

JHS 204 Maakuntien kustannuslaskenta

Liite 2. Kustannuslaskenta eri käyttötapauksissa

Versio: 1.0

Julkaistu: 31.5.2018

Voimassaoloaika: toistaiseksi

Sisällys

1Johdanto.....	2
2Kustannuslaskennan yleisiä periaatteita.....	2
3Yleinen kustannuslaskentamalli.....	3
4Resurssi- ja tuotospohjainen kustannusten jakaminen.....	4
5Ulkoisesti raportoitavien JHS-palveluluokkien kustannukset.....	5
5.1Järjestäjä- ja tuottajanäkökulma sekä hallinnon jakaminen.....	6
5.2Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus).....	6
5.3Tukipalveluiden kohdentaminen JHS-palveluluokille.....	7
5.4Täsmäytys tuloslaskelmaan.....	9
5.5Laskentakausi.....	10
6Kululajikohtaiset jakotekijät.....	10
6.1Henkilöstökustannukset.....	10
6.1.1Henkilötyövuoden laskentakaava.....	11
6.2Ulkopuoliset palveluostot.....	11
6.3Aineet, tarvikkeet ja tavarat.....	12
6.4Avustusmenot.....	13
6.5Kiinteistömenot ja vuokrat.....	13
6.6Pääomakustannukset ja poistot.....	14
6.7Valmistus omaan käyttöön.....	14
6.8Muut toimintakustannukset.....	15
6.9Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot.....	15
7Sisäiset erät.....	15
7.1Hallintokustannukset.....	15
7.2Sisäinen kaupankäynti ja vyöryttäminen.....	17
8Palveluiden hinnoittelu.....	18
8.1Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu.....	18
8.2Markkinaperusteinen hinnoittelu.....	19
8.2.1Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohja.....	19
8.2.2Kohtuullisen tuoton määrittäminen.....	20

1 Johdanto

Tämän suosituksen ensisijainen tavoite on yhtenäistää maakuntien kustannuslaskentakäytäntöjä, jotta maakuntien ulkoisesti raportoidut taloustiedot (JHS-palveluluokituksen mukaiset kustannukset) olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia.

Hyvien kustannuslaskentakäytäntöjen standardointi lisää maakuntien omaa kustannustietoisuutta ja toimii siten pohjana tuloksellisuuden parantamiselle sekä tekee palveluiden hinnoittelusta läpinäkyvää. Tämä suositus tukee siten maakuntien sekä sisäistä että ulkoista laskentaa.

Ulkopuolisten rahoittajien vaatima kustannus seuranta voi olla tätä suositusta tarkempaa ja vaatii todennäköisesti täysin erillistä kustannus seurantaa ja raportointia, jossa käytetään rahoittajan määrittämiä kustannuslaskentasääntöjä. Esimerkiksi *asetus (358/2014)* määrittelee tarkemmin rakennerahastohankkeiden kuluseurantaan liittyvää kustannuslaskentaa. JHS-kustannuslaskentasuositus tukee tosin myös ulkopuolisten rahoittajien vaatimaan talousseurantaan liittyvää laskentaa siltä osin, että se parantaa yleistä kustannuslaskentaosaamista ja yhtenäistää välillisten kustannusten kohdentamiseen liittyviä käytäntöjä.

Yhtenäisten kustannuslaskentasääntöjen käyttöönotto on perusteltua heti maakuntien toiminnan aloittamisesta, vuodesta 2020 lähtien. Maakunnat voivat toteuttaa tässä suosituksessa kuvattua tarkempaa kustannuslaskentaa omiin tarkoituksiinsa, kunhan maakunta pystyy kuitenkin tuottamaan ulkoisen raportoinnin kustannustiedot riittävällä laadulla.

Kustannuslaskenta tulisi pyrkiä automatisoimaan mahdollisimman pitkälle. Kustannuslaskennalla onkin siten yhteys tietojärjestelmien kehittämiseen. Kirjanpito, tili- ja kustannuspaikkarakenne tulisi rakentaa siten, että ne tukevat kustannuslaskennan automatisointia. Maakuntien ulkoisesti raportoitavat taloustiedot edellyttävät järjestelmiltä valmiutta sähköiseen tiedonsiirtoon.

Johdolla ja esimiehillä on suuri merkitys kustannuslaskennan hyvälle toteuttamiselle. Kun määrärahat ovat riittävät, kiinnostus kustannuslaskentaa kohtaan on usein vähäistä ja kiinnostuksen kohteena on lähinnä määrärahojen riittävyys. Kiinnostus kustannustietoisuutta kohtaan lisääntyy yleensä talouden tiukkoina aikoina. Kustannuslaskentaan tulisi kuitenkin kiinnittää aina huomioita, jotta kustannuslaskennan pohja ei pääse missä vaiheessa rapautumaan.

Suosituksen tässä liitteessä käsitellään mm. kustannuslaskennan periaatteita, kustannusten kohdistamista, välillisten ja yhteisten kustannusten jakotekijöitä, sisäisiä eriä, hinnoittelua sekä ulkoisesti raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten laskentaa.

2 Kustannuslaskennan yleisiä periaatteita

Hyvä kustannuslaskenta perustuu aiheuttamisperiaatteeseen. Jokaisen ulkoisesti raportoitavan JHS-palveluluokan, tuotteen, toiminnon tai muun laskentakohteen kustannus pohjan tulisi kuvata sitä resurssimäärää, jonka kyseisen palvelun tuottaminen tai järjestäminen on vaatinut.

Kustannuslaskennassa välittömät kustannukset kohdentuvat suoraan laskentakohteille ja välilliset kustannukset jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Kustannuslaskennan yhtenäistämisenä pyritään siihen, että laskennan lopputulos ei ole riippuvaista toiminnan organisointitavasta, vaan että laskenta johtaa aina mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattavaan vertailukelpoiseen lopputulokseen. Aiheuttamisperiaatetta tulee käyttää niin pitkälle kuin sillä on laskennan lopputuloksen kannalta oleellista merkitystä.

Maakuntien kustannuslaskenta on voitu ulkoistaa talous- ja henkilöstöpalvelujen tukipalveluyhtiölle, joka voi myös vastata kirjanpidon sekä ulkoisen raportoinnin toteuttamisesta. Tukipalveluyhtiön tulee silloin tuottaa ulkoisen raportoinnin kustannustiedot näiden periaatteiden mukaisesti.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Maakunnat voivat käyttää kustannuslaskennassaan toimintolaskennan periaatteita, jossa kustannukset kohdennetaan ensin välisuoritteille/toiminnoille ja toisessa vaiheessa lopputuotteille ja palveluille sen mukaan miten välituotteita ja toimintoja on käytetty tuotannossa. Tätä välisuoriteperusteista kustannusseurantaa voidaan myös käyttää esimerkiksi DRG-tuotteiden laskutuksen perusteena sekä seurata DRG-perusteisesti toiminnan tuottavuutta. Toimintaprosessiltaan yksinkertaisemmissa palveluissa voidaan käyttää suorempia kohdennusmenetelmiä, kunhan ulkoinen raportointi saadaan toteutettua mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattaen.

Ulkoista raportointia tukeva kustannuslaskenta tulisi viedä osaksi maakuntien kirjanpitoa ja niitä tukevia kustannuslaskentajärjestelmiä. Talouden seurannasta ja raportoinnista vastaavien henkilöiden roolina on varmistaa, että järjestelmän laskema kustannustieto perustuu ajantasaisesti jakotekijöihin ja että kustannusten jakaminen noudattaa aiheuttamisperiaatetta. Kirjanpidossa ja kustannuslaskennassa ei tule säilyttää turhia, päällekkäisiä tai vanhentuneita kustannuspaikkoja tai muita laskentakohteita.

Kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille voidaan hyödyntää kirjanpidon laskentatunnistetta. Tämä helpottaa suoraan laskentakohteille kohdennettavien välittömien kustannusten automaattista raportointia. Laskentatunnisteesta voidaan kirjata myös sisäiset menot ja tulot, joten järjestelmä pystyy automaattisesti havaitsemaan laskentakohteille liittyvät sisäiset ja ulkoiset erät.

Kirjanpidon ja talousarvion rakenne tulisi muodostaa siten, että ne tukevat kustannuslaskentaa ja toimivat mahdollisimman pitkälle valmiina tietovarastona kustannuslaskennan tarpeisiin. Laskentakohteille suoraan kohdistuvat kustannukset tulisi kohdistaa jo peruskirjanpidossa mahdollisimman pitkälle, jotta laskentakohteiden kustannukset saadaan automaattisesti kirjanpitojärjestelmistä ilman lisäselvityksiä tai erillistä laskentaa.

Kustannusten suorassa kohdentamisessa laskentakohteelle tositteen käsittelijä valitsee laskentatunnisteesta laskentakohteen, jolle erä kohdentuu suoraan. Suoran kohdentamisen etuna laskennalliseen jakamiseen verrattuna on se, että tositteen käsittelijä tuntee toiminnan paremmin kuin laskennallinen kohdistin. Mikäli kustannukset kohdentuvat lukuisille eri laskentakohteille (esimerkiksi hallinto), inhimillisen virheen mahdollisuus on suuri ja suora kohdentaminen vaatisi tositteen käsittelijältä huomattavaa manuaalista työtä, voidaan kustannukset kirjata kirjanpidossa karkeasti ja kohdistaa kustannuslaskentasovelluksessa tarkemmalla tasolla.

Maakuntien tililuettelomalli on laadittu niin, että käyttäen laskentatunnisteen kaikkia osia tehokkaasti on mahdollista tuottaa ulkoisen raportoinnin edellyttämät tiedot. Organisaatio voi käyttää tätä tarkempaa ja laajempaa kirjaustason tililuetteloa omien tarpeidensa mukaan. Laskentatunnistetta voidaan hyödyntää myös kustannusten ja tuottojen suorassa kohdistamisessa palveluluokille.

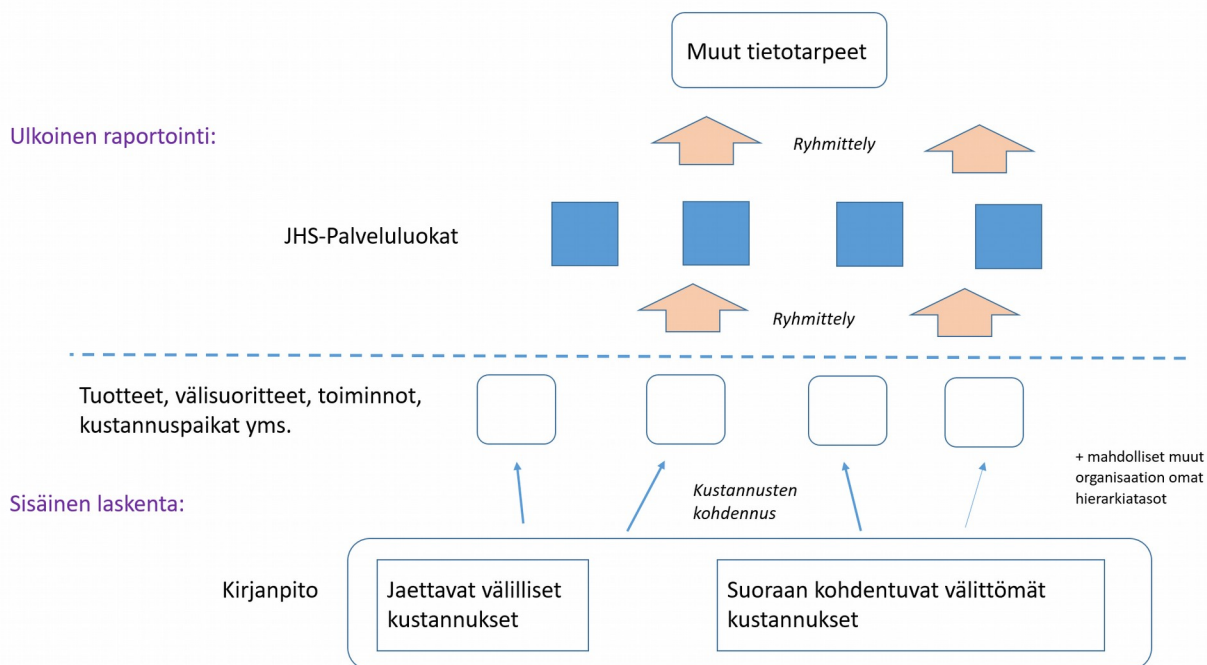
3 Yleinen kustannuslaskentamalli

Toimiva kustannuslaskenta rakennetaan alhaalta ylöspäin. Ideaalitalanteessa kustannukset kohdennetaan vain kerran perustasolla ja ulkoisen raportoinnin sekä muut tietotarpeet saadaan ryhmittelemällä jo kertaalleen kohdennettua kustannustietoa. Vaikka sisäistä laskentaa tehdään organisaation omaa johtamista ja hinnoittelua varten, ei se ole este sille, etteikö samalla laskennalla voitaisi toteuttaa sekä sisäistä, että ulkoista raportointia. Kustannuslaskentaprosessissa kustannukset kohdennetaan ensin omille laskentakohteille, jonka jälkeen ulkoisen raportoinnin tiedot esimerkiksi palveluluokkien kustannukset kootaan yhdistelemällä omia laskentakohteita. Tällä tavalla rakennettu laskentamalli palvelee sekä maakunnan sisäistä, että ulkoista raportointia.

Kustannuslaskennan tehokas toteuttaminen vaatii, että toiminta on luokiteltu toiminnallisesti ja taloudellisesti järjeviin kokonaisuuksiin, esimerkiksi palveluihin, tuotteisiin tai toimintoihin. Tuotteistaminen on palvelutoiminnan jäsentämistä asiakkaille luovutettaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. Myös keskitetyt tukipalvelut tulisi tuotteistaa mahdollisimman pitkälle, jotta myös sisäinen kaupankäynti perustuisi tuotteistukseen.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Tuotteistaminen edistää hinnoittelun läpinäkyvyyttä ja lisää yleistä kustannustietoisuutta, kun tietoisuus toiminnasta ja sen kustannuksista lisääntyy. Tämä helpottaa myös yksiköiden välistä vertailua. Tuote- tai toimintokohtainen laskenta helpottaa myös päätöksentekoa, esimerkiksi budjetointia, kun eri tuotteiden vaatimat resurssit voidaan laskea tuotekustannusten ja määrien mukaan. Tuotteistuksen nähdään parantavan tehokkuutta koska se parantaa kustannustietoisuutta ja läpinäkyvyyttä.



Kuva 1. Kustannuslaskenta ideaalitalanteessa.

Kustannukset voidaan kohdentaa ensin kirjanpidosta palvelutuotteille, välisuoritteille, toiminnoille, kustannuspaikoille tai muille organisaation hierarkiatasojille. Luokituksen rakenne tulisi rakentaa niin, että jokainen oma laskentakohte voidaan ryhmitellä suoraan johonkin palveluluokkaan. Silloin kustannukset kohdennetaan vain kertaalleen. Esimerkiksi palveluluokkakohtaiset kustannukset saadaan ryhmittelemällä kustannukset oikeille palveluluokille, jolloin kustannukset kohdennetaan vain kertaalleen ja laskennan automaation astetta voidaan nostaa. Koska tarkemmasta tuotteistuksesta ei ole kansallista standardia tulisi maakunnan varmistaa, että omien laskentakohteiden luokitus vastaa ulkoisen raportoinnin luokituksia mahdollisimman hyvin.

Esimerkiksi tuotteille kohdennetaan niille välittömästi kohdentuvat kustannukset kuten henkilöstökulut ja ostot, mutta myös osuus keskitetyistä hoidetuista palveluista sekä jaettava osuus hallinnosta. Silloin hallinnon kohdennus tehdään vain kerran, eikä erikseen esimerkiksi palveluluokkakohtaisia kustannuksia laskettaessa.

Mikäli palveluluokkakohtaiset kustannukset lasketaan omien sisäisten laskentakohteiden kustannuksia ryhmittelemällä, tulee varmistaa, että niille kohdennetaan oikeat, kappaleessa 5.2, määritellyt kulu- ja tuottolajit. Osa kustannuksista voi olla sellaisia, että ne on järkevää kohdentaa suoraan kirjanpidosta palveluluokille.

4 Resurssi- ja tuotospohjainen kustannusten jakaminen

Monille laskentakohteille yhteisiä kuluja voidaan jakaa resurssi- tai tuotospohjaisiin jakotekijöihin perustuen. Resurssipohjaisia jakotekijöitä ovat mm. muut kustannukset, työaika, henkilöstömäärä, neliömäärät yms. Resurssipohjaisia jakotekijöitä on määritetty kululajeittain kappaleessa 6.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Tuotospohjaisia jakotekijöitä ovat taas esimerkiksi suoritemäärä tai painotettu suoritemäärä sekä asiakasmäärä. Tuotospohjaisia jakotekijöitä voidaan käyttää silloin, kun jakamistilanteessa käytettävät suoritteet eivät eroa merkittävästi toisistaan. Tuotospohjainen jakaminen on luonteeltaan suoriteperusteista jakolaskentaa.

Maakunnilta vaaditaan kustannusten ja tuottojen eriyttämistä markkinoille tapahtuvan myynnin osalta. Mikäli yksikkö tuottaa suoritteita markkinaehtoiseen ja julkiseen toimintaan, voidaan kustannusten jakajana käyttää suoritemääriä (tai painotettuja suoritemääriä), mikäli julkiseen ja markkinaehtoiseen toimintaan tuotetut suoritteet eivät poikkea toisistaan ja niiden kustannusrakenne on samankaltainen.

Tuotospohjaista jakamista käytetään myös sisäisessä siirtohinnoittelussa silloin kun sisäisen hinnoittelu perustuu tuotteistukseen ja suoritemäärään. Mikäli sisäinen tukipalveluyksikkö tuottaa vain yhtä tai muutamaa samankaltaista suoritetta, voidaan kustannukset jakaa suoritemäärien mukaisesti.

Esimerkki 1. Vanhusten palveluasunnon keittiöllä on vapaata kapasiteettia ja aterioita tarjotaan myös kotihoidon asiakkaille. Jakotekijänä voidaan käyttää aterioiden määrää ja yksikköhintaa. Tärkeintä on kohdentaa kustannukset oikein, koska palveluasuminen ja kotihoidon asiakkaat eivät kuulu samaan palveluun. Mikäli palveluasuntoon ja kotihoitoon tarjottujen aterioiden yksikköhinta eroaa, voidaan suoritteita painottaa painokertoimilla.

Esimerkki 2. Keskitetyn palkanlaskennan kustannusten jako lastensuojelun ja ateriapalveluita tuottavan keskuskeittiön välillä näiden yksiköiden tuotokseen perustuen ei olisi käytännössä mielekäästä, koska lastensuojelun ja keskuskeittiön tuotokset eivät ole yhteismitallisia. Tuotospohjainen jakaminen perustuukin aina jaettavan yksikön tuotokseen.

Esimerkki 3. Sairaaloissa on monia sairaanhoidollisia tukipalveluita (esimerkiksi laboratorio ja röntgen) tuottavia yksiköitä, joiden tuottamia välisuoritteita kohdennetaan lopputuotteille. Näiden yksiköiden menojen kohdennuksessa käytetään pääosin yksikköhintaa ja suoritemääriä. Tuotospohjainen jakaminen toimii, koska jokainen tukipalveluyksikkö tuottaa vain tietynlaisia, kustannusrakenteeltaan tarpeeksi samankaltaisia suoritteita.

5 Ulkoisesti raportoitavien JHS-palveluluokkien kustannukset

Maakuntien ulkoisesti raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten ja tuottojen luokituksena käytetään *JHS XXX Maakuntien palveluluokitusta*.

Palveluluokitus määrittää maakunnan palvelut julkisen hallinnon suunnittelun, arvioinnin ja vertailun tarpeisiin. Määrittelyn tarkoituksena on esittää yksi luokitus, jota voidaan käyttää talouden seurantaan ja ohjaukseen.

Maakuntien palveluluokitus -suosituksessa kuvataan yhteiset määritelmät palveluista ja yhteydet yleisiin hierarkioihin. Luokituksen palvelut on kuvattu organisaatoriippumattomasti, eivätkä ne sisällä hierarkioita. Maakunnat voivat itse luoda palveluluokitusta tarkempia hierarkioita oman tarpeensa mukaisesti. Kustannukset viedään palveluluokille aina harjoitettavan toiminnan luonteen mukaan, ei oman organisaation hallinnollisen rakenteen mukaan.

Ulkoisessa raportoinnissa on varmistettava, että myös keskitettyjen palveluiden kustannukset tulevat kohdennetuksi aiheuttamisperiaatetta noudattaen palveluluokille. Valtaosa hallinnosta ja niin sanotut hallinnon tukipalvelut jaetaan myös palveluluokille, vain maakunnan keskushallinto sekä demokratiakustannukset kohdennetaan omalle hallinnon palveluluokalleen eikä niitä jaeta muille palveluille.

Osa maakunnille kuuluvista sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista toteutuu suoran valinnan tuottajien toimesta, joille maakunnat maksavat kiinteää tarvekorjattua asiakaskohtaista sekä suoriteperusteisia (esimerkiksi kannustekorvaukset) tai muuhun perusteeseen kuuluvia korvauksia (esimerkiksi korvausta pidennetystä aukioloajasta). Näissä tapauksissa kustannukset ovat maakunnan näkökulmasta ulkoisia asiakaspalveluiden ostoja, jotka tulee myös jakaa palveluluokille. Edellä mainittu koskee myös tilanteita,

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

joissa maakunta maksaa korvauksen toisen maakunnan alueella sijaitsevalle sote-keskukselle tai tuottajalle sekä toisen maakunnan liikelaitokselle sekä muita tilanteita joissa maakunnan asukas on saanut palveluita oman maakuntansa ulkopuoliselta tuottajalta ja maakunta on tästä korvausvelvollinen.

Asiakaseteleistä ja henkilökohtaisen budjetoinnin kautta syntyvistä ostomenoista aiheutuvat kustannukset jaetaan myös palveluluokille. Kansallisilta ja maakuntien yhteisiltä tukipalveluyhtiöiltä hankitut tukipalvelut (kuten ICT- ja taloushallintopalvelut) jaetaan myös aiheuttamisperiaatteen mukaisesti palveluluokille.

5.1 Järjestäjä- ja tuottajanäkökulma sekä hallinnon jakaminen

Maakunnan organisaatio voidaan jakaa maakunnan keskushallintoon (järjestäjä) ja palveluita tuottaviin ja ostaviin liikelaitoksiin (tuottajat).

Maakunnan keskushallinto on viime kädessä vastuussa maakunnan ja siihen sisältyvien liikelaitosten talouden ulkoisesta raportoinnista.

Maakuntien keskushallintoa ei jaeta eteenpäin liikelaitosten palvelukohtaisiin kustannuksiin. Keskushallinto raportoidaan omana palveluluokkana. Hallinnon jakamista on kuvattu tarkemmin kappaleessa 7.1. Mikäli maakunnan keskushallintoon sisältyy toimintoja, jotka liittyvät muihin JHS-palveluluokkiin kuin yleishallinnon palveluluokkaan, tulee ne viedä kyseisille palveluluokille.

Liikelaitosten oma hallinto ja johtaminen sekä liikelaitosten omat hallinnon tukipalvelut (kuten ICT-menot tai taloushallinto) jaetaan kyseisen liikelaitoksen palvelukohtaisiin kustannuksiin.

Jaettavan hallinnon ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalvelut -palveluluokalla.

5.2 Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus)

Maakuntien pitää raportoida toteutuneet kustannukset ja tuotot palvelukohtaisesti.

Palveluille kohdennetaan toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot sekä suunnitelman mukaiset poistot.

Myös keskitetysti hoidetut tukipalvelut pitää jakaa palveluluokille. Mikäli sisäinen hinta sisältää katetta tai se poikkeaa muutoin tukipalvelun toteutuneista kustannuksista, pitää palvelukohtaiset kustannukset oikaista toteutuneita vastaavaksi silloin kun palveluluokille kohdennettavat kustannukset vääristyvät toteutuneista merkittävästi. Mikäli tukipalveluyksikkö perii katetta vääristyvät palvelukohtaiset kustannukset eri palveluluokkien välillä.

Maakuntien palvelukohtaisen kustannuslaskennan kululajiluokitus perustuu *JHS XXX Maakuntien tililuettelomalli* -suositukseen.

Palveluluokkakohtaisissa kustannuksissa kerätään erikseen ulkoiset kulu- ja tuottoerät, ja erikseen sisäiset erät. Sisäiset erät voidaan tuoda palveluluokille summatasoisena, erikseen sisäiset vuokrat ja muut sisäiset erät (ostot ja vyörytyserät). Palveluluokille tulee kohdentaa kaikki toimintakatteeseen sisältyvät alla mainitut ulkoiset kululajit.

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat kululajit:

Ulkoiset kululajit:	Sisäiset kululajit:
Palkat ja palkkiot	Sisäiset vuokramenot
Eläkekulut	Sisäiset ostot
Muut henkilösivukulut	Vyörytysmenot
Asiakaspalveluiden ostot	
Muiden palveluiden ostot	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Avustukset	

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Vuokramenot	
Muut toimintakulut	
Suunnitelman mukaiset poistot	

Myös osuus keskitetysti hoidetuista tukipalveluista kohdennetaan palveluluokille. Sisäisten vuokrien osalta palveluluokille tulee kohdentaa sekä ns. ylläpito että pääomavuokra. Sisäiset erät voidaan tuoda palveluluokille summatasoisena (yhdele riville) eli niitä ei tarvitse jakaa kululajeittain.

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat tuottolajit:

Ulkoiset tuottolajit:	Sisäiset tuottolajit:
Myyntituotot	Sisäiset vuokratulot
Maksutuotot	Sisäiset myyntitulot
Tuet ja avustukset	Vyörytystulot
Vuokratuotot	
Muut toimintatuotot	
Valmisteverastojen muutos	
Valmistus omaan käyttöön	

Ulkoisesti raportoitavia palvelukohtaisia kustannuksia laskettaessa pääomakustannukset arvostetaan kirjanpidon mukaisesti eli miten palvelutuotannossa käytettävän kiinteän pääoman kuluminen kirjataan tulokseen poistoina.

Joitakin kululajeja tulee eritellä Tilastokeskuksen sektoriluokituksen perustuen. Esimerkiksi palveluiden ostot jaetaan sektoreittain, sen mukaan keneltä palvelu on ostettu. Sektoriluokitus tulisi rakentaa järjestelmään y-tunnuksen avulla, jolloin laskun tiliöijän ei tarvitse tuntea sektoriluokitusta. Tietojärjestelmä tunnistaa silloin automaattisesti y-tunnuksen perusteella oikean sektorin. Tilastokeskuksen ylläpitämä y-tunnus/sektoriluokitus -tiedosto ladataan maakunnan tietojärjestelmään.

Valtionosuutta, rahoitustuottoja ja -kuluja, satunnaisia eriä sekä arvonalentumisia ei kohdenneta palveluluokille.

5.3 Tukipalveluiden kohdentaminen JHS-palveluluokille

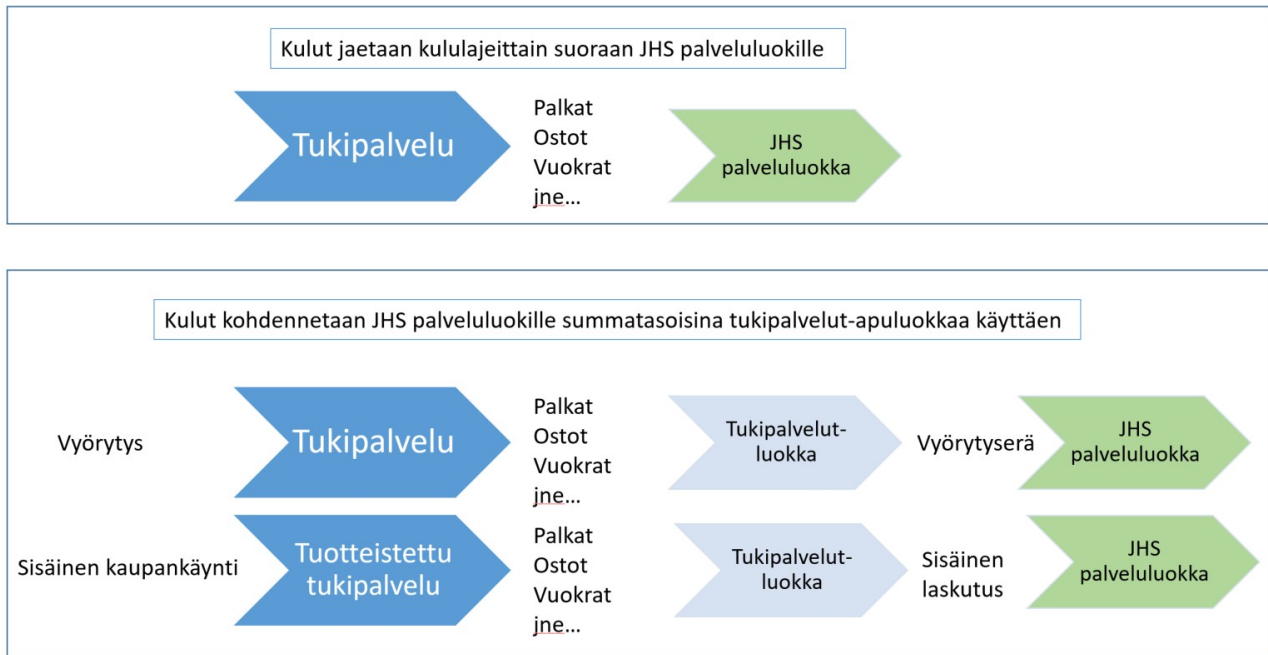
Tukipalveluita voidaan kohdentaa kolmella eri tavalla palveluluokille:

- Tukipalvelun ulkoiset kulut jaetaan suoraan kululajeittain JHS-palveluluokille.
- Tukipalvelun ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja vyörytetään sieltä varsinaisille JHS palveluluokille summatasoisena.
- Tukipalvelun ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja ne jaetaan sisäisinä ostoina (kiinteistömenot sis. vuokrina) varsinaisilla JHS-palveluluokille summatasoisena.

Koska kaikki toimintakatteeseen sisältyvät ulkoiset kulut tulee ilmoittaa palveluluokilla, on vaihtoehdoissa b) ja c) käytettävä tukipalvelut -palveluluokkaa, johon tukipalveluiden ulkoiset menot ilmoitetaan. Vaihtoehdossa a) ne ilmoitetaan suoraan varsinaisilla JHS-palveluluokilla.

Vaihtoehdoissa b) ja c) sisäisiä kuluja (sisäinen osto, vuokrameno tai vyörytyserä) vastaavat sisäiset tulot ilmoitetaan myös tukipalvelut luokalla. Sisäisten kulujen ja tuottojen tulisi täsmätä koko maakunnan tasolla.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

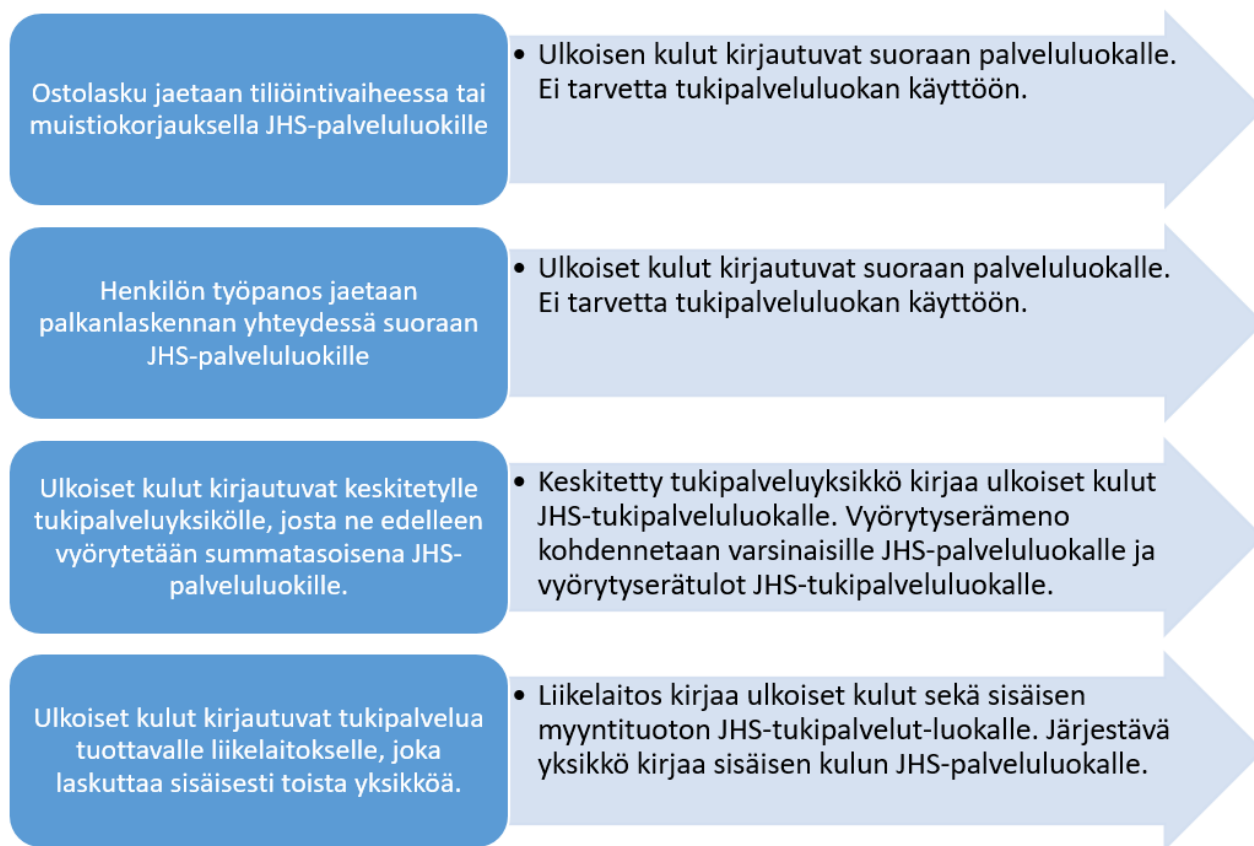


Kuva 2. Sisäisten erien kohdennus JHS-palveluluokille.

Maakunnat voivat tuotteistaa omia sisäisiä palveluitaan tarkemmin kuin mitä palveluluokitus edellyttää. Tukipalveluiden tuotteistaminen tarkemmalla tasolla tekee niiden kustannusrakenteesta läpinäkyvämmän ja mahdollistaa esimerkiksi sisäisen kaupankäynnin. Myös vyörytysmenetelmää käytettäessä tukipalvelut voidaan tuotteistaa kokonaisuuksiin, joilla on sama vyörytysperiaate, esimerkiksi henkilöstöhallinto, taloushallinto jne.

Varsinaisilla JHS-palveluluokilla tarkoitetaan kaikkia muita palveluluokkia kuin tukipalvelut -palveluluokkaa. Varsinaiset JHS-palveluluokat ovat asiakkaille (kansalaiset, yhteisöt, yhteiskunta) suunnattuja lopputuotepalveluita. Tukipalvelut-palveluluokka on tilastoinnin apuluokka, joka sisältää vain välituotteita ja -suoritteita, joiden kustannukset kohdennetaan varsinaisille palveluluokille.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta



Kuva 3. Sisäiset erät eri tilanteissa.

Saman palveluluokan väliset sisäiset erät on aina eliminointava. Eli jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvästä yksiköstä kuuluu samaan palveluluokkaan, ei näiden välistä sisäistä ostoa ja myyntiä ilmoiteta ko. palveluluokalle. Sisäinen osto eliminoidaan, sisäinen myynti eliminoidaan ja vain ulkoinen tuotantokustannus raportoidaan kyseisellä palveluluokalla. Eli palveluluokan kustannuksia laskettaessa kustannuksista eliminoidaan samaan palveluluokkaan kuuluvien yksiköiden väliset sisäiset erät, jotta nämä erät eivät näy kahdenkertaisina kyseisen palveluluokan kustannuksissa.

5.4 Täsmäytys tuloslaskelmaan

Palveluluokille kohdennettujen tiettyjen ulkoisten menojen tulee täsmätä maakunnan tuloslaskelmaan. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokkien nettokustannusten tulee täsmätä. Sama koskee esimerkiksi:

- palkkoja
- ostoja
- aineita ja tarvikkeita
- avustusmenoja jne.

Palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee siis täsmätä tuloslaskelmaan ilmoitettuihin palkkoihin.

Valtiokonttorin ilmoituspalvelu sisältää automaattisia tarkastuksia, joilla tiedon oikeellisuutta valvotaan. Mikäli palveluluokkien kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietojaan. Valtiokonttori määrittelee ilmoituspalvelun tarkistussäännöt.

Mikäli tiedonantaja kokoaa palveluluokakohtaiset kustannukset esimerkiksi välisuoritteista tai potilaskohtaisesta kustannuslaskennasta, on varmistettava, että kustannus on täsmäytetty toteumaan. Jos

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

kohdennus perustuu edellisvuoden toteuman perusteella laskettuihin yksikköhintoihin ja kustannuksia ei ole täsmäytetty, eivät palveluluokkien ulkoiset kustannukset täsmää tuloslaskelman toimintakatteeseen.

Summatasoisena vyörytettyjen sisäisten erien osalta ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalvelut -palveluluokalla.

5.5 Laskentakausi

Maakunnat toimittavat palvelukohtaiset taloustiedot XBRL-standardia noudattaen Valtiokonttorin ilmoituspalveluun tilikauden puolivälissä osavuosikatsauksen yhteydessä ja tilinpäätöksen valmistuttua tilikauden jälkeen. Palvelukohtaiset taloustiedot kuvaavat yhden tilivuoden (kalenterivuosi) mukaisia kuluja ja tuottoja eli kirjanpidossa kyseiselle vuodelle jaksotettuja tuottoja ja kuluja.

6 Kululajikohtaiset jakotekijät

Kululajikohtaisia jakotekijöitä käytetään silloin, kun välittömiä kuluja kohdennetaan eri laskentakohteille. Välilliset kulut kuten esimerkiksi hallinto jaetaan summatasoisena eri laskentakohteille.

6.1 Henkilöstökustannukset

Henkilöstökulut sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat kulut sekä välittömästi palkan, palkkion tms. perusteella määräytyvät kulut kuten työeläkemaksut, sosiaaliturvamaksut, työttömyys- ja tapaturmavakuutusmaksut sekä muut sosiaalivakuutusmaksut. Valtaosa henkilöstökustannuksista kohdentuu henkilöstötietojärjestelmän kautta tiettyyn yksikköön tai kustannuspaikkaan ja siten suoraan laskentakohteille. Mikäli näin ei ole joudutaan kustannuksia jakamaan.

Henkilöstökulut jaetaan laskentakohteille ensisijaisesti toteutuneen työajan perusteella. Tämä edellyttää työajanseurantaa esimerkiksi mobiiliteknologiaa tai sähköistä kellokorttia hyödyntämällä. Työajan jatkuva manuaalinen kirjaaminen rasittaa turhaan henkilöstöä. Työajanseuranta voi perustua myös määräajoin tehtäviin mittauksiin, jos voidaan olettaa, ettei työajan käytössä tapahdu isoja muutoksia. Mikäli työajanseurantaa ei pystytä tekemään, voidaan toissijaisena jakotekijänä käyttää arvioita työajan käytöstä. Koska henkilöstökulut on merkittävin kustannuserä, on niiden kohdistamiseen syytä kiinnittää erityistä huomioita. Palkanlisät kohdistetaan palkkakustannusten suhteessa kustannuslisiinä.

Esimerkki 4. Lääkäri työskentelee sekä vanhuspalveluissa että perusterveydenhuollossa, jakoprosentti arvioidaan palveluihin käytetyn työajan perusteella, mikäli työajanseurannasta ei saada tietoa työajan todellisesta käytöstä. Työntekijöiden erilainen palkkataso tulee huomioida kustannusten kohdentamisessa (esimerkiksi lääkärit / hoitajat / avustava henkilöstö).

Työntekijöiden vuosi- ja sairauslomista sekä vanhempainvapaista aiheutuvat lisäkustannukset kohdistetaan työajan seurannan tai varsinaisen palkan suhteessa, koska varsinainen palkkameno on jo kohdistettu työajanseurantaan perustuen.

Työeläkemaksuja ovat julkisten alojen eläkemaksut (JuEL-maksut) ja muiden eläkejärjestelmien maksut. JuEL-maksuja ovat palkkaperusteinen maksu ja työkyvyttömyyseläkemaksu. Vuodesta 2020 lähtien eläkemaksuihin liittyvät toimintamallit muuttuvat. Henkilöihin sidottu eläkemenoperusteinen maksu lakkaa. Sen tilalle tuleva tasausmaksu jaetaan kunnille ja maakunnille. Valtiovarainministeriö vahvistaa tasausmaksun vuotuisen kokonaismäärän Kevan esityksestä. Tasausmaksu jaetaan maakuntien kesken maakuntien rahoituslain mukaisen valtion rahoituksen suhteessa.

Työeläkemaksut kohdistetaan kustannuspaikoille ja edelleen palveluluokille lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Työkyvyttömyyseläkemaksu merkitään kirjanpitoon maksuperusteisesti toimintayksiköittäin. Jos toimintayksikköä vastaavaa tehtävää ei ole käytössä, pyritään työkyvyttömyysmaksu kohdistamaan

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

palveluille muulla tavoin aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät henkilösivukustannukset, kuten kansaneläke- ja sairausvakuutusmaksut sekä työttömyysvakuutusmaksut sekä muut henkilöstökustannukset kuten henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kustannukset, jaetaan aiheuttamisperiaatetta noudattaen palveluluokille. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Henkilöstökustannuksista vähennetään maakunnan saamat henkilöstökorvaukset kuten sairaus-, äitiyspäivärahat ja vanhempainpäivärahat ja korvaukset oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä. Vähennettävien korvausten määrä voidaan ottaa huomioon keskimääräisenä määräosuutena palkkakustannuksista.

Eläkemenoperusteisen maksun korvannut Kevalle maksettava tasausmaksu jaetaan eri palveluluokille näiden palkkamenojen suhteessa.

6.1.1 Henkilötyövuoden laskentakaava

Mikäli työajanseurannan tiedot muutetaan henkilötyövuosiksi tai muussa kustannuslaskennassa käytetään henkilötyövuosia, on niiden laskennassa syytä käyttää alla mainittua kaavaa. Tämä kaava perustuu todelliseen tehtyyn työaikaan, joten se toteuttaa aiheuttamisperiaatetta useimmissa laskentatilanteissa.

Kaava toimii sekä vakituisten että määräaikaisten, ja myös koko- ja osa-aikaisten osalta.

HTV = $\text{pkpv} / \text{lkm} * k$, jossa:

- HTV = työntekijän työmäärä henkilötyövuosina mitattuna ko. vuonna
- pkpv = tehtyjen palkallisten työpäivien tai työtuntien lukumäärä
- lkm = ko. vuoden työpäivien tai tuntien maksimimäärä
- k = henkilön kokoaikaisuutta kuvaava kerroin (käytetään silloin kun pkpv mitattu työpäivinä)
 - jos henkilö on kokoaikainen ja tekee normaalia työaika (36,75 tuntia/vko) kerroin on $k = 36,75/36,75 = 1$. Normaali työaika määritetään alakohtaisesti.

Vuodessa on päiviä 365, joista lauantai- ja sunnuntapäiviä on 104. Keskimäärin lomapäiviä on 30, arkipyhiä 9 ja koulutuspäiviä 2. Keskimääräinen vuosittain työpäivämäärä on siten 220.

Työtunteja on päivässä normaalin työajan mukaan 7,25 tuntia. Teoreettinen työtuntimäärä on siten vuodessa 1617h ($220 * 7,35h$).

Esimerkki 5. Ympäristöterveydenhuollossa työskentelee osa-aikainen ja määräaikainen työntekijä. Hän työskentelee 20 tuntia viikossa ja hänen työsuhteensa alkoi kesken vuotta, joten hän on työskennellyt laskentavuonna 110 työpäivää. Henkilötyövuoden laskenta:

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

6.2 Ulkopuoliset palveluostot

Ulkopuoliset käyttötalouteen kirjatut palveluostot jakautuvat asiakaspalveluiden sekä muiden palveluiden ostoihin.

Asiakaspalveluiden ostot ovat aina ns. lopputuotteita joissa hyödynsaaja on suoraan yksittäinen asiakas (maakunnan asukas tai yhteisö). Muiden palveluiden ostot ovat välisuoritteita, joita hankitaan osaksi omaa palvelutuotantoa. Välisuoritteita käytetään maakunnan omien palveluiden tuottamisessa. Esimerkiksi

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

terveyskeskusten laboratorio- ja röntgenpalvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoa, koska ne ovat osa asiakkaan saamista sairaanhoitopalvelusta.

Esimerkkejä muiden palvelujen ostoista ovat:

- toimisto- ja asiantuntijapalvelut
- painatukset, ilmoitukset ja markkinointi
- posti- ja kuriiripalvelut
- vakuutukset
- puhtaanapito- ja pesulapalvelut
- rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
- koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelu
- majoitus- ja ravitsemispalvelut
- matkustus- ja kuljetuspalvelut.

Kollektiivipalvelut muodostavat poikkeuksen. Kollektiivipalvelut ovat lopputuotepalveluita, jotka eivät kohdistu suoraan yksittäiseen asiakkaaseen, esimerkiksi ympäristönsuojelu. Kollektiivipalvelut kirjataan muiden palveluiden ostoiksi.

Maakunnan tai sen liikelaitoksen ostaessa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelut yksityiseltä tai muulta ulkopuoliselta tuottajalta, tulee palvelun ostoa jakaa palveluluokille ostetun toiminnan luonteen mukaan. Kuluja ei siis ilmoiteta kululajeittain, vaan palvelun ostokulu jaetaan palveluluokille. Tilanne on vastaava sosiaali- ja terveyspalvelujen ostoissa toiselta maakunnalta tai sen liikelaitokselta. Maakunnan tulee sopia ulkopuolisen palveluntuottajan kanssa riittävän tarkasta erittelystä palvelun ostolaskun sisällöstä, jotta se kattaa raportoinnin tarpeet.

Mikäli tuottajalta ei saada ostomenon erittelyä, jaetaan ostomeno palveluluokille painotettujen suoritettujen (ekvivalenssikertoimet) perusteella. Myös ostoihin sisältyvästä valvonnasta aiheutuvat kulut tulee jakaa palveluluokille. Maakunnalla on oikeus saada tuottajalta tiedot, joiden perusteella ostomeno jaetaan palveluluokille.

Maakunnalle aiheutuu sosiaali- ja terveystoimen osalta asiakaspalveluiden ostoja henkilökohtaisen budjetin, asiakassetelin, sekä toisen maakunnan liikelaitoksen tai toisen maakunnan alueen sote-keskuksessa asioineiden oman maakunnan asukkaiden osalta. Myös vapaan valinnan asiakkaista aiheutuu maakunnalle ostomenoja. Maakunnat maksavat sote-keskuksille vapaan valinnan palveluista kiinteän tarvevakioidun asiakaskohtaisen korvauksen sekä suoriteperusteisen korvauksen. Myös nämä menot ovat ulkoisia ostoja, jotka tulee jakaa palveluluokille.

Muut kuin asiakasperusteisesti sote-keskuksille maksetut menot, esimerkiksi korvaus pidennetyistä aukioloajasta, voidaan jakaa muiden menojen suhteessa, mikäli nämä menot on eritelty sote-keskukselle maksettavassa korvauksessa ja tuottaja ei ole jakanut niitä palvelukohtaiseen erittelyyn.

Esimerkki 6. Vakuutusmaksut voidaan jakaa sen mukaan, mistä vakuutusmaksu muodostuu. Jos kyseessä on henkilöstövakuutus, niin jako onnistuu henkilömäärän mukaan. Aiheuttamisperiaate toteutuu, kun mietitään missä vahingotkin todennäköisesti tapahtuisivat.

6.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimistotarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot. Sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin.

Samanlaisia aineita tai tarviketta käytetään usein eri palveluissa erilaisten palvelu- tai tavarasuoritteiden valmistamisessa. Tällöin on arvioitava suoritekohtainen aine- tai tarvikekäyttö ja sitä vastaava kustannus.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Aineita ja tarvikkeita hankitaan yleensä varastoon, jolloin voidaan varmistaa tuotannon sujuvuus. Varastossa olevien tuotantontekijöiden arvostus on erityisesti tavaratuotannossa merkittävä kustannuslaskennan osa-alue.

Laskentakauden aine- ja tarvikekäyttö saadaan kaavasta: Aine- ja tarvikekäyttö = Alkuvaraston arvo + Ostot laskentakaudella - Loppuvaraston arvo.

Mikäli aineiden, tavaroiden ja tarvikkeiden ostot ovat merkittäviä ja näiden tilien seurantaan käytetään vaihto-omaisuuskirjanpitojärjestelmää, kirjaukset saadaan sieltä integroituna ja kaikki ko. kirjaukset tehdään vaihto-omaisuusjärjestelmän kautta.

6.4 Avustusmenot

Avustukset sisältävät kotitalouksille sekä yhteisöille maksetut tuet ja avustukset sekä avustukset omille yhtiöille.

Avustusmenot tulee jakaa aina avustetun toiminnan luonteen mukaan palveluluokille. Avustusmenoja ei jaeta sen mukaan, mikä hallinnollinen yksikkö avustuksen on antanut.

Jos avustusmenot on kirjattu esimerkiksi hallinnon kustannuspaikalle, tulee ne kohdistaa muille palveluluokille esimerkiksi avustetun yhdistyksen tuottaman palvelun luonteen mukaan. Yksityishenkilöille annetut avustukset, esimerkiksi omaishoidon tuki, liittyy aina suoraan johonkin palveluun.

Palveluluokilla ei saa olla sisäisiä avustuksia. Mikäli maakunnan keskushallinto antaa avustuksen esimerkiksi liikelaitokselleen, ei tätä menoa kirjata minkään palveluluokan avustukseksi. Mikäli maakunta antaa avustuksen omistamalleen yhtiöille kirjataan avustus normaalisti kyseisen palveluluokan ulkoiseksi avustusmenoksi, yhtiön toimialan mukaan.

6.5 Kiinteistömenot ja vuokrat

Maakunnat maksavat kunnilta vuokratuista tiloista vuokraa vähintään kolmen vuoden siirtymäajan verran ja ne maksavat myös vuokraa sairaanhoitopiirien vanhoista kiinteistöistä valtakunnalliselle kiinteistöpalveluyhtiölle. Koska kiinteistöt ovat kuntien omistamia, ovat vuokramenot maakuntien näkökulmasta ulkoisia. Sama koskee kiinteistöpalveluyhtiölle maksettua vuokraa. Joissakin tapauksissa kunta on voinut myydä sote-kiinteistönsä ennen maakuntauudistusta ja maakunta joutuu vuokraamaan tilat muualta.

Useaa eri palvelua palvelevasta kiinteistöstä aiheutuva kustannus pitää jakaa eri laskentakohteille mm. palveluluokille niin ylläpito- kuin pääomavuokran osalta. Jakotekijänä käytetään neliömäärätietoja, ellei vuokranantaja ole muutoin eritellyt vuokraa esimerkiksi rakennuksen käyttötarkoituksen mukaan. Monia eri laskentakohteita palvelevien kiinteistöjen yhteiset tilat jaetaan myös kiinteistöön liittyvien palveluiden neliömäärien suhteessa. Vain yhden palvelun tuotantokäytössä olevan kiinteistön vuokrameno kohdennetaan suoraan kyseiselle palvelulle, mikäli kyseisen kiinteistön vuokrameno on kirjattu erikseen.

Vaikka neliömäärien selvittäminen voi olla aluksi työlästä, ei niitä kuitenkaan tarvitse päivittää vuosittain, ellei kiinteistöjen käyttötarkoituksissa tapahdu merkittäviä muutoksia.

Mikäli vuokramenosta ei ilmene, miten vuokrakustannus jakautuu eri palveluille tai rakennus on useamman palvelun käytössä, voidaan neliömäärätietojen lisäksi hyödyntää ekvivalenssilaskentaa ja tilatyypikohtaisia ekvivalenssikertoimia, koska eri tilatyypit aiheuttavat eri määrän kustannuksia per neliö. Ekvivalenssilaskentaa on kuvattu liitteessä 1. Painokertoimet kuvaavat eri tilatyypien kustannusrasitetta suhteessa toisiinsa. Painokertoimet lasketaan organisaatiokohtaisesti. Esimerkiksi terveydenhuollon yksi neliö kiinteistöä aiheuttaa enemmän kustannuksia kuin toimisto- ja hallintotilojen neliö.

Vuokratulot kohdennetaan palvelulle, jonka toiminnassa vuokrattava rakennus on. Tilakäytön tehostaminen vähentää silloin kyseisen palvelun nettokustannuksia.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Vuokrakuluja aiheutuu myös esimerkiksi koneiden ja kaluston leasingvuokrista, jotka jaetaan myös palveluille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, esimerkiksi koneen käyttötuntien tai muun vastaavan koneen käyttöä kuvaavan toimintatiedon perusteella.

6.6 Pääomakustannukset ja poistot

Muut kuin vuokraan sisältyvät.

Pääomakustannuksia ovat kustannukset, jotka aiheutuvat pysyvien vastaavien hyödykkeiden eli tyypillisesti tuotantovälineiden hallussapidosta ja käytöstä maakunnan palvelutuotannossa. Pysyviä vastaavia ovat kirjanpidon mukaan aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka tuottavat tuloa tai joita käytetään palvelutuotannossa useampana kuin yhtenä tilikautena. Tätä pysyvien vastaavien määritelmää sovelletaan pääsääntöisesti myös kustannuslaskennassa.

Aineellisten hyödykkeiden, maa- ja vesialueita lukuun ottamatta, pääomakustannuksia ovat pääomakoron lisäksi aineellisen omaisuuden arvon alenemista vastaavat poistot sekä omaisuuden vakuuttamisesta aiheutuvat kustannukset.

Pysyvien vastaavien poistot jaetaan palveluille. Palveluluokille raportoitavissa kustannuksissa huomioidaan kirjanpidon mukaiset poistot, jotka noudattavat hyödykkeen taloudellisen pitoajan mukaista poistosuunnitelmaa. Maakuntien välisessä kustannusvertailussa kirjanpitoarvoon perustuvaa pääomakustannuslaskentaa puoltaa menetelmän parempi läpinäkyvyys ja vertailtavuus. Poistojen kohdistaminen voidaan toteuttaa käyttämällä hyväksi pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpitoa.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito palvelee poistojen laskentaa, niiden hankintamenojen poistamattoman osan määrittämistä sekä niitä koskevien tilinpäätöstietojen ja tase-erittelyjen laatimista. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito voidaan kuitenkin valjastaa myös kustannuslaskentaan lisäämällä hyödykkeiden kirjaamisen yhteyteen kohta, jossa valitaan mihin palvelun kyseinen hyödyke kuuluu. Tämä mahdollistaa poistojen automaattisen jakamisen laskentakohteille.

Useaa palveluluokkaa palvelevien pysyvien vastaavien poistot tulee aiheuttamisperiaatteen mukaisesti jakaa eri palveluluokille. Koska maakuntien palvelutuotanto on pääosin työvoimavaltaista ja pysyvien vastaavien osuus kokonaiskustannuksista ei ole suuri (esimerkiksi teollisuuteen verrattuna), voidaan poistojen jaossa käyttää myös arvion varaista tietoa kohdentumisesta. Kalliimpien pysyvien vastaavien osalta on syytä pyrkiä parempaan tarkkuuteen, koska niiden kustannusvaikutus palveluluokkien kokonaiskustannuksiin on suurempi.

Sisäisten tukipalveluiden osalta pysyvistä vastaavista aiheutuvat poistot kohdennetaan tukipalveluyksiköille (apukustannuspaikka). Tukipalveluyksiköille kohdennetut poistot kohdentuvat sisäisen laskutuksen (tai vyörytyksen) kautta kyseistä palvelua käyttäneille pääkustannuspaikoille ja siten lopputuotepalveluille. Sama koskee myös vyörytettäviä kustannuksia. Ajatuksena on varmistaa, etteivät samat kustannukset kirjaudu kahteen kertaan.

Yleisellä tasolla pääomakustannusten etenkin pääomakoron käsittely kustannuslaskennassa riippuu aina laskentatilanteesta. Pääomakustannuksen suuruus saattaa poiketa kirjanpidon mukaisesta poistosta tietyissä sisäisen laskennan tilanteissa. Ulkoisen raportoinnin laskennassa esimerkiksi palvelukohtaisia kustannuksia laskettaessa käytetään kuitenkin aina kirjanpidon mukaisia poistoja.

6.7 Valmistus omaan käyttöön

Valmistus omaan käyttöön kohdennetaan aina samalle palvelulle kuin sitä vastaavat menot. Mikäli valmistus on kohdentunut usealle palveluluokalle, jaetaan valmistus omaan käyttöön sen mukaisesti.

6.8 Muut toimintakustannukset

Vuokrien lisäksi muita toimintakustannuksia ovat mm. välilliset verot, olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot, myyntisaamisista saadut luottotappiot. Muut toimintakustannukset tulee myös jakaa palveluluokittaisiin kustannuksiin aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, kustannukset (pl. vuokramenot) jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille muiden kustannusten suhteessa. Vuokramenot tulee aina jakaa vähintään neliömäärien mukaan.

6.9 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot

Asiakasmaksut ja myyntitulot kohdennetaan niille palveluille, joihin ne liittyvät. Työllistämistuki jaetaan työllistettyjen palkkamenojen suhteessa.

7 Sisäiset erät

7.1 Hallintokustannukset

Hallintokustannusten jakamista on käsitelty erikseen JHS-palveluluokkien osalta kappaleessa 5.1. Samaa periaatetta noudatetaan hinnoittelussa, jolloin maakunnan keskushallinnon hallintomenoja ei jaeta eteenpäin liikelaitosten laskentakohteille (tuotteet, toiminnot, palveluluokat yms.), ellei keskushallintoon ole kirjattu jotain hallinnon tukipalveluiksi määriteltyjä palveluita joita liikelaitokset käyttävät.

Liikelaitosten oma hallinto ja hallinnon tukipalvelut jaetaan eteenpäin laskentakohteille.

Paikallisen päätöksenteon mahdollistamisesta aiheutuvia kustannuksia (ns. demokratiakustannuksia) ei tule jakaa palveluille, koska ne eivät ole osa palveluiden tuotantokustannusta. Maakunnalle aiheutuu aina demokratiakustannuksia riippumatta siitä tuottaako se itse jotain palvelua vai ei. Jos maakunnalla ei olisi lainkaan omaa palvelutuotantoa, syntyisi sille silti demokratiakustannuksia. Palvelutuotantoa tai hankintoja tukeva hallintopalvelu (johtaminen) ja niin sanotut hallinnon tukipalvelut jaetaan palveluiden kustannuspohjaan.

Demokratiakustannuksia ovat vaalien järjestämisestä sekä demokraattisista toimielimistä (valtuusto, maakuntahallitus, tarkastuslautakunta, keskusvaalilautakunta, lupa- ja valvonta-asioiden lautakunta) aiheutuvat kustannukset, joita ovat: kokouspalkkiot henkilösivukuluineen, korvaukset ansiomenetyksistä, koulutus- ja matkakustannukset, asiantuntijakorvaukset sekä kokousten järjestämiseen (mm. tila- sekä muut kokouskulut) ja edustukseen liittyvät kustannukset.

Ei jaettava hallinto (HUOM. täsmennetään JHS-palveluluokituksessa: Yleishallinnon palveluluokka)

Maakuntavaltuusto ja -hallitus
Tarkastuslautakunta, keskusvaalilautakunta, lupa- ja valvonta-asioista vastaava lautakunta
Maakuntajohtaja ja johdon tuki
Vaalien järjestäminen
Sisäinen tarkastus ml. tilintarkastus
Arkisto- ja asianhallintatehtävät, kirjaamo
Valmiussuunnittelu ja varautuminen

Mikäli alla mainittuja toimintoja ei ole tuoteistettu, ne eivät kohdennu suoraan laskentakohteille ja ne vyörytetään, tulee vyörytyksessä käyttää alla mainittuja jakotekijöitä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Jaettava hallinto:

Johdon tuki ja toimistopalvelut
Hallinto- ja talousjohtaja
Toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki
Liikelaitosten virkamies- ja virkamiestoimialajohto
HR-toiminta ja henkilöstöhallinto:
o palkka- ja henkilöstöhallinto,
o koulutus,
o varahenkilöpalvelut,
o rekrytointi,
o työsuojelu,
o työhyvinvointi ja työterveyshuolto.
Tietohallinto ja ICT
Taloushallinto (ostolaskut, kirjanpito, laskutus, maksuliikenne)
Lakipalvelut
Palvelukeskuksen tehtävät (puhelinvaihte, neuvonta)
Hankintayksikkö
Controller-toiminnot
Viestintä
Luottamusmiehet (ja työsuojeluvaltuutetut)
Monistamo

1. Jakotekijä

käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
palkkamenot

2. Jakotekijä

päätelaitteet
käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
ostot + aineet ja tarv.
käyttökustannukset
käyttökustannukset
palkkamenot
käyttökustannukset
henkilöstömäärä

Käyttökustannukset = ulkoiset toimintakulut (brutto) + poistot

Hallinto jaetaan myös keskitetyille tukipalveluille. Tukipalveluita voidaan myydä sekä sisäisesti että ulkoisesti ja hallinnon osuuden tulisi siten tulla tukipalveluiden hinnoittelun kustannuspohjaan.

Myös hallinnon kustannusten jakamisessa voidaan käyttää suoritemääriä. Silloin hallintopalveluiden jakaminen perustuu hallintopalvelusuoritteeseen esimerkiksi laskujen määrään tai ICT-päätemääriin. Laskutusperusteena voi olla työsuorite, esimerkiksi toimialajohtajan työtunti tai palkanlaskennassa laskettu palkka. Suoritteen sijasta voidaan käyttää myös sijaisuuksia, esimerkiksi kirjanpidossa käsiteltyä tositetta ja palkanlaskennassa palkansaajaa.

Muuten hallinto jaetaan laskentakohteille vyöryttämällä. Laskennallista vyörytystä hallintokustannusten kohdistamisesta joudutaan käyttämään silloin, kun laskutuksen perusteena olevaa suoritetta ei voida määrittellä tai suoriteperusteinen laskutus ei muutoin ole laskentatilanteessa mahdollista tai järkevää.

Hallintokustannusten vyörytyksissä käytetään toteutuneita kustannuksia.

Vaikka JHS-palveluluokituksessa hallinnon kustannukset jaetaan palveluille, voi organisaatio seurata erikseen oman hallintonsa kokonaiskustannuksia tai hallinnonaloittaisia kustannuksia. Laskentajärjestelmä voidaan rakentaa niin, että hallinnon kulut saadaan tarvittaessa eroteltua myös palveluittain tai omana kustannuspaikkanaan.

ICT-kustannukset

ICT-kustannukset ovat hallinnon tukipalveluiksi määriteltyjä tukipalveluita. Maakunnat hankkivat kuitenkin pääosan ICT-palveluista ulkoisilta toimittajilta, kuten alueellisilta ja valtakunnallisilta ICT-palvelukeskuksilta sekä markkinoilla toimivilta ICT-yrityksiltä, joten ICT-tuen kustannukset näkyvät pääosin ulkopuolisena ostona.

ICT-tuen kustannusten kohdistamisessa päätemäärä on usein riittävän tarkka ja aiheuttamisperiaatetta toteuttava kohdistamisperuste. Mikäli pääteiden laadussa tai niiden käyttöolosuhteissa on eroja, edellyttää aiheuttamisperiaate tarkempaa kohdistamisperustetta, esimerkiksi painokertoimia.

Suuret ICT-ohjelmistojen hankintamenot aktivoidaan taseeseen, ja kirjataan tilikauden menoksi poistosuunnitelman mukaisesti. Ohjelmistoista aiheutuvat poistot tulee jakaa myös palveluittain. Kyseiset poistot tulisi jakaa aiheuttamisperiaatteen mukaan eli sen mukaisesti mitä toimintaa ohjelmisto palvelee.

Esimerkki 8. Koko sosiaali- ja terveystoimea koskevan asiakastietojärjestelmän poistot tulisi kohdentaa kaikille sote-palveluille. Sama koskee myös ohjelmistoista aiheutuvia, ei taseeseen aktivoitavia, ostomenoja esimerkiksi lisenssimaksuja.

Esimerkki 9. Mikäli ICT-kulujen jakoa halutaan tarkentaa, voidaan runkoverkosta aiheutuvat kulut jakaa esimerkiksi päätelaitteiden määrän mukaan, potilastietojärjestelmä henkilöstömäärän mukaan, kirjapitojärjestelmä vientien mukaan ja ostolaskujärjestelmän tositteiden mukaan.

7.2 Sisäinen kaupankäynti ja vyöryttäminen

Tukipalveluiden laskutus ja hallinnon vyörytykset tehdään nettona.

Maakuntien omien sisäisten muita yksiköitä palvelevien yksiköiden menot jaetaan palvelua käyttäneille kohteille ja sitä kautta palveluluokille tuotteistukseen perustuvaa sisäistä laskutusta tai vyörytystä käyttäen. Tuotteistukseen perustuvassa sisäisessä laskutuksessa kustannusten jakotekijänä käytetään suoritettavia (sisäiset tuotteet).

Sisäisten tukiyksiköiden tulisi tavoitella sisäisessä kaupankäynnissä kustannusvastaavuutta, jotta menettely ohjaa resurssien optimaaliseen käyttöön. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sisäistä hintaa laskettaessa erotetaan maakunnan ulkopuolelle myydyt palvelut sekä kustannuksista että suoritettavista. Sisäisessä hinnoittelussa ei pitäisi myöskään käyttää katetta, vaan sisäisen hinnan tulisi kattaa juoksevat menot, ostot (sisäiset ja ulkoiset), sitoutuneen pääoman kustannukset (poistot ja pääomakulut). Sisäisen hinnoittelun oikea ja tarkka laskenta tukee siten myös ulkoista raportointia. Markkinaperusteiseen toimintaan myydyt tukipalvelut tulisi tosin hinnoitella markkinaperusteisesti jolloin niissä olisi katetta.

Sisäiset hinnat voivat lyhyellä tähtäyksellä olla katteellisia (alle vuoden), mutta pitkällä aikavälillä hinnan pitäisi vastata toiminnan todellisia kustannuksia. Mikäli tilivuoden aikana huomataan, että sisäinen hinta poikkeaa merkittävästi yksikön kustannuksista, vyörytetään mahdollinen ylijäämä sisäisten ostojen suhteessa palvelua käyttäneille yksiköille. Vastaavasti toimitaan mahdollisen alijäämän tapauksessa. Sisäiset erät tulee kohdentaa ennen ulkoista raportointia, jotta palveluluokakohtaiset kustannukset saadaan raportoitua aiheuttamisperiaatteen mukaisina.

Niissä tapauksissa joissa sisäinen hinnoittelu ei ole mahdollista tai muutoin perusteltua, vyörytetään keskitetyt kustannukset laskennallisesti laskentakohteille. Esimerkiksi vyörytetään ne kohteet, joita ei voida tuotteistaa ja joissa suoritettavien mukainen jaottelu ei ole mielekäästä tai kustannusten kokonaismäärä on vähäinen. Myös vyörytykset pitää jakaa laskentakohteille ennen ulkoisen raportoinnin toteuttamista.

Sisäisen laskutuksen suosiminen suhteessa vyörytyksiin on perusteltua, koska kustannusten kaavamainen kohdistaminen ei kannusta palveluiden käyttäjiä toimimaan kustannustehokkaasti.

Sisäisten erien osalta tulee noudattaa samoja pääperiaatteita läpi organisaation.

8 Palveluiden hinnoittelu

Palvelutoiminnan hinnoittelussa käytettyjä palvelutuotteen vaihtoarvoja ovat omakustannusarvo, markkina-arvo sekä lakiin tai viranomais määräykseen ja sopimukseen perustuvat arvot. Omakustannusarvo perustuu palvelun järjestämis- tai tuotantokustannuksiin. Markkina-arvo perustuu vapaaehtoiseen sopimukseen myyjän ja tuottajan välillä hankintatilanteessa, jossa on useampia kuin yksi palvelun tarjoaja. Palvelun lakiin tai viranomaisen määräykseen perustuvan arvon määrää eduskunta tai valtion viranomainen. Maakuntien yhteistoiminnassa palvelujen myynti-/vaihtoarvot voidaan sopia ennakolta ja sitovasti määrääjäksi.

Hinnoittelun pitäisi perustua tuotteistukseen.

Omakustannusarvo lasketaan joko keskimääräis- tai normaalikalkyylin mukaan.

Esimerkki 10. Jos lasketaan tuntihintaa, niin tulisi käyttää tehollista työaika kokonaisajan sijasta. Kun tehollinen työaika suhteutetaan kaikkiin kustannuksiin (sisältäen myös poissaolojen kustannukset), kattaa tuntihinta kaikki kustannukset.

8.1 Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu

Omakustannusarvoon (OKA) lasketaan kaikki tuotteen valmistamisesta, markkinoinnista ja hallinnosta aiheutuvat kustannukset. Valmistusarvoon (VA) lasketaan valmistuksen muuttuvat ja kiinteät kustannukset, kuten henkilöstökustannukset, aineet ja tarvikkeet ja palvelujen ostot (sisäiset ja ulkoiset) sekä tuotantovälineiden poistot, korvaus sitoutuneelle pääomalle ja vakuutukset.

Omakustannusarvoa laskettaessa kustannuspohjaan ei kohdenneta maksettuja avustuksia, ellei avustettu toiminta toimi välisuoritteena osana omaa palvelua.

Omakustannusarvoon lasketaan mukaan myös vyörytetyt kustannukset. Mikäli omakustannusarvo lasketaan budjetoituihin menoihin perustuen, tulee kustannuksiin sisällyttää myös vyörytysten osuus.

Korvaus sitoutuneelle pääomalle lasketaan mukaan vierasmaakuntalaskutukseen. Korvauksen pohjana käytetään tilikauden alun ja lopun tasearvon keskiarvoa. Laskentakorkokantana käytetään maakunnan lainojen keskikorkoa, jos laskentapohjana käytetään tasearvoa. Jos käytetään nykyarvoa laskentapohjana, niin korkona voi käyttää 3%, joka vastaa pitkän aikavälin reaalikorkoa.

Maakunnilla on yritystoiminnan tapaan myös markkinointia ja myyntiä vastaavia hallinnollisia kustannuksia. Markkinointikustannuksia vastaavat lähinnä palvelutarpeen selvittämisestä, palvelujen luovuttamisesta ja käytön seurannasta aiheutuvat kustannukset. Omakustannusarvoon otettavat hallinnon kustannukset jaetaan tavallisesti ao. toimialahallinnon kustannuksiin ja sellaisiin yleishallinnon kustannuksiin, jotka pääsääntöisesti kohdistetaan kunnan eri tehtäville ja tuotteille. Ns. demokratiakustannuksia ei kohdenneta tuotteille. Hallintokustannusten jakamista on käsitelty kappaleessa 7.1.

Tuotteen omakustannusarvon selvittäminen on yleensä tarpeen myös silloin, kun hintaan vaikuttavat säädökset tai sitovat sopimukset. Omakustannusarvoa tarvitaan muun muassa hinnoittelun kustannusvastaavuuden osoittamisessa ja toiminnan kannattavuuden selvittämisessä. Lakisääteistä maksuperustetta sovellettaessa omakustannusarvolla osoitetaan verotuksella tai muulla budjettirahoituksella koottava osuus ao. toiminnan rahoittamisessa.

Omakustannusarvon selvittämisessä on ratkaistava kolme kustannuslaskennan perusongelmaa: laajuusongelma, arvostusongelma ja jakamisongelma. Laajuusongelma liittyy siihen, mitä kustannuksia rajataan laskelman ulkopuolelle (esimerkiksi demokratiakustannukset). Arvostusongelma tarkoittaa sitä, miten eri tuotantotehtävien käytön arvo lasketaan, mikä ei esimerkiksi pääomakustannusten suhteen ole yksikäsitteistä. Jakamisongelma liittyy siihen, miten välilliset kustannukset, jotka yleensä ovat kiinteitä kustannuksia, jaetaan.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Palvelujen hinnoittelussa tulee käyttää kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja, silloin kun laki sitä edellyttää. Jossain palvelumaksuissa ja yksikkökustannuksissa lainsäädäntö edellyttää kirjanpitoarvon käyttöä pääoma-arvona.

Kirjanpitoarvoon arvostaminen voi joissain tapauksissa johtaa liian alhaisiin poistoihin suhteessa siihen, että uuden vastaavan hyödykkeen hankkiminen voi olla paljon kalliimpaa, kuin mitä nykyinen on aikanaan maksanut. Hyödykkeen arvotuserusteena voidaan käyttää nykyarvoa, mikäli se on lainsäädännön mukaan mahdollista.

8.2 Markkinaperusteinen hinnoittelu

Markkinaperusteinen hinnoittelu koskee maakuntia ja muita julkisyhteisöjä siltä osin, kun ne tuottavat palveluita kilpailuille markkinoille. Julkisyhteisöjen toimiessa markkinoilla säädetään näitä koskevien palveluiden hinnoittelusta *Kilpailulain (laki 595/2013)* luvussa 4a. Kilpailulaissa ei kuitenkaan tarkemmin säädetä markkinaperusteiseen hinnoitteluun liittyviä kustannuslaskentasääntöjä. Tässä suosituksessa esitetyt laskentasäännöt tukevat markkinaperusteista hinnoittelua kilpailuneutraliteetin toteutumisen näkökulmasta. Markkinaperusteista hinnoittelua ohjataan myös Kilpailu- ja kuluttajaviraston julkaisussa: *Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta - käytännön arviointiperiaatteet*.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi vaatia julkisyhteisöltä taloustietojen erittelyä ja kustannuslaskentaperusteita markkinoille suuntautuvan toiminnan osalta, jotta hinnoittelun markkinaperusteisuus voidaan näyttää toteen. Tämä voi koskea joko julkisyhteisöä tai sen omistamaa yhtiötä.

Kilpailuneutraliteetin näkökulmasta markkinaperusteinen hinnoittelu tarkoittaa sitä, että markkinoilla tapahtuva toiminta on liiketaloudellisten periaatteiden mukaan kannattavaa, jolloin palveluista saaduilla tuloilla voidaan kattaa kaikki toiminnasta aiheuttamisperiaatteen mukaisesti syntyneet kustannukset. Markkinaperusteista hinnoittelua alhaisempaa hintaa voidaan ylläpitää paitsi ristisubvention myös erilaisten julkisesta omistuksesta johtuvien etujen avulla. Tällaisia etuja ovat esimerkiksi: rahoituksen saatavuus ja sen ehtojen edullisuus, edullinen verokohtelu, konkurssisuoja, liiketoimintariskien vähäisyys, erilaiset yksinoikeudet ja sellainen markkinoita koskeva informaatio joka ei ole muiden käytössä.

Julkisyhteisön markkinoille suuntautuvaa toimintaa ei katsota yhtenä kokonaisuutena, mikäli toiminta suuntautuu eri tuote- ja/tai maantieteellisille alueille. Hinnoittelua tarkastellaan tuolloin markkinoittain.

Markkinaperusteinen hinnoittelu ei perustu siihen, että hinta asetetaan markkinoilla toimivien kilpailijoiden mukaisesti vaan, että toiminnalle kohdennetaan kaikki siihen liittyvät kustannukset ja toiminnalle asetetaan tuottovaatimus. Se, että julkisyhteisö hinnoittelee palvelun kilpailijoita alhaisemmaksi ei siten ole merkki kilpailuneutraliteettivajetta hyödyntävästä alihinnoittelusta, mikäli markkinaperusteisen hinnoittelun ehdot täyttyvät.

8.2.1 Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohja

Markkinaperusteisen hinnoittelun määritelmä täyttyy, kun myytävästä tuotteesta saatu hinta kattaa toiminnan kaikki aiheuttamat kustannukset sekä sitoutuneelle pääomalle asetetun tuottovaatimuksen.

Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohja:

- taloudelliseen toimintaan suoraan kohdentuvat kulut ja tuotot (muuttuvat ja kiinteät kulut)
 - o henkilöstömenot (palkat ja sivukulut),
 - o palveluiden ostot,
 - o aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot,
 - o vuokramenot,
 - o muut toimintamenot,
 - o suunnitelman mukaiset poistot.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

- taloudellisen toiminnan osuus yhteiskustannuksista:
 - o hallintokulut,
 - o rahoitus- ja korkomenot,
 - o keskitetyt tukipalvelut,
 - o osuus poistoista,
 - o osuus muista yhteiskustannuksista (esim. hankinnat).

Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohjaan kohdennettavien hallintokulujen osalta voidaan käyttää kappaleessa 7.1 kuvattua määritelmää hallintokulujen jakamisesta.

Taloudellisen toiminnan hinnoittelussa on myös huomioitava, että:

- verovaroin tehtyjen investointien vapaan kapasiteetin käytölle pitää laskea kustannus, esimerkiksi neliövuokra
- taloudellisen toiminnan käyttämistä sisäisistä tukipalveluista aiheutuvat kustannukset eivät saisi olla alihinnoiteltuja (ristisubventio),
- taloudellista toiminnan kannattavuutta tarkastellaan (3) vuoden ajanjaksolla, tarpeen vaatiessa huomioidaan toimialan ja markkinoiden erityispiirteet kuten kausivaihtelut ja suhdannetilanne,
- kannattavuuden arvioinnissa tuotto- ja kustannustietojen tulee perustua kirjanpitoon,
- kannattavuuslaskelma tehdään suoriteperusteisesti, tulot ja kustannukset kohdennetaan sille vuodelle, kun suorite on luovutettu,
- tuottojen ja kulujen kohdentamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta,
- KKV voi vaatia julkisyhteisöltä markkinoille suuntautuvan taloudellisen toiminnan erillistä tuloslaskelmaa,
- eri vuosien kannattavuuslaskelmien tulee olla vertailukelpoisia (samat laskentaperusteet), laskentaperusteiden tulee pysyä pääsääntöisesti samoina,
- kustannuslaskenta- ja hinnoitteluperusteet tulee dokumentoida ja ne tulee olla saatavilla.

Julkisyhteisö voi viitata mahdollisen tarkastuksen yhteydessä käyttävänsä tämän JHS-suosituksen mukaisia kustannuslaskentasääntöjä.

8.2.2 Kohtuullisen tuoton määrittäminen

Kohtuullinen tuotto muodostuu perustuottovaatimuksesta ja riskilisästä.

Toimintaan sitoutuneelle pääomalle tulisi saada kohtuullinen tuotto. Eli kun tuotoista vähennetään kaikki toimintaan kohdistuneet kustannukset (välittömät ja välilliset), tulisi jäljelle jäävän tuoton suhteen toimintaan sitoutuneeseen pääomaan olla tässä kuvatun suuruinen.

Perustuottovaatimuksena pidetään matalan riskitason joukkovelkakirjalainaa, esimerkiksi Suomen valtion 10 vuoden obligaation korkoa. Korkojen ollessa poikkeuksellisen alhaisella tasolla, voidaan edelle mainitun käyttää sijasta Suomen valtion 10 vuoden obligaatioiden 10 vuoden keskiarvoa, kuitenkin siten, että perustuottovaatimus on vähintään 0 %. Suomen valtion viitelainojen korot ovat tarkistettavissa esimerkiksi Suomen Pankin [www-sivuilta](http://www.suomenpankki.fi).

Riskilisä määritellään aina suhteessa toimialaan ja markkinoihin, jolle myynti suuntautuu. Riskilisä on siten tarkasteltavien markkinoiden riskitaso: matala, keskiverto tai korkea. Kilpailu- ja kuluttajavirasto määrittelee näitä koskevat korkotasot. Mikäli riskilisää ei pystytä määrittämään, esimerkiksi sopivien referenssikohteiden puuttumisen vuoksi, oletetaan että valtaosa julkisen sektorin toiminnasta kohdentuu matalan tai keskimääräisen riskin toimialoille. Tällöin referenssikohteena voidaan pitää Euroopan energiasektorilla käytettyyn riskilisään perustuvaa arvioita, joka on käytännössä 4-5 %.

Palvelualoilla kiinteän käyttöomaisuuden määrä on vähäistä, jonka lisäksi maakunnilla voi olla leasingopimuksia. Kuntien omistamat kiinteistöt eivät myöskään ole maakuntien taseessa. Tämä voi asettaa haasteita sitoutuneen pääoman tuottovaatimuksen arviointiin.