

78. Utlåtande om kommunfakturering i hälsovårdsdistrikt

1 Begäran om utlåtande och motiveringar

1.1 Begäran om utlåtande

Samkommunen för sjukvårdsdistriktet A ber kommunsektionen om ett utlåtande med anledning av planerad kommunfakturering:

1. Strider nedan beskrivna faktureringsystem och bokföringspraxis mot bokföringslagen eller någon annan lag eller förordning, och om så är fallet, på vilket sätt och till vilka delar?
2. Är det inom ramen för den kommunala självstyrelsen över huvud taget möjligt att kommunerna i samkommunens grundavtal kommer överens om arrangemangen för faktureringen av kommunerna så som de finner det lämpligast?
3. Skall utjämningsavgifterna i kommunfaktureringen behandlas på samma sätt i kommunernas bokföring som i samkommunens?
4. Som ett annat alternativ för kommunfaktureringen och med tanke på dess förutsägbarhet har så kallad kapitationsfakturering föreslagits. Den sökande frågar om denna så kallade kapitationsfakturering i alla avseenden följer bokföringsbestämmelserna i lagstiftningen, och om så är fallet, i vilka avseenden avviker effekterna av föränderliga faktorer i kapitationsfaktureringen från effekterna i den utjämningsfaktureringsmodell som den sökande framlägger?
5. Finns det någon väsentlig skillnad mellan kapitationsfakturering och det i denna begäran beskrivna fakturerings sättet med tanke på bokföringsbestämmelserna i lagen?

1.2 Motiveringar i begäran om utlåtande

Samkommunen för sjukvårdsdistriktet A bildar fr.o.m. 1.1.2007 ett hälsovårdsdistrikt, som förutom för medlemskommunernas specialiserade sjukvård också svarar för sex medlemskommuners primärvård och tre medlemskommuners äldreomsorg inom ramen för socialväsendet.

Det är meningen att sjukvårdsdistriktets nuvarande form av kommunfakturering skall utvecklas i en mer utjämnande riktning i det nya hälsovårdsdistriktet med tanke på medlemskommunerna så att prognostiseringen av ekonomin i kommunerna i detta avseende blir bättre. Praxisen, som bygger på årsavgifter och utjämningsfakturer, har tillämpats i sjukvårdsdistriktet år 2005 så att utjämningsfaktureringen påverkar resultatet och kassan. Med denna praxis uppnås enligt den sökande inte den utjämning man ursprungligen tänkt sig i form av årsavgift och utjämningsavgift via budgeten.

Sjukvårdsdistriktet har planerat kommunfaktureringen för hälsovårdsdistriktet, som inleder sin verksamhet år 2007, enligt följande: de ersättningar som skall tas ut av medlemskommunerna grundar sig på prissättning enligt prestationer med självkostnadspriset som grund. Prissättningen innehåller alla direkta kostnader för verksamheten, allmänna omkostnader för förvaltningen och kapitalkostnader. Medlemskommunerna faktureras på enhetliga grunder.

Grunderna för prissättningen av prestationerna fastställs av fullmäktige i samband med att budgeten godkänns. Priserna per enhet för prestationerna fastställs av styrelsen. Vid bestämningen av priserna per enhet uppskattas prestationsvolymen och inkomsterna av avgifter som tas ut av klienterna och övriga inkomster av den ordinarie verksamheten. Priserna per enhet kan under räkenskapsåret ändras genom styrelsebeslut, om ändringarna inte förutsätter höjning av det anslag som fullmäktige fastställt.

En medlemskommuns betalningsandel till hälsovårdsdistriktet består av:

- A) en fast årsavgift, som räknas ut på den sammanlagda summan av kommunfaktureringsandelarna i samkommunens budget som medlemskommunens rela-

tiva andel av den genomsnittliga användningen enligt samkommunens bokslut från de tre föregående åren, och

- B) en utjämningsavgift, som bestäms enligt skillnaden mellan medlemskommunens årsavgift under räkenskapsåret och de kostnader som motsvarar kommunens faktiska användning under räkenskapsåret, och som kommunen betalar under de tre följande räkenskapsåren.

I utjämningsavgiften för medlemskommunen beaktas räntefaktorn i sin helhet när fullmäktige fastställer samkommunens budget.

Fullmäktige kan besluta att avskrivningar enligt återanskaffningsvärdet skall tillämpas vid prissättningen av serviceprestationer, om det krävs för att trygga ett tillräckligt stort eget kapital i samkommunen, reinvesteringar eller en sund och balanserad ekonomi på lång sikt.

Både årsavgiften och utjämningsavgifterna specificeras enligt verksamhetsområde i specialiserad sjukvård, primärvård och socialväsendet. Årsavgiften och utjämningsavgiften tas upp i bokföringen enligt det budgeterade beloppet. Den ofakturerade andelen tas inte upp bland fordringar eller skulder vare sig i samkommunens eller medlemskommunernas bokslut.

Årsavgiften faktureras av medlemskommunerna enligt det budgeterade beloppet. Det fakturerade beloppet bokförs som intäkt i samkommunen och som kostnad i medlemskommunen för räkenskapsperioden.

Medlemskommunen faktureras för utjämningsavgiften de tre följande åren efter räkenskapsåret. Utjämningsavgiften beaktas inte i årsavgiften för räkenskapsåret eller när kommunfaktureringspriserna räknas ut eller när ramen för respektive års budgetår fastställs. Samkommunens budget visar över- eller underskott beroende på utjämningsavgifternas belopp under respektive år. Bokslutets resultat visar över- eller underskott enbart utgående från utjämningsavgifternas belopp och hur intäkterna och kostnaderna för verksamheten, utöver utjämningsavgiften, realiserats. I fakturan där medlemskommunens årsavgift ingår, ingår också utjämningsavgiften, separat angiven för respektive år, period och verksamhetsområde.

Utjämningsavgiften tas upp i samkommunens och medlemskommunens budget och bokföring till det belopp som utjämningsavgiften betalats under varje räkenskapsår de tre föregående åren. Som intäkt för räkenskapsåret noteras i samkommunen endast en tredjedel av utjämningsavgiften för vart och ett av de tre föregående åren. Av inkomsterna av utjämningsavgifterna görs ingen anteckning om den ofakturerade delen bland kundfordringar i samkommunens balansräkning, och utjämningsavgiftsfordringarna måste följas utanför bokföringen. På motsvarande sätt tas de utjämningsavgifter som fakturerats av medlemskommunerna upp som kostnader bland köp av kundtjänster enligt kontantprincipen, men inga anteckningar görs om den ofakturerade delen bland skulder till leverantörer i balansräkningen.

I fråga om vissa medlemskommuner kan samkommunen bli tvungen att betala utjämningsavgift vid utjämnningen, om kommunen har utnyttjat tjänsterna mindre än förväntat. För dylika situationer har man planerat att utjämningsavgifterna i samkommunen tas upp enligt kontantprincipen bland verksamhetskostnader per verksamhetsområde. Utjämningsavgifter som skall återbäras tas inte upp bland skulder i samkommunens balansräkning och utjämningsavgiftsskulder måste följas upp utanför bokföringen. Betalda återbärings bokförs i medlemskommunerna till motsvarande belopp som intäkt under räkenskapsåret. Den obetalda delen av återbäringsarna för vart och ett av de tre tidigare åren tas inte upp bland fordringar i medlemskommunens balansräkning, utan de måste följas upp utanför bokföringen.

Genom ovan beskrivna arrangemang har både medlemskommunerna och samkommunen noga klart för sig kommunfakturerings storlek för respektive år för de olika verksamhetsområdena inom hälsovårdsdistriktet.

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Lagstiftningsgrund

[Kommunallagen 365/1995](#)

Samkommunens bokslut skall ge en riktig och tillräcklig bild av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen i samkommunen, och de tilläggsuppgifter som behövs skall ges i noterna (68 § 3 mom.). Enligt motiveringen i lagen har man genom att foga denna bestämmelse till kommunallagen särskilt velat framhäva nödvändigheten av att det ges en korrekt bild av hur väl de internt tillförda medlen räcker till i räkenskapsperiodens resultat.

I grundavtalet för samkommunen skall kommunerna komma överens om bland annat medlemskommunernas andelar i samkommunens tillgångar och deras ansvar för samkommunens skulder och annat som gäller samkommunens ekonomi (78 § 3 mom. 5 k punkten). Detta "annat" innefattar bland annat samkommunens alla inkomster och utgifter, in-

vesteringar inklusive finansieringen samt utnyttjande av främmande kapital. Denna helhet omfattar också bland annat frågor som gäller volym, kvalitet, användning, prissättning och fakturering i samband med samkommunens service.

Bokföringslagen 1336/1997

I bokföringen skall som affärshändelser noteras utgifter, inkomster, finansiella transaktioner och därtill hörande rättelse- och överföringsposter (2 kap. 1 §).

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (prestationsprincipen) (2 kap. 3 §). Under räkenskapsperioden kan noteringar i den löpande bokföringen göras enligt kontantprincipen (2 kap. 3 §), men när räkenskapsperioden går ut skall bokföringen enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse eller idkande av lantbruk, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas (3 kap. 4 §).

I 4 kap. 6 § i bokföringslagen, som gäller resultatregleringar, ingår begreppet "på prestationsbasis eller på motsvarande sätt". Man kan bland annat betrakta periodisering av räntor enligt tid som bokföring "på prestationsbasis eller motsvarande sätt".

Principerna för upprättande av bokslut, verksamhetsberättelse och ingående balans omfattar också att intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden beaktas utan hänsyn till datum för betalningen (3 kap. 3 § 1 mom.). Enligt denna princip, som också kallas realisationsprincipen, realiserar en inkomst i bokföringen när prestationen överläts till kunden, medan utgifterna realiserar när produktionsfaktorn tas emot. Likaså skall man när bokslutet upprättas iakttä principen om försiktighet oberoende av räkenskapsperiodens resultat, vilket särskilt förutsätter att i bokslutet endast sådana vinster beaktas som har realiserats under räkenskapsperioden, liksom alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva samt uppskrivningar av skulder (3 kap. 3 § 1 mom.). Tillgångarnas värde får inte framställas som alltför stort och skuldernas värde inte som alltför litet i balansräkningen.

I bokföringen skall utöver inkomster, utgifter och finansiella transaktioner noteras därtill hörande rättelse- och överföringsposter (2 kap. 1 §). Med hjälp av rättelseposterna kommer utgifterna och inkomsterna att svara mot de belopp som realiserar enligt kontantprincipen. Behovet av rättelseposter uppkommer vid bokföring enligt prestationsprincipen där man vid bokföringen av utgifter och inkomster inte nödvändigtvis känner till det slutliga beloppet. Rättelseposterna antingen ökar de ursprungligen bokförda inkomsterna eller utgifterna (inkomsts- eller utgiftsökningar) eller minskar dem (inkomsts- och utgiftsminskningar). Rättelseposterna anges i bokslutet, med undantag av kreditförluster, som ökning eller minskning av ursprungliga intäkts- eller kostnadsposter eller aktiva poster.

2.2 Kommunsektionens utlåtande [36/1998](#)

Kommunsektionens utlåtande 36/1998 gällde återbäring av ackumulerat överskott i en samkommuns balansräkning. Enligt motiveringarna i utlåtandet kan en samkommun förhindra att det uppstår ett väsentligt över- eller underskott eller behandla återbäringen av ett redan uppkommet överskott och uppbörden av ett underskott i princip på tre sätt. I första hand förutses uppkomsten av ett väsentligt över- eller underskott och prissättningen per enhet ändras redan under räkenskapsperiodens gång så att den motsvarar räkenskapsperiodens kostnader. Det andra alternativet är att ett väsentligt överskott som redan uppstått i balansräkningen återbärs genom sänkning av servicepriserna, eller ett väsentligt underskott täcks under följande räkenskapsperiod genom höjning av servicepriserna, och på så vis ändras över- eller underskottet i balansräkningen. Prissättningen av tjänsterna förblir då också i ett längre perspektiv på rätt nivå i förhållande till utgifterna. Grundavtalet skall innehålla bestämmelser om förfarings sättet. Om man inte lyckas återbära överskott eller täcka underskott via prissättningen under de kommande åren kan medlemskommunerna avtala sinsemellan särskilt om återbäring av överskott eller uppbörd av underskott i balansräkningen och om de grunder enligt vilka överskott delas mellan medlemskommunerna eller om hur underskott finansieras genom betalningar av medlemskommunerna. Överskott bör återbäras och underskott täckas i proportion till hur mycket medlemskommunerna använder tjänsterna eller i proportion till medlemskommunernas grundkapitalandelar. Utgångspunkten för bokföringen av kostnaderna och intäkterna är i varje fall prestationsprincipen.

2.3 Grundavtalsmallen för samkommuner

I Finlands Kommunförbunds mall för grundavtal för samkommuner finns en rekommendation om prissättning och fakturering av prestationer (se cirkulär 20/90/99, 18.5.1999). Enligt rekommendationen är grunden för prissättningen av prestationer självkostnadspriset, som innehåller de direkta kostnaderna för produktionen av prestationen, allmänna omkostnader för förvaltningen och kapitalkostnader. De direkta kostnaderna och allmänna förvaltningskostnaderna bör grunda sig på de faktiska kostnaderna, och kapitalkostnaderna innehåller avskrivningar enligt plan. Samkommunens fullmäktige fastställer prissättningsgrunderna på åtminstone delägarnivå.

Uppkomsten av ett väsentligt överskott eller underskott bör förutses och priserna per enhet ändras under räkenskapsperiodens gång så att de motsvarar de faktiska kostnaderna.

För samkommuner för sjukvårdsdistrikt rekommenderas dessutom att medlemskommunerna debiteras en avgift som grundar sig på antalet invånare för att jämna ut exceptionellt stora kostnader för enskilda patienter och för att täcka kostnader som uppkommer på grund av särskilda förpliktelser.

I cirkuläret hänvisas till kommunsektionens utlåtande 36/1998 när det gäller behandlingen av återbäring av väsentligt överskott och täckande av väsentligt underskott. En avvikande lösning är att kommunerna sinsemellan särskilt kan komma överens om hur överskott skall återbäras eller underskott skall täckas efter räkenskapsperioden, och om grunderna för dessa förfaranden. Som alternativ för fördelningen vid återbäring av överskott och täckande av underskott har i första hand föreslagits fördelning enligt serviceanvändningen och i andra hand förhållandet mellan kommunernas grundkapitalandelar.

2.4 Andra motiveringar

Vid kommunfakturering avses i allmänhet med så kallad kapitationsfakturering fördelning av kostnader i proportion till medlemskommunernas invånarantal oberoende av hur medlemskommunerna har använt samkommunens tjänster. Fakturering av medlemskommunerna enligt antalet invånare kan anses motsvara fakturering enligt prestationsgrund. Om fakturering enligt invånarantalet bygger på ett avtal som ingåtts med anledning av betalningsskyldighet och på samkommunens utgifter för räkenskapsperioden som fördelas enligt prestationsprincipen, är det förenligt med god bokföringssed att bokföra medlemskommunernas andelar som intäkt i samkommunen och som kostnad i medlemskommunen.

3 Ställningstagande av kommunsektionen

Kommunsektionen svarar i utlåtandet endast på frågor om tillämpningen av bokföringslagen och 68–69 § i kommunallagen. I fråga om fakturerings- och prissättningsgrunderna hänvisar kommunsektionen till ovan nämnda grundavtalsmall.

De inkomster som grundar sig på medlemskommunsfaktureringen bokförs enligt prestationsprincipen som intäkt för den räkenskapsperiod då serviceprestationen har överlåtits, oberoende av fakturerings- eller betalningstidpunkt. En inkomst realiserar i bokföringen under den räkenskapsperiod då prestationen överläts, och en utgift realiserar i bokföringen under den räkenskapsperiod då en produktionsfaktor tas emot. Huruvida en tillgång är klar att bokföras bestäms enligt realiseringsprincipen, oberoende av om den är fakturerad eller betald. Enligt dessa principer skall samkommunens inkomster som hänförs till räkenskapsperioden bokföras enligt prestationsprincipen som intäkt och kundfordran under räkenskapsperioden. På motsvarande sätt bör medlemskommunerna bokföra den utgift som motsvarar mottagna serviceprestationer som köp av kundtjänster och skuld till leverantörer under räkenskapsperioden.

Enligt begäran om utlåtande är det den sökandes avsikt att bokföra utjämningsavgifter som skall återbäras till medlemskommuner bland kostnader för verksamheten enligt kontantprincipen. Skillnaden mellan den inkomst som erhållits som förskottsbetalning och den slutliga inkomsten bokförs dock som rättelser av det ursprungliga inkomstkontot.

4 Utlåtande av kommunsektionen

De inkomster som grundar sig på faktureringen av medlemskommunerna bokförs i samkommunen enligt prestationsprincipen som intäkt för den räkenskapsperiod då serviceprestationen har överlåtits, oberoende av fakturerings- eller betalningstidpunkt. Den del av inkomsten som inte inkomstförts bokförs som kundfordran. Skillnaden mellan den inkomst som erhållits som förskottsbetalning och den slutliga inkomsten bokförs som inkomsträttelse.

Medlemskommunen bör enligt prestationsprincipen bokföra den utgift som motsvarar mottagna serviceprestationer som köp av kundtjänster under räkenskapsperioden och den obetalade delen som skuld till leverantörer. Skillnaden mellan den utgift som betalats som förskottsbetalning och den slutliga utgiften bokförs som utgiftsrättelse.