

Självkostnadskalkylering

vid konkurrensutsättning och
införande av valfrihetssystem



Förord

Allt oftare ställs krav på att offentligt finansierade verksamheter ska behandlas konkurrensneutralt dvs alla som driver verksamheten, kommunens egenregi-verksamhet eller ett privat företag ska ges likvärdiga villkor. Likaså när den egna regin lägger anbud i en offentlig upphandling ska kommunens samtliga kostnader som kan härröra från den aktuella verksamheten vara med. Utgångspunkten vid dessa frågeställningar blir då – Vad kostar verksamheten i dag?

Sveriges kommuner och Landsting har gett Ola Eriksson, Föreningen Sveriges kommunalekonomer, i uppdrag att ta fram ett material som ska kunna vara till stöd för er som ska upprätta kalkyler över den egna verksamhetens kostnader i samband med konkurrensutsättning eller införandet av ersättningssystem för valfrihetssystem. Skriften ska också kunna vara ett stöd för dig som vill få kunskap om hur dessa kalkyler beräknas.

Vi vill särskilt tacka de personer från kommuner, landsting och näringslivet som funnits med i den referensgrupp som varit kopplad till detta arbete.

Frågor besvaras av Lena Svensson, SKL, lena.svensson@skl.se.

Sveriges Kommuner och Landsting

Lennart Hansson
Sektionen för demokrati och styrning

Sveriges Kommuner och Landsting

118 82 Stockholm, Besök Hornsgatan 20

Tfn 08-452 70 00, *Fax* 08-452 70 50

info@skl.se, *www.skl.se*

© Sveriges Kommuner och Landsting 2009

Sektionen för demokrati och styrning

Grafisk produktion Ordförådet

Tryck EO Grafiska AB

ISBN 978-91-7164-493-0

Innehåll

1. Inledning	4
Syfte och målgrupp	4
Läsanvisningar och innehåll	5
2. Kalkylering – några grundläggande begrepp	6
3. Allmänna överväganden och utgångspunkter vid självkostnadskalkylering	10
Kalkylval och kalkylsituation	10
Vilka kostnader ska tas med och vad kan exkluderas?	10
Hur noga ska man räkna?	11
Budget eller historiska värden?	12
4. Särskilda kalkylproblem	13
Personalkostnader	14
Lokalkostnader	15
Administrations- och ledningskostnader	16
Övriga kostnader	17
5. Ersättningssystem och konkurrensutsättning	21
6. Öppen redovisning	22
7. Efterkalkyl	23
Krav på internredovisningen	23
Återrapportering	24

1. Inledning

Kommuner och landsting lägger ut alltmer av sin verksamhet på externa utförare. Ibland handlar det om att genom konkurrensutsättning säkerställa att den som är effektivast ska utföra verksamheten, i andra fall handlar det om att stärka brukarnas ställning genom att låta dessa välja vem som ska utföra tjänsten. Införandet av lag om valfrihetssystem (LOV, SFS 2008:962) har drivit på utvecklingen.

Frågor som normalt kommer upp vid diskussion om sådana verksamhetsförändringar är: *Vad kostar den verksamhet som vi bedriver i dag? Vilka kostnader ska vi ta med när vi jämför med ett konkurrerande alternativ eller vilka kostnader ska utgöra basen för det ersättningssystem vi ska utforma?* Hur man räknar är av intresse för både beslutsfattare och de som blir berörda av de beslut som fattas på grundval av kalkylerna. Ett ersättningssystem kan naturligtvis ge lägre eller högre ersättning än vad självkostnadskalkylen visar. Ersättningssystem utformas ju också på andra grunder som till exempel vad man vill åstadkomma eller anser sig ha råd med.

Syfte och målgrupp

Denna skrift är avsedd att vara ett stöd för dig som ska upprätta kalkyler över den egna verksamhetens kostnader i samband med konkurrensutsättning eller inför utformande av ersättningssystem för valfrihetssystem. Skriften kan naturligtvis också användas som stöd för dig som vill syna dessa kalkyler.

Skriften behandlar inte förutsättningarna för kalkylering av ersättningar till friskolor och enskild barnomsorg, eftersom dessa kalkylförutsättningar regleras särskilt i skollagen. Skriften behandlar inte heller utformning av ersättningssystem.

Läsanvisningar och innehåll

Kapitel 2, Kalkylering – några grundläggande begrepp, riktar sig främst till dig som inte är ekonom och behöver en introduktion i de begrepp som används vid kalkylering.

I **kapitel 3** beskrivs de allmänna överväganden och utgångspunkter som man behöver ta ställning till vid upprättande av en kalkyl.

I **kapitel 4** behandlas exempel på olika typer av kostnader med resonemang kring och med förslag på hur dessa kostnader hanteras i en självkostnads-kalkyl.

I **kapitel 5** redovisas några exempel på sådant man bör vara uppmärksam på när man använder sin självkostnads-kalkyl som grund för utformning av ersättningssystem och till utvärdering vid konkurrensutsättning.

I **kapitel 6** lämnas ett förslag på hur en öppen redovisning av de ställnings-taganden man gjort i kalkylen kan ske.

I **kapitel 7** behandlas återslag i form av efterkalkyl samt resonemang kring hur internredovisningen bör ordnas för att underlätta detta.

2. Kalkylering – några grundläggande begrepp

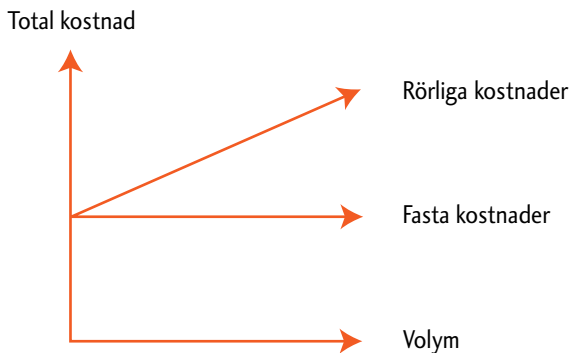
I detta avsnitt redogör vi för några grundläggande begrepp inom kalkylering.

Kalkylobjekt eller kostnadsbärare är slutobjektet för den kalkyl som upprättas. I denna skrift handlar det normalt om en verksamhet t.ex. ett äldreboende, hemtjänstverksamheten, eller primärvårdsverksamheten.

Rörliga kostnader ändras med förändringar i verksamhetsvolymen. Rörliga kostnader kan vara proportionellt, degressivt eller progressivt rörliga. Exempel på rörliga kostnader i ett äldreboende kan vara köpta matportioner (proportionellt rörliga kostnader). Om någon form av mängdrabatt utgår är kostnaden i stället degressivt rörlig.

Fasta kostnader är däremot opåverkade av volymen. Ofta är de fasta kostnaderna opåverkade inom ett volymintervall men förändras trappstegsvis, dessa kostnader kallas halvfasta kostnader. Ett exempel på fasta eller halvfasta kostnader kan vara kostnader för lokaler.

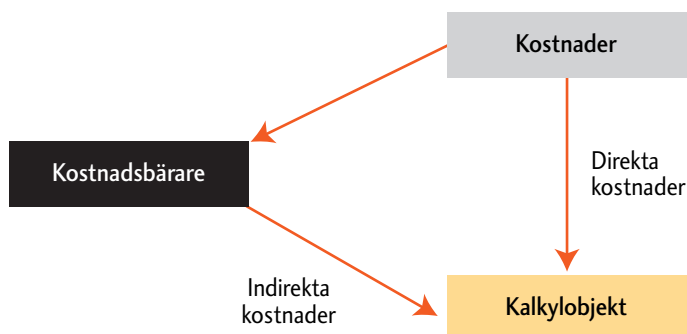
Figur 1 RÖRLIGA OCH FASTA KOSTNADER



Direkta kostnader är sådana kostnader som kan hänföras direkt till kalkylobjektet, t.ex. löner och material.

Indirekta kostnader är kostnader som inte direkt kan hänföras till kalkylobjektet utan måste på något sätt samlas upp och fördelas till kalkylobjektet med någon form av fördelningsnyckel. Exempel på indirekta kostnader är gemensam administration. Exempel på fördelningsnycklar kan vara materialomkostnadspålägg, internpris eller procentuell schablonfördelning.

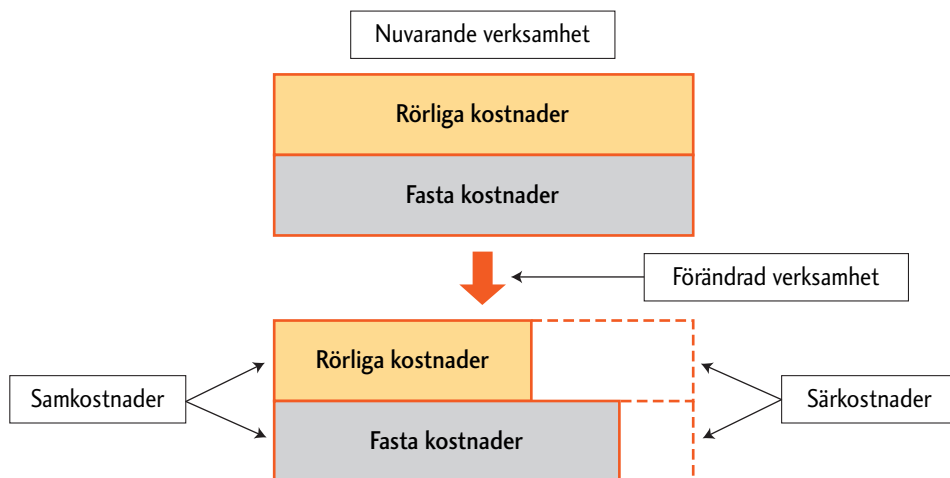
Figur 2 DIREKTA OCH INDIREKTA KOSTNADER



Särkostnader är sådana kostnader som tillkommer eller bortfaller beroende på om en förändring sker. Särkostnader är intressanta för att beskriva konsekvenserna av ett beslut. Särkostnader kan vara både fasta och rörliga. Fasta särkostnader kan till exempel vara kostnad för en lokal som inte behövs efter avveckling av en verksamhet.

Samkostnader är kostnader som är opåverkade av vilket handlingsbeslut som väljs. Vad som är sär- och samkostnader kan variera beroende på vilken tids horisont som kalkylen har. I ett kortsiktigt perspektiv kan till exempel ekonomi- och personaladministration vid avknoppning av en verksamhet vara en samkostnad medan i ett längre perspektiv kanske avknoppningen skapar förutsättningar för att minska omfattningen på dessa funktioner.

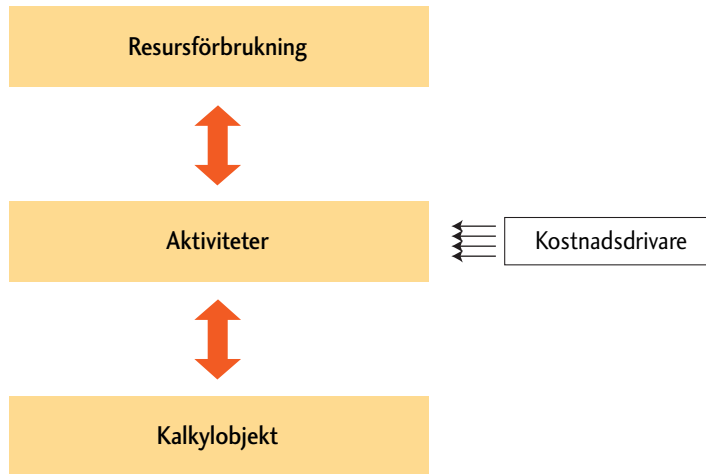
Figur 3 SÄR- OCH SAMKOSTNADER



Självkostnads-kalkyl – Utgångspunkten för en självkostnads-kalkyl är att varje kalkylobjekt ska bära sin del av resursförbrukningen. Självkostnaden består av direkta och indirekta kostnader. En direkt kostnad är oftast en rörlig kostnad som är direkt förknippad med produktionen av tjänsten eller varan men kan också vara en fast kostnad t.ex. lokaler.

ABC-kalkyl – (Aktivitetsbaserad kalkylering) är en typ av självkostnads-kalkyl, som bygger på att identifiera vilka aktiviteter som skapar kostnader åt en kostnadsdrivare. Dvs. först fördelas de kostnader man har till aktiviteter och sedan fördelas de aktivitetskostnader man har till kalkylobjektet. Kalkylobjektets konsumtion av aktiviteter spåras med hjälp av kostnadsdrivare.

Figur 4 ABC-KALKYL



Kostnadsdrivare för aktiviteten personaladministration kan t.ex. vara rekrytering, vikarieanskaffning, löneutbetalning för fastanställda (månadslön) respektive tillfälligt anställda (timlön). En kostnadsfördelning med hjälp av dessa aktiviteter kan eventuellt ge ett helt annat resultat än en schablonmässig fördelning av de personaladministrativa kostnaderna t.ex. fördelat per utbetald lön eller i förhållande till bokförd lönesumma.

Bidragkalkyl – Vid en bidragkalkyl tar man endast fram kalkylobjektets särkostnader.

3. Allmänna överväganden och utgångspunkter vid självkostnadskalkylering

Kalkylval och kalkylsituation

Val av kalkylmodell och graden av precision för kalkylen är beroende av kalkylsituationen. Vid konkurrensutsättning är det självklart en självkostnadskalkyl med så hög precision som möjligt bör eftersträvas. Här är det ju viktigt att egenregialternativet konkurrerar på lika villkor som den externa utföraren.

Vid beräkning av kostnadsmassan som ska ligga till grund för valfrihetssystem kan det också vara intressant att som utgångspunkt beräkna självkostnaden. Indirekta kostnader kan sannolikt beräknas mer schablonmässigt eftersom samtliga utförare, både externa och egen regi, kommer att få ersättning på samma grunder. Ett ersättningssystem kan naturligtvis där efter innefatta både lägre och högre ersättningar beroende på vad kommunen eller landstinget anser sig har råd med och vad man vill åstadkomma.

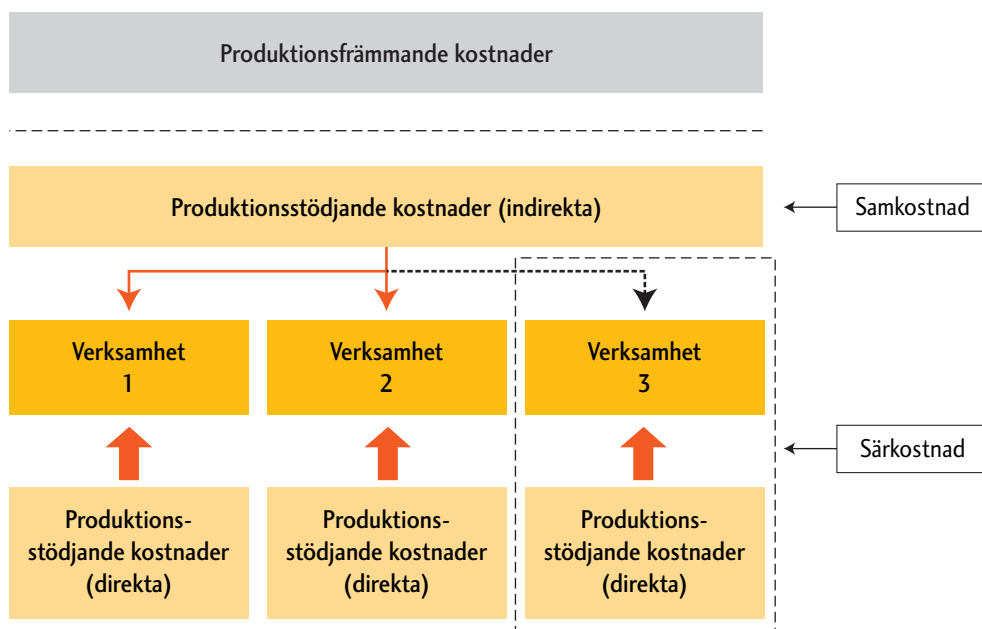
För att beräkna de kortsiktiga effekterna av att lägga ut verksamhet på externa utförare t.ex. inför budget, passar dock en kalkyl som identifierar särkostnaderna bäst (bidragskalkyl), eftersom en del av de gemensamma kostnaderna inte automatiskt försvinner bara för att verksamhet läggs ut på externa utförare.

Vilka kostnader ska tas med och vad kan exkluderas?

För att räkna ut en verksamhets självkostnad förutsätts en långtgående kostnadsfördelning av gemensamma kostnader. Det är dock inte alltid självklart vilka kostnader en verksamhet ska belastas med och på vilket sätt. Direkta kostnader är normalt inget problem, medan gränsdragning för vilka indirekta kostnader som ska med i kalkylen kan var svårare att göra. En generell utgångspunkt är att alla kostnader som är nödvändiga för att produktionen (produktionsstödjande) ska kunna utföras ska med. Det innebär att övriga kostnader (produktionsfrämmande) kan exkluderas, t.ex. kostnader för allmän politisk verksamhet, myndighetsutövning och beställarfunktion.

Det är dock viktigt att vid en självkostnadskalkyl skilja på produktionsfrämmande kostnader och samkostnader. Samkostnader, till exempel förvaltningsledning, försvinner inte när en verksamhet läggs ut på en extern utförare men är nödvändiga för att den kvarvarande verksamheten ska kunna fungera. Effekten blir dock att samkostnaderna ska fördelas på en mindre verksamhetsvolym. De produktionsfrämmande kostnaderna kommer att finnas vare sig man bedriver någon verksamhet eller inte.

Figur 5 PRODUKTIONSFRÄMMANDE OCH PRODUKTIONSSTÖDJANDE



Hur noga ska man räkna?

Kostnader direkt kopplade till verksamheten som är lätta att identifiera kan man naturligtvis räkna exakt på. För övriga kostnader kan det vara lämpligt att tillämpa väsentlighetsprincipen. För indirekta kostnader som har väsentlig betydelse för slutresultatet finns det anledning att lägga ner energi på att identifiera och att hitta ändamålsenliga fördelningsnycklar för. För indirekta kostnader som är av mer marginell betydelse är det lämpligt att göra en mer schablonmässig fördelning.

Storleken på den verksamhet som beräkningen avser har också betydelse. Det finns ingen anledning att beräkna indirekta kostnader med en hög precision för en liten verksamhet när man i förväg vet att beloppet kommer att ha en begränsad betydelse. Då kan en mer schablonmässig beräkning vara att föredra. Däremot kan direkta kostnader som hanteras schablonmässigt i internredovisningen (t.ex. avsättning för pensioner, se sid. 7) avvika kraftigt från schablonen på en liten enhet, vilket kan motivera att man räknar noggrannare i detta fall. I en större enhet (t.ex. hela primärvården) är chansen större att schablonen blir mer rätt.

Budget eller historiska värden?

De flesta beslutssituationer där kalkyler ska användas är inriktade på framtida verksamhet. Syftet med kalkylen avgör naturligtvis vilka värden som ska användas i kalkylen. Normalt är det dock rimligt att först klargöra vilka historiska kostnader verksamheten har haft, för att bygga upp en god kunskap om verksamhetens kostnader. Därefter kan man göra justeringar för förändringar som är planerade eller prognostiserade.

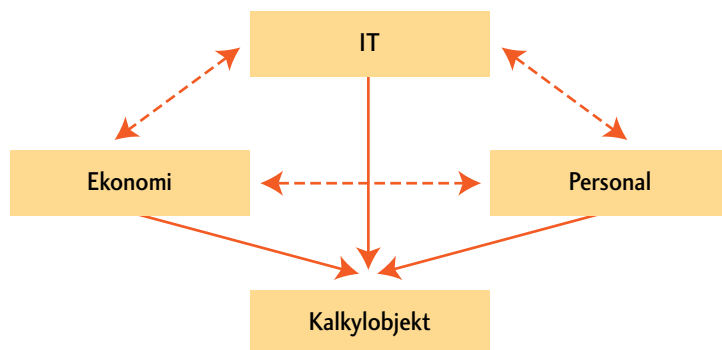
4. Särskilda kalkylproblem

Underlag för att kalkylera på verksamhetens historiska kostnader är i första hand internredovisningen. Om internredovisningen har en utvecklad kostnadsfördelning underlättar det naturligtvis kalkylsituationen.

Även om det finns en utvecklad kostnadsfördelning i internredovisningen kan det finnas anledning att analysera om fördelningen gjorts på ett rättvisande sätt. En schablonmässigt procentuellt fördelad kostnad kan t.ex. ge en helt annan fördelning än om en aktivitetsbaserad fördelningsmodell används (se kap. 2. *Kalkylering – några grundläggande begrepp*).

Saknas underlag i form av en utvecklad internredovisning/interndebering krävs en omfattande analys av framför allt vilka verksamheter som är produktionsstödande för kalkylobjektet och vad kostnaden för dessa är. Arbetet blir i så fall omfattande eftersom kostnadssambanden i en stor organisation är komplexa. En förutsättning för att olika kostnadsbärare ska bli rätt fördelade, är att de i sin tur blivit rätt belastade med kostnader från andra kostnadsbärare.

Figur 6 KALKYLSAMBAND



I nedanstående avsnitt redovisas överväganden som kan behöva göras för olika kostnadsslag.

Personalkostnader

Personalkostnader är en väsentlig post i verksamheten och därför är det motiverat att kalkylera dessa kostnader särskilt noggrant. Direkt lön är normalt sett inget problem att identifiera. Det PO-pålägg (personalomkostnadspålägg) som redovisas i internredovisningen är dock normalt sett en schablon som inte självklart återspeglar de verkliga kostnaderna.

Arbetsgivaravgiften är lägre för personal som är under 26 år eller är över 66. Om PO-pålägget inte tar hänsyn till detta och verksamheten har sådan personal kan en justering av kalkylunderlaget behöva göras.

I PO-pålägget ingår också normalt ett påslag för pensionskostnader som utgör ett genomsnitt för hela organisationen. Den verkliga pensionskostnaden varierar dock mycket främst beroende på lönenivå men också beroende på andra faktorer. Därför kan det vara rimligt att ta fram de verkliga pensionskostnaderna för den personal som arbetar inom verksamheten.

Kostnader för eventuell personalpool kan behöva analyseras om poolen betjänar flera verksamheter. Var hamnar kostnader för outnyttjad poolpersonal? Rimligt är att respektive verksamhet belastas för "sin" andel av outnyttjad kapacitet.

Kostnader för personal som delar sin tid mellan olika verksamheter fördelas utifrån de förutsättningar som gäller. Allt från tidredovisning till procentuell schablon kan vara lämpligt. Viktigt att komma ihåg i detta sammanhang är att omkostnader som förknippas med tjänsten också ska fördelas, t.ex. utbildning, resor, lokaler etc.

Kostnader för omplacering och personalavveckling måste också klargöras hur de ska hanteras kalkylmässigt. Man kan antingen låta respektive verksamhet ta sina direkta kostnader eller i kraft av att tillhöra en stor arbetsgivare betala en schablon för sin andel av hela organisationens verksamhet med omplacering och personalavveckling. Kostnader för personal med lönebidrag och motsvarande hör normalt till de produktionsstödjande kostnaderna. Om verksamhet med sådan personal drivs med andra syften än att vara produktionsstödjande eller att ta sitt arbetsgivaransvar kan det finnas argument för att exkludera dessa kostnader från kalkylen.

Semesterlön ska tas med i kalkylen. Semesterlörens storlek är relaterad till lönenivån och till antalet semesterdagar som respektive anställd har rätt till. Semesterlönen behöver därför räknas på individnivå. Semesterlön redovisas

inte alltid med en riktig kostnadsfördelning i internredovisningen, t.ex. för personal som arbetar inom olika verksamheter eller avseende personal med sparad semester som byter verksamhet. Det är därför viktigt att reda ut hur dessa kostnader hanteras i internredovisningen när en efterkalkyl ska göras.

Andra personalrelaterade direkta kostnader som resor, utbildning, friskvård, företagshälsovård etc. ska också ingå i kalkylen. Om dessa kostnader inte är särredovisade på verksamheten måste en uppskattning av dessa kostnader göras.

Lokalkostnader

För externt hyrda lokaler är lokalkostnaderna enkla att identifiera. Vid interna hyresförhållanden finns dock anledning att analysera den kostnad som verksamheten belastas med och göra eventuella justeringar.

Kostnader för internt tillhandahållna lokaler består av kostnader för värdeminskning (avskrivning), ränta (kapitalbindning), löpande och planerat underhåll, konsumtionsavgifter (el, VA, värme), försäkring samt eventuell fastighetsskötsel.

Avskrivning ska enligt god redovisningssed ske under den beräknade nyttjandeperioden. Det är vanligt att avskrivningstiden sätts schablonmässigt för lokaler. När en självkostnadskalkyl upprättas kan det därför vara motiverat att göra en mer individuell bedömning av nyttjandeperioden.

Internränta är också vanligtvis schabloniserad. Viktigt är att använda en ränta som rätt återspeglar organisationens självkostnad.

Löpande och planerat underhåll är en kostnad det år det utförs. Det innebär att kostnadsredovisningen för ett enskilt år kan vara missvisande. Ibland tillämpas internhyresmodeller som utjämnar dessa kostnader för verksamheten. Om så inte sker bör en självkostnadskalkyl innehålla justeringar så att kostnaden blir rättvisande i ett längre perspektiv. T.ex. kan ett genomsnitt av beräknade kostnader för en tioårsperiod användas. Konsumtionsavgifter som inte kan särredovisas måste tas upp i kalkylen med någon form av skäligen fördelningsnyckel. Verksamhetens andel av total yta för fastigheten kan vara en lämplig fördelningsnyckel.

Administrations- och ledningskostnader

Gemensam administration och ledning

Gemensam administration är indirekta kostnader som ska fördelas ut på kalkylobjektet. Nedan ges ett antal exempel på kostnader och fördelningsnycklar för en schablonmässig fördelning. Precisionen i fördelning av kostnader kan där så är motiverat ökas genom att med hjälp av ABC-kalkylering identifiera kostnadsdrivare och prissätta de interna tjänsterna utifrån detta underlag. Till exempel, i stället för att fördela ut personalkontorets kostnader baserat på antalet utbetalda löner kan man sätta pris på betalning av månadslön, betalning av timlön, rättning av felaktig lön, nyanställning, omplacering etc.

Fullmäktige och styrelse

Allmän politisk verksamhet och myndighetsutövning ska inte belasta verksamhetens självkostnad. Det innebär att kostnader för fullmäktige, parti-stöd och liknande kostnader inte ska tas med. En viss del av styrelsens eller nämndens arbete är dock nödvändig för produktionen, för styrning och ledning av verksamheten och som arbetsgivarrepresentant. Hur stor del av styrelse- eller nämndarbetet detta är, kan bero på hur man organiserat sig. I en beställar-utförarorganisation med en ren produktionsnämnd ska sannolikt hela kostnaden fördelas ut. I en traditionell nämndsorganisation utgör sannolikt den produktionsrelaterade delen en begränsad del av styrelsens/nämndens arbete.

Beräkning kan t.ex. ske utifrån antal ärenden som är relaterade till produktionen. Fördelning på de olika verksamheterna kan sedan ske utifrån t.ex. antal anställda eller omsättning.

Ledning

Kommun-, landstings- och förvaltningsledning är till viss del nödvändig för produktionen och ska till denna del tas med i kalkylen. Sannolikt är det svårt att hitta något mått som verifierar omfattningen. Tidsstudier under kortare eller längre tidsperioder kan vara ett underlag. Men många gånger kan ett grovt överslag från personer med insikt i verksamheten vara väl så rättvisande.

Fördelning på de olika verksamheterna kan sedan ske utifrån t.ex. antal anställda eller omsättning.

Ekonomiadministration

Service från ekonomifunktion i form av bokföring, leverantörsbetalningar, fakturering, inkasso m.m. fördelas ut med lämplig grund. Fördelningsnycklar kan t.ex. vara antal fakturor, antal transaktioner, antal verifikationer eller omsättning. För stöd med uppföljning och budget kan arbetad nedlagd tid vara en lämplig fördelningsnyckel.

Personaladministration

Service från personalfunktionen i form av löneadministration, rekrytering och avveckling, personalvård fördelas ut med lämplig grund. Exempel på fördelningsnycklar är andel av lönesumma, antal anställda, antal löneutbetalningar.

Inköp och förråd

Service i form av upphandling, tillhandahållande av ramavtal, förrådsverksamhet ska fördelas på kalkylobjektet. Fördelningsgrund kan vara andel av material- och tjänsteinköp.

Övriga kostnader

Inventarier

Kostnaderna för inventarier som hör till en verksamhet kan i internredovisningen ge en missvisande bild av verksamhetens kostnader. Externredovisningsprinciperna kan skilja sig åt mellan organisationer avseende vad som aktiveras som investering, vilket innebär att den ena organisationen inte har något bokfört värde på sina inventarier medan den andra har ett bokfört värde och belastas med avskrivningar. En nystartad verksamhet har sannolikt bara nya inventarier och redovisar därmed höga kostnader för inventarier. En gammal verksamhet kan disponera en stor andel äldre inventarier som kan var fungerande men slutavskrivna och därmed inte längre synas som en kostnad i redovisningen.

Om verksamheten använder inventarier till ett väsentligt värde kan det vara lämpligt att värdera de inventarier verksamheten disponerar och också göra en aktuell bedömning av nyttjandeperioden för dessa inventarier och använda dessa uppgifter som grund för självkostnadskalkylen.

IT och telefoni

Tillgång till nät, it-service och gemensamma system ska ingå i kalkylen, antingen som egna poster eller indirekt via andra fördelade kostnader, t.ex. att tillgång till personalsystemet normalt fördelas som en del av kostnaden för personaladministration. Fördelningsnyckel kan t.ex. vara per användare eller per dator.

Telefoni innefattar kostnader för gemensam växel, anknytningar och trafik-kostnader. Kostnaderna kan t.ex. fördelas utifrån antal anknytningar och/eller trafikvolym.

Försäkring och riskhantering

Säkerhetsarbete och katastrofberedskapsplanering kan delas upp i en myndighetsdel och en intern del. Myndighetsdelen som främst tar sikte på katastrofer i samhället kan hanteras som produktionsfrämmande kostnader medan sådant säkerhetsarbete som tar sikte på hantering av "interna" risker är produktionsstödjande.

Kostnader för försäkring ska också belasta kalkylen. Normalt upphandlar kommuner och landsting försäkring för hela organisationen och ofta med en hög självrisk. Försäkringspremien blir då lägre men det innebär att någon form av internt utjämningsystem behövs för självrisken när skador inträffar. Den försäkringskostnad som ska belasta kalkylen bör också innehålla andel av kostnader för ett eventuellt sådant utjämningsystem.

Kontorsservice m.m.

Kostnader för vaktmästeri, internpost, kopiering och porto ska också fördelas. Ofta delas sådana tjänster mellan olika verksamheter. Där förbrukning kan mätas kan detta användas som fördelningsgrund. Annars kan andel av omsättning eller antal anställda användas som grov schablon.

Laboratorietjänster

Laboratorieundersökningar varierar stort i pris beroende på vilken undersökning som utförs. Kostnadsfördelning sker därför lämpligast utifrån volym och typ av undersökning.

Ränta på kapitalbindning

Kapitalbindning finns främst för anläggningstillgångar i form av byggnader och inventarier. I kalkylen ska kostnader i form av ränta för denna kapitalbindning ingå.

Den ränta som bör användas är i normalfallet organisationens genomsnittliga upplåningskostnad. Om organisationen inte har några lån kan avkastningskravet på placerade medel vara en lämplig ränta att använda.

Information och marknadsföring

Kommunens eller landstingets informationsverksamhet är till viss del produktionsstödjande men hänför sig också till annan verksamhet. En uppdelning behöver därför göras i dessa dimensioner innan fördelning till kalkylobjektet sker. Information som handlar om rena demokratifrågor (möten, beslut, kontaktinformation till politiker), myndighetsutövning och liknande är inte produktionsstödjande. Däremot är information om verksamhet, upphandling, rekryteringar exempel på produktionsstödjande information. Någon naturlig fördelningsnyckel för kostnaderna finns knappast men en fördelning kan t.ex. ske utifrån omsättning eller antal anställda.

Revision

Revisionen granskar både den producerande verksamheten och den produktionsfrämmande verksamheten. Det är därför rimligt att också dessa kostnader för den produktionsstödjande verksamheten fördelas ut. Lämplig fördelningsnyckel kan t.ex. vara baserat på kalkylobjektets kostnadsvolym.

Medlemsavgifter

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) är en organisation som sysslar med intressebevakning för kommuner och landsting, är arbetsgivarorganisation och tillhandahåller service till sina medlemmar. Den del av medlemsavgiften som bedöms gå till arbetet att vara arbetsgivarorganisation och att arbeta med produktionsstödjande service bör tas med i kalkylen. Fördelningsgrund kan till exempel vara andel av antal anställda eller lönesumma.

Risk och oförutsedda kostnader

Vid kalkylering av historiska självkostnader kan det finnas extraordinära kostnader som eventuellt behöver hanteras särskilt för att ge en bra bild av vad som är en "normal" självkostnad. I en självkostnadskalkyl avseende

kommande verksamhetsperioder behöver man också lägga in ett utrymme för oförutsedda kostnader. Dels kan det ju handla om att den generella kostnadsutvecklingen blir annorlunda än planerat, dels kan det ju inträffa oförutsedda händelser.

Denna säkerhetsmarginal kan hanteras olika i presentationen av en kalkyl. Antingen byggs den in i varje enskild kalkylpost eller så läggs det som en summerad post för samtliga kostnadsslag.

”Onödiga” kostnader

När man jämför egenregialternativet med andra externa alternativ kan det finnas kostnader som på grund av interna beslut gör egenregialternativet dyrare. Det kan handla om politiska ställningstaganden som rätt till heltid, krav på socialt ansvar vid upphandling etc. Det kan också handla om krav på att inrätta sig i den stora organisationens administrativa system som ekonomisystem och telefonväxel som kanske skulle gå att lösa billigare om man bara såg till kalkylobjektets egna behov.

Oavsett vad skälet är till dessa ”onödiga” kostnader så är de en del av kalkylobjektets självkostnad och ska därmed normalt ingå i kalkylen. I undantagsfall kan det naturligtvis förekomma produktionsfrämmande kostnader som ska exkluderas.

5. Ersättningssystem och konkurrensutsättning

Denna skrift behandlar beräkning av självkostnader. Självkostnaden är en del av ett beslutsunderlag vid utformning av ett ersättningssystem. Det kan vara värt att vara uppmärksam på några andra överväganden som behöver göras vid utformningen av ett ersättningssystem. Nedan följer några exempel utan ambition på att vara en komplett förteckning.

När man lägger ut verksamhet på externa utförare så är det bara särkostnaderna som försvinner; samkostnaderna blir kvar men med en mindre verksamhet att fördela dessa på. Detta är viktigt att komma ihåg när man ska lägga budget för kommande år.

I ett ersättningssystem behöver man också beakta skillnader i förutsättningar för att bedriva verksamhet mellan olika organisationsformer. Mervärdesskatt är alltid avdragsgillt i kommuner och landsting och ingår därför inte i självkostnaden. När kommuner och landsting lämnar bidrag eller köper tjänster, inom bl.a. vård och utbildning, av andra organisationer som inte har avdragsrätt för mervärdesskatt erhåller man ett statsbidrag som kompenserar för detta. Därmed påverkas kommunens/landstingets nettokostnad för att köpa tjänsten. Detta statsbidrag är också viktigt att komma ihåg vid jämförelsen mellan egenregialternativ och externa anbud vid konkurrensutsättning. Till exempel om kommunen konkurrensutsätter en förskola så kommer egenregialternativets kalkyl inte innehålla några kostnader för mervärdesskatt, medan en extern utförare kommer att ha med mervärdesskatten som en kostnad. Men eftersom kommunen vid externt köp av sådana tjänster erhåller ett statsbidrag på 6 procent som kompensation för detta, ska kostnaden för det externa anbudet reduceras med 6 procent vid en kostnadsjämförelse med egenregialternativet.

Självkostnaden för lokaler kan vara mycket låg om man har egna fastigheter med lågt bokfört värde. För att skapa rimliga förutsättningar i ett ersättningssystem kan man därför behöva utgå från mer marknadsanpassade lokalkostnader.

6. Öppen redovisning

En viktig utgångspunkt för alla inblandade parter är att kalkylen dokumenteras tydligt och att gjorda överväganden redovisas öppet. Det underlättar för alla parter med en tydlig och öppen redovisning. För egenregiverksamheten underlättas efterkalkylen. För den externa utföraren som antingen fått eller missat uppdraget skapas möjlighet att både förstå och att eventuellt ifrågasätta kalkylen.

Nedan visas ett exempel på hur en sådan öppen redovisning kan göras.

KOSTNADER SOM EJ FÖRDELATS UT (Produktionsfrämmande kostnader)		
Kostnadsställe	Ej Fördelat	Kommentar
Fullmäktige	100 %	
Styrelse och nämnder	90 %	10 % av verksamheten anses vara riktat mot produktionsdelen.
Myndighetsutövning	100 %	
Förvaltningsledning	50 %	50 % av verksamheten anses vara riktat mot produktionsdelen.

KOSTNADER SOM FÖRDELATS UT		
Kostnadsställe	Fördelningsgrund	Kommentar
Personalkostnader	Direkt lön inklusive semesterlön och verkliga sociala avgifter belastar rätt kostnadsställe. Ett pålägg på 1 % på direkt lön belastar kalkylen för del i gemensam personalpool.	Löneutvecklingen för kommande år har uppskattats till 3 % per år.
Pensionskostnader	Belastar kalkylen med 7 % på direkta löner.	7 % utgör ett vägt genomsnitt för enhetens pensionskostnader de senaste 3 åren.
Lokaler	Verksamheten bedrivs endast i hyrda lokaler som tas upp till verklig kostnad.	
Inventarier	Har tagits upp till bokfört värde och belastat kalkylen med avskrivningar enligt extern-redovisningen.	Inventariernas värde utgör en marginell del av verksamhetskostnaderna.
Förvaltningsledning	50 % av kostnaderna fördelas ut utifrån andel av omsättning.	
Ekonomiadministration – bokföring, kund-, anläggnings- och leverantörsreskontra	Enhetens antal verifikationer i förhållande till total verifikationsvolym (4 %).	Kostnadsbas är ekonomikontorets samtliga kostnader för dessa funktioner.

7. Efterkalkyl

När självkostnadskalkylen använts som grund för utformning av ett ersättningssystem eller för egenregialternativets anbud vid konkurrensutsättning finns det också behov av att stämma av den kalkyl som gjorts mot det verkliga utfallet, om kommunen/landstinget fortfarande bedriver verksamhet i egen regi.

Krav på internredovisningen

För egenregiverksamhet som finansieras via ersättningssystem i konkurrens med externa utförare är det viktigt att internredovisningen belastar verksamheten med de kostnader som ersättningssystemet är avsett att finansiera.

För att underlätta efterkalkylen är det också önskvärt att internredovisningen så långt som möjligt bygger på samma principer som kalkylen gjorts på. I de fall det inte är möjligt är det lämpligt att dokumentera var avvikelser sker så att man redan vid kalkyltillfället klargör var manuella justeringar måste göras vid upprättande av efterkalkylen.

Så långt som det är praktiskt lämpligt bör interna transaktioner bokföras löpande för att möjliggöra en successiv avstämning. Vissa fördelningsposter som baserar sig på ett annat kostnadsställes totalkostnad och kalkylobjektets andel av omsättning eller liknande, kan naturligtvis fördelas först när dessa siffror sammanställts.

På nästa sida visas ett exempel på hur man kan klargöra samband mellan kalkylens kostnadsposter, internredovisningen och efterkalkylen.

Kostnadslag	Hantering i internredovisningen	Behov av justering i efterkalkylen
Löner och sociala avgifter	Bokförs direkt på kostnadsstället med ett generellt pålägg för sociala avgifter. Månatligen görs en justering för skillnad mellan pålägget och verkliga sociala avgifter.	
Pensioner	Samma procentuella pålägg används för all personal.	Justeras i efterkalkylen till en uppskattning av verkligt utfall baserat på statistiskt urval.
Förvaltningsledning	Saldofördelning sker vid delårsbokslut och bokslut.	
Lokaler	Internfaktureras månadsvis med en hyra satt efter samma principer som i förkalkylen.	
Ränta	Interndebiteras månadsvis på kapitalbindning i anläggningstillgångar (fastigheter och inventarier) med av SKL rekommenderad internräntesats.	Justeras i efterkalkylen till verklig genomsnittlig ränta under året.

Återrapportering

Efterkalkylen med förklaringar till differenser bör återrapporteras till den instans som använt kalkylen som beslutsunderlag. Dessutom bör den göras tillgänglig för till exempel anbudsgivare som förlorat mot egenregialternativet vid upphandling.

Självkostnadskalkylering vid konkurrensutsättning och införande av valfrihetssystem

Allt oftare ställs krav på att offentligt finansierade verksamheter ska behandlas konkurrensneutralt oavsett vem som driver verksamheten, kommunens egenregi-verksamhet eller ett privat företag. Likaså när den egna regin lägger anbud i en offentlig upphandling ska kommunens samtliga kostnader som kan härröra från den aktuella verksamheten vara med. Utgångspunkten vid dessa frågeställningar blir då – Vad kostar verksamheten i dag?

Sveriges kommuner och Landsting har gett Ola Eriksson, Föreningen Sveriges kommunalekonomer, i uppdrag att ta fram ett material som ska kunna vara till stöd för er som ska upprätta kalkyler över den egna verksamhetens kostnader i samband med konkurrensutsättning eller införandet av ersättningssystem för valfrihetssystem. Skriften ska också kunna vara ett stöd för dig som vill få kunskap om hur dessa kalkyler beräknas.

Frågor besvaras av Lena Svensson, SKL, lena.svensson@skl.se

Ytterligare exemplar kan beställas från
Sveriges Kommuner och Landsting
www.skl.se/publikationer eller på
tfn 020-31 32 30, fax 020-31 32 40.

Pris/st: 1 ex: 120 kr, 2–4 ex: 80 kr, 5 ex eller fler: 50 kr.

ISBN 978-91-7164-493-0



Sveriges
Kommuner
och Landsting

118 82 Stockholm, Besök Hornsgatan 20
Tfn 08-452 70 00, Fax 08-452 70 50
info@skl.se, www.skl.se