

## JHS 204 Landskapens redovisning

### Bilaga 2. Kostnadsredovisning i olika användningsfall

**Version:** 1.0

**Publicerad:** 31.5.2018

**Giltighetstid:** tills vidare

---

#### Innehåll

1Inledning.....	2
2Allmänna principer för kostnadsredovisning.....	2
3Allmän kostnadsredovisningsmodell.....	3
4Fördelning av resurs- och outputbaserade kostnader.....	5
5Kostnader för JHS-serviceklasser som ska rapporteras externt.....	5
5.1Anordnarens och producentens synvinkel samt fördelning av förvaltningen.....	6
5.2Utgifts- och inkomstslag som ska hänföras till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering).....	6
5.3Fördelningen av stödtjänster på JHS-serviceklasser.....	7
5.4Avstämning mot resultaträkningen.....	9
5.5Redovisningsperiod.....	10
6Kostnadsslagsspecifika fördelningsfaktorer.....	10
6.1Personalkostnader.....	10
6.1.1Kalkylschema för beräkning av ett årsverke.....	11
6.2Externa köp av tjänster.....	12
6.3Material, förnödenheter och varor.....	13
6.4Understödsutgifter.....	13
6.5Fastighetsutgifter och hyror.....	13
6.6Kapitalkostnader och avskrivningar.....	14
6.7Tillverkning för eget bruk.....	15
6.8Övriga verksamhetskostnader.....	15
6.9Extern försäljning, kundavgifter och andra inkomster.....	15
7Interna poster.....	15
7.1Förvaltningskostnader.....	15
7.2Intern handel och övervältring.....	17
8Prissättning av tjänster.....	18
8.1Prissättning som baserar på självkostnadsvärdet.....	18
8.2Marknadsmässig prissättning.....	19
8.2.1Kostnadsunderlag för marknadsmässig prissättning.....	20
8.2.2Fastställande av rimlig avkastning.....	21

## 1 Inledning

Det främsta syftet med denna rekommendation är att harmonisera kostnadsredovisningspraxisen i landskapen för att den ekonomiska information som landskapen rapporterar externt (kostnaderna enligt JHS-serviceklassifikationen) ska vara så jämförbar som möjligt.

Standardiseringen av god praxis för kostnadsredovisning ökar också landskapens 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 landskapen.

Den kostnadsuppföljning som externa finansörer kräver kan vara exaktare än denna rekommendation och förutsätter antagligen en helt fristående kostnadsuppföljning och rapportering som följer kostnadsredovisningsregler fastställda av finansören. 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 finansörer kräver till den del att den höjer den allmänna kompetensen kring kostnadsredovisning och harmoniserar praxisen i anslutning till fördelning av indirekta kostnader.

Det är befogat att ta i bruk de enhetliga reglerna för kostnadsredovisning genast när landskapen inleder sin verksamhet, från 2020. Landskapen kan för egna ändamål tillämpa en mer exakt kostnadsredovisning än den som beskrivs i denna rekommendation, så länge kostnadsuppgifterna för den externa rapporteringen produceras med tillräckligt hög kvalitet.

Man bör sträva efter att automatisera kostnadsredovisningen i så hög utsträckning som möjligt. Kostnadsredovisningen har därmed samband med utvecklingen av datasystemen. Bokföringen och strukturen för konton och kostnadsställen borde byggas upp så att de stöder automatiseringen av kostnadsredovisningen. Den ekonomiska information som landskapen rapporterar utåt förutsätter att systemen har beredskap för elektronisk dataöverföring.

Ledningen och cheferna har en viktig roll när det gäller att producera bra kostnadsredovisning. När anslagen räcker till är intresset för kostnadsredovisning ofta svagt och fokus ligger främst på att få anslagen att räcka till. Intresset för kostnadsredovisning ökar i allmänhet under perioder av åtstramad ekonomi. Kostnadsredovisningen bör emellertid ägnas uppmärksamhet fortlöpande för att underlaget för kostnadsredovisningen inte ska föråldras.

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 Allmänna principer för kostnadsredovisning

En bra kostnadsredovisning grundar sig på orsaksprincipen. Kostnadsunderlaget för varje JHS-serviceklass, produkt, funktion eller annat redovisningsobjekt som ska rapporteras externt 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.

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Landskapens ekonomiförvaltning har kunnat lägga ut ekonomi- och personaltjänsterna på entreprenad till ett stödtjänstföretag som även kan ansvara för bokföringen och den externa rapporteringen. Då bör stödtjänstföretaget producera kostnadsuppgifterna för den externa rapporteringen i enlighet med dessa principer.

I kostnadsredovisningen kan landskapen tillämpa principerna för aktivitetsbaserad kalkylering (ABC-kalkylering), där kostnaderna först fördelas på mellanprestationer/aktiviteter och i det andra skedet hänförs till slutprodukterna och tjänsterna enligt hur mellanprodukterna och aktiviteterna har använts i produktionen. Kostnadsuppföljning som grundar sig på mellanprestationer kan också användas som grund t.ex. för fakturering av DRG-produkter och för DRG-baserad uppföljning av produktiviteten. I tjänster med enklare verksamhetsprocesser kan kommunerna tillämpa mer direkta fördelningsmetoder, så länge den externa rapporteringen kan genomföras så bra som möjligt med iakttagande av orsaksprincipen.

Den kostnadsredovisning som stöder den externa rapporteringen borde integreras i landskapens 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. Onödiga, överlappande eller föråldrade kostnadsställen eller andra redovisningsobjekt bör inte hållas kvar i bokföringen och kostnadsredovisningen.

Registreringskoden i bokföringen kan utnyttjas när kostnader ska hänföras till redovisningsobjekt. Det underlättar den automatiska rapporteringen av de direkta kostnader som ska hänföras till redovisningsobjekten. I registreringskoden kan man också bokföra interna utgifter och inkomster, och därför kan systemet automatiskt upptäcka interna och externa poster som knyter an till redovisningsobjekten.

Bokföringens och budgetens struktur bör planeras så att de stöder kostnadsredovisningen och i så hög utsträckning som möjligt utgör ett färdigt datalager för kostnadsredovisningens behov. Kostnader som hänförs 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.

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 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 arbetet av den som handlägger verifikatet, kan kostnaderna registreras grovt i bokföringen och hänföras på en mer exakt nivå i kostnadsredovisningsprogrammet.

Kontoplansmodellen för landskap har upprättats så att man genom användningen av registreringskodens alla delar effektivt kan producera de uppgifter som krävs för den externa rapporteringen. En organisation kan använda en noggrannare och bredare kontoplan på bokföringsnivå efter sina egna behov. Registreringskoden kan också användas för att hänföra kostnader och intäkter direkt till serviceklasser.

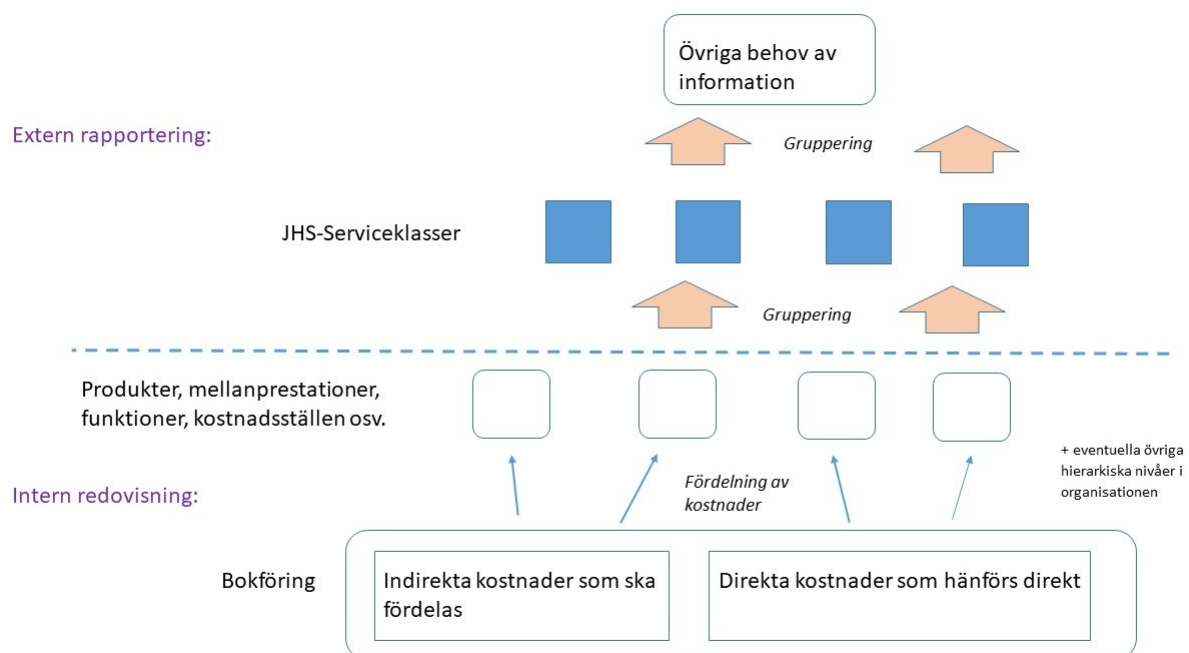
### 3 Allmän kostnadsredovisningsmodell

En fungerande kostnadsredovisning byggs upp nedifrån uppåt. I en idealsituation hänförs kostnaderna bara en gång på basnivå och de uppgifter som behövs för den externa rapporteringen 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 och den externa rapporteringen. I kostnadsredovisningsprocessen hänförs kostnaderna först till egna redovisningsobjekt. Därefter samlas uppgifterna för den externa rapporteringen, t.ex. kostnaderna för serviceklasserna, genom att man sammanför de egna redovisningsobjekten. En redovisningsmodell som byggs upp på det här sättet tjänar både landskapets interna och externa rapportering.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

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. Också centraliserade stödtjänster borde produktifieras så långt som möjligt för att även den interna handeln ska 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. 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 exempel fås de serviceklassspecifika kostnaderna genom att man grupperar kostnaderna till rätt klasser, varvid kostnaderna bara behöver hänföras en gång och redovisningens automatiseringsgrad kan höjas. Eftersom det inte finns någon nationell standard för mer exakt produktifiering bör landskapet säkerställa att klassificeringen av de egna redovisningsobjekten motsvarar klassificeringen för den externa rapporteringen så bra som möjligt.

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 intäktslag (se 5.2) hänförs till dem. En del kostnader kan vara sådana att det är förnuftigt att hänföra dem direkt från bokföringen till serviceklasserna.

### 4 Fördelning av resurs- och outputbaserade kostnader

Kostnader som är gemensamma för många redovisningsobjekt kan fördelas enligt resurs- eller 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 viktade mängden prestationer samt antalet kunder. Outputbaserade fördelningsfaktorer kan tillämpas om de prestationer som ska användas vid fördelningen inte avviker nämnvärt från varandra. En outputbaserad fördelning har karaktären av prestationsbaserad divisionskalkylering.

Landskapen 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 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 en liknande kostnadsstruktur.

Outputbaserad fördelning tillämpas också vid överföringsprissättning 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.

Exempel 1. Köket som tillreder måltider vid ett serviceboende för äldre har ledig kapacitet och måltider serveras också till kunderna inom hemvården. Antalet måltider och deras enhetspris kan användas som fördelningsfaktor. Det viktigaste är att kostnaderna hänförs rätt, eftersom kunderna inom serviceboendet respektive hemvården inte hör till samma tjänst. Om enhetspriset för måltider som serveras på serviceboendet skiljer sig från enhetspriset för måltider som serveras inom hemvården, kan prestationerna viktas med hjälp av koefficienter.

Exempel 2. I praktiken vore det inte förnuftigt att fördela den centraliserade löneberäkningens kostnader mellan barnskyddet och det centralkök som producerar måltidstjänsterna, eftersom barnskyddets och centralkökets output inte är jämförbara. Outputbaserad fördelning grundar sig alltid på outputen från den enhet som ska fördelas.

Exempel 3. På sjukhusen finns det många enheter som producerar stödtjänster för sjukvården (t.ex. laboratorium och röntgen). De mellanprestationer som dessa producerar hänförs till slutprodukterna. Vid fördelningen av dessa enheters utgifter tillämpas i huvudsak enhetspriser och prestationsmängder. Outputbaserad fördelning fungerar eftersom varje stödtjänstenhet bara producerar vissa slags prestationer som sinsemellan har tillräckligt likadan kostnadsstruktur.

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

*JHS XXX Serviceklassifikation för landskap* tillämpas vid klassificeringen av de serviceklassspecifika kostnader och intäkter som ska rapporteras till myndigheterna.

Serviceklassifikationen specificerar vilka landskapstjänster 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 landskap* beskrivs gemensamma definitioner av tjänster samt kopplingar till allmänna hierarkier. Tjänsterna i klassifikationen beskrivs organisationsoberoende och innehåller inga hierarkier. Landskapen 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.

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Vid den externa rapporteringen 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 landskapets centralförvaltning och demokratikostnader (se avsnitt 7.1) ska hänföras till den egna serviceklassen inom förvaltningen och inte fördelas på övriga tjänster.

En del av de social- och hälsovårdstjänster som hör till landskapen verkställs direkt av direktvalsaktörer. Till dessa betalar landskapen fasta, behovskorrigerade kundspecifika ersättningar samt prestationsbaserade ersättningar (t.ex. incitamentsersättningar) och ersättningar som hör till någon annan grund (t.ex. ersättning för förlängd öppetid). I dessa fall är kostnaderna ur landskapets synvinkel externa köp av kundtjänster som också ska fördelas på serviceklasser. Ovan nämnda gäller också situationer där ett landskap betalar ersättning till ett social- och hälsovårdscentrum, en producent av social- och hälsovårdstjänster eller ett affärsverk i ett annat landskap, liksom andra situationer där en invånare i ett landskap har fått service av en producent utanför det egna landskapet och landskapet är ersättningsskyldigt.

Kostnader för inköpsutgifter som uppkommer av kundsedlar och via den personliga budgeteringen ska också fördelas på serviceklasser. Stödtjänster som ett landskap köper av rikstäckande och för landskapen gemensamma stödtjänstbolag (som ICT-tjänster och tjänster för ekonomisk administration) fördelas också på serviceklasser i enlighet med orsaksprincipen.

### 5.1 Anordnarens och producentens synvinkel samt fördelning av förvaltningen

Landskapets organisation består av en centralförvaltning (anordnare) och affärsverk som producerar och köper tjänster (producenter).

Landskapets centralförvaltning är i sista hand ansvarig för den externa rapporteringen av landskapets och affärsverkens ekonomi.

Landskapets centralförvaltning ska inte fördelas vidare på de tjänstespecifika kostnaderna i affärsverken. Centralförvaltningen rapporteras som en egen serviceklass. Fördelningen av förvaltningen beskrivs närmare i avsnitt 7.1. Om landskapets centralförvaltning inbegriper funktioner som hör samman med andra JHS-serviceklasser än serviceklassen för allmän förvaltning, ska de införas i de aktuella serviceklasserna.

Affärsverkens egen förvaltning och ledning och affärsverkens egna stödtjänster för förvaltningen (som ICT-utgifter eller ekonomisk administration) fördelas till respektive affärsverks tjänstespecifika kostnader.

Förvaltningens externa kostnader som ska förmedlas införs i serviceklassen för stödtjänster.

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

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

Kostnader och intäkter som ingår i verksamhetsbidraget samt planenliga avskrivningar hänförs till tjänsterna.

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.

Klassifikationen enligt kostnadsslag för tjänstespecifik kostnadsredovisning i landskapen baserar på rekommendationen *JHS XXX Kontoplan för landskap*.

När det gäller kostnader som är specifika för en serviceklass samlas externa kostnads- och intäktsposter in separat, och interna poster likaså separat. Interna poster kan införas i serviceklasserna på summanivå, så att

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

interna hyror och andra interna poster (köp och övervälringsposter) anges separat. Alla nedan nämnda externa kostnadsslag som ingår i verksamhetsbidraget ska hänföras till serviceklasser.

Följande kostnadsslag hänförs till serviceklasser:

<b>Externa kostnadsslag:</b>	<b>Interna kostnadsslag:</b>
Löner och arvoden	Interna hyresutgifter
Pensionskostnader	Interna köp
Övriga lönebikostnader	Övervälringsutgifter
Köp av kundtjänster	
Köp av övriga tjänster	
Material, förnödenheter och varor	
Understöd	
Hyresutgifter	
Övriga verksamhetskostnader	
Avskrivningar enligt plan	

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. Interna poster kan införas i serviceklasserna på summanivå (på en rad), dvs. de behöver inte fördelas per kostnadsslag.

Följande inkomstslag hänförs till serviceklasser:

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

Vid redovisning av tjänstespecifika kostnader som ska rapporteras externt 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 med hjälp av FO-numret, 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 landskapets datasystem.

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

### 5.3 Fördelningen av stödtjänster på JHS-serviceklasser

Stödtjänster kan hänföras till serviceklasser på tre olika sätt:

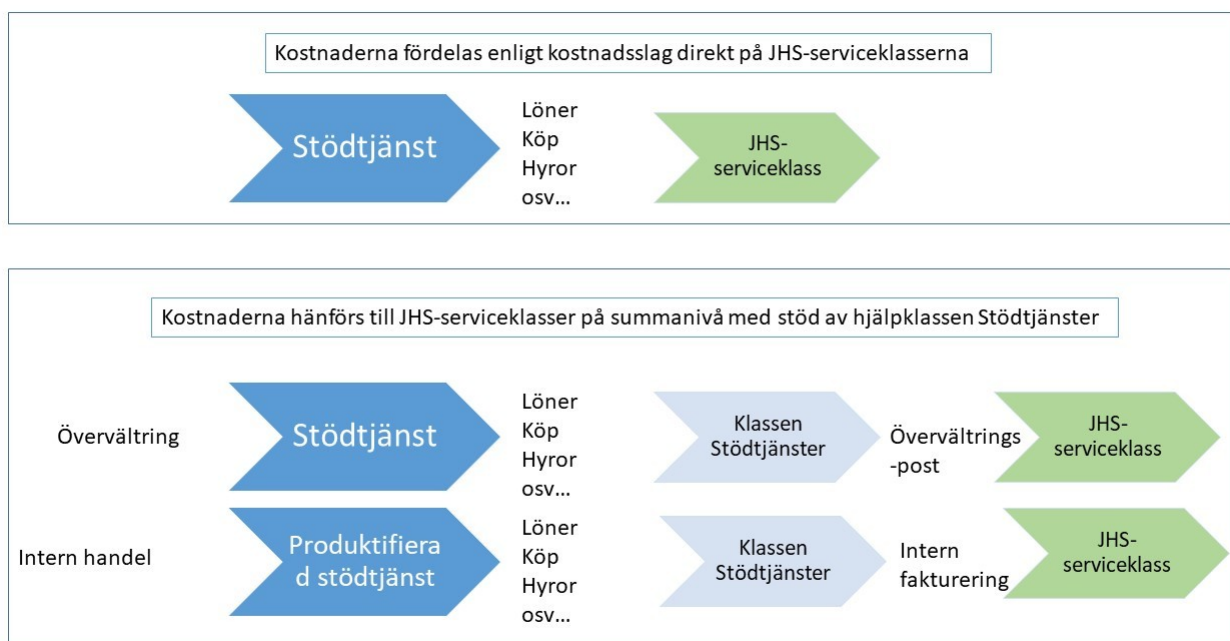
- Stödtjänstens externa kostnader fördelas direkt per kostnadsslag till JHS-serviceklasserna.
- Stödtjänstens externa kostnader anges fördelade på stödtjänsternas serviceklass och övervältras därifrån till de egentliga JHS-serviceklasserna på summanivå.

## 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. Dill 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 landskapets nivå.

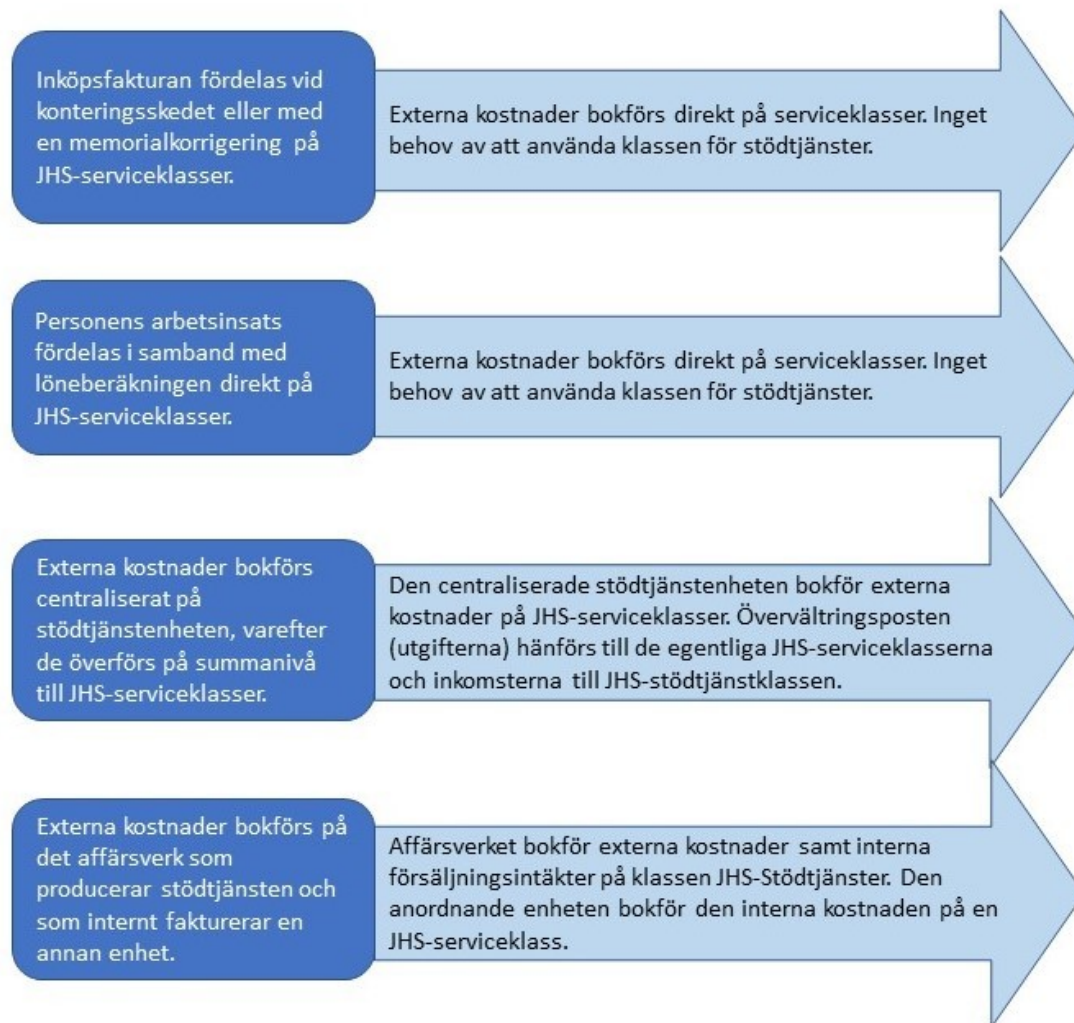


**Figur 2. Fördelning av interna poster på JHS-serviceklasser.**

Landskapen 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.**

Interna poster inom samma serviceklass ska alltid elimineras. Således, om två enheter 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. Vid redovisningen av kostnaderna för en serviceklass ska interna poster mellan enheterna i samma serviceklass alltid elimineras för att posterna inte ska visas dubbelt i kostnaderna för serviceklassen.

### 5.4 Avstämning mot resultaträkningen

Vissa externa utgifter som hänförs till serviceklasserna ska avstämmas mot landskapets 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.

Om den som lämnar uppgifterna samlar in serviceklassspecifika kostnader till exempel utifrån mellanprestationer eller en patientspecifik kostnadsredovisning bör det säkerställas att kostnaden har avstämts mot det faktiska utfallet. Om fördelning grundar sig på enhetspriser som beräknats utifrån föregående års utfall, och kostnaderna inte har avstämts, kommer serviceklassernas externa kostnader inte att stämma med verksamhetsbidraget i resultaträkningen.

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

### 5.5 Redovisningsperiod

Landskapen rapporterar tjänstespecifika ekonomiska siffror enligt XBRL-standard till Statskontorets datatjänst i samband med delårsöversikten i mitten av redovisningsperioden och när bokslutet är klart efter redovisningsperioden. 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

Kostnadslagsspecifika fördelningsfaktorer tillämpas när direkta kostnader hänförs till olika redovisningsobjekt. Indirekta kostnader, som förvaltningskostnader, fördelas på summanivå på olika redovisningsobjekt.

### 6.1 Personalkostnader

Personalkostnader omfattar löner på vilka förskotts innehållning har verkställts, därmed jämförbara arvoden och ersättningar samt direkt på lönen, arvodet etc. baserade kostnader såsom arbetspensionsavgifter, socialskyddsavgifter, arbetslöshets- och olycksfallsförsäkringsavgifter samt andra socialförsäkringsavgifter. Största delen av personalkostnaderna hänförs via personaldatasystemet till en viss enhet eller ett visst kostnadsställe, och därigenom direkt till redovisningsobjekten. Om så inte är fallet måste kostnaderna fördelas.

Personalkostnader fördelas på redovisningsobjekten i första hand enligt den verkliga arbetstiden. 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 som kostnadstillägg i förhållande till lönekostnaderna.

Exempel 4. En läkare arbetar både inom äldreomsorgen och primärvården. Fördelningsprocenten uppskattas utifrån den arbetstid som använts för tjänsterna, om arbetstidsuppföljningen inte ger uppgifter om den verkliga disponeringen av arbetstiden. Att arbetstagare har olika löner bör beaktas vid fördelningen av kostnaderna (t.ex. läkare/sjukskötare/assisterande personal).

Extra kostnader för arbetstagarnas semestrar och sjukledigheter samt föräldraledigheter hänförs i förhållande till uppföljningen av arbetstiden eller den egentliga lönen, eftersom den egentliga löneutgiften redan har hänförts med utgångspunkt i arbetstidsuppföljningen.

Arbetspensionsavgifter är avgifter enligt pensionslagen för den offentliga sektorn (Off PL-avgifter) och avgifter till andra pensionssystem. Den lönebaserade avgiften och invalidpensionsavgiften är OffPL-avgifter.

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Från 2020 kommer verksamhetsmodellerna i anslutning till pensionsavgifter att ändras. Den pensionsutgiftsbaserade avgiften som är bunden till personer läggs ned. Den ersätts av en utjämningsavgift som fördelas på kommunerna och landskapen. Finansministeriet fastställer det totala beloppet av utjämningsavgiften i enlighet med Kevas framställan. Utjämningsavgiften fördelas mellan landskapen i förhållande till den statliga finansieringen enligt lagen om landskapens finansiering.

Arbetspensionsavgifterna hänförs till kostnadsställen och vidare till serviceklasser – i regel enligt orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas, fördelas avgiften kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till lönekostnaderna.

Invalidpensionsavgiften bokförs avgiftsbaserat per verksamhetsenhet. Om en uppgift som motsvarar verksamhetsenheten inte är tillämplig, strävar man efter att hänföra invalidpensionsavgiften till tjänsterna på något annat sätt med iakttagande av orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas, fördelas avgiften kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till lönekostnaderna.

Lönebikostnader som bestäms som en andel av lönen eller arvodet, som folkpensions- och sjukförsäkringsavgifter samt arbetslöshetsförsäkringsavgifter, samt andra personalkostnader som kostnader för personalens måltider, företagshälsovården och personalens rekreation fördelas på serviceklasserna enligt orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas, fördelas avgiften kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till lönekostnaderna.

Från personalkostnaderna avdras personalersättningar som landskapet erhållit, som sjukdagpenning, moderskapspenning och föräldradagpenning, och ersättningar för ordnandet av företagshälsovård för den egna personalen. Beloppet av de avdragbara ersättningarna kan beaktas som en bestämd, genomsnittlig andel av lönekostnaderna.

Utjämningsavgiften som ska betalas till Keva, som ersatt den pensionsutgiftsbaserade avgiften, fördelas på olika serviceklasser i förhållande till deras löneutgifter.

### 6.1.1 Kalkylschema för beräkning av ett årsverke

Om uppgifterna i arbetstidsuppföljningen ändras till årsverken eller om årsverken används i den övriga kostnadsredovisningen, bör följande schema tillämpas för kalkyleringen av dem. Kalkylschemat baserar på den verkliga, utförda arbetstiden och därför uppfyller den orsaksprincipen i de flesta redovisningssituationer.

Schemat fungerar för såväl fast anställda som visstidsanställda, och också för både heltids- och deltidsanställda.

$\text{ÅV} = \text{dglö} / \text{st.} * k$ , där:

- $\text{ÅV}$  = arbetstagarens arbetsmängd under året
- $\text{dglö}$  = antalet avlönade arbetsdagar eller arbetstimmar
- $\text{st.}$  = maximiantalet arbetsdagar eller timmar under året i fråga
- $k$  = koefficient som beskriver personens arbetstid i förhållande till heltidsarbete (används om  $\text{dglö}$  har mätts i arbetsdagar)
  - om personen arbetar på heltid och gör en normal arbetsvecka (36,75 h), är koefficienten  $k = 36,75/36,75 = 1$ . Vad som är normal arbetstid fastställs specifikt för olika branscher.

Året har 365 dagar, varav 104 är lördagar och söndagar. Antalet semesterdagar är i genomsnitt 30, söckenhelger 9 och utbildningsdagar 2. Därmed är det genomsnittliga antalet arbetsdagar per år 220.

Antalet arbetstimmar är 7,25 under en normal arbetsdag. Det teoretiska antalet arbetstimmar är således 1 617 per år ( $220 * 7,35$  h).

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Exempel 5. En visstidsanställd arbetar på deltid inom miljöhälsovården. Arbetstagaren arbetar 20 timmar i veckan och anställningen började mitt under året. Antalet arbetsdagar under redovisningsåret är därför 110. Kalkylering av årsverke:

$$\text{ÅV} = 110 / 220 * (20/36,25) = 0,28$$

### 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 landskapet). Köp av övriga tjänster är mellanprestationer som ska utgöra en del av den egna serviceproduktionen. Mellanprestationer används för produktionen av landskapets egna tjänster. Då till exempel hälsocentraler köper laboratorie- och röntgentjänster är detta inte köp av kundtjänster, eftersom de utgör en del av den sjukvårdsservice som patienten får.

Exempel på köp av övriga tjänster:

- kontors- och experttjänster
- tryckning, annonsering och marknadsföring
- post- och kurirtjänster
- försäkringar
- renhållnings- och tvätteritjänster
- byggande och underhåll av byggnader och områden
- byggande och underhåll av maskiner, inventarier och anordningar
- inkvarterings- och måltidstjänster
- rese- och transporttjänster

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.

När landskapet eller ett affärsverk köper social- och hälsovårdstjänster av en privat eller annan utomstående producent, ska köpet fördelas på serviceklasser enligt den köpta verksamhetens natur. Kostnaderna ska alltså inte rapporteras per kostnadsslag, utan inköpskostnaden ska fördelas på serviceklasser. En motsvarande situation uppkommer när social- och hälsovårdstjänster köps av ett annat landskap eller ett affärsverk i ett annat landskap. Landskapet ska komma överens med den externa serviceproducenten om en tillräckligt noggrann specifikation av innehållet på inköpsfakturan, så att den täcker behoven inom rapporteringen.

Om producenten inte lämnar någon specifikation av inköpsutgiften, ska utgiften fördelas på serviceklasser utifrån viktade prestationsuppgifter (ekvivalenskoefficienter). Kostnaderna för övervakningen av inköpen ska också fördelas på serviceklasser. Landskapet har rätt att av producenten få uppgifter som kan användas som grund för fördelningen av inköpsutgiften på serviceklasser.

I fråga om social- och hälsoväsendet köper landskapet kundtjänster som hör samman med personliga budgetar och kundsedlar, men kostnader uppkommer också när egna invånare får service vid social- och hälsovårdscentralen i ett annat landskap. Kunder som anlitar tjänster som omfattas av valfriheten ger också upphov till inköpsutgifter för landskapet. Landskapen betalar till social- och hälsovårdscentralerna en fast, behovsstandardiserad kundspecifik ersättning för de tjänster som omfattas av valfriheten samt en prestationsbaserad ersättning. Också dessa utgifter är externa köp som ska fördelas på serviceklasser.

Andra utgifter än kundbaserade utgifter som betalats till social- och hälsovårdscentralerna, t.ex. ersättning för förlängd arbetstid, kan fördelas i förhållande till de övriga utgifterna, om dessa utgifter har specificerats i ersättningen som ska betalas och producenten inte har fördelat dem i en tjänstebestämd specifikation.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Exempel 6. 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

Till material, förnödenheter och varor räknas bl.a. kontorstillbehör, litteratur, livsmedel, beklädnad, mediciner och vårdmaterial, rengöringsmedel och -material, bränsle och smörjmedel samt utgifter för anskaffning av värme, vatten och elektricitet. Däremot hör avloppsvattenavgifter till köpta tjänster.

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

Material och förnödenheter köps i allmänhet i lager för att man ska kunna säkerställa en smidig produktion. Värderingen av produktionsfaktorer i lager är ett viktigt delområde av kostnadsredovisningen särskilt i fråga om produktion av varor.

Redovisningsperiodens förbrukning av material och förnödenheter fås med följande schema: Förbrukning av material och förnödenheter = Värde av ingående lager + Inköp under redovisningsperioden - Värde av utgående lager.

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.

Om understödsutgifterna har bokförts t.ex. på förvaltningens kostnadsställe, ska de hänföras till de andra serviceklasserna enligt arten av tjänster som den understödda föreningen producerar eller någon motsvarande grund. Understöd som beviljats privatpersoner, som stöd för anhörigvård, hör alltid direkt samman med en tjänst.

Serviceklasserna får inte omfatta interna bidrag. Om ett landskap ger ett verksamhetsunderstöd t.ex. till sitt affärsverk ska denna utgift inte bokföras som ett bidrag på någon av serviceklasserna. Om ett landskap ger ett understöd till ett bolag som landskapet äger, ska bidraget bokföras på normalt vis som en extern understödsutgift i serviceklassen i fråga.

### 6.5 Fastighetsutgifter och hyror

Landskapen betalar hyra för de lokaler de hyr av kommunerna under en övergångstid på minst tre år, och de betalar också hyra för sjukvårdsdistriktens gamla fastigheter till ett rikstäckande fastighetservicebolag. Eftersom fastigheterna ägs av kommunerna är hyresutgifterna externa ur landskapens synvinkel. Samma gäller hyra som betalas till fastighetservicebolag. I vissa fall har en kommun kunnat sälja sina social- och hälsovårdsfastigheter före landskapsreformen och då blir landskapet tvunget att hyra lokalerna av någon annan.

En kostnad som orsakas av en fastighet som används för flera olika tjänster ska fördelas på olika redovisningsobjekt och serviceklasser både för underhållshyrans och kapitalhyrans del. Fördelningsfaktorn är antalet kvadratmeter, om inte hyresvärden specificerat hyran på annat sätt, t.ex. enligt byggnadens

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

användningsändamål. De gemensamma lokalerna i fastigheter som tjänar flera olika redovisningsobjekt fördelas också 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 tjänsten i fråga, ifall hyresutgiften för fastigheten har registrerats separat.

Även om det till en början kanske kräver mycket arbete att utreda antalet kvadratmeter, behöver uppgifterna inte uppdateras varje år, förutom när det görs väsentliga ändringar i fastigheternas användningsändamål.

Om det av en 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. Ekvivalenskalkylering beskrivs i bilaga 1. Viktkoefficienterna beskriver kostnadsbelastningen hos olika lokaltyper i förhållande till varandra. Viktkoefficienterna beräknas organisationsvist. Exempelvis orsakar en kvadratmeter som används för hälsovård mer kostnader än en kvadratmeter som används för kontors- och förvaltningslokaler.

Hyresintäkter hänförs till den tjänst vars verksamhet den hyrda byggnaden hör samman med. En effektivisering av lokaldisponeringen minskar då nettokostnaderna för tjänsten i fråga.

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.

### 6.6 Kapitalkostnader och avskrivningar

Andra än sådana som ingår i hyran

Kapitalkostnader är kostnader som orsakas av att bestående aktiva tillgångar, vanligtvis produktionsmedel, innehas och utnyttjas i landskapets 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 tjänsterna. I de kostnader som rapporteras till serviceklasserna beaktas sådana avskrivningar i bokföringen som följer en avskrivningsplan som bygger på tillgångens ekonomiska användningstid. Vid kostnadsjämförelser mellan landskapen är kapitalkostnadsredovisning som grundar sig på bokföringsvärden att föredra eftersom metoden är mer transparent och ger bättre jämförbara resultat. Avskrivningar kan hänföras med hjälp av bokföringen av tillgångar bland bestående aktiva.

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 bestående aktiva kan emellertid användas även för kostnadsredovisningen genom att man till bokföringen av tillgångarna lägger till en punkt där man anger vilken serviceklass i fråga varande tillgång hör till. Då blir det möjligt att fördela avskrivningar automatiskt på redovisningsobjekten.

Avskrivningar på bestående aktiva som tjänar flera serviceklasser ska fördelas på olika serviceklasser i enlighet med orsaksprincipen. Eftersom landskapens 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 även använda uppskattningar. I fråga om dyrare bestående aktiva bör en större exakthet eftersträvas eftersom sådana har en större effekt på serviceklassernas totala kostnader.

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

När det gäller interna stödtjänster ska avskrivningar som orsakas av bestående aktiva hänföras till stödtjänstenheter (hjälpkostnadsställe). Avskrivningar som hänförts till stödtjänstenheter fördelas via den interna faktureringen (eller övervältringen) till de huvudkostnadsställena som använt tjänsten och därigenom till slutproduktstjänster. Samma gäller kostnader som ska övervältras. Tanken är att säkerställa att inte samma kostnader bokförs två gånger.

På ett allmänt plan beror behandlingen av i synnerhet kapitalränta vid kostnadsredovisningen alltid på redovisningssituationen. Storleken på en kapitalkostnad kan avvika från avskrivningen enligt bokföringen i vissa situationer inom den interna redovisningen. Vid redovisning för extern rapportering beräknas t.ex. tjänstespecifika kostnader dock alltid med beaktande av avskrivningarna i bokföringen.

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

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

### **6.8 Övriga verksamhetskostnader**

Utöver hyrorna är bl.a. indirekta skatter, väsentliga förluster från överlåtelser av bestående aktiva och kreditförluster på försäljningsfordringar exempel på verksamhetskostnader. 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 övriga kostnaderna. Hyresutgifter ska alltid fördelas åtminstone enligt kvadratmetrarna.

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

Kundavgifter och försäljningsinkomster hänförs till de tjänster som de hör samman med. Sysselsättningsstöd fördelas i förhållande till löneutgifterna för dem som sysselsatts.

## **7 Interna poster**

### **7.1 Förvaltningskostnader**

Fördelningen av förvaltningskostnader i fråga om JHS-serviceklasser behandlas separat i avsnitt 5.1. Samma princip iaktas vid prissättningen där förvaltningskostnader för landskapets centralförvaltning inte ska fördelas vidare på affärsverkens redovisningsprodukter (som produkter, funktioner, serviceklasser), förutom i fall där affärsverken använder sådana förvaltningsstödtjänster som bokförts på centralförvaltningen.

Affärsverkens egen förvaltning och stödtjänster för förvaltningen fördelas vidare på redovisningsobjekt.

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 ett landskap uppkommer alltid demokratikostnader oavsett om landskapet själv producerar en tjänst eller inte. Det skulle uppkomma demokratikostnader även för ett landskap som inte alls har någon egen serviceproduktion. 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 kostnader för demokratiska organ (fullmäktige, landskapsstyrelse, revisionsnämnd, centralvalnämnd, nämnd för tillstånds- och tillsynsärenden): mötesarvoden jämte lönebikostnader, ersättningar för förlorad inkomst, utbildnings- och resekostnader, expertersättningar samt kostnader för möten (bl.a. lokalhyror och andra möteskostnader) och representation.

**Förvaltning som inte ska fördelas (OBS! Preciserar i JHS-serviceklassifikationen: Allmän förvaltning)**

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

Landskapsfullmäktige och -styrelse  
Revisionsnämnd, centralvalnämnd, nämnd med ansvar för tillstånds- och tillsynsärenden  
Landskapsdirektör och ledningens stöd  
Ordnande av val  
Intern revision och inkl. revision  
Arkiv och ärendehanteringssuppgifter, registratorskontor  
Beredskapsplanering och beredskap.

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

### Förvaltning som ska fördelas:

Ledningens stöd och kontorstjänster  
Förvaltnings- och ekonomidirektör  
Sektor- och serviceområdenas ledning och ledningens stöd  
Tjänstemanna- och sektorledning i affärsverk  
HR-verksamhet och personalförvaltning:  
o löne- och personalförvaltning,  
o utbildning,  
o tjänster för att ordna ersättare/vikariat,  
o rekrytering,  
o arbetarskydd,  
o arbetshälsa och företagshälsovård.  
Dataadministration och ICT  
Ekonomiförvaltning (inköpsfakturer, bokföring, fakturering, betalningsrörelse)  
Juridiska tjänster  
Servicecentralens uppgifter (telefonväxel, rådgivning)  
Upphandlingsenhet  
Controller-funktioner  
Kommunikation  
Förtroendemän (och arbetarskyddsfullmäktige)  
Kopieringsavdelning

### 1. Fördelningsfaktor

driftskostnader  
driftskostnader  
driftskostnader  
driftskostnader  
löneutgifter

### 2.

### Fördelningsfaktor

terminaler

antal anställda

driftskostnader  
driftskostnader  
driftskostnader  
köp + material och  
förnöd.  
driftskostnader  
driftskostnader  
löneutgifter  
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 fakturer 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



## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

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 härrör från tjänster som fastställts som stödtjänster för förvaltningen. Landskapen köper emellertid största delen av ICT-tjänsterna av externa leverantörer, som regionala och 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. viktcoefficienter.

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 8. Avskrivningar på kunduppgiftssystemet för hela social- och hälsovårdsväsendet bör hänföras till samtliga social- och hälsovårdstjänster. Samma gäller också anskaffningsutgifter som orsakas av program och som inte ska aktiveras i balansräkningen, som licensavgifter.

Exempel 9. Om man vill precisera fördelningen av ICT-kostnaderna kan kostnaderna för stamnätet fördelas t.ex. enligt antalet arbetsstationer, patientdatasystemet enligt personalstyrkan, bokföringssystemet enligt antalet transaktioner och systemet för inköpsfakturor enligt antalet verifikat.

## 7.2 Intern handel och övervältring

Faktureringen av stödtjänster och övervältringen av förvaltningen görs till nettobelopp.

Utgifterna för landskapens egna interna enheter som tillhandahåller andra enheter service fördelas på de objekt som använt tjänsten 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 kostnadsmotsvarighet i den interna handeln för att förfarings sättet ska styra mot en optimal användning av resurserna. Det innebär bland annat att man vid beräkningen av det interna priset ska skilja åt de tjänster som sålts utanför landskapet, både beträffande kostnaderna och prestationsmängderna. Vid den interna prissättningen bör man inte heller tillämpa marginaler, utan det interna priset ska täcka löpande utgifter, inköp (interna och externa), kostnaderna för bundet kapital

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

(avskrivningar och kapitalkostnader). En rätt och exakt beräkning av de interna priserna stöder därmed även den externa rapporteringen. Stödtjänster som sålts för marknadsbaserad verksamhet bör visserligen prissättas på marknadsvillkor för att ge bidrag.

Interna priser 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 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. Interna poster bör hänföras före den externa rapporteringen för att de serviceklassvisa kostnaderna ska kunna rapporteras enligt orsaksprincipen.

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. Även övervältringar bör fördelas på redovisningsobjekt före den externa rapporteringen.

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

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 landskapen 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.

Exempel 10. 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.

Ersättning på bundet kapital ska räknas med när man fakturerar andra landskap. Medelvärdet av balansvärdet vid räkenskapsperiodens början och slut används som underlag för ersättningen. Som kalkylräntesats

## JUHITA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

tillämpas medelräntan på landskapens lån, om balansvärdet utgör beräkningsunderlag. Om nuvärdet är beräkningsunderlag, kan man som ränta tillämpa 3 %, vilket motsvarar realräntan på lång sikt.

Landskapen 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 landskap 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*.

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.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

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
- kostnader som orsakas av interna stödtjänster som används för ekonomisk verksamhet får inte vara underprissatta (korssubventionering),
- lönsamheten i den ekonomiska verksamheten granskas över en treårsperiod, vid behov med beaktande av branschens och marknadens särdrag, som säsongvariationer 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.

## JUHTA – Delegationen för informationsförvaltningen inom den offentliga förvaltningen

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 %).

Servicebranscher har lite av fasta anläggningstillgångar, och därtill kan landskapen ha leasingavtal. Fastigheter som ägs av kommunerna ingår inte heller i landskapens balansräkning. Detta kan försvåra bedömningen av avkastningskravet på bundet kapital.