

## JHS 203 Kommunernas och samkommunernas kostnadsredovisning

### Bilaga 2. Kommunernas och samkommunernas kostnadsredovisning i olika användningsfall

Version: 1.0

Publicerad: 31.5.2018

Giltighetstid: tills vidare

---

#### Innehåll

1Inledning.....	2
2Principer för kostnadsredovisning.....	2
3Allmän kostnadsredovisningsmodell.....	3
4Fördelning av resurs- och outputbaserade kostnader.....	4
5Kostnader för JHS-serviceklasser som ska rapporteras externt.....	5
5.1Utgifts- och inkomstslag som ska hänföras till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering).....	5
5.2Interna poster hos JHS-serviceklasserna.....	6
5.3Avstämning mot resultaträkningen.....	8
5.4Redovisningsperiod.....	9
6Kostnadsslagsspecifika fördelningsfaktorer.....	9
6.1Personalkostnader.....	9
6.2Externa köp av tjänster.....	9
6.3Material, förnödenheter och varor.....	10
6.4Understödsutgifter.....	10
6.5Fastighetsutgifter och hyror.....	11
6.6Kapitalkostnader och avskrivningar.....	11
6.7Tillverkning för eget bruk.....	12
6.8Övriga verksamhetskostnader.....	12
6.9Extern försäljning, kundavgifter och andra inkomster.....	12
7Interna poster.....	12
7.1Förvaltningskostnader.....	12
7.2Intern handel och övervältring.....	15
8Prissättning av tjänster.....	15
8.1Prissättning som baserar på självkostnadsvärdet.....	16
8.2Marknadsmässig prissättning.....	16
8.2.1Kostnadsunderlag för marknadsmässig prissättning.....	17
8.2.2Fastställande av rimlig avkastning.....	18

## 1 Inledning

Det främsta syftet med denna rekommendation är att harmonisera kostnadsredovisningspraxisen i kommunerna och samkommunerna för att den ekonomiska information som kommunerna rapporterar till myndigheterna ska vara så jämförbar som möjligt.

Standardiseringen av god praxis för kostnadsredovisning ökar också kommunernas egen kostnadsmedvetenhet och fungerar därmed som underlag för ett förbättrat resultat och en transparent prissättning av tjänsterna. Rekommendationen stöder således både den interna och den externa redovisningen i kommunerna.

Den kostnadsuppföljning som externa finansiärer kräver kan vara exaktare än denna rekommendation och förutsätter antagligen en helt fristående kostnadsuppföljning och rapportering som följer regler fastställda av finansiären. Till exempel föreskrivs i en förordning (358/2014) närmare om kostnadsredovisningen i anslutning till uppföljningen av strukturfondsprojekt. JHS-rekommendationen om kostnadsredovisning stöder visserligen också redovisningen för den ekonomiska uppföljning som externa finansiärer kräver till den del att den höjer den allmänna kompetensen kring kostnadsredovisning och harmoniserar praxisen i anslutning till fördelning av indirekta kostnader.

Man bör sträva efter att automatisera kostnadsredovisningen i så hög utsträckning som möjligt. Utvecklingen av kostnadsredovisningen har därmed samband med utvecklingen av datasystemen. Bokföringen och strukturen för konton och redovisningsobjekt borde byggas upp så att de stöder automatiseringen av kostnadsredovisningen. Den finansiella information som kommunerna rapporterar till myndigheterna förutsätter att systemen har beredskap för elektronisk dataöverföring.

I denna bilaga till rekommendationen behandlas bl.a. principerna för kostnadsredovisningen, hur man ska hänföra kostnader, faktorer vid fördelningen av indirekta och gemensamma kostnader, interna poster samt redovisningen av tjänstespecifika kostnader som ska rapporteras till myndigheterna.

## 2 Principer för kostnadsredovisning

En bra kostnadsredovisning grundar sig på orsaksprincipen. Kostnadsunderlaget för varje JHS-serviceklass, produkt, funktion eller annat redovisningsobjekt som ska rapporteras borde beskriva den mängd resurser som krävts för att producera eller ordna tjänsten i fråga.

Vid kostnadsredovisningen hänförs direkta kostnader direkt till redovisningsobjekten och indirekta kostnader fördelas enligt orsaksprincipen.

Genom harmoniseringen av kostnadsredovisningen eftersträvas ett läge där slutresultatet av redovisningen inte är beroende av sättet att organisera verksamheten, utan att redovisningen alltid leder till ett jämförbart slutresultat som iakttar orsaksprincipen så bra som möjligt. Orsaksprincipen bör tillämpas i så lång utsträckning som tillämpandet har väsentlig betydelse för slutresultatet av redovisningen.

Kommunernas ekonomiförvaltning har kunnat lägga ut ekonomi- och personaltjänsterna på entreprenad till ett stödtjänstföretag som även ansvarar för bokföringen och myndighetsrapporteringen. I en sådan situation ska stödtjänstföretaget producera kostnadsinformationen för rapporteringen i enlighet med dessa principer och uppdragsgivarens (kundens) specifikationer.

I kostnadsredovisningen kan kommuner och samkommuner tillämpa principerna för aktivitetsbaserad kalkylering (ABC-kalkylering), där kostnaderna först fördelas på mellanprestationer/aktiviteter och i det andra skedet hänförs till slutprodukterna enligt hur mellanprodukterna och aktiviteterna har använts för produktionen av slutprodukterna. I tjänster med enklare verksamhetsprocesser kan kommunerna tillämpa mer direkta fördelningsmetoder, så länge rapporteringen till myndigheterna kan genomföras så bra som möjligt med iakttagande av orsaksprincipen.

Kostnaderna kan hänföras till redovisningsobjekten

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

- från verifikat specifikt för varje verifikat/rad
- genom intern fakturering
- genom övervältring.

Den kostnadsredovisning som stöder myndighetsrapporteringen borde integreras i kommunernas bokföring och i de kostnadsredovisningssystem som stöder bokföringen. De som ansvarar för uppföljningen och rapporteringen av ekonomin har till uppgift att säkerställa att den kostnadsinformation som systemet beräknar grundar sig på aktuella fördelningsfaktorer och att fördelningen av kostnaderna iakttar orsaksprincipen.

Registreringskoden i bokföringen kan utnyttjas när kostnader ska hänföras till redovisningsobjekt. Det underlättar den automatiska rapporteringen av de kostnader som hänförs direkt till redovisningsobjekten. I registreringskoden gör man också skillnad på interna utgifter och inkomster, och därför kan systemet automatiskt upptäcka interna och externa poster som knyter an till redovisningsobjekten. Kostnader som hänför sig direkt till redovisningsobjekten borde fördelas redan i basbokföringen i så hög utsträckning som möjligt för att kostnaderna för redovisningsobjekten ska fås automatiskt från bokföringssystemet utan tilläggsutredningar eller separat redovisning.

Kommunerna använder olika slags datasystem för bokföringen och redovisningen. Automatiseringen av beräkningen av uppgifterna för myndigheterna torde också kräva systemutveckling eller att man bygger upp tilläggstjänster.

Vid direkt fördelning av kostnaderna på redovisningsobjekt väljer den som handlägger verifikatet ett redovisningsobjekt i registreringskoden till vilket posten hänförs direkt. Fördelen med att hänföra kostnader direkt jämfört med kalkylmässig fördelning är att den som handlägger verifikatet i allmänhet (och i synnerhet vid centraliserad handläggning av verifikat) känner bättre till verksamheten än en kalkylmässig fördelare. Om kostnaderna fördelar sig på ett flertal olika redovisningsobjekt (t.ex. förvaltning), är risken för mänskliga fel stor och en direkt fördelning skulle förutsätta betydande manuellt arbete av den som handlägger verifikatet, kan kostnaderna registreras grovt i bokföringen och hänföras på en mer exakt nivå i kostnadsredovisningsdelen eller -programmet.

Kostnadsredovisningen i anslutning till JHS-serviceklasser görs enligt fullständighetsprincipen, varvid alla kostnads- och intäktsposter som listas i avsnitt 5.2 hänförs till någon av serviceklasserna. Kostnadsredovisning i olika användningsfall betyder att kostnadsredovisningen beror på redovisningssituationen. Till exempel vid en jämförelse av kostnaderna för den egna produktionen och en köpt tjänst är det onödigt att beakta oåterkalleliga kostnader, även om de i statistikföringen borde hänföras till tjänsterna. Systemet för kostnadsredovisning bör byggas upp så att de uppgifter som behövs för olika redovisningssituationer kan beräknas snabbt vid behov.

### 3 Allmän kostnadsredovisningsmodell

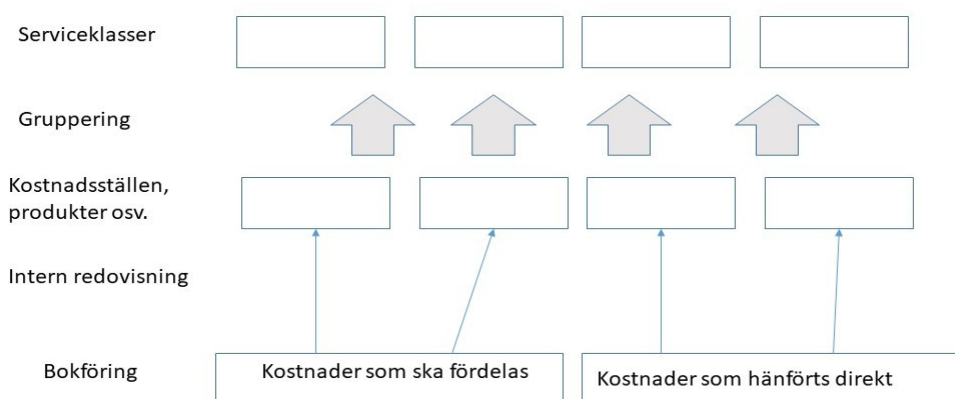
En fungerande kostnadsredovisning byggs upp nedifrån uppåt. I en idealsituation hänförs kostnaderna bara en gång på basnivå och de uppgifter som behövs för myndighetsrapporteringen och andra ändamål fås genom att man grupperar kostnader som redan hänförs en gång. Även om intern redovisning görs för den egna ledningen och prissättningen i organisation är det inget hinder för att man med samma redovisning ska kunna hantera både den interna rapporteringen och rapporteringen till myndigheterna. I kostnadsredovisningsprocessen hänförs kostnaderna först till egna redovisningsobjekt. Därefter samlas uppgifterna för myndighetsrapporteringen, t.ex. kostnaderna för serviceklasserna, genom att man sammanför de egna redovisningsobjekten. En redovisningsmodell som byggs upp på det här sättet tjänar både kommunens interna och externa rapportering.

Ett effektivt genomförande av kostnadsredovisningen förutsätter att verksamheten har klassificerats i funktionellt och ekonomiskt förnuftiga helheter, t.ex. tjänster, produkter eller aktiviteter. Produktifiering betyder att man delar in serviceproduktionen i tjänstehelheter, dvs. produkter som överläts till kunderna.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Också centraliserade stödtjänster borde produktifieras så långt som möjligt för att även den interna handelska basera på produktifiering.

Produktifiering främjar transparensen i prissättningen och ökar den allmänna kostnadsmedvetenheten allteftersom medvetenheten om verksamheten och dess kostnader ökar. Detta underlättar också jämförelsen mellan enheterna. Produkt- eller aktivitetsspecifik redovisning underlättar också beslutsfattandet, t.ex. budgeteringen, när de resurser som olika produkter kräver kan beräknas enligt produktkostnaderna och volymen. Produktifieringen anses höja effektiviteten eftersom den förbättrar kostnadsmedvetenheten och transparensen.



**Figur 1. Kostnadsredovisning i en idealsituation.**

Kostnaderna kan först hänföras från bokföringen till serviceprodukter, mellanprestationer, aktiviteter, kostnadsställen eller andra hierarkiska nivåer i produktionen. Den interna redovisningen och hierarkin gör det också möjligt att granska kostnaderna ur olika synvinklar och på olika nivåer. Strukturen i klassificeringen bör byggas upp så att varje eget redovisningsobjekt kan grupperas direkt till någon av serviceklasserna. På det sättet kommer kostnaderna att hänföras bara en gång.

Till produkterna hänförs t.ex. endast direkta kostnader som personalkostnader och inköp, men också en andel av sådana tjänster som tillhandahålls centralt och den del av förvaltningen som ska fördelas. Då fördelas förvaltningen bara en gång, och inte separat som t.ex. vid redovisning av kostnader som är specifika för serviceklasserna.

Om de serviceklassspecifika kostnaderna beräknas genom att man grupperar kostnaderna för egna interna redovisningsobjekt bör man säkerställa att rätt kostnads- och intäktsslag (se 5.1) hänförs till dem.

### 4 Fördelning av resurs- och outputbaserade kostnader

Kostnader som är gemensamma för många redovisningsobjekt kan fördelas enligt resurs- och outputbaserade fördelningsfaktorer. Resursbaserade fördelningsfaktorer är bl.a. övriga kostnader, arbetstid, antal anställda och antal kvadratmeter. De resursbaserade fördelningsfaktorerna beskrivs per kostnadslag i kapitel 6.

Outputbaserade fördelningsfaktorer är återigen t.ex. mängden prestationer eller den kvalitetskorrigerade mängden prestationer samt antalet kunder. Eftersom prestationerna i de olika serviceklasserna i kommunerna skiljer sig från varandra och sällan är jämförbara sinsemellan används i regel resursbaserade fördelningsfaktorer.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Det kan hända att kommunen förutsätts skilja åt kostnaderna och intäkterna i fråga om den försäljning som sker ut till marknaden. Om en enhet producerar prestationer dels för verksamhet på marknadsvillkor och dels för offentlig verksamhet, kan också volymerna, dvs. prestationsmängderna (eller de viktade prestationsmängderna) användas som kostnadsfördelare, om de prestationer som producerats för den offentliga verksamheten och verksamheten på marknadsvillkor inte skiljer sig från varandra och de har samma kostnadsstruktur.

Outputbaserad fördelning tillämpas också vid intern produktprissättning om den interna prissättningen grundar sig på produktifiering och mängden prestationer. Om en intern stödtjänstenhet bara producerar en prestation eller några likartade prestationer, kan kostnaderna fördelas enligt prestationsmängderna.

### 5 Kostnader för JHS-serviceklasser som ska rapporteras externt

*JHS 200 Serviceklassifikation för kommun och samkommun* tillämpas vid klassificeringen av de serviceklassspecifika kostnader och intäkter som ska rapporteras till myndigheterna.

Serviceklassifikationen specificerar vilka kommunala tjänster som behövs för planeringen, utvärderingen och jämförelsen av den offentliga förvaltningen. Syftet med specifikationen är att lägga fram en klassifikation som kan användas för uppföljningen och styrningen av ekonomin.

I rekommendationen *Serviceklassifikation för kommun och samkommun* beskrivs gemensamma definitioner av tjänster samt kopplingar till allmänna hierarkier. Tjänsterna i klassifikationen beskrivs organisationsoberoende och innehåller inga hierarkier. Kommunerna kan själva skapa mer detaljerade hierarkier efter eget behov. Kostnaderna införs alltid i serviceklasserna utifrån karaktären på den verksamhet som utövas, inte enligt den egna organisationens administrativa struktur.

Vid rapporteringen till myndigheterna bör man säkerställa att också kostnaderna för centraliserade tjänster hänförs till serviceklasserna med iakttagande av orsaksprincipen. Största delen av förvaltningen och de så kallade stödtjänsterna för förvaltningen fördelas också på serviceklasser. Endast kommunens demokratikostnader (se avsnitt 7.1) ska hänföras till den egna serviceklassen inom den allmänna förvaltningen och inte fördelas på övriga tjänster.

#### 5.1 Utgifts- och inkomstslag som ska hänföras till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering)

Kommunerna ska rapportera faktiska kostnader och intäkter specifikt för varje tjänst.

Till serviceklasserna hänförs kostnader och intäkter som ingår i verksamhetsbidraget, avskrivningar enligt plan samt räntor på kapital bundet till bestående aktiva.

Centraliserade stödtjänster ska också fördelas på serviceklasser. Om ett internt pris innehåller en marginal eller om det för övrigt avviker från de verkliga kostnaderna för stödtjänsten, ska de tjänstespecifika kostnaderna rättas så att de motsvarar de verkliga, ifall de kostnader som ska hänföras till serviceklasserna ger en starkt förvrängd bild jämfört med de verkliga. Om en stödtjänstenhet prissätter sina tjänster med marginal förvrängs de tjänstespecifika kostnaderna mellan de olika serviceklasserna. Rättelsen ska vara gjord i den rapportering som görs när räkenskapsperioden går ut.

Kostnadsslagsspecificeringen för den tjänstespecifika kostnadsredovisningen grundar sig på rekommendationen *JHS 192 Kontoplan för kommuner och samkommuner*.

När det gäller kostnader som är specifika för en serviceklass samlas externa kostnads- och intäktsposter in separat.

Följande kostnadsslag hänförs till serviceklasser:

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

<b>Externa kostnadsslag:</b>	<b>Interna kostnadsslag:</b>
Löner och arvoden	Interna hyresutgifter
Pensionskostnader	Övriga interna kostnader (övervältringsposter och inköp)
Övriga lönebikostnader	
Köp av kundtjänster	
Köp av övriga tjänster	
Material, förnödenheter och varor	
Understöd	
Hyresutgifter	
Övriga verksamhetskostnader	
Avskrivningar enligt plan	
Ränta på investerat kapital	

Andelen av de stödtjänster som hanteras centraliserat ska också hänföras till serviceklasserna. När det gäller interna hyror ska både den s.k. underhållshyran och kapitalhyran hänföras till serviceklasser.

Följande inkomstslag hänförs till serviceklasser:

<b>Externa intäktsslag:</b>	<b>Interna intäktsslag:</b>
Försäljningsintäkter	Interna hyresinkomster
Avgiftsintäkter	Övriga interna intäkter (övervälningsposter och försäljningsinkomster)
Understöd och bidrag	
Hyresintäkter	
Övriga verksamhetsintäkter	
Förändring av produktlager	
Tillverkning för eget bruk	

Vilket format serviceklassernas kostnads- och intäktsslag ska samlas i anges i rekommendationen *JHS 194 XBLR-taxonomi för kommuner och samkommuner*.

Vid redovisning av tjänstespecifika kostnader som ska rapporteras till myndigheterna värderas kapitalkostnaderna enligt bokföringen, dvs. slitage på fasta tillgångar som används i serviceproduktionen redovisas som avskrivning i resultatet.

Vissa kostnadsslag bör specificeras enligt Statistikcentralens sektorklassificering. Till exempel köp av tjänster fördelas sektorvist enligt vem tjänsten har köpts av. Sektorklassificeringen bör integreras i systemet t.ex. med hjälp av FO-numret eller motpartskoden, eftersom den som konterar en faktura då inte behöver känna till sektorklassen. På det sättet känner datasystemet automatiskt igen rätt sektor utifrån FO-numret. FO-nummer-/sektorklassificeringsfilen som underhålls av Statistikcentralen laddas upp i systemet.

Statsandelen, finansiella intäkter och kostnader, extraordinära poster och nedskrivningar ska inte hänföras till serviceklasserna.

### 5.2 Interna poster hos JHS-serviceklasserna

Stödtjänster kan hänföras till serviceklasser på tre olika sätt:

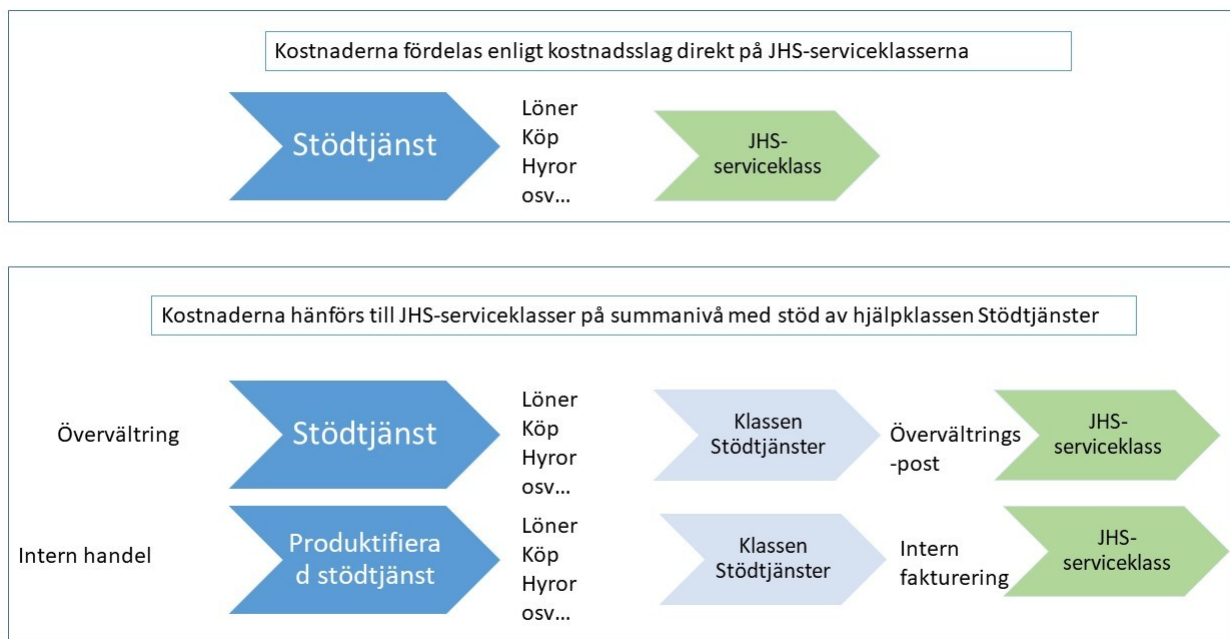
- Stödtjänstens externa kostnader fördelas direkt per kostnadsslag till JHS-serviceklasserna.
- Stödtjänstens externa kostnader anges fördelade på stödtjänsternas serviceklass och övervältras därifrån till de egentliga JHS-serviceklasserna på summanivå.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

- c. Stödtjänstens externa kostnader anges fördelade på stödtjänsternas serviceklass och fördelas som interna köp (fastighetsutgifter inkl. hyror) på de egentliga JHS-serviceklasserna på summanivå.

Eftersom alla externa kostnader som ingår i verksamhetsbidraget ska anges indelade i serviceklasser, ska i alternativen b) och c) tillämpas serviceklassen stödtjänster. Till denna anmäls externa utgifter för stödtjänsterna. I alternativ a) anmäls de direkt enligt de egentliga JHS-serviceklasserna.

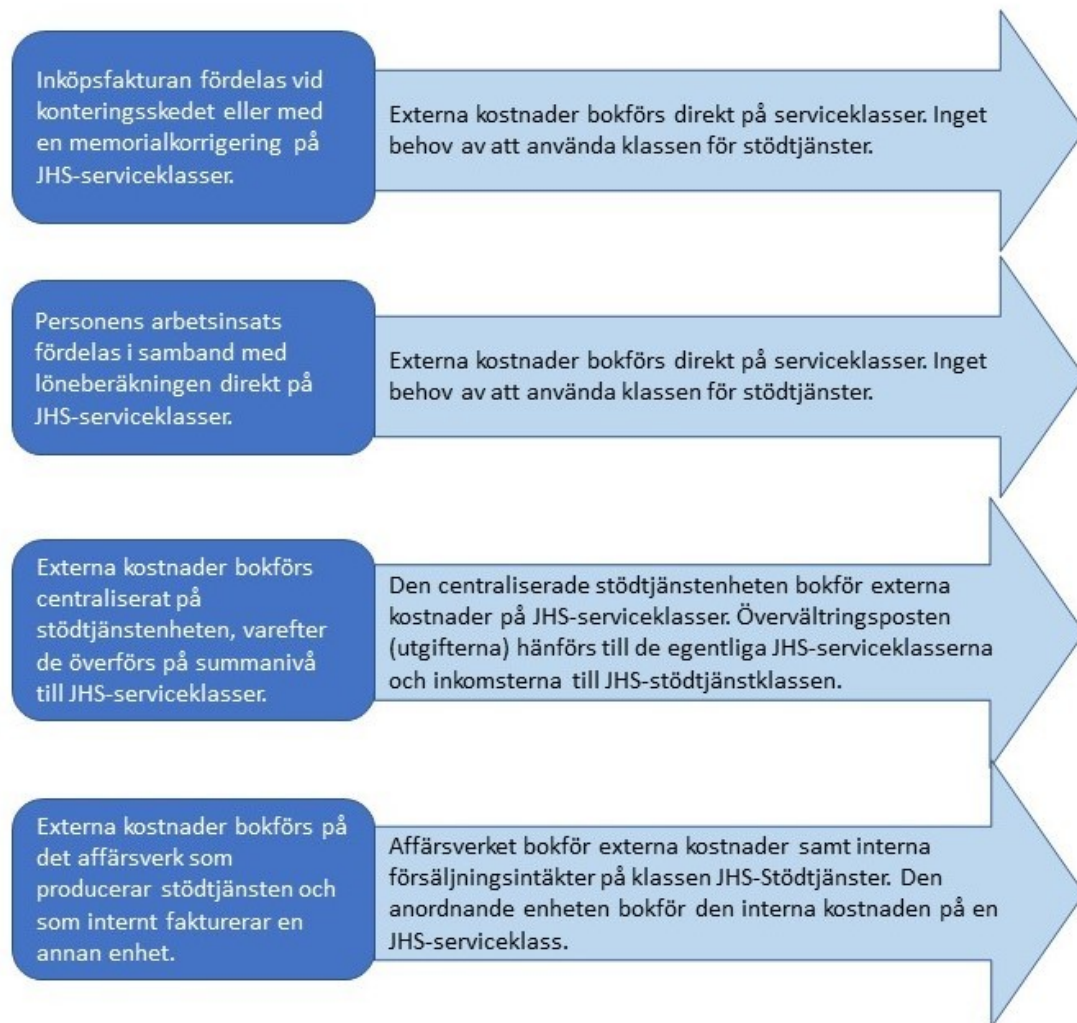
I alternativen b) och c) anmäls interna inkomster som motsvarar interna kostnader (internt köp, hyresutgift eller övervälringspost) också enligt klassen för stödtjänster. Interna kostnader och intäkter bör avstämmas på hela kommunens nivå.



**Figur 2. Fördelning av interna poster på JHS-serviceklasser.**

Kommunerna kan produktifiera egna interna tjänster mer exakt än vad som förutsätts av serviceklassificeringen. Produktifieringen av stödtjänsterna på en mer detaljerad nivå gör deras kostnadsstruktur mer transparent och gör t.ex. intern handel möjlig. Också när man tillämpar övervälringsmetoden kan stödtjänsterna produktifieras till helheter som har samma övervälringsprincip, t.ex. personalförvaltning, ekonomiförvaltning osv.

Med egentliga JHS-serviceklasser avses alla andra serviceklasser än serviceklassen Stödtjänster. De egentliga JHS-serviceklasserna är slutproduktstjänster som riktar sig till kunder (medborgare, sammanslutningar, samhället). Serviceklassen Stödtjänster är en hjälpklass för statistikföringen som bara innehåller mellanprodukter och mellanprestationer vars kostnader hänförs till de egentliga serviceklasserna.



**Figur 3. Interna poster i olika situationer.**

I fråga om interna poster bör man emellertid tänka på att interna poster inom samma serviceklass alltid ska elimineras för att posterna inte ska visas dubbelt i kostnaderna för serviceklassen. Således, om två enheter eller affärsverk som idkar interna handel hör till samma serviceklass, ska deras inbördes köp och försäljning inte anmälas för serviceklassen i fråga. Interna köp elimineras, intern försäljning elimineras och endast den externa produktionskostnaden anmäls för serviceklassen i fråga.

### 5.3 Avstämning mot resultaträkningen

Vissa externa utgifter som hänförs till serviceklasserna ska avstämmas mot kommunens resultaträkning. Till exempel ska verksamhetsbidraget i resultaträkningen och serviceklassernas nettokostnader stämma. Samma gäller exempelvis följande:

- löner
- köp
- material och förnödenheter
- bidragsutgifter osv.

De sammanräknade löneutgifterna i serviceklasserna ska således stämma med de löner som redovisas i resultaträkningen.



## **JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen**

Statskontorets datatjänst omfattar automatiska kontroller för övervakningen av att uppgifterna stämmer. Om serviceklassernas kostnader inte stämmer med resultaträkningen åläggs den som lämnat uppgifterna att korrigera dem. Statskontoret fastställer reglerna för kontrollerna i datatjänsten.

I fråga om övervältrade interna poster på summanivå ska externa kostnader anmälas för serviceklassen Stödtjänster.

### **5.4 Redovisningsperiod**

Kommunerna lämnar tjänstespecifika ekonomiska uppgifter enligt XBRL-standarden till Statskontorets datatjänst våren efter statistikårets utgång. De tjänstespecifika ekonomiska uppgifterna beskriver kostnaderna och intäkterna för ett räkenskapsår (kalenderåret), dvs. kostnader och intäkter som periodiserats till året i fråga.

## **6 Kostnadslagsspecifika fördelningsfaktorer**

### **6.1 Personalkostnader**

Personalkostnader hänförs till redovisningsobjekt på basis av den arbetstid som använts. Det förutsätter uppföljning av arbetstiden t.ex. med mobil teknik eller ett elektroniskt stämpelkort. Fortlöpande manuell bokföring av arbetstiden belastar personalen onödigt. Arbetstidsuppföljningen kan också grunda sig på regelbundna mätningar, om man kan anta att det inte sker några stora förändringar i disponeringen av arbetstiden. Om ingen arbetstidsuppföljning kan göras, kan den uppskattade disponeringen av arbetstiden användas som sekundär fördelningsfaktor.

Eftersom personalkostnaderna är den mest betydande kostnadsposten är det anledning att fästa särskild uppmärksamhet vid fördelningen av dem. Lönetillägg hänförs i allmänhet som kostnadstillägg i förhållande till lönekostnaderna.

Extra kostnader som orsakas av arbetstagarnas semestrar, sjukfrånvaron och föräldraledigheter hänförs i regel enligt till redovisningsobjekten enligt orsaksprincipen. Om en arbetstagares arbetsinsats riktar sig till flera redovisningsobjekt, hänförs kostnaderna enligt den verkliga eller uppskattade arbetstiden.

Pensionsförsäkringsavgifter (både löne- och pensionsutgiftsbaserade samt utgifter för förtida ålderspension) och lönebikostnader som bestäms som en viss andel av lönen eller arvudet hänförs till redovisningsobjekt och vidare till serviceklasser, i regel enligt orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas, fördelas avgiften kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till lönekostnaderna.

Från personalkostnaderna avdras – i regel enligt orsaksprincipen – personalersättningar som kommunen erhållit, som sjukdagpenning, moderskapspenning och föräldradagpenning. Om allt inte kan hänföras på detta sätt, kan beloppet av avdragbara ersättningar tas i beaktande som en viss andel (i procent) av lönekostnaderna vid beräkningen, eller så kan de fördelas kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till lönekostnaderna.

Löner till personer som sysselsätts ska hänföras enligt orsaksprincipen till serviceklasser och stöd som erhållits för att sysselsätta personerna till samma serviceklass.

### **6.2 Externa köp av tjänster**

Externa köp av tjänster som bokförts i driftsekonomi fördelas på köp av kundtjänster och övriga tjänster.

Köpta kundtjänster är alltid s.k. slutprodukter där den som får den direkta fördelen är en enskild kund (en invånare eller en sammanslutning i kommunen). Köp av övriga tjänster är mellanprestationer som ska utgöra en del av kommunens egen serviceproduktion, dvs. användas i produktionen av kommunens egna tjänster.

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Exempel på köp av övriga tjänster:

- Kontors- och experttjänster
- ICT-tjänster
- Finansierings- och banktjänster
- Personalhyrning
- Tryckning, annonsering och marknadsföring
- Post- och kurirtjänster
- Försäkringar
- Renhållnings- och tvättertjänster
- Byggande och underhåll av byggnader och områden
- Byggande och underhåll av maskiner, inventarier och anordningar
- Inkvarterings- och måltidstjänster
- Rese- och transporttjänster
- Social- och hälsovårdstjänster
- Utbildnings- och kulturtjänster
- Andel av beskattningskostnaderna
- Övriga samarbetsandelar
- Övriga tjänster

Kollektivtjänster utgör ett undantag. Kollektivtjänster är slutproduktstjänster som inte kan hänföras direkt till någon enskild kund, som miljövården. Kollektivtjänster bokförs som köp av övriga tjänster.

Alla externa köp ska också fördelas på serviceklasser. Om en sådan specifikation som visar hur en inköpsfaktura fördelas per produkt/serviceklass inte kan fås av producenten, kan inköpsutgiften fördelas utifrån prestationsuppgifterna.

De inköp som inte har kunnat hänföras direkt, kan också övervältras till serviceklasserna i förhållande till verksamhetsutgifterna.

Exempel: Försäkringsavgifter kan fördelas enligt vad avgiften uppkommer av. Om det handlar om en personalförsäkring görs fördelningen enligt antalet anställda. Orsaksprincipen verkställs när man tänker på var eventuella skador sannolikt skulle inträffa.

### 6.3 Material, förnödenheter och varor

Material, förnödenhet och varor hänförs till serviceklasser enligt orsaksprincipen.

Samma slags material eller förnödenheter används ofta i olika tjänster för produktionen av olika slags service- eller varuprestationer. Då ska den prestationsvisa användningen av materialet eller förnödenheterna och den motsvarande kostnaden uppskattas.

Om inköpen av material, varor och förnödenheter är betydande och ett bokföringssystem för omsättningstillgångar används för uppföljningen av dessa konton, fås registreringarna integrerade därifrån och alla registreringar görs via systemet för omsättningstillgångar.

### 6.4 Understödsutgifter

Understöden omfattar understöd och bidrag till hushåll och sammanslutningar samt bidrag till egna bolag.

Understödsutgifterna bör alltid fördelas på serviceklasser enligt karaktären hos den *understödda* verksamheten. Understödsutgifter får inte fördelas enligt vilken administrativ enhet som beviljar understöd.

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Serviceklasserna får inte omfatta interna bidrag. Om en kommun ger ett verksamhetsunderstöd t.ex. till sitt affärsverk ska denna utgift inte hänföras som ett bidrag till någon serviceklass. Om en kommun ger ett understöd till ett bolag som kommunen äger, ska bidraget registreras på normalt vis som en extern understödsutgift i serviceklassen i fråga.

### 6.5 Fastighetsutgifter och hyror

En hyreskostnad som orsakas av en fastighet som används för flera olika tjänster ska fördelas på olika serviceklasser både för underhållshyrans och kapitalhyrans del. Om orsaksprincipen inte är tillämplig, används antalet kvadratmeter som faktor vid fördelningen av hyresutgifterna. De *gemensamma* lokalerna i fastigheter som tjänar flera olika redovisningsobjekt kan också fördelas i förhållande till antalet kvadratmeter som används för respektive tjänst. Hyresutgiften för en fastighet som bara används för produktion av en tjänst hänförs direkt till serviceklassen i fråga, ifall hyresutgiften för fastigheten har registrerats separat.

Om det av en extern hyresutgift inte framgår hur hyreskostnaden fördelas på olika tjänster eller om byggnaden används av flera tjänster, kan man utöver uppgiften om kvadratmeter dra fördel av ekvivalenskalkylering (viktkoefficienter) och ekvivalenskoefficienter som är specifika för olika lokaltyper, eftersom olika lokaltyper orsakar olika stora kostnader per kvadratmeter. Viktkoefficienterna beskriver kostnadsbelastningen hos olika lokaltyper i förhållande till varandra. Viktkoefficienterna beräknas specifikt för varje tjänst inom organisationen.

Interna hyresintäkter hänförs till den serviceklass vars verksamhet den hyrda byggnaden hör samman med. En effektivisering av lokaldisponeringen minskar då nettokostnaderna för tjänsten i fråga. Om t.ex. en skola hyr ut lokaler för andra ändamål, minskar hyresinkomsten skolans nettokostnader.

Hyreskostnader uppkommer också t.ex. av leasinghyror för maskiner och inventarier. Sådana ska också fördelas på tjänsterna i enlighet med orsaksprincipen, t.ex. enligt en maskins drifttimmar eller någon annan aktivitetsuppgift som beskriver användningen av maskinen.

Det finns två separata serviceklasser för uthyrning av kommunens lokaler till utomstående (uthyrning av bostäder och uthyrning av andra lokaler). Till dessa ska kostnaderna och intäkterna från den egentliga uthyrningsverksamheten hänföras.

### 6.6 Kapitalkostnader och avskrivningar

Kapitalkostnader är kostnader som orsakas av att bestående aktiva tillgångar, vanligtvis produktionsmedel, innehas och utnyttjas i kommunens serviceproduktion. Bestående aktiva är enligt bokföringen immateriella och materiella tillgångar som ger inkomst eller som används i serviceproduktionen under fler än en räkenskapsperiod. Denna definition av bestående aktiva tillämpas i regel också vid kostnadsredovisningen.

Kapitalkostnader för materiella tillgångar, bortsett från mark- och vattenområden, består förutom kapitalränta av avskrivningar som motsvarar det minskade värdet på tillgångarna samt kostnader för att försäkra tillgångarna.

Avskrivningar på bestående aktiva fördelas på serviceklasserna. I de kostnader som rapporteras till serviceklasserna beaktas sådana avskrivningar i bokföringen som följer en avskrivningsplan som bygger på tillgångens ekonomiska användningstid.

Ett produktionsmedel eller en annan tillgång som ägs av kommunen eller samkommunen orsakar också kapitalkostnader som ska läggas till som en kalkylmässig post till serviceklasserna. På det kapital som är bundet till produktionsmedel beräknas i den interna redovisningen/bokföringen av anläggningstillgångar en ränta som tas i beaktande som kapitalkostnad för den tjänst där kapitalet används. Räntan beräknas på det konto som produktionsmedlet har värderats till vid kostnadsredovisningen. I allmänhet iakttas samma värderingsprincip vid beräkningen av avskrivningen och räntan, t.ex. bokföringsvärdet. Medelvärdet av balansvärdet vid räkenskapsperiodens början och slut används som underlag för ersättningen. Som kalkylräntesats tillämpas medelräntan på kommunens lån. Bild 7 visar ett exempel.

## **JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen**

Eftersom räntorna är kalkylmässiga fås de inte automatiskt från bokföringen eller från händelser inom den interna redovisningen. Därför ska kalkylmässiga räntor inte heller beaktas vid avstämningen.

Ur bokförings- och bokslutssynvinkel tjänar bokföringen av bestående aktiva tillgångar beräkningen av avskrivningar, fastställandet av den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna samt upprättandet av noter och balansspecifikationer om dessa. Bokföringen av anläggningstillgångar kan emellertid kopplas till serviceklassernas kostnadsredovisning genom att man till bokföringen av tillgångarna lägger till en punkt där man anger till vilken serviceklass i fråga varande tillgång hör. Då blir det möjligt att fördela avskrivningar och räntor automatiskt på serviceklasserna.

Avskrivningar och räntor på bestående aktiva som tjänar flera serviceklasser ska fördelas på olika serviceklasser i enlighet med orsaksprincipen. Eftersom kommunernas serviceproduktion i huvudsak är arbetsintensiv, och andelen bestående aktiva inte är så stor av de totala kostnaderna (t.ex. jämfört med industrin), kan man vid fördelningen av avskrivningarna använda uppskattningar. I fråga om dyrare bestående aktiva bör en större exakthet eftersträvas eftersom sådana har en större effekt på serviceklassernas totala kostnader.

När det gäller interna stödtjänster ska avskrivningar och räntor som orsakas av bestående aktiva hänföras till stödtjänstenheter (hjälpkostnadsställen). Avskrivningar som hänförs till stödtjänstenheter fördelas via den interna faktureringen (eller övervältringen) till de huvudkostnadsställen som använt tjänsten och därigenom till serviceklasser. Samma gäller kostnader som ska övervältras. Tanken är att säkerställa att inte samma kostnader bokförts två gånger till samma serviceklass.

Behandlingen av kapitalkostnader i kostnadsredovisningen beror alltid på redovisningssituationen. Storleken på en kapitalkostnad kan avvika från avskrivningen enligt bokföringen i vissa situationer inom den interna redovisningen.

### **6.7 Tillverkning för eget bruk**

Tillverkning för eget bruk ska alltid hänföras till samma serviceklass som de motsvarande utgifterna. Om tillverkningen har riktat sig till flera tjänster ska tillverkningen för eget bruk fördelas därefter.

### **6.8 Övriga verksamhetskostnader**

Utöver hyrorna är bl.a. indirekta skatter, väsentliga förluster från försäljning av anläggningstillgångar, överlåtelseförluster och kostnadsersättningar för representationsutgifter sådana verksamhetskostnader som inte förutsätter någon verifikatutredning. Övriga verksamhetskostnader bör också fördelas per serviceklass i enlighet med orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte är tillämplig, fördelas kostnaderna (med undantag för hyresutgifter) kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till de andra verksamhetskostnaderna. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas bör hyresutgifterna alltid fördelas åtminstone enligt antalet kvadratmeter (mer om detta i avsnitt 6.5).

### **6.9 Extern försäljning, kundavgifter och andra inkomster**

Kundavgifter och försäljningsinkomster hänförs till de tjänster som de hör samman med. Sysselsättningsstöd hänförs enligt orsaksprincipen eller fördelas i förhållande till löneutgifterna för dem som sysselsätts.

## **7 Interna poster**

### **7.1 Förvaltningskostnader**

Kostnader som orsakas av att man möjliggör lokalt beslutsfattande (s.k. demokratikostnader) ska inte fördelas på tjänster efter som de inte utgör en del av produktionskostnaderna för tjänsterna. För en kommun uppkommer alltid demokratikostnader oavsett om kommunen själv producerar en tjänst eller inte. Det skulle uppkomma demokratikostnader även för en kommun som inte alls har någon egen serviceproduktion.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Förvaltningstjänsten (ledningen) som stöder serviceproduktionen eller anskaffningarna och de så kallade förvaltningsstödtjänsterna fördelas på kostnadsunderlaget för tjänsterna.

Till demokratikostnader räknas kostnader för att ordna val samt följande kostnader för de organ som nämns nedan: mötesarvodena jämte lönebikostnader, ersättningar för förlorad inkomst, utbildnings- och resekostnader, expertersättningar samt kostnader för möten (bl.a. lokalyror och andra möteskostnader) och representation.

Det finns egna serviceklasser för allmän förvaltning, förvaltningsstödtjänster som säljs utåt och ordnande av val. Den allmänna förvaltningens innehåll beskrivs i *JHS 200 -rekommendationen*. Med undantag för dessa ska all övrig förvaltning fördelas på serviceklasser.

### Förvaltning som inte ska fördelas (preciseras i JHS-rekommendationen om serviceklassifikation)

- fullmäktige
- kommunstyrelsen och centraliserade beredningsuppgifter (beredning som görs i olika sektorer)
- revisionsnämnd
- centralvalnämnd
- nämnd med ansvar för tillstånds- och tillsynsärenden
- kommundirektör
- ledningens stöd
- intern revision och revision av bokföringen
- arkiv och ärendehanteringsuppgifter, registratorskontor
- beredningsplan och beredskap.

### Lista på förvaltningsuppgifter som ska fördelas (allmän förvaltning, sektorförvaltning och förvaltningsstödtjänster):

Om nedan nämnda funktioner inte har produktifierats, inte kan hänföras direkt till redovisningsobjekt utan övervältras, ska nedan nämnda fördelningsfaktorer tillämpas vid övervältringen.

<b>Förvaltning som ska fördelas:</b>	<b>1. Fördelningsfaktor</b>	<b>2. Fördelningsfaktor</b>
Ledningens stöd och kontorstjänster	driftskostnader	
Förvaltnings- och ekonomidirektör	driftskostnader	
Sektor- och serviceområdenas ledning och ledningens stöd	driftskostnader	
Tjänstemanna- och sektorledning i affärsverk	driftskostnader	
Sektornämnder	driftskostnader	
HR-verksamhet och personalförvaltning:	löneutgifter	
o löne- och personalförvaltning,		
o utbildning,		
o tjänster för att ordna ersättare/vikariat,		
o rekrytering,		
o arbetarskydd,		
o arbetshälsa och företagshälsovård.		
Dataadministration och ICT	terminaler	antal anställda
Ekonomiförvaltning (inköpsfakturor, bokföring, fakturering, betalningsrörelse)	driftskostnader	
Juridiska tjänster	driftskostnader	
Servicecentralens uppgifter (telefonväxel, rådgivning)	driftskostnader	

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Upphandlingsenhet	köp + material och förnöd.
Controller-funktioner	driftskostnader
Kommunikation	driftskostnader
Förtroendemän (och arbetarskyddsfullmäktige)	löneutgifter
Kopieringsavdelning	driftskostnader

Driftskostnader = externa verksamhetsutgifter (brutto) + avskrivningar

Förvaltningen fördelas också på de centraliserade stödtjänsterna. Stödtjänster kan säljas både internt och externt och därför bör förvaltningens andel komma med på kostnadsunderlaget för prissättningen av tjänsterna.

Prestationsmängder kan också användas vid fördelningen av förvaltningskostnader. Då grundar sig fördelningen av förvaltningstjänsterna på en tjänsteprestation, t.ex. antalet fakturor eller antalet ICT-arbetsstationer. En arbetsprestation, som en arbetstimme inom sektorledningen eller en lön som beräknats i löneberäkningen, kan också utgöra faktureringsgrunden. I stället för en prestation kan man också använda ersättande prestationer, t.ex. ett verifikat som behandlats i bokföringen eller en löntagare som behandlas av löneberäkningen.

För övrigt fördelas förvaltningen genom övervältring till redovisningsobjekten. Kalkylmässig övervältring för att hänföra förvaltningskostnaderna måste man ta till i situationer där den prestation som ligger till grund för faktureringen inte kan definieras eller en prestationsbaserad fakturering för övrigt inte är möjlig eller förnuftig med tanke på redovisningssituationen.

Vid övervältring av förvaltningskostnader används de faktiska kostnaderna.

Även om förvaltningskostnaderna fördelas på tjänsterna i JHS-serviceklassifikationen, kan en organisation separat följa upp de totala kostnaderna för sin förvaltning eller de sektorvisa kostnaderna. Redovisningssystemet kan byggas upp så att förvaltningskostnaderna vid behov kan separeras också per tjänst eller som ett eget kostnadsställe.

### ICT-kostnader

ICT-kostnaderna består av interna stödtjänster som fastställts som s.k. stödtjänster för förvaltningen. Kommunerna köper emellertid största delen av ICT-tjänsterna av externa leverantörer, som rikstäckande ICT-servicecentraler samt ICT-företag på marknaden, och därför registreras kostnaderna för ICT-stödet i huvudsak som externa köp.

Vid fördelningen av kostnaderna för ICT-stödet är antalet arbetsstationer ofta en tillräckligt exakt grund som dessutom är förenlig med orsaksprincipen. Om det finns skillnader i arbetsstationernas kvalitet eller användningsförhållanden, förutsätter orsaksprincipen en mer exakt fördelningsgrund, t.ex. viktkoefficienter.

Stora anskaffningsutgifter för ICT-program aktiveras i balansräkningen och bokförs som utgift för räkenskapsperioden i enlighet med avskrivningsplanen. Avskrivningar på program ska fördelas även tjänstevis. Avskrivningarna ska fördelas enligt orsaksprincipen, dvs. för vilken verksamhet programmet används.

Exempel: Avskrivningar på ett kunduppgiftssystem som används inom hela bildningsväsendet bör fördelas över alla tjänster som bildningsväsendet tillhandahåller. Samma gäller också anskaffningsutgifter som orsakas av program och som inte ska aktiveras i balansräkningen, som licensavgifter.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Exempel: Om man vill precisera fördelningen av ICT-kostnaderna kan kostnaderna för stamnätet fördelas t.ex. enligt antalet arbetsstationer, bokföringssystemet enligt antalet transaktioner och systemet för inköpsfakturer enligt antalet verifikat.

### 7.2 Intern handel och övervältring

Faktureringen av stödtjänster och övervältringen av förvaltningen görs till nettobelopp.

Utgifterna för kommunernas egna interna enheter som tillhandahåller andra enheter service fördelas på slutprodukttjänsterna och därigenom på serviceklasser med hjälp av intern fakturering eller övervältring. Vid intern fakturering som grundar sig på produktifiering används mängden prestationer (interna produkter) som fördelningsfaktor.

Interna stödenheter bör eftersträva kostnads Motsvarighet i den interna handeln för att förfarings sättet ska leda till en optimal användning av resurserna. Det innebär bland annat att man vid beräkningen av det interna produktpriset ska skilja åt de tjänster som sålts utanför kommunen, både beträffande kostnaderna och prestationsmängderna. Vid den interna prissättningen bör man inte heller tillämpa marginaler, utan priset ska täcka löpande utgifter, inköp (interna och externa), kostnaderna för bundet kapital (avskrivningar och kapitalkostnader). En rätt och exakt beräkning av de interna priserna stöder därmed även rapporteringen till myndigheterna.

Interna produktpriser kan ha en marginal på kort sikt (under ett år), men på lång sikt bör priset motsvara de verkliga kostnaderna för verksamheten. Om man under räkenskapsåret märker att ett internt pris avviker betydligt från en centraliserad enhets kostnader, ska ett eventuellt överskott övervältras till de enheter som använder tjänsten i förhållande till de interna köpen. På motsvarande sätt ska man förfara vid ett eventuellt underskott.

I de fall där intern prissättning inte är möjlig eller annars befogad, ska de centraliserade kostnaderna övervältras kalkylmässigt på redovisningsobjekten. Exempelvis övervältras sådana objekt som inte kan produktifieras och där en fördelning enligt prestationsmängden inte är förnuftig eller om beloppet av de totala kostnaderna är litet.

Det är välgrundat att föredra intern fakturering framom övervältringar eftersom ett schablonmässigt hänförande av kostnaderna inte uppmuntrar dem som använder tjänsterna till kostnadseffektivitet.

Svårigheten med att fastställa interna produktpriser ligger i att hitta ett operativt tillräckligt enkelt sätt. Det bör vara enkelt/automatiserat att fastställa priser så att det inte går oskäligt mycket tid till prissättningen.

I fråga om interna poster bör samma huvudprinciper iakttas genom hela organisationen.

## 8 Prissättning av tjänster

Självkostnadsvärde, marknadsvärde och värden som grundar sig på lag, myndighetsföreskrift eller avtal är bytesvärden som tillämpas vid prissättning av serviceverksamhet. Självkostnadsvärdet grundar sig på kostnaderna för att ordna eller producera tjänsten. Marknadsvärdet grundar sig på ett frivilligt avtal mellan säljaren och producenten vid upphandling där det finns flera aktörer som tillhandahåller tjänsten. En tjänst värde som grundar sig på en lag eller en myndighetsföreskrift fastställs av riksdagen eller en statlig myndighet. Vid samarbete mellan kommunerna kan tjänsternas försäljnings-/bytesvärden fastställas i förväg och bindas för en viss tid.

Prissättningen bör grunda sig på produktifiering.

Självkostnadsvärdet beräknas antingen enligt en genomsnittskalkyl eller en normalkalkyl.

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Exempel. Vid beräkningen av ett timpris ska den effektiva arbetstiden tillämpas i stället för den totala tiden. När den effektiva arbetstiden ställs i relation till alla kostnader (inkl. kostnader för frånvaro), täcker timpriset alla kostnader.

### 8.1 Prissättning som baserar på självkostnadsvärdet

Till självkostnadsvärdet räknas alla kostnader som orsakats av tillverkningen, marknadsföringen och administrationen av en produkt. Till tillverkningsvärdet räknas rörliga och fasta kostnader för tillverkningen, som personalkostnader, material och förnödenheter och köp av tjänster (interna och externa) samt avskrivningar på produktionsmedel, ersättning för bundet kapital och försäkringar.

Vid beräkningen av självkostnadsvärdet ska inga betalda understöd hänföras till kostnadsunderlaget, om inte den understödda verksamheten är en mellanprestation som ingår i den egna tjänsten.

Till självkostnadsvärdet räknas också övervältrade kostnader. Om självkostnadsvärdet beräknas utifrån budgeterade utgifter ska även övervältringarnas andel inkluderas i kostnaderna.

Kommunerna har, på samma sätt som vid företagsverksamhet, administrativa kostnader som motsvarar marknadsföring och försäljning. Marknadsföringskostnaderna motsvaras främst av kostnader som uppkommer vid utredning av servicebehov, överlåtelse av tjänster och uppföljning av användningen. De kostnader för förvaltningen som ska tas med i självkostnadsvärdet fördelas vanligtvis på de aktuella kostnaderna för sektorförvaltningen och på sådana kostnader för den allmänna förvaltningen som i regel ska hänföras till kommunens olika uppgifter och produkter. S.k. demokratikostnader ska inte hänföras till produkter. Fördelningen av förvaltningskostnader behandlades i avsnitt 7.1.

En produkts självkostnadsvärde behöver i allmänhet utredas också när priset påverkas av föreskrifter eller bindande avtal. Självkostnadsvärdet behövs bl.a. för att påvisa att prissättningen motsvarar kostnaderna och redovisa lönsamheten med verksamheten. Om en lagstadgad betalningsgrund ska tillämpas kan man med självkostnadsvärdet påvisa hurdan andel av finansieringen för verksamheten som sätts ihop genom beskattningen eller annan budgetfinansiering.

Vid beräkningen av självkostnadsvärdet ska tre grundläggande problem med kostnadsredovisning lösas: omfattningen, värderingen och fördelningen. Problemet med omfattning hör samman med vilka kostnader som ska avgränsas bort (t.ex. demokratikostnader). Värderingsproblemet avser hur värdet på användningen av olika produktionsfaktorer ska beräknas, vilket inte är entydigt t.ex. beträffande kapitalkostnaderna. Fördelningsproblemet handlar om hur indirekta kostnader, som vanligtvis är fasta kostnader, ska fördelas.

Planenliga avskrivningar i bokföringen ska tillämpas vid prissättningen av tjänsterna i de situationer där lagen förutsätter det. För vissa serviceavgifter och enhetskostnader förutsätter lagstiftningen att bokföringsvärdet används som kapitalvärde.

Värdering till bokföringsvärdet kan i vissa fall leda till för låga avskrivningar i förhållandet till att anskaffningen av en ny motsvarande tillgång kan vara mycket dyrare än vad den nuvarande kostade när den köptes. Nuvärdet kan användas som grund för värderingen av en tillgång, om ett sådant förfarande är möjligt enligt lagen.

### 8.2 Marknadsmässig prissättning

Marknadsmässig prissättning gäller kommuner och den övriga offentliga sektorn till den del tjänster produceras för en konkurrensutsatt marknad. Om prissättningen av tjänster som tillhandahålls av kommuner och andra offentliga aktörer bestäms i 4 a kap. i konkurrenslagen (595/2013). I konkurrenslagen bestäms emellertid inte närmare om reglerna för kostnadsberäkning vid marknadsmässig prissättning. De beräkningsregler som läggs fram i denna rekommendation stöder en marknadsmässig prissättning med hänsyn till konkurrensneutraliteten. Marknadsmässig prissättning behandlas också i Konkurrens- och konsumentverkets publikation: *Riktlinjer för marknadsmässig prissättning – praktiska bedömningsprinciper*.



## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Konkurrens- och konsumentverket kan kräva att ett offentligt samfund specificerar den ekonomiska informationen och redogör för kostnadsredovisningsprinciperna till den del som gäller verksamheten som riktar sig till marknaden i syfte att påvisa att prissättningen gjorts på marknadsvillkor. Detta kan gälla antingen hela det offentliga samfundet eller bolag som ägs av ett offentligt samfund.

Ur konkurrensneutralitetsperspektiv innebär marknadsmässig prissättning att den verksamhet som sker på marknaden är lönsam på affärsekonomiska grunder, dvs. de inkomster som fås för tjänsterna täcker alla kostnader som uppkommit av verksamheten enligt orsaksprincipen. Ett pris som är lägre än den marknadsmässiga prissättningen kan upprätthållas förutom genom korssubventionering också med hjälp av förmåner som föranleds av offentligt ägarskap. Sådana förmåner är t.ex. följande: tillgången till finansiering och fördelaktiga finansieringsvillkor, fördelaktig skattebehandling, ett fåtal affärsrisker, olika slags ensamrätter och sådan marknadsinformation som andra inte har tillgång till.

Verksamhet som ett offentligt samfund driver på marknaden ses inte som en helhet, om den riktar sig till olika produktområden och/eller geografiska områden. Då ska prissättningen granskas markandsvis.

Marknadsmässig prissättning grundar sig inte på att ett pris fastställs enligt konkurrenternas priser på marknaden utan att alla kostnader som hör samman med verksamheten hänförs till den och att ett krav på avkastning ställs upp för den. Att ett offentligt samfund prissätter en tjänst under konkurrenternas prisnivå är således inte ett tecken på underprissättning som drar fördel av bristande konkurrensneutralitet, ifall villkoren för marknadsmässig prissättning uppfylls.

### 8.2.1 Kostnadsunderlag för marknadsmässig prissättning

Definitionen av marknadsmässig prissättning uppfylls när det pris som fås för en såld produkt täcker alla kostnader som orsakats av verksamheten samt kravet på avkastning på bundet kapital.

Kostnadsunderlag för marknadsmässig prissättning:

- kostnader och intäkter som direkt kan hänföras till den ekonomiska verksamheten (rörliga och fasta kostnader)
  - o personalutgifter (löner och lönebikostnader)
  - o köp av tjänster
  - o köp av material, förnödenheter och varor
  - o hyresutgifter
  - o övriga verksamhetsutgifter
  - o avskrivningar enligt plan.
- den ekonomiska verksamhetens andel av gemensamma kostnader:
  - o förvaltningskostnader
  - o finansiella utgifter och ränteutgifter
  - o centraliserade stödtjänster
  - o andel av avskrivningar
  - o andel av andra gemensamma kostnader (t.ex. anskaffningar).

Definitionen av fördelningen av förvaltningskostnader som ges i avsnitt 7.1 kan tillämpas i fråga om förvaltningskostnader som ska hänföras till kostnadsunderlaget vid marknadsmässig prissättning.

Vid prissättning av en ekonomisk verksamhet bör man därtill tänka på att:

- en kostnad ska beräknas för användningen av ledig kapacitet hos investeringar som gjorts med skattemedel, t.ex. hyra per kvadratmeter

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

- kostnader som orsakas av interna stödtjänster som används för ekonomisk verksamhet får inte vara underprissatta
- lönsamheten i den ekonomiska verksamheten granskas över en treårsperiod, vid behov med beaktande av branschens och marknadens särdrag, som säsongsvariationer och konjunkturläget
- vid bedömningen av lönsamheten ska intäkts- och kostnadsuppgifterna grunda sig på bokföringen
- lönsamhetskalkylen görs prestationsbaserat, inkomsterna och kostnaderna hänförs till det år när prestationen överläts
- orsaksprincipen iakttas vid fördelningen av intäkter och kostnader
- KKV kan kräva att ett offentligt samfund upprättar en separat resultaträkning över den ekonomiska verksamhet som riktar sig till marknaden
- lönsamhetskalkylerna för olika år ska vara jämförbara (samma beräkningsgrunder), beräkningsprinciperna ska i huvudsak vara oförändrade
- kostnadsredovisnings- och prissättningsgrunderna ska dokumenteras och hållas tillgängliga.

Ett offentligt samfund kan i samband med en eventuell granskning hänvisa till reglerna för kostnadsredovisning i denna JHS-rekommendation.

### 8.2.2 Fastställande av rimlig avkastning

En rimlig avkastning består av kravet på basavkastning och ett risktillägg.

En rimlig avkastning bör fås på det kapital som bundits till verksamheten. Således, när alla kostnader för verksamheten (direkta och indirekta) avdras från intäkterna, bör förhållandet mellan den återstående avkastningen och det till verksamheten bundna kapitalet vara ungefär så stor som beskrivs här.

Som krav på basavkastning betraktas räntan på en lågriskobligation, t.ex. finska statens 10-årsobligation. Om räntorna är på en exceptionellt låg nivå, kan man i stället för ovan nämnda ränta tillämpa medeltalet för finska statens 10-årsobligationer under 10 år, dock så att basavkastningskravet är minst 0 %. Räntorna på finska statens referenslån kan kontrolleras t.ex. på Finlands Banks webbplats.

Risktillägget fastställs alltid i förhållande till branschen och de marknader försäljningen riktar sig till. Risktillägget är således risknivån på de aktuella marknaderna: lågt, medelmåttigt eller högt. Konkurrens- och konsumentverket fastställer räntenivåerna beträffande dessa. Om inget risktillägg kan fastställas, t.ex. på grund av att lämpliga referensobjekt saknas, antas det att merparten av den offentliga sektorns verksamhet riktar sig till branscher med låg eller medelmåttig risk. Då kan uppskattningar som grundar sig på risktillägget på den europeiska energisektorn användas som referensobjekt (i praktiken 4–5 %).

**JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen**

Personalkostnader hänförs på basis av den arbetstid som använts.					
<b>Fördelning av arbetstiden i euro</b>					
		Löner	Bikostnader	Totalt	
Person 1		10000	5000	15000	
Person 2		20000	10000	30000	
Totalt		30000	15000	45000	
<b>Fördelning av arbetstiden i procent</b>					
		Tjänst A	Tjänst B	Totalt	
Person 1		300	100	400	
Person 2		500	100	600	
Totalt		800	200	1000	
<b>Työajan jakauma prosentteina</b>					
		Tjänst A	Tjänst B	Totalt	
		80	20	100	
<b>Fördelning av arbetstiden i procent</b>					
		Tjänst A	Tjänst B	Totalt	
		36000	9000	45000	
		80	20		
<b>Erhållna sjukdagpenningar</b>				Totalt	Procent av personalkostn.
				2000	4,44
<b>Avdras från personalkostnaderna enligt procenten</b>					
		Tjänst A	Tjänst B	Totalt	
		34400	8600	43000	
		80	20		

Figur 4. Exempel på fördelning av personalkostnader.

**JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen**

<b>Hyreskostnader</b>			
			Euro
Hyra euro			10000,0
<i>Användning</i>			
Kontorslokaler m2	20		2000,00
Köksutrymmen m2	80		8000,00
<i>Ekvivalenskoefficienter</i>			
Kontorslokaler	1,00		
Köksutrymmen	1,24		
<i>Kostnad justerad med koefficienten</i>			
Kontorslokaler	20		
Köksutrymmen	99,2		
	119,2		
<i>Enhetskostnad</i>			83,89
Kontorslokaler m <sup>2</sup>	20		1677,85
Köksutrymmen m <sup>2</sup>	99,2		8322,15
			10000,00

**Figur 5. Exempel på användning av ekvivalenskoefficienter.**

<b>Avskrivningar på byggnad</b>			
			Euro
Avskrivning euro			100000,0
<i>Användning</i>			
	m <sup>2</sup>		
Serviceklass 1	30		20000,00
Serviceklass 2	70		80000,00

**Figur 6. Exempel på övervältring av avskrivningar.**

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Genomsnittlig räntesats	3 %							
Ränteberäkningsperiod	12 mån			År 2017				
		Anskaffnings- tid år-mån	Avskrivnings- tid år			Oavskrivet 1.1.	Oavskrivet 31.12.	Medelvärde
Anläggningstillgång	Anskaffningspris							
Byggnad 1	1 000 000,00	2005-12	20	4 166,67	450 000,00	400 000,00	425 000,00	
Byggnad 2	2 300 000,00	2007-10	20	9 583,33	1 245 833,33	1 130 833,33	1 188 333,33	
Byggnad 3	5 000 000,00	2013-10	20	20 833,33	4 208 333,33	3 958 333,33	4 083 333,33	
Maskin a	53 000,00	2009-10	15	294,44	27 677,78	24 144,44	25 911,11	
Maskin b	150 000,00	2008-01	15	833,33	60 833,33	50 833,33	55 833,33	
Maskin c	60 000,00	2007-12	15	333,33	24 000,00	20 000,00	22 000,00	
<b>Totalt</b>	<b>8 563 000,00</b>			<b>36 044,44</b>	<b>6 016 677,78</b>	<b>5 584 144,44</b>	<b>5 800 411,11</b>	
	Beräkningsperiodens							
Anläggningstillgång	Serviceklass	räntor						
Byggnad 1	A	12 750,00						
Byggnad 2	A	35 650,00						
Byggnad 3	C	122 500,00						
Maskin a	A	777,33						
Maskin b	A	1 675,00						
Maskin c	B	660,00						
<b>Totalt</b>		<b>174 012,33</b>						
	Beräkningsperiodens							
Räntor per serviceklass	Serviceklass	räntor						
	A	50 852,33						
	B	660,00						
	C	122 500,00						
<b>Totalt</b>		<b>174 012,33</b>						

Figur 7. Exempel på kapitalräntor.