommunale madserviceordninger, så ældre og pårørende nøjagtigt kan se, hvad der betales for.

## 2.3 Afgrænsning

Målgruppen for analysen er som det fremgår ovenfor modtagere af madservice efter § 83 i plejebolig og plejehjem, botilbud efter lov om social service §§ 107-108 og lignende boligenheder. Den samlede analyse er derfor som nævnt afgrænset fra øvrige tilbud omfattet af madservice efter § 83 i serviceloven, det vil sige primært modtagere omfattet af reglerne om frit valg (borgere i eget hjem).

I forhold til regel gennemgangen vil denne desuden være afgrænset fra fødevarelovgivningen. Det skyldes, at fødevarelovgivningen mere er rettet mod produktion af mad generelt og produktionsforhold i relation hertil og ikke tilrettelæggelsen af det egentlige borgerrettede tilbud, prisberegning heraf eller beregningen af egenbetalingen.

Derimod vil reglerne på frit valg-området enkelte steder blive inddraget i analysen, dog særligt i forbindelse med regel gennemgangen. Det skyldes, at madservice til modtagere i plejeboliger og i eget hjem ofte deler produktionsfaciliteter i kommunerne, og derfor foretages omkostningsopgørelserne for de to områder ofte samlet. Reglerne på frit valg-området er derfor et tæt relateret område, hvor kommunerne står over for tilsvarende opgaver i forhold til omkostningsopgørelser.

## 2.4 Analysens gennemførelse

Analysen er gennemført i perioden januar 2009 - ultimo februar 2009 og har været tilrettelagt efter et regelspor og et praksisspor.

Regelsporet er gennemført med henblik på en grundig gennemgang, vurdering og præcisering af det eksisterende regelgrundlag og de tilhørende vejledninger mv. Gennemgangen er nærmere præsenteret i rapportens afsnit 3.

Praksissporet er gennemført med fokus på kommunernes udmøntning og efterlevelse af regelsættet ved den faktiske opgørelse af omkostninger og fastsættelse af egenbetaling. Praksissporet har omfattet besøg og dataindsamling i 10 udvalgte kommuner samt opfølgende (telefoniske) interviews i yderligere 20 kommuner. Resultaterne fra praksissporet er nærmere beskrevet i rapportens afsnit 4 og 5. I bilag til nærværende rapport fremgår en uddybende beskrivelse af praksissporets gennemførelse, herunder de gennemgåede temaer i forbindelse med kommunebesøg og interviews.

I samspil mellem regel- og praksissporet er der gennemført en afdækning af de problemstillinger, der er i forhold til regelsættet, herunder en vurdering af om problemstillingerne hidrører fra regelsættet eller i højere grad fra den kommunale omsætning af dette til praksis. Konklusionen er, at de fleste af de problemstillinger, der er i forhold til regelsættet, er af teknisk karakter og kan løses ved at ændre på de tekniske forhold. De fleste af de problemstillinger, der er i forhold til praksis, er af teknisk karakter og kan løses ved at ændre på de tekniske forhold.

sioner herfra udgør grundlaget for Deloittes konklusioner og fremadrettede anbefalinger, som nærmere er beskrevet i rapportens afsnit 6.

## 2.5 Rapportens opbygning

I henhold til ovenstående er rapporten opbygget efter følgende disposition:

- Kapitel 1 Resumé
- Kapitel 2 Indledning
- Kapitel 3 Beskrivelse af området
- Kapitel 4 Gennemgang af regelgrundlag
- Kapitel 5 Kommunernes praksis
- Kapitel 6 Anbefalinger

## 3. Beskrivelse af området

Det følgende kapitel indeholder en kort beskrivelse af madserviceområdet i forhold til indholdet af madservice, organiseringen og produktionsformer. Formålet med kapitlet er at give en indføring i området, der kan fungere som en forståelsesramme for de efterfølgende kapitler.

Kapitlet er struktureret som følger:

- Afsnit 3.1 indeholder en præsentation af indholdet af madservice til modtagere i plejeboliger mv.
- Afsnit 3.2 indeholder en beskrivelse af de typiske organiseringsformer præsenteret i form af fire modeller.
- Afsnit 3.3 præsenterer kort de forskellige produktionsformer, som anvendes indenfor madserviceområdet i kommunerne.

### 3.1 Indholdet af madservice

Madservice til modtagere i plejebolig mv. består af en såkaldt døgnforplejning eller en fuldkostforplejning, hvilket betegner en borgers behov for mad i løbet af et døgn.

En døgnforplejning består typisk af seks måltider, heraf tre hovedmåltider (morgen, middag og aften) og tre mellemmåltider (formiddag, eftermiddag og sen aften). En døgnforplejning indeholder typisk drikkevarer som kaffe, te, mælk, juice, saft og vand, men vil som regel ikke indeholde kapselvarer. I efterfølgende boks er vist et eksempel på en døgnforplejning fra en kommune.

Borgeren vil typisk have mulighed for at fravælge hele eller dele af døgnforplejningen, hvis borgeren af forskellige grunde ønsker det. Døgnforplejningen vil typisk være inddelt i forskellige moduler, eksempelvis morgen-, middags- og aftenmodul, og borgeren vil herudfra have mulighed for at fravælge enkelte moduler. Dog stiller nogle kommuner som betingelse, at hvis en borger af helbredsmæssige årsager modtager en særlig ernæringsrig kost, skal borgeren modtage den fulde døgnforplejning.

Desuden vil borgeren typisk med en dags varighed have mulighed for at afbestille måltider. I de tilfælde, hvor borgeren afbestiller måltider fra dag til dag, vil kommunen typisk afholde udgiften for blandt andet indkøb, som ikke kan ændres.

#### I hvor mange boliger leveres der døgnforplejning i Danmark?

Danmarks Statistik har i 2008 opgjort antallet af indskrevne til 44.858 på landets plejehjem, plejecentre og beskyttede boliger.

Danmarks Statistik har i 2008 opgjort antallet af døgnklienter på midlertidige botilbud efter § 107 til 5.225 pladser og permanente botilbud efter § 108 til 10.382

#### **Eksempel på en døgnforplejning på et plejehjem**

##### **Til morgen tilbydes**

- 1 portion øllebrød, havregrød eller surmælksprodukter med müsli
- Rugbrød og franskbrød med ost, marmelade og smør
- Mælk og juice samt kaffe/te

##### **Til formiddag tilbydes**

- Kaffe/te
- Saftevand eller juice
- Frugt

##### **Til middag tilbydes (varmt måltid)**

- Hovedret
- Forret eller efterret
- Vand til maden

##### **Til eftermiddag tilbydes**

- Kaffe, te, kakao med dagens brød
- Frugtgrød eller dessert
- Saftevand

##### **Til aften tilbydes**

- Smørrebrød med 3 slags pålæg (fisk, kød, æg og salater)
- Mælk eller vand

##### **Til sen aften tilbydes**

- Sandwich med ost eller pålæg
- Kaffe/te og saftevand
- Småkager og frugt

### **3.1.1 Diæt-kost og menuvalg**

Analysen har afdækket, at der udover standardmåltider produceres en varieret mængde af diætkost i kommunerne. Et skøn for produktionen af diætkost er oplyst til ca. 30% af den samlede produktion.

Kommunerne tilbyder typisk følgende:

- Kan-lide kost, der består i et alternativt menuvalg på dage, hvor der serveres indmad/fisk.
- Tygge-let kost til personer der ikke kan tygge eksempelvis hele kødstykker.
- Energitæt kost til underernærede personer.
- Specialkost til diabetikere.
- Glutenfri kost til glutenallergikere.
- Øvrig diætkost med baggrund i konkrete lægeligt begrundede behov.

Herudover har flere kommuner oplyst, at man oplever efterspørgsel efter alternative diæter med baggrund i individuelle ønsker, der ikke er lægeligt begrundet. Disse ønsker har nogle kommuner oplyst at man efterkommer, mens andre har begrænset kostvalget til lægeordnede behov.

Kommunerne har oplyst, at merudgiften til produktion af diætkost dels består i merudgiften forbundet med at koordinere, håndtere, tilberede og transportere flere måltidskombinationer, samt en varierende grad af merudgift til råvarer, alt efter diætens indhold.

Der findes ikke egentlige opgørelser over den konkrete merudgift pr. måltid forbundet med diætproduktionen, men flere kommuner opererer med afregningsmæssige tillæg for diætkost i deres budgettildeling/afregning overfor produktionskøkkenerne, uden at disse tillæg dog er begrundet i konkrete efterkalkulationer.

Samtlige kommuner, der har deltaget i undersøgelsen, har oplyst, at borgerne betaler den samme pris for madservice, uanset hvilken diæt borgeren måtte modtage og den faktiske produktionspris herfor.

## 3.2 Organisering af madproduktionen

I kommunerne har man historisk set haft køkkener på det enkelte plejecenter, der har stået for produktionen af mad til plejecentrets beboere, til beboernes mærkedage og til centrets mødeforplejning mv. I dag er organiseringen og produktionsformen i forbindelse med madservice mere differentieret.

### 3.2.1 Organiseringsmodeller

På baggrund af afdækningen af kommunernes praksis er identificeret forskellige organiseringsmodeller. Modellerne skal ses som typiske organiseringsformer, mens den praktiske udmøntning i nogle tilfælde vil være en hybrid mellem flere modeller.

Herudover har flere kommuner endnu ikke harmoniseret deres produktionsapparat efter Strukturreformen i 2007. Der kan derfor inden for samme kommune eksistere en kombination af forskellige organiseringsmodeller i forhold til madproduktionen.

I det følgende er skitseret fire modeller:

- **Central model:** Kommunen har et eller flere store centrale produktionskøkkener, der både producerer til kommunens plejeboliger og cafeer på plejecentre og er leverandør til kommunens frit valg-område. I denne model leverer de(t) centrale produktionskøkken en fuld døgnforplejning til plejecentret, og den eneste produktion, der



foregår på plejecentret, er en let opvarming/anretning i et lokalt modtagekøkken. Et modtagekøkken er kendetegnet ved at være placeret på det enkelte plejecenter, men er ofte ikke udstyret eller godkendt til fuld madproduktion. Personalet i modtagekøkkenet kan enten være køkkenpersonale eller plejepersonale.

- **Delvis central model:** Denne model er en variant af den foregående model. I denne model leverer de(t) centrale produktionskøkkener alene dele af døgnforplejningen til det enkelte plejecenter i et modtagekøkken. Herved er der stadig en vis grad af produktion af mad på det enkelte plejecenter, for eksempel den kolde mad og opvarmning eller anretning af den varme mad. Personalet i modtagekøkkenet kan enten være køkkenpersonale eller plejepersonale.
- **Decentral model:** Den fulde produktion af en døgnforplejning foregår på de enkelte plejecentre. Plejecentret har et fuld udstyret produktionskøkken med personale ansat på plejecenteret og eventuelt en selvstændig leder for køkkenet.
- **Leve- og bomiljøer:** Kommunens plejecentre er enten helt eller delvist bygget som leve- og bomiljøer og har hel eller delvis madproduktion i leve- og bomiljøerne. Madproduktion i leve- og bomiljøer er særlig, fordi den kan foregå sammen med beboerne. Personalet i køkkenet kan være plejepersonalet eller køkkenfagligt personale for eksempel ernæringsassistenter. Det er de færreste kommuner, der alene har leve- og bomiljøer, og derfor vil de fleste kommuner, som har leve- og bomiljøer med hel eller delvis madproduktion samtidig have andre plejecentre med varianter af de foregående modeller indarbejdet.

I de fleste kommuner går tendensen mod at oprette færre, mere centrale produktionskøkkener, der samler kommunens madproduktion. Processen er dels foranlediget af et ønske om at udnytte de stordriftsmuligheder som eksisterer i de nye, større kommuner, dels af de øgede krav til køkkenfaciliteterne som følge af øgede krav til blandt andet arbejdsmiljø. Kommunerne gjorde dog samtidig opmærksom på, at der i en plejemæssig kontekst kan være fordele ved at have decentrale køkkener, fordi de ifølge plejepersonalet kan skabe en mere hjemlig atmosfære.

I midlertidige og permanente botilbud efter §§ 107 og 108 er beboernes ressourcer i forhold til at deltage i madlavningen meget varierende. I mange tilfælde vil madservice til denne gruppe være organiseret i leve-bo miljøer, hvor modtagerne af madservice selv bidrager med at lave maden. Der eksisterer dog også for denne type tilbud mere centraliserede produktionsstrukturer, som i højere grad er reflekteret i de øvrige modeller for organisering.

Overordnet er vurderingen i forbindelse med botilbud efter §§ 107 og 108, at organiseringen og dermed de udfordringer, som knytter sig hertil er afspejlet de fire modeller.

### 3.2.2 Produktionsformer

I forlængelse af de forskellige organiseringsformer eksisterer desuden forskelle i kommunernes produktionsformer. I det følgende vil de forskellige produktionsformer i kommunerne kort blive præsenteret. Produktionsformerne vil delvist være sammenhængende med organiseringen, men produktionsformerne varierer i høj grad også på tværs af organiseringsformer særligt som følge af kommunernes historik.

Nedenfor følger en kort beskrivelse af de mest anvendte produktionsformer:

- **Varmholdig:** I denne traditionelle produktionsform tilberedes maden i køkkenet, hvor den pakkes i emballage, der kan holde maden varm indtil den serveres for brugeren (cook-serve).
- **Kølevakuum:** I denne produktionsform anvendes det kølede system (cook-chill). Det betyder, at maden tilberedes i køkkenet og herefter køles den hurtigt ned og pakkes i en beskyttet atmosfære. Når maden skal spises, opvarmes den i ovn eller mikroovn.
- **Frostmad:** I denne produktionsform tilberedes maden i køkkenet stort set som køle-vakuummad bortset fra, at umiddelbart efter tilberedning fryses maden hurtigt ned. Når maden skal spises opvarmes den i ovn eller mikroovn.

Som tidligere nævnt er produktionsformen delvist forbundet til kommunens køkkenstruktur. Eksempelvis vil en varmholdig produktionsform være mere oplagt i en decentral køkkenstruktur end i en mere central struktur. Valget af produktionsform er dog samtidig tæt forbundet til kommunernes historik inden for madservice i kommunen. Flere kommuner har oplyst, at det ofte vil være svært at skifte fra en varmholdig produktion til kølevakuum eller frost produktion, fordi det af borgerne opfattes som en forringelse.

Afslutningsvis kan det i forhold til kommunens organisering af madproduktionen konstateres, at mange kommuner enten er i færd med at harmonisere deres produktionsapparat i forbindelse med kommunesammenlægningen eller netop har afsluttet en harmonisering. Forskellene i organisering og produktionsform både mellem og internt i kommunerne skaber en udfordring i forbindelse med kommunernes omkostningsopgørelser.

### 3.3 Sammenhæng med frit valg-området

Madservice til plejeboliger mv. har en tæt sammenhæng med frit valg-området, idet de centrale produktionskøkkener i kommunerne som regel producerer mad til den samlede madservice i kommunen, det vil sige både mad til plejeboliger mv. og mad til hjemmeboende, som er omfattet af frit valg-området. Det betyder, at de produktionsenheder, der både producerer madservice til plejeboliger mv. og mad til hjemmeboende, vil foretage en samlet omkostningsopgørelse, hvorefter omkostningerne fordeles på ydelser ved brug af forskellige typer fordelingsnøgler på baggrund af eksempelvis tids- og produktregistrering i en periode.

Kommuneinterviewene har vist, at omkostningsopgørelsen for madservice til hjemmeboende nyder større opmærksomhed fra både politikere og forvaltning, da dette er en del af frit valg-området. Derimod spiller omkostningsopgørelsen kun en begrænset rolle i fastsættelse af egenbetaling (og dermed kommunens tilskud). Det skyldes dels, at området ikke er konkurrenceudsat, dels at lokalpolitikere primært tager udgangspunkt i, hvad en borger bør betale, frem for hvilke omkostninger der er forbundet med tilbuddet, jf. også afsnit 5.5.

Den begrænsede lokalpolitiske opmærksomhed kombineret med den omstændighed at kun en lille del af kommunerne opkræver fuld egenbetaling, har i praksis betydet en meget svag incitamentsstruktur for den kommunale forvaltning til at foretage fuldstændige og opdaterede omkostningsopgørelser.

Dette billede bekræftes af, at de kommuner, som har udliciteret madservice til hjemmeboende, har langt mindre detaljerede omkostningsopgørelser på plejeboligområdet. I en af de kommuner, der fuldt har udliciteret madservice til hjemmeboende, var det således ikke muligt at finde frem til en egentlig omkostningsopgørelse for madservice til plejeboliger mv.

## 4. Gennemgang af regelgrundlag

Det følgende kapitel udgør Deloittes gennemgang af det gældende regelgrundlag. Kapitlet er udarbejdet med henblik på at give et overblik over eksisterende lovgrundlag og øvrigt materiale, som kommunerne kan tage udgangspunkt ved beregning af priser til madservice.

Kapitlet er struktureret som følger:

- Afsnit 4.1 indeholder en oversigt over lovgrundlag og øvrigt materiale, som har indgået i Deloittes gennemgang.
- Afsnit 4.2 indeholder en gennemgang af det behandlede regelgrundlag og øvrige materiale i forhold til omkostningsopgørelser og priskalkulationer i kommunen.
- Afsnit 4.3 præsenterer Deloittes vurdering af væsentlige problemstillinger og uklarheder i det foreliggende regelgrundlag

Fremadrettede anbefalinger vedrørende præcisering af regelgrundlag er beskrevet i kapitel 6.

### 4.1 Oversigt over regelgrundlag

Dette afsnit indeholder en oversigt over det regelgrundlag, som Deloitte har taget udgangspunkt i ved den efterfølgende gennemgang af regelgrundlaget på området.

Afsnittet vil først præsentere det regelsæt, som ligger til grund for egenbetaling af madservice. Dernæst vil afsnittet præsentere en oversigt over øvrige vejledninger og materialer udgivet af Velfærdsministeriet og KL, som kommunerne kan gøre brug af ved deres omkostningsopgørelser.

#### 4.1.1 Regelgrundlag

Baggrunden for kommunernes forpligtelse til at levere madservice er servicelovens § 83, mens reglerne for egenbetaling er hjemlet i servicelovens § 161 og er nærmere bestemt i Bekendtgørelse om betaling for generelle tilbud og for tilbud om personlig og praktisk hjælp mv. (BEK nr. 616 af 15. juni 2006), herefter betalingsbekendtgørelsen.

Gennemgangen af det eksisterende regelgrundlag er afgrænset i forhold til analysens målgruppe, som tager udgangspunkt i det fremsatte

lovforslag vedrørende prisloft til madservice. Målgruppen vedrører således:

*Beboere i plejebolig og plejehjem, botilbud efter lov om social service §§ 107-108 og lignende boligenheder, hvortil der er knyttet omsorgs- og servicefunktioner med tilhørende personale.*

Analysen er således afgrænset fra øvrige tilbud omfattet af mad efter § 83 i serviceloven.

For beregning af egenbetaling for madservice til modtagere i plejeboliger, plejehjem og botilbud gælder de generelle regler om egenbetaling, som er hjemlet i servicelovens § 161 og i betalingsbekendtgørelsen. Den efterfølgende gennemgang i afsnit 4.2 vil derfor primært tage udgangspunkt heri.

Gennemgangen i afsnit 4.2 vil desuden omfatte reglerne for prisberegning for madservice til hjemmeboende på frit valg-området, som er hjemlet i servicelovens §§ 91 og 92 samt i Bekendtgørelse om kvalitetsstandarder og frit valg af leverandører af personlig og praktisk hjælp mv. (BEK nr. 1614 af 12. december 2006).

Både reglerne i betalingsbekendtgørelsen samt reglerne for prisberegninger på frit valg-området er nærmere beskrevet i Vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse mv., VEJ nr. 94 af 5. december 2006

Madservice til modtagere i plejeboliger og i eget hjem deler som nævnt tidligere ofte produktionsfaciliteter i kommunerne, og derfor foretages omkostningsopgørelserne for de to områder ofte samlet. Reglerne på frit valg-området inddrages af denne årsag, da det således er et tæt relateret område, hvor kommunerne står over for tilsvarende udfordringer i forhold til priskalkulationer.

På denne baggrund har Deloitte identificeret følgende relevant materiale med henblik på at foretage en gennemgang af regelkomplekset vedrørende kommunernes forpligtigelse til at levere madservice og foretage prisberegninger:

**Bekendtgørelse af lov om social service (Serviceloven), LBK nr. 979 af 1. oktober 2008**

§ 83 (madservice generelt, herunder til beboere på plejehjem)

§§ 91–92 (prisberegninger)

§ 139 (kvalitetsstandarder)

§ 161 (egenbetaling)

**Bekendtgørelse om betaling for generelle tilbud og for tilbud om personlig og praktisk hjælp m.v. (Servicelovens §§ 79, 83 og 84), BEK nr. 616 af 15. juni 2006**

§§ 1-2 (betaling for tilbud og personaleudgifter)

**Bekendtgørelse om kvalitetsstandarder og frit valg af leverandører af personlig og praktisk hjælp m.v., BEK nr. 1614 af 12. december 2006**

§§ 12-15 (fastsættelse af priskrav)

**Vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse m.v., VEJ nr. 94 af 5. december 2006**

Pkt. 206-211 (frit valg-området)

Pkt. 226-228 (egenbetaling)

Derudover er de enkelte boformer hjemlet i følgende regelgrundlag:

**Boformer**

Servicelovens §§ 107-108 (botilbud)

Servicelovens § 192 (plejehjem)

Almenboliglovens § 5, stk. 2 (plejeboliger)

Derudover er omfattet lignende boligenheder, hvortil der er knyttet omsorgs- og servicefunktioner med tilhørende personale.

#### 4.1.2 Øvrigt relevant materiale på madserviceområdet

På madserviceområdet eksisterer foruden ovenstående regelgrundlag en række mere praktiske vejledninger og øvrigt materiale udgivet af Velfærdsministeriet og KL, som kommunerne kan have gjort brug af ved deres omkostningsopgørelser.

Primært skal her fremhæves Velfærdsministeriets Budget- og regnskabssystem for kommuner, der udgør en overordnet ramme for det kommunale regnskabsvæsen.

Desuden har KL i marts 2008 udgivet en guide, som adresserer netop omkostningsopgørelser og takstberegninger i køkkener. Afdækningen af praksis for omkostningsopgørelser i kommunerne har vist, at flere kommuner anvender denne guide som baggrund for deres omkostningsopgørelser, og derfor vil guiden indgå i den følgende gennemgang.

Nedenfor er vist en kronologisk oversigt over vejledninger samt øvrigt materiale, som har indgået i gennemgangen.

#### Øvrigt relevant materiale

"Budget- og regnskabssystem for kommuner" (Velfærdsministeriet)

"Guide - pris- og takstberegninger i køkkener" (KL, 2008)

"Kortlægning af egenbetaling, produktionsomkostninger, organisering m.v. af madserviceordninger efter § 83 i Serviceloven" (KL og Velfærdsministeriet, 2008)

"Fælles pjece - om prisfastsættelse på ældreområdet" (om prisfastsættelse særligt på frit valg-området og madservice til hjemmeboende) (Socialministeriet og KL, 2007)

"Undersøgelse af madservice" (Socialministeriet, 2006)

## 4.2 Gennemgang af regelgrundlag og vejledninger

I dette afsnit gennemgås regelgrundlaget for omkostningsopgørelser og fastsættelse af egenbetaling for madservice til ældre i plejebolig, plejehjem og botilbud. Gennemgangen vil inddrage reglerne for prisberegninger for madservice til hjemmeboende, som er en del af frit valg-området.

Gennemgangen er struktureret efter følgende områder:

- Velfærdsministeriets budget- og regnskabssystem i kommuner og regioner
- Regler for egenbetaling
- Regler for frit-valg området

Lovgrundlaget for madserviceordninger findes i servicelovens § 83, jf. hvilken kommunerne er forpligtet til at tilbyde hjælp til nødvendige praktiske opgaver i hjemmet til personer med midlertidig eller varig nedsat fysisk eller psykisk funktionsevne.

Med baggrund i servicelovens § 161 har velfærdsministeren fastsat reglerne om betaling for tilbud, herunder at der kan opkræves betaling for personaleudgifter til madserviceordninger, jf. betalingsbekendtgørelsen (BEK nr. 616 af 15. juni 2006).

#### 4.2.1 Velfærdsministeriets budget- og regnskabssystem for kommuner

Nærværende afsnit indeholder et overblik over velfærdsministeriets budget- og regnskabssystemet for kommuner, herunder den historiske udvikling fra udgiftsbaseret til omkostningsbaseret regnskabsvæsen.

Afsnittet indeholder endvidere en beskrivelse af sammenhængen til henholdsvis regelsættet omkring betaling for madservice i plejeboliger (betalingsbekendtgørelsen) og regelsættet på frit-valgsområdet, hvor det gælder:

- at regelsættet i betalingsbekendtgørelsen er udarbejdet på et tidspunkt, hvor man i budget- og regnskabssystemet alene arbejdede med et udgiftsbaseret regnskabsvæsen
- at regelsættet på frit-valgsområdet er udarbejdet senere og har sit udgangspunkt i initiativer i forbindelse med frit-valg, servicestrategier og udfordringsretten. Disse initiativer har sat fokus på opgørelsen af omkostninger forbundet med den kommunale serviceproduktion og har påvirket budget- og regnskabssystemet i retning imod også at omfatte et omkostningsbaseret regnskabsvæsen.

Endeligt indeholder afsnittet en gennemgang af budget- og regnskabssystemets understøttelse af omkostningskalkulationer, herunder terminologi og eksempler på omkostningstyper.

Budget- og regnskabssystemet afspejler således samlet set det forhold, at omkostningsprincipperne p.t. ensrettes i den kommunale sektor under et.

#### **Budget- og regnskabssystemet**

Budget- og regnskabssystemet har eksisteret siden 1977 og omfatter et sæt af regler vedrørende formen for kommunernes årsbudget, flerårige budgetoverslag og regnskab mv. Endvidere indgår en række - især proceduremæssige - bestemmelser om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision mv.

Budget- og regnskabssystemet var oprindeligt baseret på det udgiftsbaserede regnskabsvæsen, ligesom det gælder for bekendtgørelsen om betaling for generelle tilbud (betalingsbekendtgørelsen). I det udgiftsbaserede regnskabsvæsen blev alene ind- og udbetalinger registreret i det enkelte år medregnet og det afspejlede dermed typisk ikke det en-



kelte års egentlige ressourceforbrug ved tilvejebringelsen af kommunale ydelser.

Over de senere år har systemet udviklet sig til også at afspejle en omkostningsbaseret økonomistyringstankegang, som svarer til den, som kendes fra den private sektor. Det omkostningsbaserede regnskabsvæsen sætter fokus på værdien af de ressourcer, der forbruges under produktionen af kommunale ydelser uafhængigt af det faktiske tidspunkt for betalingerne.

Blandt årsagerne til denne udvikling findes initiativerne i forbindelse med frit-valg, servicestrategier og udfordringsretten. Disse initiativer har sat fokus på opgørelsen af omkostninger forbundet med den kommunale serviceproduktion.

### **Omkostningskalkulationer ifølge Budget- og regnskabssystemet**

Budget- og regnskabssystemet indeholder i dag en facilitet i driftsregnskabet beregnet på registrering af omkostningsbaserede elementer som fx afskrivninger, lagerforskydninger samt beregnede og overførte udgifter og indtægter.

Budget- og regnskabssystemet indeholder endvidere et særskilt kapitel omhandlende vejledning i forhold til opgørelser af omkostninger i kommunerne. Det fremgår af dette kapitel, at regnskabssystemets vejledning er underordnet de særlige krav om eksempelvis ”regnskabsmæssige redegørelser, efterkalkulationer mv. i forbindelse med lovpålagte omkostningskalkulationer (hvor der) henvises til den specifikke lovgivning herom”<sup>3</sup>. Vejledningen i budget- og regnskabssystemet er således underordnet eksempelvis reglerne i betalingsbekendtgørelsen.

Det gælder generelt for budget- og regnskabssystemets vejledning vedrørende omkostningskalkulationer, at den er holdt i generelle termer og er udarbejdet med henblik på at yde vejledning i forhold til en række forskellige formål, eksempelvis:

- Opgørelse af omkostninger afgrænset til driften af en enhed
- Opgørelse af samlede omkostninger for en ydelse
- Opgørelse af omkostninger jf. lov om kommuners udførelse af opgaver for andre offentlige myndigheder

Herudover fremgår det, at ”de samlede omkostninger udgør en beregnet og ikke en direkte konstaterbar størrelse. Omkostningsberegningen

---

<sup>3</sup> Jf. kapitel 9.1 i Budget- og regnskabssystem for kommuner.

*kan således indeholde en række kalkulatoriske poster, der ikke på noget tidspunkt figurerer i kommunernes budgetter/regnskaber”<sup>4</sup>.*

Budget- og regnskabssystemet giver derfor ikke et facit på hvilke omkostninger, der skal indregnes og heller ikke på hvilke fordelingsnøgler, der bør anvendes, hvorfor der med vejledningen fortsat er efterladt et element af lokal fortolkning og praksisudmøntning af beregningsprincipper.

Vejledningen i budget- og regnskabssystemet giver anvisninger vedrørende henholdsvis terminologi og eksempler på omkostningstyper, der kan indgå i en omkostningskalkulation. I det følgende gennemgås terminologi og udvalgte eksempler på omkostningstyper:

**Direkte omkostninger** omfatter eksempelvis løn, rejser og befordring, køb af materialer og maskiner, der ikke overstiger grænsen for aktivering på 100.000 kr., fremmede tjenesteydelser, reparation og vedligeholdelsesudgifter, husleje, el, varme, vand og forsikringer. Her må kommunen i hvert enkelt tilfælde vurdere hvilke direkte omkostninger, der indgår i produktionen.

**Indirekte omkostninger** omfatter eksempelvis lokaleudgifter, kontorudgifter, edb-udgifter, udgifter til ledelse, administration mv., forsikringer, udviklingsomkostninger, tjenestemandspensioner, beregnede skadesomkostninger ved selvforsikring samt forrentning af anlægskapital, forrentning af driftskapital og afskrivning af anlægsaktiver. Også her må kommunen i hvert enkelt tilfælde vurdere hvilke indirekte omkostninger, der indgår i produktionen.

**Den tidsmæssige placering af udgifter** vedrører periodisering af udgifter, der er afholdt i et år, men forbruges i et andet. Det gælder eksempelvis forbrug af lagervarer, indkøb af lagervarer til forbrug i senere perioder, opførelse og anskaffelse af bygninger samt tjenestemandspensioner. Her gælder det, at kommunen må opgøre ressourcetrækket i opgørelsesperioden.

**Følgeomkostninger** er omkostninger forbundet med produktionen, hvor kommunen må vurdere, om formålet med kalkulationen tilsiger, at omkostningen medregnes. Kriteriet for følgeomkostningers indregning omhandler en vurdering af, om omkostningen for kommunen ville falde bort, såfremt man ophørte med den givne produktion. Et eksempel på en sådan omkostning kunne eksempelvis være huslejudgifter for uopsigelige lejemål, der vil skulle afholdes uanset, om der pågår en produktion eller ej. Her må kommunen i hvert enkelt tilfælde vurdere, om omkostningen bør medregnes eller ej. Herudover kan der være forhold, hvor kommunen pådrager sig alternativomkostninger

---

<sup>4</sup> Jf. kapitel 9.3 i budget- og regnskabssystem for kommuner.

ved ikke selv at udføre en opgave - det kan eksempelvis være meromkostninger til tilsyn og kontrol med en ekstern leverandør, der eventuelt bør indregnes/modregnes i den givne omkostningskalkulation.

**Moms** er en særskilt post i omkostningskalkulationerne. Her gælder det, at momsudgiften indregnes forskelligt alt efter formålet med omkostningskalkulationen. Mulighederne, der er beskrevet, er, som følger:

ingen indregning af moms, eksempelvis hvis omkostningskalkulationen har til formål at sammenligne prisen med tilbud fra en privat leverandør.

delvis indregning af moms i form af kommunens faktisk afholdte momsudgifter, eksempelvis ved opgørelse af bruger/egenbetaling, eller ved afgivelse af et tilbud på en opgave, der er fritaget for merværdiafgift, jf. merværdiafgiftsloven.

fuld indregning af moms med 25% oveni den opgjorte omkostningsbase, eksempelvis ved afgivelse af tilbud vedrørende udførelsen af opgaver for anden offentlig myndighed vedrørende virksomhed omfattet af merværdiafgiftsloven samt eksempelvis for kommunale forsyningsvirksomheder.

Afslutningsvist indeholder vejledningen et beregningseksempel vedrørende en konkret opgørelse af omkostninger på et serviceområde.

#### 4.2.2 Egenbetaling for madservice til ældre i plejeboliger mv.

For beregning af betaling for madservice til modtagere i plejeboliger, plejehjem og botilbud gælder, som tidligere nævnt, de generelle regler om egenbetaling, som er beskrevet i Bekendtgørelse om betaling for generelle tilbud og for tilbud om personlig og praktisk hjælp mv. (BEK nr. 616 af 15. juni 2006).

Af bekendtgørelsens § 1 (se boks efterfølgende) fremgår det, at kommunen ved fastsættelse af egenbetalingen højst kan opkræve et beløb, der svarer til de samlede udgifter, som er forbundet med tilbuddet. I bekendtgørelsen bestemmes desuden, at kommunen kan vælge at fastsætte betalingen ud fra budgetterede udgifter, dog må kommunens samlede indtægter over en 4-årig periode ikke overstige de samlede udgifter til tilbuddet.

Det er således, jf. bekendtgørelsen, kommunens samlede udgifter, der maksimalt kan opkræves i egenbetaling hos borgeren.

*Bekendtgørelse om betaling for generelle tilbud og for tilbud om personlig og praktisk hjælp mv.*

§ 1. Kommunen træffer beslutning om betaling for tilbud efter servicelovens §§ 79, 83 og 84. Ved fastsættelsen af betalingen kan højst kommunens samlede udgifter, der er forbundet med tilbuddet, medregnes, jf. dog §§ 2-3. Kommunen kan vælge at fastsætte betalingen endeligt på grundlag af kommunens budgetterede udgifter til tilbuddet, idet betalingen dog skal fastsættes således, at kommunes samlede indtægter over en 4-årig periode ikke overstiger kommunens samlede udgifter til tilbuddet.

*Vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse mv.*

Beregning af egenbetaling bliver yderligere beskrevet i Velfærdsministeriets vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse m.v., VEJ nr. 94 af 5. december 2006. Ifølge vejledningens punkt 226-227 udgør de faktiske udgifter, der er forbundet med at producere ydelsen, overgrænsen for, hvad kommunen kan kræve i betaling for tilbuddet.

Vejledningen nævner desuden, at der ved faktiske udgifter *eksempelvis* forstås udgifter til råvarer, materialer, afskrivning på materiel, el og varme samt udgifter til personale. Listen indeholder en række eksempler på, hvad der forstås ved faktiske udgifter, mens det ikke er uddybet, hvad der som minimum bør medregnes.

Udgangspunktet fra regelgrundlaget er altså, at egenbetalingen skal fastsættes ud fra de samlede faktiske udgifter, som kommunen har i forbindelse med tilbuddet.

*KLs guide til pris- og takstberegninger i køkkener*

Som nævnt i ovenstående har KL i marts 2008 udgivet en guide til pris- og takstberegninger i køkkener. Guiden præsenterer dog ikke en udtømmende liste over, hvad der må indgå i beregningen efter reglerne for egenbetaling, eller hvordan udgifter bør fordeles på forskellige ydelser.<sup>5</sup>

### 4.2.3 Frit valg-området

Reglerne for prisberegninger på frit valg-området er som tidligere nævnt relevante af flere grunde. Dels adresserer reglerne de samme principielle problemstillinger, dels er madproduktionen og dermed omkostningsopgørelserne for madservice til plejeboliger mv. og til hjemmeboende i praksis ofte samlet i kommunerne.

*Bekendtgørelse om kvalitetsstandarder og frit valg af leverandører af personlig og praktisk hjælp mv.*

I Bekendtgørelse om kvalitetsstandarder og frit valg af leverandører af personlig og praktisk hjælp mv. (BEK nr. 1614 af 12. december 2006) fastsættes i kapitel 3 (§§ 12-15) reglerne for priskrav. Det fremgår således af § 14 i bekendtgørelsen, at kommunen fastsætter priskrav ud

<sup>5</sup> Se vurdering heraf i afsnit 4.3.1.

fra en opgørelse af de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger. Opgørelsen skal omfatte alle direkte og indirekte omkostninger, der er forbundet med levering af madserviceordningen. Desuden skal der ske en årlig efterkalkulation af omkostningsopgørelsen, jf. § 20.

Reglerne, som fremgår af § 14, kan dog, jf. § 15, delvist fraviges, såfremt kommunen har grund til at forvente ændringer i omkostningerne som følge af effektiviseringer i den kommunale leverandørvirksomhed eller ændringer i kommunens kvalitetsstandard.

§ 14. Kommunalbestyrelsen fastsætter priskrav ud fra en kalkulation af de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger ved den kommunale leverandørvirksomhed af personlig og praktisk hjælp, jf. dog § 15.

Stk. 2. Kalkulation af kommunens gennemsnitlige, langsigtede omkostninger ved den kommunale leverandørvirksomhed af personlig og praktisk hjælp skal omfatte alle direkte og indirekte omkostninger, der er forbundet med levering af personlig og praktisk hjælp.

*Vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse mv.*

Prisfastsættelsen ved frit valg-reglerne bliver yderligere beskrevet i velfærdsministeriets Vejledning om personlig og praktisk hjælp, træning, forebyggelse mv., VEJ nr. 94 af 5. december 2006 punkt 206-211. I vejledningen fremgår det, at prisfastsættelsen ifølge reglerne skal ske på baggrund af de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger.

Vejledningen præsenterer i punkt 207 en række eksempler på, hvad der forstås ved direkte og indirekte omkostninger:

- Direkte omkostninger omfatter således "for eksempel løn til udførende personale, inkl. pensionsbidrag og andre løndelev, over- og merarbejde, materialer mv."
- Indirekte omkostninger omfatter "for eksempel indirekte lønomkostninger, andel af fællesomkostninger til for eksempel ledelse, administration, husleje, udstyr, forsikringer, pensionsforpligtigelser, forrentning af drifts- og anlægskapital og afskrivning af anlægsaktiver samt beregnede omkostninger for faciliteter i øvrigt, der er stillet til rådighed ved levering af personlig og praktisk hjælp mv."

Desuden præsenterer vejledningen i punkterne 208-210 nærmere, hvordan afskrivninger, bygninger samt forrentning af drift og anlægskapital skal behandles i beregningerne. Der henvises endvidere i punkt 211 til den generelle vejledning for udarbejdelse af omkostningskalkulationer jf. kapitel 9 i Budget- og regnskabssystem for kommuner. Vejledningens bilag b uddyber, hvordan prissætningen af madservice skal

foregå, bilag d lister en række typisk forekommende omkostninger, og bilag e beskriver typiske indirekte fællesomkostninger.

Endelig angiver vejledningen i punkt 207, at såfremt kommunen er nødsaget til at anvende fordelingsnøgler i omkostningsopgørelsen, skal fordelingsnøglen nærmere begrundes. Som eksempel på fordelingsnøgler nævner vejledningen andelen af en lønudgift, husleje i forhold til arealforbruget mv.

Udgangspunktet er altså, at priskravet skal fastsættes ud fra de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger ved den kommunale leverandørvirksomhed. Heri indgår alle direkte og indirekte omkostninger, der er forbundet med levering af madserviceordningen.

#### *Fælles pjece*

"Fælles pjece" udgivet af Socialministeriet og KL beskriver også prisfastsættelse, dog især vedrørende hjemmepleje. Det hedder om grundlaget for priskravene, at de skal være saglige, konkrete og velunderbyggede samt afspejle de samlede reelle og faktiske omkostninger ved den kommunale leverandørvirksomhed. Som udgangspunkt skal alle omkostninger, der er forbundet med at levere en ydelse, med i prisberegningen. Det hedder videre i "Fælles pjece", at det er de seneste regnskabsoplysninger, der skal anvendes i beregningen af frit valgpriserne, fordi det skal være dokumenterede udgifter. Dog kan der anvendes budgetterede udgifter til beregningen, hvis der er planlagt væsentlige ændringer som for eksempel effektiviseringstiltag (jf. Servicelovens § 91).

#### *KLs guide til pris- og takstberegninger i køkkener*

KLs guide anbefaler i forbindelse med omkostningsopgørelsen, at der foretages produkt- og tidsregistrering, og at kostenhedsbegrebet fra Kost- og Ernæringsforbundets "Redskabet" anvendes som analyseværktøj. Pointen ved at anvende kostenhederne i regnskabet er, at det bliver muligt at sammenholde produktionsmængden med omkostningerne. Desuden anbefales det, at anvende produktions- og tidsregistrering til at udarbejde fordelingsnøgler.

## 4.3 Uklarheder i forhold til regelgrundlaget

På baggrund af gennemgangen af regelgrundlaget for omkostningsopgørelser og priskalkulationer for madserviceordninger vil det følgende afsnit præsentere de primære uklarheder, som efter Deloitte's vurdering eksisterer i regelgrundlaget.

Deloitte's vurdering af uklarheder i regelgrundlaget vil både sigte mod en præcisering af reglerne samt behovet for yderligere vejledning i forhold til kommunernes praktiske udførelse af takst- og priskalkulationerne.

Deloitte har på baggrund af gennemgangen af regelgrundlaget identificeret uklarheder i forhold til følgende forhold:

- Omkostningsopgørelsens grundlag
- Afgrænsning af lønudgifter
- Fordelingsnøgler
- Det 4-årige balanceprincip

I det følgende vil de nævnte forhold nærmere blive beskrevet.

### 4.3.1 Omkostningsopgørelsens grundlag

Det fremgår af gennemgangen, at der anvendes to forskellige begreber for henholdsvis frit valg-området og efter reglerne om egenbetaling, nemlig omkostninger og udgifter:

- ved fastsættelse af priskravet efter frit valg-reglerne skal produktionsomkostningerne opgøres som *de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger* ved den kommunale leverandørvirksomhed, som skal omfatte alle direkte og indirekte omkostninger, der er forbundet med levering af madserviceordningen.
- ved fastsættelse af betalingen for ydelsen efter reglerne om egenbetaling kan kommunen højst opkræve *de samlede udgifter*, der er forbundet med tilbuddet.

Omkostninger udgør grundlaget for opkrævningen af borgerens egenbetaling. Det er i denne forbindelse Deloitte's vurdering, at der både er behov for en ensretning af regelgrundlaget og for en mere uddybet vejledning.

I forhold til kommunernes omkostningsopgørelser anvendes begrebet *gennemsnitlige, langsigtede omkostninger* inden for frit valg-området, mens der i betalingsbekendtgørelsen anvendes begrebet *samlede udgifter*. For den enkelte kommune giver det anledning til uklarhed, at der inden for madserviceområdet skal lægges forskellige omkostningsbaser til grund for omkostningsopgørelserne.

Nogle kommuner har som nævnt i forbindelse med omkostningsopgørelserne orienteret sig i KLs guide. KL anfører i deres guide til takstberegninger i køkkener, at brugen af begrebet "faktiske udgifter" er kompliceret, eftersom "udgifter" typisk skal henføres til betalinger, der afholdes i det indeværende regnskabsår, mens "omkostninger" afspejler værdien af de ressourcer, der anvendes i produktionen af ydelser, for eksempel i form af afskrivninger.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Jf. også kapitel 9 i Budget- og regnskabssystemet for kommuner.



Det er Deloittes vurdering, at der eksisterer nogen uklarhed omkring, hvilke omkostninger, der ifølge regelgrundlaget må lægges til grund for omkostningsopgørelsen – eksempelvis i forhold til husleje og administration. I praksis har flere kommuner valgt at lægge regelgrundlaget for frit valg-området til grund for deres samlede omkostningsopgørelse, dog med den undtagelse, at enkelte kommuner ikke har indregnet husleje og administration.

#### 4.3.2 Afgrænsning af lønudgifter

I forlængelse af uklarhederne i forhold til omkostningsbasen er det Deloittes opfattelse, at det for en række udgiftstyper ikke fremgår klart, hvordan de enkelte udgifter kan indregnes.

Problemstillingen vedrører særligt afgrænsningen af lønudgifter i forhold til omkostningsopgørelsen. Her står kommunerne over for en konkret udfordring i og med, at der skal være en afgrænsning mellem henholdsvis køkkenopgaver og plejeopgaver, da omkostninger tilknyttet køkkenopgaver kan medregnes, og omkostninger vedrørende plejeopgaver ikke kan medregnes. Snitfladen mellem kommunens køkkenopgaver og plejeopgaver er ikke entydig, og derfor er der et fortolkningsrum for, hvilke løndelev der medregnes.

Denne problemstilling gør sig gældende uanset den enkelte kommunes organisering af madproduktion. Mest tydeligt fremstår problemstillingen dog i leve- og bomiljøerne, hvor fællesarealet i form af fælles køkken og opholdsrum sætter rammen for hverdagslivet og typisk rummer tilbud om aktiviteter for beboerne, herunder for eksempel involvering i madlavningsprocessen.

Inddragelsen i madlavningsprocessen medfører særlige beregningsvanskeligheder, når både produktionsprisen og egenbetalingen skal opgøres, idet lønudgifter til madlavning ikke må indgå i egenbetalingen, såfremt madproduktionen sker sammen med beboerne, jf. servicelovens § 85, hvorimod de kan indgå i egenbetalingen, såfremt personalet står for produktionen i henhold til servicelovens § 83, hjælp eller støtte til nødvendige praktiske opgaver i hjemmet.

Problemstillingen er klart afgrænset i regelgrundlaget og præciseret i ankestyrelsens afgørelser, for eksempel SM-C-43-05 og SM-C-46-01, men udfordres af en hverdag på plejecentre, herunder leve- og bomiljøer, hvor der kan være en gråzone mellem køkkenydelser og plejeydelser.

Der er ikke i regelgrundlaget en vejledning til, hvordan lønudgifterne i disse gråzonetilfælde kan afgrænses i forhold til kommunens omkostningsopgørelse i forbindelse med madproduktionen, for eksempel med anvendelse af fordelingsnøgler eller operationelle fysiske afgrænsninger.



På grund af lønudgifternes relativt store andel af de samlede udgifter kan dette medføre et vist rum for kommunerne til selv at afgøre omfanget af udgifter, der medregnes, hvilket følgelig kan give anledning til mærkbare forskelle i størrelsen på kommunens opgjorte omkostninger.

### 4.3.3 Fordelingsnøgler

Kommunerne vil i en række tilfælde blive nødsaget til at anvende fordelingsnøgler til at fordele fællesudgifter. Dels kan det være nødvendigt at fordele udgifterne på et produktionskøkken ud på forskellige ydelser, for eksempel madservice til hjemmeboende, madservice til plejecentre og cafédrift. Det kan være nødvendigt at udskille udgifterne til for eksempel el, vand og varme for et modtagekøkken, der er placeret på et plejecenter. Budget- og regnskabssystemet giver ikke entydig vejledning i forhold til hvilke fordelingsnøgler, der bør anvendes.

Betalingsbekendtgørelsen nævner ikke anvendelsen af fordelingsnøgler, men frit valg-bekendtgørelsen anfører, at kommunen bør anvende velbegrundede fordelingsnøgler til at fordele fællesudgifter. Det præciseres imidlertid ikke, hvad fordelingsnøglerne bør basere sig på, hvilket igen skaber rum for fortolkning for kommunerne ved deres omkostningsopgørelse.

KL's guide om pris- og takstberegninger anbefaler, at der foretages produktions- og tidsregistrering for en måned, og at denne udgør grundlaget for fordelingen for hele året.

### 4.3.4 Det 4-årige balanceprincip

Betalingsbekendtgørelsen giver kommunerne mulighed for at anvende både regnskabstal og budgettal i prisfastsættelsen. Dog anføres det i bekendtgørelsen, at kommunens samlede indtægter over en 4-årig periode ikke må overstige kommunens samlede udgifter til tilbuddet. Dermed forudsættes det i regelgrundlaget, at kommunen som minimum hvert 4. år sammenholder sine takstberegninger med de konstaterede omkostninger og foretager en efterregulering. Det medfører dog, at takstberegningen ikke er endelig, hvilket ellers er et krav i § 1.

Der er i forlængelse heraf uklarhed om, hvorvidt den 4-årige periode skal forstås som, at opgørelsen skal finde sted hvert 4. år, det vil sige første gang efter år 4, anden gang efter år 8 osv., eller om den 4-årige periode skal forstås løbende, så der hvert år ses tilbage på de sidste 4 foregående år.

Det er endvidere uklart, hvordan kommunerne praktisk skal foretage en efterregulering i det tilfælde, hvor kommunen reelt har opkrævet mere end de konkrete omkostninger tilsiger. I praksis kan det vise sig

at være en betydelig opgave at foretage en tilbagebetaling til de borgere, som i 4-årsperioden har betalt for meget, idet den gennemsnitlige beboelsesperiode ofte er kortere end fire år. Kan efterreguleringen derimod ske ved en fremadrettet regulering af taksterne, er det væsentligt enklere, men så vil efterreguleringen i praksis i betydeligt omfang omfatte andre modtagere på grund af den tidsmæssige forskydning.

## 5. Praksis i kommunerne

Det følgende kapitel har til formål at afdække kommunernes praksis i forhold til opgørelsen af omkostningerne og takstfastsættelse. Indledningsvis præsenteres en række organisatoriske forhold, som har betydning for kommunernes omkostningsopgørelse, mens kapitlet herefter vender sig mod kommunernes konkrete omkostningsopgørelser, herunder en estimering af de undersøgte kommuners reelle omkostninger.

Kapitlet er struktureret som følger:

- Afsnit 5.1 beskriver hvordan forskelle i kommunernes organisering kan påvirke omkostningsopgørelsen
- Afsnit 5.2 præsenterer de enkelte omkostningselementer og hvordan de indgår i kommunernes konkrete omkostningsopgørelser
- Afsnit 5.3 estimerer kommunernes reelle omkostninger, herunder fordelingen af omkostningerne på omkostningstyper
- Afsnit 5.4 behandler fastsættelsen af egenbetaling og efterregulering, herunder håndtering af det 4-årige balanceprincip
- Afsnit 5.5 indeholder en opsamling samt Deloittes vurdering af væsentlige problemstillinger og konklusioner fra praksissporet.

Fremadrettede anbefalinger er beskrevet i kapitel 6.

Afdækningen er sket på baggrund af fokusgruppeinterview og dataindsamling i 10 udvalgte kommuner samt supplerende telefoninterviews i 20 kommuner, hvor observationer inden for særlige fokusområder er blevet valideret.

Telefoninterviewene har således tjent til at afdække, hvordan kommunerne har opgjort deres omkostninger, men resultaterne fra telefoninterviewene kan af validitetshensyn ikke anvendes i forhold til at vurdere niveauet af kommunernes omkostninger. For nærmere metodeovervejelser henvises til metodebilaget.

### 5.1 Organisering

I det følgende afsnit præsenteres de organisatoriske forhold, der i afdækningen af kommunernes praksis har vist sig at have betydning for kommunernes omkostningsopgørelser.

### 5.1.1 Tilrettelæggelse af madproduktionen

Tilrettelæggelsen af madproduktionen er, som det i kapitel 3 er blevet beskrevet, typisk tilrettelagt i en række produktions- og modtagekøkkener, hvor arbejdsdelingen dog varierer kommunerne imellem såvel som internt i kommunerne. Som det vil blive vist i det følgende, har tilrettelæggelsen af madproduktionen en betydning for kommunernes opgørelse af omkostningerne forbundet med madservice.

Afdækningen af kommunernes praksis har vist, at jo mere decentral en kommunes køkkenstruktur er, jo sværere er det for kommunen at opgøre sine omkostninger. Det skyldes især, at kommunerne har meget svært ved at opgøre de udgifter, der afholdes decentralt, idet disse udgifter dels er små, dels afholdes på en række forskellige lokationer, hvor kontoplan og kontering ikke er tilrettelagt med henblik på en tværgående sporing af udgiftskategorier. Det gælder eksempelvis personaleudgifter, driftsudgifter, inventar og husleje.

Nogle kommuner har valgt i praksis at se helt bort fra decentral sporing af udgifter, da det decentrale køkkenarbejde indgår som en del af den daglige pleje, hvor plejepersonalet anretter og står for den lettere tilberedning af maden.

Andre kommuner vælger at estimere de decentrale omkostninger på baggrund af de kendte centrale omkostninger i de(t) centrale køkken, idet man anvender Kost- og Ernæringsforbundets kostenheder til at estimere de decentrale omkostninger.

Endeligt har nogle kommuner løst problemet omkring opgørelse af personaleudgifter ved, at det decentrale køkkenpersonale der arbejder i modtagekøkkenerne, er ansat af det centrale køkken, og ved at råvarebudgetter ligeledes styres fra centralkøkkenet. Økonomien i det decentrale køkken er således løftet fra de enkelte plejecentre til en central enhed. Denne løsning gør sporingen af kommunens direkte omkostninger til køkkendriften nemmere.

Overordnet er indtrykket fra afdækningen af kommunernes praksis, at jo mere decentralt madproduktionen er tilrettelagt, desto sværere er det for kommunerne at opgøre omkostningerne. Det paradoksale resultat heraf er, at kommunerne med den mest centraliserede produktion - som må antages ofte vil være de mest effektive - i nogle tilfælde vil fremstå relativt dyre, fordi omkostningsopgørelserne her vil være mere dækkende, idet omkostningsbasen her vil være nemmere at spore og dokumentere.

### 5.1.2 Interne afregningssystemer i kommunen

I forlængelse af køkkenstrukturens betydning for sporingen af omkostningerne har afdækningen af kommunernes praksis desuden vist,

at forskelle i den interne afregning mellem produktionskøkkenerne og plejecentrene har betydning for kommunernes produktionsstyring. Overordnet tegner der sig tre modeller for den interne afregning.

I *den første model* får plejecentrene leveret maden fra det centrale køkken baseret på en fastsat normering af madmængder, typisk opgjort som antal beboere ganget med normerede mængder af de enkelte fødevarer med tillæg/fradrag af forskellig art. I denne model er madservice ikke en del af plejecentrets budget.

I *den anden model* har plejecentrene et udgiftsbudget til bestilling af mad hos produktionskøkkenet. Plejecentrene har en budgetramme, men afgør selv, hvordan de anvender denne, så længe de fastsatte kvalitetsstandarder opfyldes. Udgiftsbudgettets størrelse er fast og kan for eksempel basere sig på antallet af indskrevne beboere. Plejecentrenes udgiftsbudget ændrer sig dog ikke ved at beboere afmelder måltider. Dermed skabes et decentralt fokus på at afmelde måltider ved beboernes fravær og dermed på yderligere at reducere svind.

I *den tredje model* har plejecentrene både et udgiftsbudget og et indtægtsbudget. Plejecentrene har som i den ovenstående model en budgetramme, men plejecentrene har også et indtægtsbudget, så i de tilfælde, hvor en beboer eksempelvis afmelder et måltid, får plejecentret et tilsvarende mindre budget og skal derfor selv sørge for at afbestille måltidet fra centralkøkkenet. Dermed kan modellen medvirke til, at der på det enkelte plejecenter skabes opmærksomhed omkring at sikre indtægterne til plejecentret ved eksempelvis at tilmelde borgerne igen, når de efter en periode har været frmeldt.

Som det fremgår af ovenstående, er de tre modeller udtryk for forskellige typer produktionsstyring. Erfaringen fra interviewene viser, at et internt afregningssystem, som i den anden og tredje model øger gennemsigtigheden i omkostningerne, idet de centrale køkkener vil have bedre overblik over, hvad der reelt leveres. Samtidig vil de decentrale modtagende enheder typisk tilrettelægge deres konteringsstruktur således, at omkostningerne forbundet med madservice bliver sporbare.

## 5.2 Kommunernes omkostningsopgørelser

Det følgende afsnit vil præsentere afdækningen af omkostningsopgørelserne i de kommuner, som har deltaget i undersøgelsen.

Afsnittet vil indledningsvis introducere de enkelte omkostningselementer, som dels er identificeret i afdækningen, og dels er udtryk for Deloitte's erfaring med omkostningsopgørelser. Herefter vil afsnittet præsentere resultatet af gennemgangen i kommunerne herunder hvilke af de beskrevne omkostningselementer, der er indregnet helt eller del-

vist i de undersøgte kommuner samt redegøre for kommunernes forhold i forhold til indregning af de enkelte omkostningselementer.

### 5.2.1 Omkostningselementer

På baggrund af de gennemførte fokusgruppeinterviews samt Deloitte's erfaringer på området, er der identificeret følgende omkostningselementer. Omkostningselementerne udgør samlet set den omkostningsbase, der er lagt til grund for de undersøgte kommuners omkostningskalkulationer.

- **Løn (produktion central)** er den løn, som udbetales til det køkkenpersonale, der forbereder og tilbereder maden i centralkøkkens regi, det vil sige typisk dagens varme måltid.
- **Løn (produktion decentral)** er den løn, som udbetales til det køkkenpersonale, der færdiggør dagens varme måltid til servering på de enkelte boenheder, herunder eventuelt tilbehør. Dette personale står desuden typisk for klargøringen af dagens øvrige måltider.
- **Løn (administration)** omfatter administration i forbindelse med køkkenerne, herunder administration i de tilfælde, hvor køkkenerne står for opgaven med at opkræve beboernes egenbetaling. Det omfatter derimod eksempelvis ikke de medarbejdere i forvaltningen, som deltager i beregningerne.
- **Råvarer og emballage** omfatter alle udgifter til råvarer og emballage til indpakningen af maden.
- **Driftsudgifter** omfatter el, vand, varme, rengøring, renovation og vask. Udgifterne til rengøring og vask omfatter både driftsartikler, driftsmateriel og løn.
- **Transport** omfatter alle omkostningerne ved at transportere maden, det vil sige brændstof, løn og afskrivninger på biler.
- **Inventar og afskrivning** omfatter alle nyindkøb af mindre inventar og afskrivninger af større inventarindkøb.
- **Husleje** omfatter enten kommunens huslejudgift eller en beregnet omkostning ud fra eksempelvis kommunens anlægskartotek eller markedspriserne.
- **Administrationsoverhead** omfatter en del af kommunens samlede administration, som kan tilskrives den kommunale leverandør af madservice.
- **Moms** er en meromsætningsafgift, som beregnes af en vares og tjenesteydelses salgspris. Kommunen afholder denne udgift i forbindelse med indkøb af varer og tjenesteydelser til brug for produktionen af madservice. Der må ikke opkræves moms for lønudgifter, og derfor udgøres omkostninger i forbindelse med madservice primært af moms på råvarer.

## 5.2.2 Kommunernes omkostningsopgørelser

I det følgende præsenteres kommunernes omkostningsopgørelser i forhold til hvilke omkostningselementer, der er indregnet i kommunernes opgørelser. For hver kommune sammenholdes dette med et omkostningsinterval baseret på Velfærdsministeriet og KLs kortlægning fra september 2008<sup>7</sup>.

Denne opstillingsform er valgt for at synliggøre noget af baggrunden for de forskelle i omkostningsniveau, der fremgik af Velfærdsministeriet og KLs kortlægning, som er baseret på kommunernes egne oplysninger.

**Table 1: Kommunernes omkostningsopgørelser**

	Løn (produkt. central)	Løn (produkt. decentral)	Løn (adm.)	Råvarer og emballage	Driftsudgifter	Transport	Inventar og afskriv	Husleje	Adm. overhead	Moms	Omkostninger VFM og KL kortlægning (2008 priser)
Kommune 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(✓)	✓	✓	-	6.000-6.500
Kommune 2	✓	✓	✓	✓	(✓)	(✓)	(✓)	(✓)	(✓)	-	4.500-5.000
Kommune 3	✓	✓	✓	✓	✓	✓	(✓)	-	-	-	4.000-4.500
Kommune 4	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	3.500-4.000
Kommune 5	✓	-	✓	✓	✓	-	-	✓	✓	-	3.500-4.000
Kommune 6	✓	-	-	✓	✓	✓	(✓)	-	-	✓	3.500-4.000
Kommune 7	✓	-	✓	✓	✓	✓	(✓)	✓	✓	-	3.500-4.000
Kommune 8	✓	-	✓	(✓)	✓	✓	(✓)	✓	✓	-	3.500-4.000
Kommune 9	-	-	✓	✓	✓	✓	(✓)	✓	✓	-	3.000-3.500
Kommune 10	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	2.500-3.000

✓ = Kommunen har medregnet omkostningerne på området.

(✓) = Kommunen har medregnet dele af omkostningerne på området, men ikke alle omkostninger

NA = Kommunen har ikke været i stand til at oplyse, hvorvidt omkostningen er indregnet

Som det fremgår af tabellen, er der variation blandt kommunerne i forhold til hvilke omkostningselementer, der indregnes i omkostningsopgørelserne. Det fremgår desuden, at den største variation i indreg-

<sup>7</sup> "Kortlægning af egenbetaling, produktionsomkostninger, organisering m.v. af madserviceordninger efter § 83 i Serviceloven" (KL og Velfærdsministeriet, 2008). Kommunernes omkostningsopgørelse fra Velfærdsministeriet og KL's kortlægning er gengivet i intervaller for at sikre de deltagende kommuners anonymitet.

ning af omkostningselementer vedrører løn, inventar og afskrivninger, husleje, administrativt overhead og moms.

For flere af omkostningerne har det været nødvendigt for kommunerne at anvende fordelingsnøgler. Der vil derfor sidst i afsnittet blive gjort rede for kommunernes anvendelse af fordelingsnøgler. Endelig vil afsnittet berøre uoverensstemmelsen mellem normering af en døgnfuldkost pr. borger og den reelt leverede forplejning.

I det følgende vil de enkelte omkostningselementer og de problemstillinger, som knytter sig til opgørelsen af de enkelte elementer, blive gennemgået enkeltvis. Gennemgangen vil desuden trække på resultaterne fra de 20 kommuner, hvor der er blevet gennemført telefoninterviews.

Ud af de 20 kommuner har interviewpersonerne i tre kommuner ikke været i stand til at redegøre for kommunens omkostningsopgørelse. Desuden har to af kommunerne udelukkende leve- og bomiljøer, hvor der ikke er taget stilling til de enkelte omkostningselementer. Derfor vil inddragelsen af kommuneinterviewene under de enkelte omkostningselementer kun være relevant for 15 af de 20 kommuner.

Overordnet skal det samtidig nævnes, at telefoninterviewene validerede billedet fra fokusgruppeinterviewene, idet løn, inventar og afskrivninger, husleje, administrativt overhead og moms er de elementer, der ligeledes har skabt størst udfordringer for disse kommuner.

### **Løn (produktion centralt og decentralt)**

Lønnen til køkkenpersonalet udgør den markant største post i forbindelse med opgørelse af kommunernes udgifter til madservice. Det fremgår da også af tabel 1, at de 5 kommuner, som helt eller delvist mangler at indregne disse udgifter, fremstår med de laveste udgiftsniveauer i Velfærdsministeriet og KLs kortlægning.

Det fremgår desuden, at det særligt er lønudgiften på de decentrale køkkener, som ikke er indregnet i kommunerne. Dette forhold skyldes dels, at det som tidligere nævnt er svært for kommunerne rent praktisk at udskille denne del, dels skyldes det, at kommunerne i opgørelsen af lønudgifter skal skelne mellem egentlige køkkenopgaver, som gerne må indregnes i omkostningsopgørelsen og lønudgifter til pleje, som ikke må indregnes. Denne skelnen imellem køkkenopgaver og pleje er en særlig udfordring i forhold til modtagekøkkenerne på plejecentrene, hvor grænsen mellem madproduktion og plejeopgaver ofte vil være flydende - og typisk varetages af det samme personale.

I de kommuner, hvor udgiften til decentral løn er medregnet, har man typisk sondret på personalekategori, hvor køkkenpersonale er udsondret særskilt. I de kommuner, hvor udgiften ikke er medregnet, er der



typisk tale om, at maden leveres til mindre modtagekøkkener, typisk 8-12 beboere pr. sted, hvor færdigtilberedningen af maden foretages af plejepersonale, og hvor der ikke er tilknyttet personale med en egentlig køkkenuddannelse.

Interviewene viste herudover, at nogle kommuner ikke mente, at lønudgifter, der blev afholdt på de enkelte plejecentre, måtte medregnes, og en enkelt kommune har ikke indregnet lønudgifter overhovedet, idet kommunen ikke mente, at det var tilladt at inkludere produktionsløn i omkostningsopgørelsen.

I forbindelse med telefoninterviewene oplyste alle 15 kommuner, at de centrale lønudgifter var indregnet. Derimod var de decentrale lønudgifter ikke indregnet i 12 kommuner.

### **Løn (administration)**

Alle kommuner i undersøgelsen har oplyst, at man løser administrative opgaver i køkkenet, og kun en enkelt kommune har undladt at indregne udgifter til disse opgaver i sin omkostningskalkulation. Telefoninterviewene bekræftede dette billede.

### **Råvarer og emballage**

Som det fremgår af tabellen har samtlige kommuner indregnet udgifter til råvarer og emballage. Telefoninterviewene bekræftede denne tendens, idet alle kommuner også her havde indregnet råvarer.

Gennemgangen med kommunerne har vist, at råvarer er den udgift, som kommunerne har bedst styr på, fordi udgiften hertil kan opgøres objektivt, da kommunen køber råvarer og emballage hos eksterne leverandører og derfor har en entydig opgørelse heraf i kommunernes økonomisystemer. Således var der kun en kommune, der delvist havde estimeret sit råvareforbrug.

Samtidig har ingen af kommunerne været i tvivl om, hvorvidt det var tilladt at indregne udgifter til råvarer og emballage.

### **Driftsudgifter**

Driftsudgifter er indregnet for samtlige besøgte kommuner, hvilket hænger sammen med at ingen kommuner har været i tvivl om, hvorvidt disse udgifter har måttet indregnes. Tilsvarende har 14 ud af 15 kommuner fra telefoninterviewene indregnet dette.

For modtagekøkkener placeret på plejecentre vil driftsudgifterne ofte deles med det øvrige plejecenter. Derfor har de kommuner, hvor der ikke er særskilte målere for el, vand og varme for køkkenet angivet, at opgørelsen af de medregnede driftsudgifter hviler på en varierende

grad af skøn. Nogle kommuner har vurderet, at disse udgifter ligger under kommunens bagatelgrænse for medregning.

### **Transport**

Udgifterne til transport er i de fleste kommuner medregnet, hvilket også gælder for telefoninterviewene (14 ud af 15). Udgifterne til transport afhænger meget af kommunens geografiske størrelse og køkkenstruktur, og udgiften varierer derfor meget. I flere kommuner er transportopgaven udliciteret og har derfor kunnet opgøres fuldstændigt på baggrund af regninger fra transportøren.

### **Inventar og afskrivninger**

Inventar og afskrivninger er medregnet i de fleste kommuner. Niveauet for disse omkostninger er dog - efter Deloitte's vurdering - noget eller meget lavt sat i alle de undersøgte kommuner. I telefoninterviewene oplyste 12 kommuner, at de havde indregnet dette.

Grænsen, for hvornår en udgift bliver afholdt i det indeværende regnskabsår eller afskrevet over en årrække, ligger i de fleste kommuner på omkring 50.000-100.000 kr. Interviewene viste dog, at de fleste kommuners opgørelse over køkkeninventar - og dermed afskrivningsgrundlag - er ufuldstændig.

Kommunerne har typisk oplyst, at man har taget udgangspunkt i kommunens anlægskartotek, hvor åbningsbalancen første gang blev etableret 1. januar 2004<sup>8</sup>. Kommunerne har endvidere oplyst, at anlægskartotekerne ikke i alle tilfælde afspejlede kommunernes samlede aktivmasse på køkkenområdet.

Gennemgangen af beregningerne har vist, at flere større produktionskøkkener rundt om i kommunerne fremstår som fuldt afskrevne, og derfor indgår de ikke i omkostningsopgørelsen. I denne sammenhæng skal det dog nævnes, at nogle kommuner har ældre og meget slidte produktionsfaciliteter. Disse kommuner har oplyst, at de er bevidste om, at de beregnede omkostninger ved madservice vil stige markant i forbindelse med, at kommunerne på et tidspunkt skal renovere eller nyopføre produktionsfaciliteter.

---

<sup>8</sup> I forbindelse med overgangen fra de udgiftsbaserede til det omkostningsbaserede regnskabsvæsen i kommunerne blev der pr. 1. januar 2004 etableret åbningsbalancer og dermed anlægskartoteker i alle kommuner. Anlægskartoteket indeholder en oversigt over kommunens aktiver. Et aktiv skal som hovedregel registreres, såfremt aktivet forventes anvendt i mere end 1 regnskabsår, aktivets værdi kan måles pålideligt, og aktivet har en værdi, der tilsiger dette. Alle aktiver af en værdi på 100.000 kr. skal optages i kommunens anlægskartotek, aktiver til en værdi af 50-100.000 kr. kan optages, mens aktiver til en værdi af mindre end 50.000 kr. ikke må optages.

### **Husleje og overhead vedr. administration**

Huslejeudgifter og overhead vedrørende administration er indregnet i  $\frac{2}{3}$  af de undersøgte kommuner. De øvrige kommuner har givet udtryk for, at de mente, at husleje og administrativt overhead ikke måtte indregnes i omkostningskalkulationen.

I telefoninterviewene oplyste 11 kommuner, at husleje var indregnet, men 4 af disse kommuner oplyste dog samtidig, at udgiften kun var delvist indregnet. Tilsvarende havde kun 8 kommuner indregnet overhead vedrørende administration ved levering af tilbuddet.

Der eksisterer blandt kommunerne forskellige opfattelser af, hvorvidt husleje og administration skal indregnes i omkostningsopgørelsen, hvilket efter Deloitte's opfattelse kan henføres til nogen uklarhed om regelgrundlaget på dette område.

### **Moms**

Gennemgangen afdækkede, at kun én af kommunerne har indregnet moms i omkostningsopgørelsen. Interviewene pegede således på, at kommunerne er meget i tvivl om, hvordan moms bør håndteres i forbindelse med omkostningsopgørelsen.

### **Fordeling af udgifter mellem ydelser**

I størstedelen af kommunerne produceres der i de centrale køkkener, foruden madservice til plejehjemsområdet, madservice til hjemmeboende samt eventuel anden produktion til kantiner, personalemad, cafeer mv. Der er derfor en selvstændig udfordring i at fordele udgifterne forbundet med den samlede produktion mellem de forskellige typer af ydelser. Denne fordeling af udgifter på køkkenets forskellige ydelser sker ved anvendelse af fordelingsnøgler.

Interviewene viste, at baggrunden for fordelingsnøglerne varierer betydeligt kommunerne imellem. I nogle kommuner anvendes kvalificerede skøn som grundlag for fordelingsnøglerne, mens der i andre kommuner er foretaget omfattende produkt- og tidsregistrering som grundlag for fordelingen af omkostningerne.

De forskellige tilgange til anvendelsen af fordelingsnøgler skaber naturligvis en manglende gennemsigtighed i forhold til at sammenligne kommunernes omkostninger. Det er dog usikkert, hvilken betydning de forskellige tilgange til fordelingsnøglerne har for omkostningsopgørelsen.

### Opgørelse af omkostninger pr. beboer

Gennemgangen af takstberegningerne viser endvidere, at den måde som den samlede omkostningsbase er fordelt på antal modtagere, ikke nødvendigvis er retvisende.

Fordelingen af omkostninger på antal døgnforplejninger og dermed på antal beboere finder i mange kommuner sted ved brug af kostenheder fra Kost og ernæringsforbundets ”Redskabet”. En døgnforplejning er således normeret til et bestemt antal kostenheder.

På denne baggrund har kommunerne udregnet omkostningen pr. beboer pr. døgn på baggrund af følgende brøk:

Samlede omkostninger pr. døgn / (Antal producerede kostenheder/antal kostenheder *normeret* i en døgnforplejning) = Omkostning pr. beboer pr. døgn

Denne metode til opgørelse af udgifter pr. modtager giver imidlertid ikke nødvendigvis et retvisende billede af den fulde omkostningsbase pr. beboer, da det normerede antal kostenheder typisk vil være mindre end det faktisk leverede.

At kommunens faktisk leverede kostenheder pr. døgnforplejning overstiger det normerede skyldes flere forhold, hvoraf det er værd at nævne et par af disse. For det første har flere kommuner oplyst, at der som regel produceres et vist overskud, der sikrer, at der altid er lidt mere end påkrævet på fadene, således at alle får det de kan spise. For det andet producerer køkkenerne i nogle kommuner mad til såkaldte pædagogiske måltider, det vil sige, når personalet som en del af den socialpædagogiske indsats deltager i måltidet med beboerne, som ikke afregnes særskilt. Endeligt vil der typisk være beboere, der er fraværende og derfor har afbestilt enkelte måltider, som de derfor ikke bliver opkrævet, mens kommunen dog stadig vil afholde dele af udgiften til eksempelvis råvarer.

Samlet set betyder disse forhold, at et mere retvisende billede af kommunens omkostninger fremkommer af følgende brøk:

Samlede omkostninger pr. døgn/ (Antal producerede kostenheder/antal kostenheder *leveret* i en døgnforplejning) = Omkostning pr. beboer pr. døgn

I Deloitte's estimater vil der således være korrigeret herfor<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Pædagogiske måltider er dog ikke indregnet i de nye estimater, fordi praksis herfor varierer meget fra kommune til kommune. Desuden er en del kommuner helt gået væk fra at anvende pædagogiske måltider.

### 5.2.3 Øvrige forhold i forbindelse med kommunernes omkostningsopgørelser

I forbindelse med gennemgangen af takstberegningerne og tilhørende interview skal der gøres opmærksom på et par øvrige forhold ved kommunernes omkostningsopgørelser.

Det viste sig, at flere af kommunerne i undersøgelsen ikke havde foretaget en fuldstændig kortlægning af udgifterne på alle køkkener, men alene havde kortlagt udgifterne på køkkenområdet i et enkelt eller to køkkener. Der kan derfor være usikkerhed om, hvorvidt kommunernes stikprøvevise kortlægning af udgifterne var retvisende i forhold til kommunens samlede udgiftsgrundlag.

Nogle kommuner har kortlagt dele af produktionsprocessen, eksempelvis centralkøkkenet, der producerer det varme måltid og har herefter estimeret udgifterne til produktion af øvrige måltider igennem en anvendelse af økonomiforeningens værktøj, der via opgørelse af enheder kan give et estimat på ressourcetræk og dermed udgifter forbundet med en given produktion.

Nogle kommuner har baseret deres omkostningsopgørelser på køkkenanalyser gennemført et eller flere år tilbage i tid, hvor omkostningsniveauerne efterfølgende er pris- og lønreguleret - enten ud fra en generel pris- og lønfremskrivning eller korrigeret for konkrete skøn. Eksempelvis havde en kommune konkret korrigeret udgiftsniveauet i forhold til de ekstraordinært forøgede fødevarerpriser i efteråret 2008.

## 5.3 Estimering af kommunernes faktiske omkostningsniveau

For at kunne sammenligne variationerne i kommunernes faktiske omkostninger vil kommunernes omkostninger i dette afsnit blive estimeret ud fra en fælles omkostningsbase. Formålet er at afdække variationen i kommunernes omkostninger, når der korrigeres variationer i indregning af omkostningselementer.

### 5.3.1 Metode

Beregningen af kommunernes manglende omkostninger er i praksis foretaget med udgangspunkt i kommunernes faktiske omkostningsopgørelser, som Deloitte har modtaget i forbindelse med gennemførelsen af kommuneinterviewene.

På denne baggrund er de fire mest fuldstændige og pålidelige omkostningsopgørelser udvalgt med henblik på at estimere de manglende omkostninger i de øvrige kommuners beregninger. Estimatene er

konkret foretaget ved at sætte de enkelte omkostningselementer i forhold til udgifterne til løn og varekøb i de fire omkostningsopgørelser.

Denne relative omkostningsfordeling er herefter anvendt til at estimere de manglende omkostninger for de øvrige kommuner ved tilsvarende at beregne de manglende elementer som en relativ andel af disse kommuners opgjorte løn og varekøb. I den ene kommune, som ikke har indregnet lønudgifter, var udgiften opgjort, men bevidst ikke medregnet - det har derfor ikke været nødvendigt at bestemme denne.

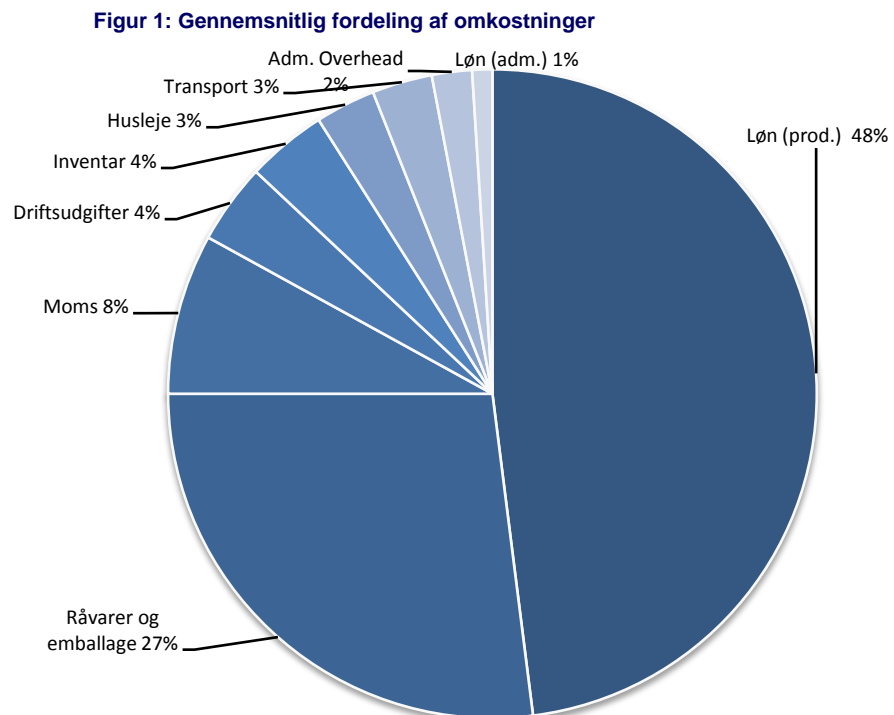
Ved opgørelsen af estimat for omkostning pr. beboer er der herudover korrigeret for forskellen mellem normeringer og leveringer i forbindelse med antallet af døgnforplejninger, som forklaret ovenfor.

Denne metode er vurderet at være den mest retvisende givet de øvrige usikkerheder i det opgjorte datagrundlag.

### 5.3.2 Relativ fordeling af omkostninger

På baggrund af gennemgangen af kommunernes omkostningsopgørelser er der beregnet en estimeret, gennemsnitlig fordeling af kommunens samlede omkostninger på de forskellige omkostningselementer.

Fordelingen af udgifter er beregnet på baggrund af samtlige omkostningsopgørelser fra kommunerne og går derfor på tværs af forskelle i blandt andet organiseringsformer. Fordeling fremgår af figuren nedenfor:



Som det fremgår af figuren, udgør løn i gennemsnit omtrent halvdelen (48%) af kommunens omkostninger forbundet med madservice, mens råvarer udgør lidt mere end en fjerdedel (27%). Tilsammen udgør løn og råvarer således 75% af kommunens omkostninger.

Moms udgør den tredjestørste post med 8%, mens ingen af de øvrige omkostningselementer udgør mere end 4% og tilsammen udgør disse omkostninger alene 17% af de samlede omkostninger.

Figur 1 er som nævnt udtryk for en gennemsnitlig betragtning af forholdet mellem omkostningerne, mens der i tabel 2 nedenfor er vist varians i denne fordeling.

**Tabel 2: Varians i den procentuelle fordeling af omkostninger**

	Interval	Varians	Gennemsnit
Løn (produktion)	41 - 53%	12% point	48%
Råvarer og emballage	22 - 30%	8% point	27%
Moms	6 - 10%	4% point	8%
Driftsudgifter	3 - 4%	1% point	4%
Inventar	2 - 6%	4% point	4%
Husleje	2 - 5%	3% point	3%
Transport	0 - 3%	3% point	3%
Adm. overhead	1 - 4%	3% point	2%
Løn (administration)	0 - 4%	4% point	1%

\* I opgørelsen er den næsthøjeste og den næstlaveste værdi for hver omkostning valgt for at give det mest retvisende billede af variansen mellem kommunerne.

Som det fremgår af tabellen er variationen i kommunernes omkostningsopgørelse i overvejende grad afhængig af forholdet mellem udgifter til løn og råvarer. I denne sammenhæng skal det bemærkes, at forskellen i moms-udgifterne knytter sig til forskellen i, hvor stor en andel råvarer udgør.

Endelig skal det nævnes, at forskellen i andelen udgjort af administrativt overhead for kommunen og løn til administration i køkkenerne i høj grad knytter sig til fordelingen af administrative opgaver mellem centralkøkkenet og kommunen. Dermed ligger kommunernes samlede omkostninger til administration relativt stabilt omkring i alt 3% og ikke i et interval fra et til 8%.

### 5.3.3 Estimat for samlede omkostninger pr. kommune

På baggrund af genberegningen af kommunernes omkostningsbase er det muligt at opstille sammenlignelige estimater for kommunernes omkostninger i forbindelse med levering af madservice.

I nedenstående tabel er estimaterne sammenholdt med priserne fra Velfærdsministeriets og KLs kortlægning. Det skal bemærkes, at mens tallene fra Velfærdsministeriets og KLs kortlægning er i 2008 priser, så er estimaterne af kommunernes omkostninger i 2009 priser, så de kan sammenstilles direkte med det vedtagne prisloft.

**Tabel 3: Kommunernes omkostningsopgørelse for en døgnforplejning pr. måned**

	Omkostninger VFM og KL kortlægning (2008 priser)	Estimat omkostninger (2009 priser)
Kommune 1	6.000-6.500	Ca. 6.900
Kommune 2	4.500-5.000	Ca. 6.000
Kommune 3	4.000-4.500	Ca. 6.100
Kommune 4	3.500-4.000	Ca. 5.500
Kommune 5	3.500-4.000	Ca. 5.400
Kommune 6	3.500-4.000	Ca. 5.200
Kommune 7	3.500-4.000	Ca. 6.800
Kommune 8	3.500-4.000	Ca. 6.300
Kommune 9	3.000-3.500	Ca. 6.100
Kommune 10	2.500-3.000	-

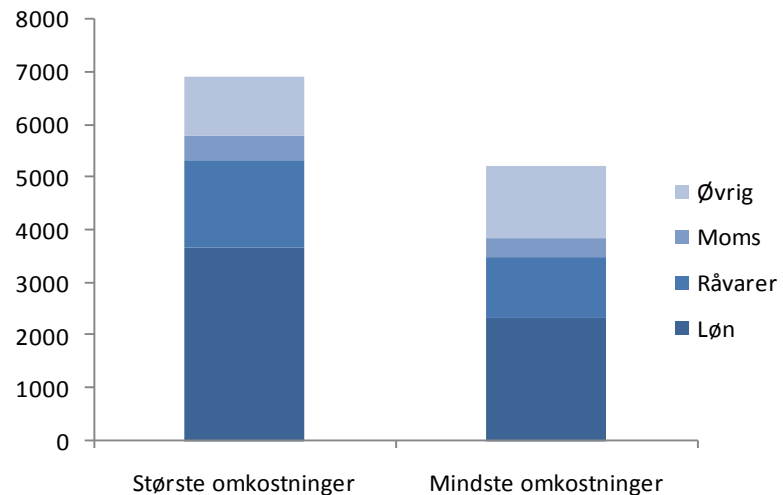
Det fremgår af tabellen, at omkostningerne ved indregningen af samtlige omkostningselementer er markant højere end de omkostninger, som kommunerne har oplyst i forbindelse med Velfærdsministeriet og KLs kortlægning af området, hvilket hænger naturligt sammen med, at kommunerne ikke havde indregnet alle omkostninger. Det fremgår endvidere, at kommunernes omkostninger ligger inden for et interval på 5-7.000 kr. pr. modtager pr. måned med et gennemsnit på omkring 6.000 kr.

Samtidig er variationen i kommunernes omkostninger mindre i de beregnede estimater, end det er tilfældet for de oplyste omkostninger, som fremgår af kortlægningen. Mens variationen blandt de ti kommuner i kortlægningen er på 3-4.000 kr., er variationen i estimaterne på under 2.000 kr. og 7 af kommunerne falder inden for et interval på 1.000 kr.



I forhold til de estimerede omkostninger i kommunerne er omkostningsfordelingen for de to kommuner med de henholdsvis højeste og laveste omkostninger vist i figur 2.

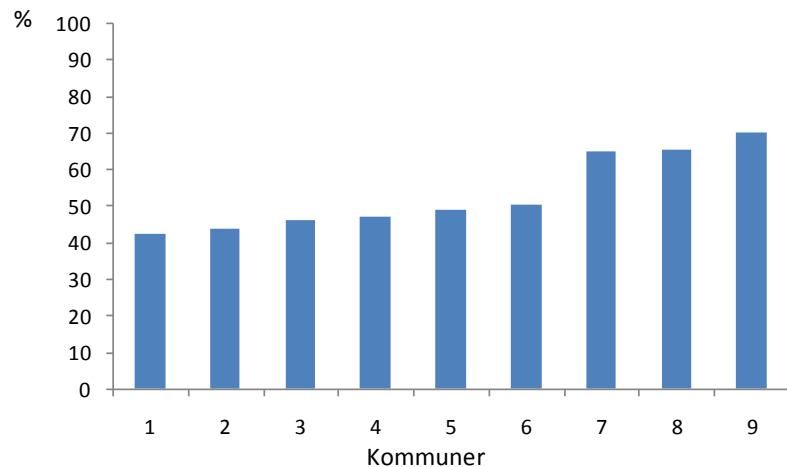
**Figur 2: Omkostninger ved levering af madservice i kommunen med henholdsvis de største og de mindste, opgjort pr. måned pr. modtager**



De samlede omkostninger for de to kommuner er henholdsvis 6.900 kr. og 5.200 kr. pr. modtager pr. måned. Som det fremgår af figuren, er lønudgiften i begge kommuner den største omkostning, idet den er på henholdsvis 3.650 kr. (53%) og 2.350 kr. (45%). Hernæst er udgifterne til råvarer de største på henholdsvis 1.650 kr. (24%) og 1.150 kr. (22%). Dermed anvender kommunen med de største omkostninger i absolutte tal omkring 500 kr. mere på råvarer, mens råvarer udgør omtrent den samme andel af de samlede omkostninger i de to kommuner.

Som det fremgik af tabel 3 er de estimerede omkostninger langt højere end kommunernes egne omkostningsopgørelser. I figuren nedenfor er de estimerede omkostninger sammenholdt med egenbetalingen i kommunerne<sup>10</sup>. Der skal gøres opmærksom på, at kommunenumrene i figuren på grund af anonymitet ikke afspejler de kommunenumre, som ellers er anvendt i rapporten.

<sup>10</sup> Kilde: Velfærdsministeriets Kommunale Nøgletal

**Figur 3: Egenbetaling i forhold til estimerede omkostninger**

Som, det fremgår af figur 3, udgør egenbetalingen mellem 40% og 70% af de estimerede omkostninger i kommunen. For seks af kommunerne udgør egenbetaling således mindre end halvdelen af kommunernes estimerede omkostninger. Overordnet kan man derfor konkludere, at ud fra de estimerede omkostninger opkræver kommunerne langt fra de fulde omkostninger ved levering af tilbuddet.

I det følgende vil den lokalpolitiske fastsættelse af egenbetaling i forbindelse med madservice til plejeboliger mv. blive behandlet.

## 5.4 Fastsættelse af egenbetaling og efterregulering (det 4-årige balanceprincip)

I forbindelse med kommunernes opgørelse af produktionsomkostninger og den politiske fastsættelse af priserne har både fokusgruppe- og telefoninterviews vist, at den lokalpolitiske opmærksomhed primært er fokuseret madservice til hjemmeboende. Det skyldes, at madservice til hjemmeboende er en del af frit valg-området og derfor, i modsætning til madservice til modtagere i plejeboliger mv. er konkurrenceudsat.

For madservice til plejeboliger mv. har billedet fra kommunerne været, at politikerne i mange tilfælde alene er blevet præsenteret for taksterne for egenbetaling og den historiske udvikling heri samt i enkelte tilfælde også størrelsen af kommunens tilskud. Derimod er det oplyst, at omkostningsopgørelserne i praksis spiller en meget lille rolle i den politiske takstfastsættelse, idet prissætningen i de besøgte kommuner i stedet har taget udgangspunkt i en jævn prisudvikling på området.

Flere kommuner har endvidere oplyst, at der fra det politiske niveau herudover skeles til at sikre beboerne et vist økonomisk råderum efter samtlige faste udgifter er betalt. Derfor ses taksten for madservice i sammenhæng med betalingen for de øvrige ydelser på plejecentrene,

herunder betaling af husleje, vask af beklædning samt vask og eventuel leje af linned. Derfor giver størstedelen af kommunerne et tilskud til madservice, som snarere er bestemt af modtagerens økonomiske forhold end kommunens omkostninger.

I forlængelse af at kommunerne ofte ikke opkræver den fulde omkostning, er behovet for efterregulering begrænset. Nogle kommuner foretager dog efterkalkulationer af omkostningsopgørelsen på baggrund af regnskabstal.

Gennemgangen af regelgrundlaget viste, at kommunens samlede udgifter over en 4-årig periode ikke må overstige indkomsterne, det såkaldte 4-årige balanceprincip. I forbindelse med interviewene er der desuden spurgt ind til kommunernes håndtering af det 4-årige balanceprincip, og kommunerne har i den forbindelse oplyst, at de ikke i praksis anvender dette. Kun en enkelt kommune oplyste, at kommunen havde planer om at anvende det 4-årige balanceprincip i praksis. Flere kommuner har supplerende oplyst, at de har svært ved at se, hvordan en sådan efterregulering i givet fald ville skulle ske.

## 5.5 Opsamling af konklusioner på praksis i kommunerne

I det følgende vil konklusionerne fra afdækningen af praksis i kommunerne kort blive opsummeret.

Afdækningen viste følgende:

- Organisering af madproduktionen har en selvstændig betydning for omkostningsopgørelserne i kommunerne, idet jo mere decentralt køkkenområdet er, jo sværere er det for kommunerne at udarbejde omkostningsopgørelserne. Samtidig har de kommuner, der anvender intern afregning i kommunen en mere gennemskuelig produktionsstyring.
- Gennemgangen af kommunernes omkostningsopgørelser viser, at de produktionsomkostninger, som kommunerne har oplyst i forbindelse med Velfærdsministeriet og KLs kortlægning, er opgjort på baggrund af meget forskellige omkostningsbaser. Især indregning af decentrale lønudgifter er udslagsgivende for kommunernes oplyste omkostningsniveau. Herudover har kommunerne især problemer i forhold til at indregne afskrivning på inventar, husleje, administrationsoverhead og moms. Endelig viser det sig, at fordelingen af omkostninger pr. beboer er undervurderet, idet plejecentrene reelt får leveret flere kostenheder pr. modtager end en døgnforplejning er normeret til.

- Genberegningen af kommunernes omkostningsopgørelse viser, at estimaterne for kommunernes reelle omkostninger ligger i et interval på 5.000-7.000 kr. pr. modtager pr. måned, hvor det i kortlægningen for samme kommuner lå mellem 2.500-6.500 kr. Dermed er de reelle produktionsomkostninger i kommunerne således langt højere end kommunernes egne omkostningsopgørelser tilsiger. Samtidig er spændet mellem den billigste og dyreste kommune reduceret, og i den nye opgørelse falder 7 af de 9 kommuner inden for et interval på 1.000 kr.
- En beregning af omkostningernes relative størrelse viser, at 75% af samtlige omkostninger vedrører løn (48%) og råvarer (27%), mens moms udgør andre 8%. De øvrige omkostninger, herunder driftsudgifter, husleje, afskrivninger mv. udgør samlet 17% af de opgjorte omkostninger.
- I forhold til fastsættelse af borgerens egenbetaling har omkostningsopgørelserne en begrænset betydning, idet kommunalbestyrelserne i langt højere grad tager udgangspunkt i, hvad borgeren bør betale. Politikerne bliver i mange tilfælde alene præsenteret for taksterne for egenbetaling og den historiske udvikling heri samt i enkelte tilfælde også størrelsen af kommunens tilskud.

## 6. Anbefalinger

Det følgende kapitel har til formål at samle og koble observationer og resultater fra regel- og praksissporet og på denne baggrund fremsætte fremadrettede anbefalinger i form af regelpræciseringer og forslag til øget vejledning.

De følgende anbefalinger er struktureret omkring de problemstillinger, som er formuleret på baggrund af gennemgangen af regelgrundlaget og afdækningen af den kommunale praksis.

Anbefalingerne vedrører følgende problemstillinger:

- Afsnit 6.1: Omkostningsopgørelsens grundlag
- Afsnit 6.2: Afgrænsning af lønudgifter
- Afsnit 6.3: Fordelingsnøgler
- Afsnit 6.4: Det 4-årige balanceprincip

### 6.1 Omkostningsopgørelsens grundlag

Gennemgangen af regelgrundlaget viser, at der for kommunerne eksisterer en uklarhed i forbindelse med omkostningsopgørelsens grundlag. Det er i denne forbindelse Deloitte's vurdering, at der både er behov for en ensretning af regelgrundlaget og for en mere uddybet vejledning.

Den grundlæggende uklarhed består i, at der anvendes forskellige omkostningsbegreber for henholdsvis prisberegning på frit valg-området og for generel fastsættelse af egenbetaling jf. betalingsbekendtgørelsen. Af de generelle regler om egenbetaling fremgår det, at kommunen højst kan opkræve *de samlede udgifter*, der er forbundet med tilbuddet. Derimod fremgår det af reglerne for prisberegning på frit valg-området, at det er *de gennemsnitlige, langsigtede omkostninger*, der skal ligge til grund for kommunens omkostningsopgørelse.

Forskellen mellem de anvendte begreber antages at hænge sammen med paradigmeskiftet i det kommunale regnskabsvæsen fra et udgifts- til et omkostningsprincip, hvilket desuden kommer til udtryk i, at Velfærdsministeriets Budget- og regnskabsystem for kommuner også er omfattet af et omkostningsbaseret regnskabsprincip.

Afdækningen af kommunernes praksis viser, at kommunernes produktionskøkkener som regel producerer mad til den samlede madservice i kommunen, det vil sige både mad til plejeboliger mv. og mad til hjem-

meboende, som er omfattet af frit valg-området. I forlængelse heraf foretager kommunerne desuden en samlet omkostningsopgørelse, hvorefter omkostningerne fordeles ved hjælp af fordelingsnøgler.

I praksis har kommunerne derfor valgt at lægge regelgrundlaget for frit valg-området til grund for en samlet omkostningsopgørelse, fordi dette område er konkurrenceudsat, og derfor er der hos lokalpolitikkerne langt større opmærksomhed på disse omkostningsopgørelser. Derimod tager fastsættelse af egenbetaling for modtagere på plejeboligområdet primært udgangspunkt i, hvad politikerne mener, modtageren bør betale.

Ved at ensrette reglerne for madservice til plejeboliger mv. med regelgrundlaget på frit valg-området og dermed principperne i det omkostningsbaserede regnskabsvæsen, ville man både imødekomme problematikken omkring udgifts- og omkostningsbegrebet og skabe en regelforenkling for kommunerne i deres praktiske omkostningsopgørelse.

Udover ensretningen af regelgrundlaget vil der dog fortsat eksistere et yderligere vejledningsbehov i forhold til indregning af de enkelte omkostningselementer. Afdækningen af kommunernes praksis har vist, at der særlig er behov i forhold til løn (behandles separat nedenfor), moms, afskrivninger, husleje og administration. En sådan vejledning kan bestå i, at der opsummeres hvilke omkostningstyper, der kan og som minimum skal medtages i omkostningsopgørelsen.

**Deloitte anbefaler**, at regelgrundlaget for omkostningsopgørelsen for madservice til plejehjemsområdet ensrettes med det eksisterende regelgrundlag på frit valg-området.

Samtidig bør det i ministeriets vejledning yderligere forklares, hvilke omkostningstyper der kan og hvilke omkostninger der som minimum skal medtages i kommunernes omkostningsopgørelse.

## 6.2 Afgrænsning af lønudgifter

Lønudgifter til selve madproduktionen udgør i sig selv halvdelen af kommunens omkostninger ved at levere madservice til ældre. Samtidig viste gennemgangen af kommunernes omkostningsopgørelser, at opgørelsen af løn var en af de primære årsager til variationen i kommunernes opgjorte omkostninger, som fremstod i forbindelse med Velfærdsministeriets og KLs kortlægning af området.

Gennemgangen af regelgrundlaget pegede desuden på, at der eksisterer uklarhed omkring afgrænsningen af lønudgifter inden for særligt madproduktionen på modtagekøkkenerne på plejecentrene. Det er særligt

afgrænsningen mellem plejeopgaver og køkkenopgaver på plejecentrene og i leve- og bomiljøer, som er problematisk for kommunerne at foretage.

Inddragelsen i madlavningsprocessen medfører særlige beregningsvanskeligheder, når både produktionsprisen og egenbetalingen skal opgøres, idet lønudgifter til madlavning ikke må indgå i egenbetalingen, såfremt madproduktionen sker sammen med beboerne, jf. servicelovens § 85, hvorimod de kan indgå i egenbetalingen, såfremt personalet står for produktionen i henhold til servicelovens § 83, hjælp eller støtte til nødvendige praktiske opgaver i hjemmet.

I praksis har nogle kommuner forsøgt at lave en fysisk afgrænsning, således at opgaver, der fysisk finder sted i køkkenet, er køkkenopgaver, mens maden bliver en plejeopgave, så snart den forlader køkkenet. I de tilfælde hvor beboerne hjælper i køkkenet, (som det kan være tilfældet i leve- og bomiljøer) bliver denne definition imidlertid problematisk.

**Deloitte anbefaler**, at der i forhold til afgrænsningen af lønudgifter til henholdsvis køkken- og plejeopgaver udarbejdes enkle og praktiske forslag til, hvordan bestemmelsen i loven kan håndteres i praksis ved de typiske organisationsmodeller på området, eksempelvis i form af en vejledning eller pjece.

## 6.3 Fordelingsnøgler

Kommunerne er i en række tilfælde nødsaget til at anvende fordelingsnøgler til at fordele fællesudgifter på forskellige ydelser. Den generelle bekendtgørelse for egenbetaling nævner ikke anvendelsen af fordelingsnøgler, men frit valg-bekendtgørelsen anfører, at kommunen bør anvende velbegrundede fordelingsnøgler til at fordele fællesudgifter. Anvendelsen af fordelingsnøgler i omkostningsopgørelser omtales desuden i Budget og regnskabssystem for kommuner, men her gives ikke en entydig vejledning i hvilke fordelingsnøgler, der bør anvendes.

Det præciseres imidlertid ikke i frit valg-bekendtgørelsen, hvad fordelingsnøglen skal basere sig på, men der angives et par eksempler, herunder fordeling på baggrund af lønudgiften. Ofte vil udgifterne til løn og råvarer dog være den primære genstand for fordelingsnøglen.

Afdækningen af kommunernes praksis viste, at anvendelsen af fordelingsnøgler varierer fra kommune til kommune. Mens nogle kommuner anvender kvalificerede skøn, baserer andre kommuner fordelingsnøgler på produktions- og tidsregistrering.

KLs guide om pris- og takstberegninger anbefaler, at der foretages produktions- og tidsregistrering for en måned, og at denne sammen med Kost- og Ernæringsforbundets kostenheder udgør grundlaget for fordelingen for hele året.

**Deloitte anbefaler**, at der ved en revision af den eksisterende vejledning indarbejdes anbefaling om at foretage produktions- og tidsregistrering som grundlag for at udarbejde fordelingsnøgler.

## 6.4 Det 4-årige balanceprincip

Regelgennemgangen viser, at kommunernes konkrete håndtering af det 4-årige balanceprincip på flere måder er uklar. Dels er der uklarhed om, hvordan den 4-årige periode skal forstås, dels er der uklarhed i forhold til, hvordan kommunerne konkret skal foretage efterregulering i det tilfælde, hvor kommunen reelt har opkrævet mere end de konkrete omkostninger tilsiger.

I forlængelse af at praksisundersøgelsen viser, at kommunerne ikke opkræver den fulde omkostning, er behovet for efterregulering dog reelt meget begrænset. Nogle kommuner foretager dog efterkalkulationer af omkostningsopgørelsen på baggrund af regnskabstal.

Kun en enkelt kommune oplyste, at kommunen havde planer om at anvende det 4-årige balanceprincip i praksis. Flere kommuner har supplerende oplyst, at de har svært ved at se, hvorledes og over for hvem en sådan efterregulering i givet fald ville skulle ske.

**Deloitte anbefaler**, at der frem for det 4-årige balanceprincip årligt foretages en fremadrettet regulering af taksterne på baggrund af senest kendte regnskabstal efter et omkostningsprincip. Denne løsning vil være langt mere enkel at administrere.



# Bilag A. Analysens gennemførelse og metodisk tilgang

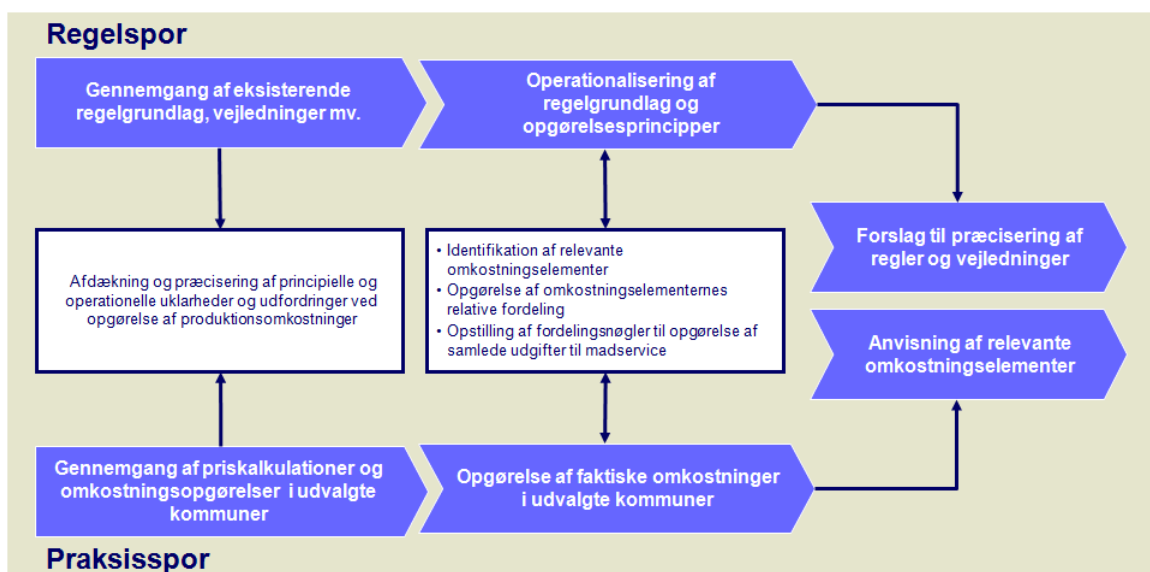
Nærværende bilag redegør for analysens gennemførelse herunder Deloitte's metodiske tilgang. Undersøgelsen er, jf. ovenstående, gennemført med udgangspunkt i et regel- og praksisspor.

Regelsporet har omfattet en kortlægning og gennemgang af eksisterende regelgrundlag i forhold til omkostningsopgørelser og priskalkulationer i kommunerne, med henblik på en vurdering af væsentlige problemstillinger og uklarheder i det foreliggende grundlag.

Praksissporet har omfattet en afdækning af praksis i en række udvalgte kommuner og har derigennem fokuseret på kommunernes udmøntning og efterlevelse af regelsættet ved den faktiske fastsættelse af priser og opgørelse af omkostninger.

Der er i tæt samspil de to spor sket en klarlæggelse af de problemstillinger, der eksisterer i forhold til regelsættet, herunder en ”sortering” af om problemstillingerne hidrører fra regelsættet eller i højere grad fra den kommunale omsætning af dette til praksis. Endelig har denne afdækning ført frem til en de i rapporten præsenterede anbefalinger vedrørende vejledning og regler på området

Analysens overordnede tilrettelæggelse er illustreret i figuren nedenfor:



I det følgende præsenteres Deloitte's metodiske tilgang i forhold til de nævnte analytiske spor.

## A.1 Regelspor

Regelsporet har omfattet en grundig gennemgang af regelgrundlaget, som det foreligger i dag.

Deloitte har gennemgået det eksisterende relevante materiale ud fra en revisionsmæssig og juridisk tilgang med henblik på at vurdere, hvilke problemstillinger og uklarheder der eksisterer i det foreliggende regelgrundlag.

I vurderingen af de identificerede problemstillinger har Deloitte desuden inddraget erfaringer fra samarbejdet med kunder i den kommunale sektor i forhold til opgørelser af omkostninger og priser vedrørende madservice.

Regelsporet har omfattet følgende aktiviteter:

- Beskrivende juridisk og revisionsmæssig gennemgang af eksisterende regelgrundlag, vejledninger mv.
- Drøftelser og diskussion med Velfærdsministeriet af de dele af regelgrundlaget, hvor der umiddelbart vurderes at være uklarheder om indhold og fortolkning.

Ovennævnte resultaterne fra ovenstående aktiviteter er gengivet i denne rapport's kapitel 4.

## A.2 Praksisspor

Praksissporet har omfattet en bredt dækkende og dybtgående afdækning af kommunal praksis i forhold til priskalkulationer og omkostningsopgørelser. Regelsporet har overordnet omfattet følgende aktiviteter:

- Udvalgelse af i alt 30 kommuner til deltagelse i undersøgelsen
- Udarbejdelse af struktureret og detaljeret spørgeguide, som knytter sig til undersøgelsen fokusområder
- Gennemførelsen fokusgruppeinterview og i 10 udvalgte kommuner med deltagelse af repræsentanter fra forvaltning og udvalgte køkkenenheder

- Beregning af samlede omkostningsbase i de 10 udvalgte kommuner med udgangspunkt i indsamling af data vedrørende kommunernes eksisterende omkostningsopgørelser
- Gennemførelse af validerende og uddybende telefoninterview i 20 kommuner ud fra de problemstillinger, som er identificeret i forbindelse med fokusgruppeinterviewene.

I det følgende gennemgås de enkelte aktiviteter nærmere:

### **Udvælgelse af kommuner**

Deloitte har forbindelse med undersøgelsen udvalgt i alt 30 kommuner til deltagelse i undersøgelsen. Kommunerne er udvalgt på baggrund af en række objektive kriterier vedrørende størrelse, sammenlægning/ikke sammenlægning, egenbetalings- og omkostningsmæssigt spænd i 2008, organisering mv.

Deloitte har desuden på baggrund af erfaringer fra området taget hensyn til kommunernes forskelligartede anvendelser af metoder, principper mv. i opgørelsen af omkostninger til madservice.

Det er på denne baggrund Deloitte's opfattelse, at de udvalgte kommuner samlet udgør et passende grundlag i forhold til undersøgelsens fokus.

### **Interviewguide**

Deloitte har i forbindelse med analysen udarbejdet en struktureret og detaljeret interviewguide. Interviewguiden vedrører overordnet kommunens organisering af madservice og den praktiske gennemførelse af omkostningsopgørelsen. Interviewguidens overordnede temaer fremgår af tekstboksen nedenfor.

**Temaer i fokusgruppeinterviews (3-4 timer)**

- 1. Madservice i kommunerne (½-1 time)**
  - Kommunens madservice (ydelsens indhold mv.)
  - Kvalitetsmål
  - Dokumentation og formidling overfor politikere og borgere
- 2. Organisering af madproduktion (ca. ½ time)**
  - Anvendelse af private leverandører
  - Kommunens køkkenstruktur (centrale og decentrale køkkener mv.)
  - Produktionsformer
  - Intern afregning og opkrævning
- 3. Kommunens beregninger I (ca. ½ time)**
  - Tilrettelæggelse af beregningerne
  - Vejledninger og ekstern bistand
  - Grundlag for takstberegninger
  - Tilskud fra kommunen
- 4. Kommunens beregninger II (ca. 1 time)**  
(kommunen indleder med at præsentere beregninger)
  - Opgørelse og fordeling af lønudgifter
  - Opgørelse af vareforbrug
  - Opgørelse og fordeling af husleje, bygningsdrift og afskrivninger
  - Fordeling af fællesudgifter og indirekte omkostninger
  - Opgørelse af aktivitet
- 5. Udfordringer i omkostningsopgørelsen (ca. ½ time)**
  - Hvilke udfordringer har kommunen haft i forbindelse med omkostningsopgørelsen
  - Eksisterer der særlige forhold i kommunen, som skaber udfordringer
- 6. Vurdering af eksisterende regelgrundlag og vejl. (ca. ½ time)**
  - Hvordan vurderer kommunen det eksisterende regelgrundlag og den eksisterende vejledning?
  - Hvor ser kommunen et forbedringspotentiale?

**Fokusgruppeinterviews**

Med udgangspunkt i ovennævnte interviewguide har Deloitte gennemføres fokusgruppeinterview i 10 kommuner med deltagelse af repræsentanter fra kommunens forvaltning og udvalgte køkkenenheder. Interviewene er gennemført med henblik på en afdækning af kommuners fortolkning af nuværende regler samt de opgørelsmæssige udfordringer ved bl.a. opgørelse af produktionsomkostninger.

I forbindelse med gennemførelsen af interviewene har kommunerne fået de ovenstående temaer tilsendt forud for interviewet, og kommunerne er samtidig blevet bedt om forud at fremsende materiale om deres madservice samt deres omkostningsopgørelser såfremt det har været muligt. De fleste kommuner har fremsendt hele eller dele af dette materiale.

I forbindelse med interviewene er kommunerne som det fremgår af boksen ovenfor blevet bedt om at præsentere deres omkostningsopgørelse(r).

Fokusgruppeinterviewene har typisk varet 3-4 timer, og alle udvalgte kommuner har deltaget med relevante personer. Typisk har følgende personer deltaget i interviewene:

- Ledelsesrepræsentant (fx ældre- eller økonomichef)
- Konsulent med ansvar for beregningen i forvaltningen
- Leder af madservice
- Køkkenleder
- Økonomimedarbejder fra køkkenet

Alle kommuner har deltaget med stor åbenhed og et stort engagement.

### **Opgørelse faktiske omkostninger**

For at kunne sammenligne variationerne i kommunernes faktiske omkostninger, er de enkelte kommuners totale omkostninger estimeret ud fra en fælles omkostningsbase, hvor der er korrigeret for kommunernes forskelligartede praksis i indregning af omkostningselementer.

Beregningen af kommunernes manglende omkostninger er foretaget med udgangspunkt i kommunernes eksisterende omkostningsopgørelser, som Deloitte har modtaget og gennemgået i forbindelse med de gennemførte kommuneinterviews.

På denne baggrund er de fire kommuner med de mest dækkende omkostningsopgørelser udvalgt som udgangspunkt for et estimat af de manglende omkostninger i de øvrige kommuners beregninger. Estimaterne er konkret foretaget ved at sætte de enkelte omkostningselementer i forhold til udgifterne til løn og varekøb i de fire udvalgte omkostningsopgørelser.

Denne relative omkostningsfordeling er herefter anvendt til at estimere de manglende omkostninger for de øvrige kommuner, ved tilsvarende at beregne de manglende elementer som en relativ andel af disse kommuners opgjorte løn og varekøb. I den ene kommune som ikke har indregnet lønudgifter var udgiften opgjort, men bevidst ikke medregnet – det har derfor ikke været nødvendigt at bestemme denne.

Ved opgørelsen af estimat for omkostning pr. beboer er der herudover korrigeret for forskellen mellem normeringer og leveringer i forbindelse med antallet af døgnforplejninger mv.

Den anvendte metode er efter Deloitte's opfattelse retvisende givet de øvrige usikkerheder i det opgjorte datagrundlag. Det er ydermere Deloitte's vurdering, at de opgjorte omkostninger i nærværende rapport udgør et rimeligt præcist og konservativt skøn for de udvalgte kommuners samlede omkostninger til madservice.

## Opgørelse af relativ omkostningsfordeling

På baggrund af gennemgangen af kommunernes omkostningsopgørelser er der beregnet en estimeret, gennemsnitlig fordeling af kommunens samlede omkostninger på de forskellige omkostningselementer.

Fordelingen af udgifter er beregnet på baggrund af samtlige omkostningsopgørelser fra kommunerne og går derfor på tværs af forskelle i blandt andet organiseringsformer.

## Telefoninterviews

For de resterende 20 udvalgte kommuner er der gennemført telefoniske interview med udgangspunkt i den udarbejdede interviewguide, samt de resultater og problemstillinger som blev afdækket i forbindelse med de gennemførte fokusgruppeinterview.

Formålet med de telefoniske interview har således været at uddybe og validere de identificerede resultater. Temaerne for telefoninterviewene er vist nedenfor. I forbindelse med gennemførelsen af telefoninterviewene er de i videst mulige omfang gennemført med den person i forvaltningen, som har gennemført beregningerne.

### Temaer for telefoninterviews (½-1 time)

- 1. Baggrundsinformation**
  - Hvad koster madservice for modtagere i plejeboliger mv.?
  - Hvad giver kommunen i tilskud?
- 2. Organisatoriske forhold**
  - Hvordan er køkkenstrukturen i kommunen?
  - Hvordan er arbejdsdelingen centrale og decentrale køkkener?
  - Er dele af madserviceområdet udliciteret?
  - Hvordan fungerer den interne afregning i kommunen?
- 3. Omkostningsopgørelse**
  - Hvordan er egenbetalingen beregnet?
  - Er der foretaget en omkostningsopgørelse i forbindelse med produktion af madservice?
  - Hvilke omkostningselementer er indregnet? (der spørges ind til de enkelte ud fra Deloitte's liste over omkostningselementer)
- 4. Politisk behandling af takster**
  - Hvordan præsenteres takster for det politiske udvalg?
  - Hvordan vil kommunen håndtere prisloftet?