

Datum
2008-10-01
ESV Dnr
49-563/2008
Handläggare
Emma Holstad

Ert datum
Er beteckning

Konsekvensutredning med remiss

Ekonomistyrningsverket (ESV) har tagit fram förslag till ändrade föreskrifter och allmänna råd till:

- Anslagsförordningen (1996:1189)
- Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188)
- Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring
- Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
- Förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt
- ESV:s föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen (S-koder).

I enlighet med 4 § förordning (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska en myndighet innan den beslutar föreskrifter och allmänna råd konsekvensutreda dessa. I konsekvensutredningen ska de som berörs kostnadsmissigt eller på annat betydande sätt ges tillfälle att yttra sig i frågan och om konsekvensutredningen.

Ni får härmed tillfälle att komma med synpunkter och yttranden på förslagen till nya föreskrifter och allmänna råd samt på konsekvensutredningen. Ert skriftliga svar ska vara ESV tillhanda senast **klockan 12.00 tisdagen den 21 oktober 2008**. Skicka Era svar via e-post till registrator@esv.se.

Observera att ESV:s konsekvensutredning enbart avser förslag till ändringar i föreskrifter och allmänna råd. Förslag till förordningsändringar berörs alltså inte. Vissa förordningar är föremål för remiss av Finansdepartementet samtidigt som denna konsekvensutredning pågår. Vi återger förslaget till förordningsändringar i bilaga 3 tillsammans med våra förändringsförslag i syfte att ge en helhetsbild av regelförslagen.

Vissa föreslagna ändringar av ESV:s föreskrifter och allmänna råd föreslås träda ikraft 1 januari 2009 och vissa 1 februari 2009. Oavsett tidpunkt för ikraftträdande ska de tillämpas från och med 1 januari 2009.

Pia Heyman
Avdelningschef
Redovisning och internrevision

Emma Holstad

Bilagor:

1. Sändlista
2. Konsekvensutredning
3. Förslag till ändringar av ESV:s föreskrifter och allmänna råd
4. Regelförslagets påverkan på den löpande redovisningen och uppföljningen
– PM avseende förslaget till övergång till kostnadsmässig grund för avräkning av anslag för förvaltningsutgifter

Datum
2008-10-01
ESV-dnr
49-563/2008

Handläggare
Emma Holstad

Sändlista

Affärsverket svenska kraftnät
Åklagarmyndigheten
Arbetsförmedlingen
Arbetsgivarverket
Banverket
Blekinge tekniska högskola
Brottsförebyggande rådet
Centrala studiestödsnämnden
Domstolsverket
Ekobrottsmyndigheten
Exportkreditnämnden
Finansinspektionen
Fiskeriverket
Försäkringskassan
Försvarets materielverk
Försvarmakten
Fortifikationsverket
Göteborgs universitet
Högskolan Dalarna
Högskolan i Gävle
Högskoleverket
Kammarkollegiet
Karolinska institutet
Kommerskollegium
Kriminalvården
Krisberedskapsmyndigheten
Kungl. Tekniska högskolan
Länsstyrelsen i Gävleborgs
Länsstyrelsen i Stockholms län
Lantmäteriverket
Livrustkammaren och Skoklosters slott med Stiftelsen Hallwylska museet
Luftfartsverket
Luleå tekniska universitet
Lunds universitet
Moderna museet
Myndigheten för utländska investeringar i Sverige (ISA)
Nationalmuseum med Prins Eugens Waldemarsudde

Naturhistoriska riksmuseet
 Naturvårdsverket
 Regeringskansliets förvaltningsavdelning
 Riksantikvarieämbetet
 Riksarkivet
 Riksgäldskontoret
 Rikspolisstyrelsen
 Riksrevisionen
 Sjöfartsverket
 Skatteverket
 Skogsstyrelsen
 Smittskyddsinstitutet
 Socialstyrelsen
 Statens fastighetsverk
 Statens historiska museer
 Statens jordbruksverk
 Statens kulturråd
 Statens maritima museer
 Statens pensionsverk
 Statens räddningsverk
 Statistiska centralbyrån
 Statskontoret
 Stockholms universitet
 Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete
 Sveriges lantbruksuniversitet
 Sveriges meteorologiska och hydrologiska institut
 Tullverket
 Umeå universitet
 Uppsala universitet
 Vägverket
 Verket för innovationssystem
 Verket för näringslivsutveckling
 Vetenskapsrådet

För kännedom

Finansdepartementet
 Riksdagens förvaltningskontor
 ESV:s ekonomichefs- och kontrollerråd
 ESV:s redovisningsråd

Datum
2008-10-01
ESV-dnr
49-563/2008

Handläggare
Emma Holstad

Konsekvensutredning

Denna konsekvensutredning är upprättad i enlighet med förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Regeländringar

De regler som berörs av föreslagna ändringar och tillägg i Ekonomistyrningsverkets (ESV) tillämpningsföreskrifter är:

- Anslagsförordningen (1996:1189)
- Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188)
- Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring
- Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
- Förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt
- ESV:s föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen (S-koder).

Fullständiga förslag till regeländringar och kommentarer till ändringar och tillägg framgår av bilaga 3. Nedan anges de paragrafer som berörs av ESV:s förslag.

ESV:s förslag till föreskrifter och allmänna råd till anslagsförordning (1996:1189)

16 och 18 §§ Redovisning mot anslag och inkomstitlar

Med anledning av regeringens förslag på övergång till kostnadsräkning av förvaltningsutgifter tas vissa bestämmelser bort och förslag på nya bestämmelser lämnas. De nya reglerna avser huvudsakligen hur och när utgifter för egen verksamhet ska avräknas mot anslag.

27 § Anslagsmedel och räntekonto

I syfte att underlätta hantering av dubbla betalningsflöden ges förslag på ändrade föreskrifter och allmänna råd.

ESV:s förslag till föreskrifter och allmänna råd till kapitalförsörjningsförordning (1996:1188)

6 § Finansiering av anläggningstillgångar

Med anledning av regeringens förslag på övergång till kostnadsmässig avräkning av förvaltningsutgifter tas enligt förslag vissa bestämmelser som avser finansiering av anläggningstillgångar bort.

13 § Likvida medel

I syfte att underlätta hantering av dubbla betalningsflöden ges förslag på ändrade föreskrifter och allmänna råd.

ESV:s förslag till allmänna råd till förordning (2000:606) om myndigheters bokföring

6 § God redovisningssed

Förslag ges på ändrad hänvisning till normerande organ på redovisningsområdet.

10 § Bokslutstransaktioner

För att myndigheternas bokslutsarbete så långt det är möjligt ska avslutas den 31 januari lämnas förslag på något skärpta allmänna råd om när rättelser får göras.

ESV:s förslag till föreskrifter och allmänna råd till förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

2 kap. 7 § Andra grundläggande redovisningsprinciper

Med anledning av regeringens förslag på övergång till kostnadsmässig avräkning av förvaltningsutgifter föreslås nya bestämmelser som reglerar rättelser av fel och hantering av händelser som inträffar efter balansdagen.

3 kap 1-3 §§ Resultatredovisning

Med anledning av ändrade bestämmelser i resultatredovisningen föreslås ändrade föreskrifter och allmänna råd. Ändringarna syftar främst till att göra regleringsbrevens mindre styrande för vad myndigheterna ska få redovisa i den årliga resultatredovisningen.

4 kap. 1 § Resultaträkningens innehåll

Med anledning av regeringens förslag på övergång till kostnadsmässig avräkning av förvaltningsutgifter kommer inte årets kapitalförändring längre att visa periodiseringseffekterna när det gäller förvaltningsutgifter.

4 kap 2 § Balansräkningens innehåll

Med anledning av regeringens förslag på övergång till kostnadsmässig avräkning av förvaltningsutgifter kommer kostnader för omstruktureringar att påverka anslagsutfallet. Förslag på tydligare regler lämnas därför.

ESV:s förslag till föreskrifter och allmänna råd till förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

1, 3, 5, 6, 10 och 11 §§

Under förutsättning att regeringen beslutar att upphäva bestämmelserna i förordningen som avser åttaprocentsregeln (högskoleoms) föreslår ESV att aktuella föreskrifter och allmänna råd till förordningen upphävs. Åttaprocentsregeln innebär att myndigheter som tar emot icke statliga bidrag för mer än 5 miljoner kronor per år i genomsnitt ska betala in åtta procent av beloppet till Skatteverket.

ESV:s förslag till föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen (S-koder)

Här föreslås nya S-koder i resultaträkningen avseende kostnader för personal och lokaler samt övriga driftskostnader, till följd av införandet av kostnadsmässig anslagsavräkning av myndigheternas förvaltningsutgifter. Utöver detta har texter och förklaringar till några S-koder kompletterats i och med den årliga uppdatering som görs av förteckningen.

Problembeskrivning

Med anledning av regeringens förslag till, eller redan genomförda, ändringar i vissa förordningar lämnar ESV förslag till ändringar i föreskrifter och allmänna råd till dessa förordningar.

Vad gäller ändringar i föreskrifter och allmänna råd till dubbla betalningsflöden föranleds dessa inte av någon ändring i förordningar. Genom ändringen vill ESV betona att det inte alltid är nödvändigt att en betalning görs från rätt betalningsflöde initialt. Det viktiga är att betalningen hänförs till rätt betalningsflöde. Detta kan ske genom korrigeringar mellan betalningsflödena.

Effekter utan reglering

I syfte att uppnå en enhetlig statlig redovisning måste ESV:s föreskrifter och allmänna råd till regeringens förordningar vara uppdaterade. Om ESV:s tillämpningsföreskrifter inte överensstämmer med lydelsen i regeringens förordningar kan myndigheternas egna tolkningar av förordningarna leda till en felaktig redovisning av statens medel som helhet.

Berörda

Av förslaget att övergå till kostnadsmässig grund för avräkning av anslag för förvaltningsutgifter berörs samtliga myndigheter som erhåller sådana anslag med undantag för universitet och högskolor.

Beträffande ändringar i resultatredovisningen berörs samtliga myndigheter som ska lämna årsredovisning och deras departement av föreslagna ändringar. Indirekt kommer även riksdagsutskotten att beröras.

Förslaget om förenklingar och förtydliganden av föreskrifter och allmänna råd hänförliga till dubbla betalningsflöden berör framförallt myndigheter som har dubbla betalningsflöden.

Förslaget att avskaffa åttaprocentsregeln berör främst myndigheter som tar emot icke statliga bidrag.

Föreslagna ändringar i ESV:s föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen (S-koder) berör samtliga myndigheter som rapporterar utfall till statsredovisningssystemet.

Kostnader för berörda

Initialt kan regelförändringarna sannolikt medföra något mer administration för myndigheterna. Senare förväntas dock administrationen minska till en nivå längre än i dagsläget. Det går inte att uppskatta i kronor vad besparingen kan bli på sikt.

EU

Förslagen till föreskrifter och allmänna råd avser nationella regler och har därför inte någon direkt betydelse i fråga om skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Tidpunkt för ikraftträdandet

Föreslagna ändringar av ESV:s föreskrifter och allmänna råd avseende övergång till kostnadsmässig grund för avräkning av anslag för förvaltningsutgifter och avskaffandet av åttaprocentsregeln föreslås träda ikraft 1 februari 2009. De nya bestämmelserna ska dock tillämpas från och med 1 januari 2009. På motsvarande sätt kommer de förordningsändringar som de ändrade tillämpningsföreskrifterna ansluter till att tillämpas för första gången för 2009 års räkenskaper.

Föreslagna ändringar i ESV:s föreskrifter och allmänna råd avseende resultatredovisningen, dubbla betalningsflöden och S-koder föreslås träda i kraft 1 januari 2009 och tillämpas för första gången för räkenskapsåret 2009.

Informationsinsatser

ESV har skickat ut konsekvensutredningen med remiss till 70 myndigheter. Alla som vill svara på remissen kan göra detta genom att den hålls tillgänglig på ESV:s webbsida, www.esv.se.

ESV kommer att hålla myndigheter informerade i det fortsatta arbetet med ändringar i föreskrifter och allmänna råd via webbsidan. Vid stora redovisningsdagen i november och december kommer mer information att lämnas om reglerna och innebörden av regeländringarna.

Kontaktpersoner

Frågor på materialet kan ställas till nedan angivna kontaktpersoner.

Kostnadmässig grund för avräkning av anslag för förvaltningsutgifter

16, 18 §§ Anslagsförordningen

6 § Kapitalförsörjningsförordningen

6, 10 §§ Förordningen om myndigheters bokföring

2 kap. 7 §, 4 kap. 1, 2 §§ Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Martina Lindberg

Tfn: 08-690 44 51

e-post: martina.lindberg@esv.se

Resultatredovisning

3 kap. 1-3 §§ Förordningen om årsredovisning och budgetunderlag

Kenneth Eliasson

Tfn: 08-690 43 44

e-post: kenneth.eliasson@esv.se

Dubbla betalningsflöden

27 § Anslagsförordningen

13 § Kapitalförsörjningsförordningen

Charlotta Carlberg

Tfn: 08-690 45 26

e-post: charlotta.carlberg@esv.se

Åttaprocentsregeln

1, 3, 5, 6, 10, 11 §§ Förordningen om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

Charlotta Carlberg

Tfn: 08-690 45 26

e-post: charlotta.carlberg@esv.se

S-koder

Ann-Sofie Andersson

Tfn: 08-690 44 27

e-post: ann-sofie.andersson@esv.se

Har ni frågor i övrigt kan ni vända er till Emma Holstad, tfn: 08-690 44 12 eller
e-post: emma.holstad@esv.se.

Datum
2008-10-01
ESV-dnr
49-563/2008

Handläggare
Emma Holstad

ESV:s förslag till ändrade föreskrifter och allmänna råd

Härmed ges förslag och kommentarer till planerade ändringar i föreskrifter och allmänna råd avseende:

Förslag till ändring till kostnadsmässig grund för avräkning av anslag för förvaltningsutgifter

16, 18 §§ Anslagsförordningen (1996:1189)
6 § Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188)
6, 10 §§ Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring
2 kap. 7 §, 4 kap. 1, 2 §§ Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Ändring av resultatredovisningen

3 kap. 1-3 §§ Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Dubbla betalningsflöden

27 § Anslagsförordningen (1996:1189)
13 § Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188)

Förslag att avskaffa åttaprocentsregeln

1, 3, 5, 6, 10, 11 §§ Förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

S-koder

ESV:s föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen

Föreslagna ändringar är skrivna med kursiverad stil. Undantaget är de ställen där det som ändras är kursivt i originaltexten. I dessa fall har fetstil använts för att förändringen ska framgå.

Förslag till föreskrifter och allmänna råd med anledning av regeringens förslag till ändring till kostnadmässig grund för avräkning av anslag för förvaltningsutgifter

I budgetpropositionen för 2009 föreslår regeringen att myndigheternas förvaltningsutgifter ska avräknas mot anslag på kostnadmässig grund från och med 2009. Om riksdagen godkänner detta kommer vissa bestämmelser i främst anslagsförordningen att ändras. Finansdepartementet har arbetat fram ett förslag till förordningsändringar som också är ute på remiss. Med utgångspunkt från dessa ändringar har ESV arbetat fram förslag till ändringar i föreskrifter och allmänna råd. Finansdepartementets förslag till förordningsändringar återges nedan tillsammans med ESV:s förslag till föreskrifter och allmänna råd. Observera att denna remiss endast omfattar ESV:s förslag till föreskrifter och allmänna råd.

Ändringarna träder i kraft den 1 februari 2009. De nya bestämmelserna ska dock tillämpas från och med den 1 januari 2009.

Anslagsförordningen (1996:1189)

16 §

Förordning

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
En myndighet <i>skall</i> avräkna utgifter för transfereringar mot anslag det budgetår då betalningarna sker.	En myndighet <i>ska</i> avräkna utgifter för transfereringar mot anslag det budgetår då betalningarna sker. <i>Utgifter för transfereringar i form av varor och tjänster ska dock avräknas mot anslag det budgetår till vilket kostnaden hänförs sig.</i>
Övriga utgifter <i>skall</i> avräknas mot anslag det budgetår till vilket utgifterna hänförs sig.	<i>Utgifter för egen verksamhet ska avräknas mot anslag det budgetår till vilket kostnaden hänförs sig.</i> Övriga utgifter <i>ska</i> avräknas mot anslag det budgetår till vilket utgifterna hänförs sig.
Inkomster som förekommer på ett anslag <i>skall</i> avräknas mot anslaget på motsvarande sätt som utgifterna.	Inkomster som förekommer på ett anslag <i>ska</i> avräknas mot anslaget på motsvarande sätt som utgifterna.

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Första stycket <i>Transfereringar görs främst genom förmedling av pengar direkt till olika mottagare (Jfr ESV:s allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag).</i></p> <p><i>Det förekommer att en myndighet i stället kan anskaffa varor eller tjänster som ska förmedlas vidare. Utgifterna för anskaffningen ska då avräknas mot anslag det budgetår till vilket utgifterna hänförs. Likaså ska en myndighets utgifter för administration av bidrag och transfereringar avräknas mot anslag det budgetår till vilket utgifterna hänförs även om de får finansieras från transfereringsanslag.</i></p> <p>Andra stycket <i>En utgift ska avräknas mot anslag för den redovisningsperiod som utgiften avser. En utgift uppkommer ofta genom att en leverantör fakturerar för en levererad vara eller tjänst. Anslagsavräkningen ska då grundas på denna ekonomiska händelse. Om utgiften betalas kontant eller till följd av avtal och fakturering i egentlig mening inte sker, inträffar den ekonomiska händelsen den dag då betalningen sker eller enligt avtalet ska ske. I de fall betalning sker efter förfallodagen ska avräkning göras vid tidpunkten för förfallodagen.</i></p> <p><i>Förskott ska inte avräknas mot anslag. Avräkning ska ske först när den motprestation som förskottet avser har mottagits. Denna motprestation kan bestå av en leverans men också av</i></p>	

<p><i>fakturerade upparbetade kostnader hos leverantören. Det senare ska avse prestationer som i förväg har definierats och tydligt avgränsats i avtal eller dylikt.</i></p> <p><i>Nyttjanderätter som betalas i juni och december ska avräknas mot anslag efterföljande månad om nyttjanderätsperioden i sin helhet infaller under kommande redovisningsperioder.</i></p> <p>Tredje stycket Inkomster under anslag ska avräknas brutto endast i de fall regeringen har föreskrivit det. I annat fall utgör anslagsavräknade inkomster endast en återföring av tidigare avräknade utgifter.</p>	<p>Fjärde stycket Inkomster under anslag ska avräknas brutto endast i de fall regeringen har föreskrivit det. I annat fall utgör anslagsavräknade inkomster endast en återföring av tidigare avräknade utgifter.</p> <p>Allmänt <i>Justering av anslagsutfall till följd av byte av redovisningsprincip eller rättelse av fel enligt ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 2 kap. 7 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag ska avräknas anslaget det budgetår då justeringen redovisas.</i></p>
--	--

Kommentar: Finansdepartementets förslag till nya regler för anslagsavräkning i de fall transferering sker i form av varor och tjänster och för utgifter som avser egen verksamhet får till följd att ESV:s föreskrifter och allmänna råd behöver ändras. Föreskrifter som saknar fortsatt relevans tas bort. En förtydligande görs för hur anslaget ska påverkas vid ändring av redovisningsprincip och rättelse av väsentligt fel.

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Utgifter för amortering av lån avräknas mot anslag när betalning sker.</i></p> <p><i>Med nyttjanderätt avses i första hand rätt för annan än ägaren att utnyttja en fastighet. De utgifter som härvid kan komma ifråga är hyror för lokaler, arrenden, tomträttsavgälder och utgifter för servitut. I detta sammanhang kan även hyres- eller leasingavgifter avseende kontorsmaskiner, transportmedel och liknande likställas med nyttjanderätt förutsatt att det rör sig om belopp som har stor betydelse för jämförbarheten mellan budgetåren.</i></p> <p><i>I föreskrifterna till 10 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring har det införts en gemensam brytdag för när utgifter senast får bokföras och därigenom också avräknas mot anslag för det ifrågavarande budgetåret.</i></p> <p><i>För ett obetecknat anslag och obetecknade poster där något nytt anslag för ändamålet inte finns påföljande budgetår, får emellertid utgifter avräknas mot anslag även efter brytdagen, dock senast t.o.m. den tidpunkt då myndigheten har upprättat sin årsredovisning.</i></p>	<p><i>Andra stycket</i> <i>Med egen verksamhet avses i huvudsak den verksamhet som i myndighetens resultaträkning redovisas under rubriken Verksamhetens kostnader.</i></p> <p><i>Tredje stycket</i> <i>I de fall en myndighet finansierar</i></p>

<p><i>I det fall utgifter uppkommer som hänför sig till ett anslag som har upphört och det således inte finns något annat anslag för samma ändamål vänder sig myndigheten till regeringen. Ett anslag har inte upphört enbart för att det har bytt namn eller beteckning eller för att ändamålet har gått upp i ett annat anslag eller i ett mer vidsträckt ändamål.</i></p>	<p><i>tillgångar direkt med anslag avräknas anslaget det år anskaffningen sker och med det belopp som motsvarar anskaffningsvärdet. Framtida utgifter för nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar enligt ESV:s föreskrifter till 5 kap. 3 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag avräknas dock inte när tillgången anskaffas utan först när utgiften faktiskt uppkommer.</i></p> <p><i>Övriga utgifter omfattar även utlåning samt kapitalinsatser i och kapitaltillskott till juridiska personer m.m. I dessa fall uppkommer utgiften det år betalning sker.</i></p>
--	--

Kommentar: Begreppet brytdag i förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring har idag två funktioner. Den ena är att reglera bokföringen och den andra är att reglera avräkning mot anslag. I och med övergång till kostnadsmässig avräkning försvinner behovet av att ha en brytdag för den löpande anslagsavräkningen. Nuvarande bestämmelser som är kopplade till anslagsavräkningen blir därmed obsoleta. Vi ser inte att det behövs en slutlig dag för anslagsavräkning, utöver den slutliga rapporteringstidpunkten i februari. Det finns redan regler som styr mot att avräkna så tidigt som möjligt. Bestämmelser som inte längre behövs till följd av ändringarna i förordningstexten tas bort. Sista stycket i det allmänna rådet behövs inte längre och tas därför bort i samband med att de allmänna råden ändå ändras på ett genomgripande sätt.

Ett stycke om vad som avses med egen verksamhet har lagts till. Finansiella kostnader (och eventuella finansiella intäkter) i verksamhetsavsnittet omfattas också. Det finns dock utgifter hos vissa myndigheter som redovisas i

verksamhetsavsnittet som inte ska avräknas kostnadsmässigt. Det rör sig exempelvis om Riksgäldens räntor på statsskulden och avskrivningar på tillgångar som finansieras direkt med anslag.

Ett förtydligande om hur tillgångar som finansieras direkt med anslag (inte via lån) ska hanteras har lagts till. Dessa ses som "Övriga utgifter" i förordningstexten och ska fortsätta att avräknas utgiftsmässigt.

18 §

Förordning

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Avräkning <i>skall</i> göras minst en gång i månaden.	Avräkning <i>ska</i> göras minst en gång i månaden.

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Avräkning behöver inte göras för varje enskild <i>utgift eller inkomst</i> , utan kan göras på grundval av summerade bokföringsrapporter.	Avräkning behöver inte göras för varje enskild <i>transaktion</i> , utan kan göras på grundval av summerade bokföringsrapporter.
Med redovisningsperiod i föreskrifterna och de allmänna råden till 16 och 17 §§ avses den månad för vilken <i>utgifterna och inkomsterna</i> avräknas.	Med redovisningsperiod i föreskrifterna och de allmänna råden till 17 § avses den månad för vilken <i>inkomsterna</i> avräknas.
	<i>Kostnader för lokal- och markhyra samt avskrivningar bör periodiseras och avräknas månadsvis. Därutöver bör sådana belopp periodiseras och avräknas som har stor påverkan på det månadsvisa utfallet för det enskilda anslaget.</i>
	<i>Anslag som finansierar del av verksamhet bör avräknas månadsvis med sin andel av finansieringen.</i>

Kommentar: I första stycket kan uttrycket utgift eller inkomst ersättas med benämningen transaktion eftersom regeln syftar till att möjliggöra avräkning grundad på sammanfattande rapporter ur redovisningssystemet. Med en övergång till att avräkna anslag kostnadsmässigt har behovet av att förtydliga kraven på den

månadsvisa avräkningen ökat. Förslaget innebär till skillnad från idag att vissa kostnader behöver periodiseras månadsvis. Något krav på att upprätta månadsbokslut är det inte tal om. En mer utförlig diskussion i dessa frågor bifogas till regelförslaget i form av en promemoria, se bilaga 4. Vidare har i sammanhanget tagits in ett förtydligande över hur anslag avräknas i de fall verksamhet finansieras både av anslag och av annan finansiär.

Kompletterande åtgärder och förtydliganden

I förslaget till S-kodsföreskrifter har tagits in att kostnader för avsättningar ska särredovisas och även specificeras vid den realekonomiska fördelningen av anslag.

I Hermes planeras en rutin där myndigheten anger om den tillämpar avräkning av kostnad för förändring av semesterlöneskuld vid årsredovisning/delårsrapport eller om den tillämpar en metod med månadsvis beräkning och anslagsavräkning.

Av andra regler eller generella principer följer dessutom när det gäller avräkningsprinciper per månad:

- att den egna verksamhetens kostnader och intäkter i övrigt anslagsavräknas när kostnaden eller intäkten fastställts och bokförts,
- att det inte finns krav på periodisering månadsvis annat än när det gäller det som angivits i allmänna råd,
- att principerna för periodiseringar bör vara desamma mellan månader och mellan år så långt det är möjligt, och
- att återföring av periodiseringar behöver bokföras på ett sätt som inte leder till missvisande anslagsutfall.

Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188)

6 §

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Vilka utgifter som bör räknas in i anskaffningsvärdet framgår av ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 5 kap. 3 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.	Vilka utgifter som bör räknas in i anskaffningsvärdet framgår av ESV:s föreskrifter och allmänna råd till 5 kap. 3 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.
Tillgångarnas bokförda värde bör i bokslutet inte väsentligt avvika från summan av kvarstående lånebelopp och belastat avistakonto. Lån behöver dock inte tas upp förrän påföljande halvår för tillgångar anskaffade efter den 30	Tillgångarnas bokförda värde bör i bokslutet inte väsentligt avvika från summan av kvarstående lånebelopp och belastat avistakonto. Lån behöver dock inte tas upp förrän påföljande halvår för tillgångar anskaffade efter den 30

<p>november respektive den 31 maj. <i>Amorteringarna bör i princip överensstämma med de sammanlagda årliga avskrivningarna på de tillgångar som lånefinansierats.</i></p> <p><i>Till den del en anläggningstillgång används i en anslagsfinansierad verksamhet belastas anslaget med utgifter för amortering och ränta. Som amortering betraktas också den del av anskaffningsutgiften som skrivs av före avstämningstidpunkten. Vid anskaffningstillfället anslagsavräknas således inte investeringsutgiften.</i></p>	<p>november respektive den 31 maj.</p>
---	--

Kommentar: Föreslagen ändring är en effekt av att amorteringar inte längre kommer att avräknas mot anslag. De nya bestämmelserna innebär att det är avskrivningar som avräknas mot anslag. Detta regleras i föreslagen förordningstext och behöver inte ytterligare regleras. Kravet om överensstämmelse mellan avskrivningar och amorteringar fyller inte längre någon funktion och tas därför bort.

Förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring

6 §

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>God redovisningssed</i> Lagar, förordningar, övriga regeringsbeslut samt av ESV utfärdade föreskrifter och allmänna råd som berör myndigheternas redovisning ger uttryck för god redovisningssed. En förutsättning för att <i>ovanstående</i> beslut och regler kan anses uttrycka god redovisningssed är att dessa är generella och långsiktiga för myndigheterna.</p> <p>Redovisningsreglerna är på vissa punkter allmänt hållna och myndigheten måste göra en utfyllande tolkning. En sådan utfyllande tolkning</p>	<p><i>God redovisningssed</i> Lagar, förordningar, övriga regeringsbeslut samt av ESV utfärdade föreskrifter och allmänna råd som berör myndigheternas redovisning ger uttryck för god redovisningssed. En förutsättning för att <i>nämnda</i> beslut och regler kan anses uttrycka god redovisningssed är att dessa är generella och långsiktiga för myndigheterna.</p> <p>Redovisningsreglerna är på vissa punkter allmänt hållna och myndigheten måste göra en utfyllande tolkning. En sådan utfyllande tolkning</p>

<p>bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande redovisning och alltså ge uttryck för en redovisningssed hos myndigheterna. Denna redovisningssed bör vara förenlig med syftet med redovisningsreglerna och de grundläggande principer som kommer till uttryck främst i 2 kap. 7 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.</p> <p>I de fall det saknas redovisningsregler eller utfyllande tolkning av reglerna inom staten, kan vägledning hämtas från <i>allmänna råd från Bokföringsnämnden, rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådet samt föreskrifter och allmänna råd från Finansinspektionen.</i></p> <p><i>ESV:s handledningar</i> ESV:s handledningar avseende redovisning utgör ett stöd för myndigheterna att tolka redovisningsreglerna.</p>	<p>bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande redovisning och alltså ge uttryck för en redovisningssed hos myndigheterna. Denna redovisningssed bör vara förenlig med syftet med redovisningsreglerna och de grundläggande principer som kommer till uttryck främst i 2 kap. 7 § förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.</p> <p>I de fall det saknas redovisningsregler eller utfyllande tolkning av reglerna inom staten, kan vägledning hämtas från <i>relevanta rekommendationer och uttalanden etc. från nationella och internationella normeringsorgan inom redovisningsområdet.</i></p> <p><i>ESV:s handledningar</i> ESV:s handledningar avseende redovisning utgör ett stöd för myndigheterna att tolka redovisningsreglerna.</p>
--	---

Kommentar: Normeringen inom redovisningsområdet blir alltmer influerad av internationella redovisningsstandards etc., för såväl offentlig som privat sektor. Samtidigt görs hänvisningen generell i stället för att ange vilka organ som kan komma i fråga.

10 §

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Brytdag</i> <i>Vid brytdagen upphör den löpande bokföringen av ekonomiska händelser och normalt också bokföringen av avräkning av anslag och inkomstitlar. För universitet och högskolor gäller dock särskilda regler för anslagsavräkningen.</i></p>	<p><i>Brytdag</i></p>

<p>Efter brytdagen tillförs räkenskaperna främst bokslutstransaktioner innefattande bl.a. periodavgränsningsposter. <i>Vissa transaktioner som avser den löpande bokföringen måste dock kunna bokföras efter brytdagen. Dit hör främst rättelser som inte kunnat åtgärdas tidigare.</i></p>	<p>Efter brytdagen tillförs räkenskaperna främst bokslutstransaktioner innefattande bl.a. periodavgränsningsposter <i>och rättelser som behöver göras. Efter den 31 januari, då inrapportering av preliminärt utfall på anslag och inkomstitlar görs enligt föreskrifterna till 21 §, bör så långt möjligt endast rättelser som inte kunnat göras tidigare tillföras räkenskaperna.</i></p>
---	---

Kommentar: I och med övergång till kostnadsräkning försvinner syftet med att ha en brytdag för löpande redovisning mot anslag. De nuvarande bestämmelserna blir i det avseendet obsoleta. När det gäller den löpande bokföringen så regleras detta redan i föreskrifterna, varför hela stycket om brytdag kan tas bort.

För att myndigheternas bokslutsarbete så långt det är möjligt avslutas ("stänga böckerna") den 31 januari, införs något skärpta allmänna råd om att endast rättelser bör redovisas efter den 31 januari.

Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

2 kap. 7 §

Förordning

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Första stycket punkt 3</i></p> <p><i>Rimlig försiktighet</i> Detta innebär särskilt att</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, ▪ hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att 	<p><i>Rimlig försiktighet</i> Detta innebär särskilt att</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, ▪ hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

<ul style="list-style-type: none"> • hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om kapitalförändringen är positiv eller negativ. <p>Andra stycket</p> <p><i>Byte av redovisningsprinciper</i> Byte av princip får som regel ske endast om bytet krävs för anpassning till av regeringen eller ESV utgivna föreskrifter eller allmänna råd eller i övrigt kan anses leda till en klart mer rättvisande redovisning. Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om kapitalförändringen är positiv eller negativ. <p><i>Byte av redovisningsprinciper</i> Byte av princip får som regel ske endast om bytet krävs för anpassning till av regeringen eller ESV utgivna föreskrifter eller allmänna råd eller i övrigt kan anses leda till en klart mer rättvisande redovisning. Om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.</p> <p>Rättelse av fel <i>Rättelse av väsentliga fel i tidigare års räkenskaper redovisas på motsvarande sätt som byte av redovisningsprincip. Ett fel är väsentligt om de finansiella rapporterna inte längre kan anses vara tillförlitliga.</i></p> <p>Händelser efter balansdagen <i>Med händelser efter balansdagen avses händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då årsredovisningen ska lämnas till regeringen. Två typer av händelser kan förekomma:</i></p> <p><i>a) Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Dessa ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas.</i></p> <p><i>b) Händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter</i></p>
---	--

	<p><i>balansdagen. Dessa ska inte beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas. I vissa fall ska upplysning dock lämnas i årsredovisningen av denna typ av händelser. Följande fall avses:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Information som myndigheten fått efter balansdagen om förhållanden som förelåg på balansdagen avseende de uppgifter som lämnas som tilläggsupplysningar i årsredovisningen.</i> ▪ <i>Händelser som är så väsentliga att ett utelämnande av informationen skulle påverka möjligheterna att göra korrekta bedömningar och fatta välgrundade beslut.</i>
--	---

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Andra stycket</i></p> <p><i>Byte av redovisningsprinciper</i> Det kan vara svårt att skilja mellan byte av redovisningsprincip och ändring som föranleds av en ändrad framtidsbedömning. Ett exempel på det senare är en ändring av avskrivningstiden för anläggningstillgångar. I detta fall är det inte motiverat att göra en retroaktiv justering av redovisningen. Det måste ju förutsättas att avskrivningen för tidigare år baserades på vad som då var bästa tillgängliga bedömning av livslängden. Ändringen görs i stället för kommande år genom att anläggningens bokförda värde fördelas på antalet år som bedöms återstå efter det att nya omständigheter beaktats.</p>	<p><i>Byte av redovisningsprinciper</i> Det kan vara svårt att skilja mellan byte av redovisningsprincip och ändring som föranleds av en ändrad framtidsbedömning. Ett exempel på det senare är en ändring av avskrivningstiden för anläggningstillgångar. I detta fall är det inte motiverat att göra en retroaktiv justering av redovisningen. Det måste ju förutsättas att avskrivningen för tidigare år baserades på vad som då var bästa tillgängliga bedömning av livslängden. Ändringen görs i stället för kommande år genom att anläggningens bokförda värde fördelas på antalet år som bedöms återstå efter det att nya omständigheter beaktats.</p>

Rättelse av fel

Endast rättelse av väsentliga fel redovisas genom justering av tidigare års räkenskaper (jämförelsetal). I normalfallet redovisas därför rättelser i räkenskaperna för det år då de upptäcks.

Rättelser av fel är inte detsamma som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar kan behöva revideras när ytterligare information blir känd, men leder då inte till att jämförelsetal ändras.

Händelser efter balansdagen

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas:

- Avgörande efter balansdagen av en domstolsprocess som bekräftar att myndigheten hade en befintlig förpliktelse på balansdagen.
- En av myndighetens kunder går i konkurs efter balansdagen vilket normalt bekräftar att myndigheten redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran. Kundfordran skrivs därför ner.
- Fastställandet efter balansdagen av anskaffningskostnaden eller försäljningsintäkten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.
- Upptäckten av bedrägeri eller liknande som visar att balans- eller resultaträkningen är felaktig.

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som inte ska beaktas när balans- och resultaträkningen upprättas, men där upplysning om dem ska lämnas i årsredovisningen:

- Ett väsentligt förvärv eller en

	<p><i>väsentlig avyttring efter balansdagen.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Offentliggörandet av en plan om att avveckla en verksamhet.</i> ▪ <i>Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter balansdagen.</i> ▪ <i>Meddelande om, eller påbörjande av, en större omstrukturering.</i> ▪ <i>Onormalt stora förändringar efter balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.</i> ▪ <i>Ingående av betydande åtaganden eller förpliktelser.</i> ▪ <i>Påbörjande av större rättstvist enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.</i>
--	---

Kommentar: Vi föreslår nya bestämmelser som reglerar rättelser av fel och hantering av händelser som inträffar efter balansdagen. Skälet till detta är att när kostnader avräknas mot anslag finns det ett behov av att närmare reglera sådana frågor. Reglerna bygger på International Accounting Standards (IAS) 8 när det gäller rättelse av fel och IAS 10 när det gäller händelser efter balansdagen.

4 kap. 1 §

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Resultaträkningens innebörd</i></p> <p>Resultaträkningens huvuduppgift är hos en förvaltningsmyndighet främst</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ att som intäkter redovisa medel som tillförts verksamheten, ▪ att redovisa kostnaderna för denna verksamhet, samt ▪ att redovisa förändringen av myndighetskapitalet <i>och den effekt periodiseringarna haft på denna förändring.</i> <p><i>Årets kapitalförändring</i></p> <p>Årets kapitalförändring är benämningen på resultaträkningens slutsaldo. För vissa myndigheter som huvudsakligen är avgiftsfinansierade får denna benämning ersättas med Årets överskott (underskott).</p>	<p><i>Resultaträkningens innebörd</i></p> <p>Resultaträkningens huvuduppgift är hos en förvaltningsmyndighet främst</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ att som intäkter redovisa medel som tillförts verksamheten, ▪ att redovisa kostnaderna för denna verksamhet, samt ▪ att redovisa förändringen av myndighetskapitalet. <p><i>Årets kapitalförändring</i></p> <p>Årets kapitalförändring är benämningen på resultaträkningens slutsaldo. För vissa myndigheter som huvudsakligen är avgiftsfinansierade får denna benämning ersättas med Årets överskott (underskott).</p>

<p><i>Periodiseringar</i></p> <p>I syfte att uppnå en riktig periodisering av intäkter och kostnader i resultaträkningen ska myndigheten i samband med att den löpande bokföringen avslutas bokföra vissa skuld- och fordringsposter. Dessa består av upplupna intäkter och kostnader eller förutbetalda intäkter och kostnader. Exempel härpå är semesterlöneskuld och andra löneskulder (upplupen kostnad), upparbetade konsultkostnader (upplupen kostnad) och hyror som helt eller delvis avser nästkommande räkenskapsår (förutbetald kostnad).</p> <p>Intäkter av uppbörd respektive kostnader för transfereringar uppkommer normalt under den period då betalning sker. I de fall intäkterna/kostnaderna är hänförliga till en annan period än då betalning sker görs periodisering. Exempel härpå i fråga om uppbörd är skatter som debiteras eller faktureras i anslutning till att ett räkenskapsår avslutas. Exempel i fråga om transfereringar är köp av varor och tjänster som ska transfereras samt ersättning för eller subvention av havda kostnader.</p> <p>Periodiseringar påverkar <i>i regel inte</i> anslagsavräkningen. Bestämmelser om redovisning mot anslag och inkomstitlar finns i föreskrifterna till 16 och 17 §§ anslagsförordningen (1996:1189).</p> <p><i>Definition av uppbörd och transferering</i></p> <p>Med uppbörd avses skatteuppbörd och</p>	<p><i>Periodiseringar</i></p> <p>I syfte att uppnå en riktig periodisering av intäkter och kostnader i resultaträkningen ska myndigheten i samband med att den löpande bokföringen avslutas bokföra vissa skuld- och fordringsposter. Dessa består av upplupna intäkter och kostnader eller förutbetalda intäkter och kostnader. Exempel härpå är semesterlöneskuld och andra löneskulder (upplupen kostnad), upparbetade konsultkostnader (upplupen kostnad) och hyror som helt eller delvis avser nästkommande räkenskapsår (förutbetald kostnad).</p> <p>Intäkter av uppbörd respektive kostnader för transfereringar uppkommer normalt under den period då betalning sker. I de fall intäkterna/kostnaderna är hänförliga till en annan period än då betalning sker görs periodisering. Exempel härpå i fråga om uppbörd är skatter som debiteras eller faktureras i anslutning till att ett räkenskapsår avslutas. Exempel i fråga om transfereringar är köp av varor och tjänster som ska transfereras samt ersättning för eller subvention av havda kostnader.</p> <p>Periodiseringar påverkar <i>normalt</i> anslagsavräkningen. <i>Detta gäller dock inte ifråga om transfereringar i kontant form och avskrivningar på tillgångar som finansierats direkt med anslag.</i> Bestämmelser om redovisning mot anslag och inkomstitlar finns i föreskrifterna till 16 och 17 §§ anslagsförordningen (1996:1189).</p> <p><i>Definition av uppbörd och transferering</i></p> <p>Med uppbörd avses skatteuppbörd och</p>
--	--

<p>liknande ekonomiska händelser som består av betalningar där myndigheten endast uppbär och redovisar medlen för statens räkning. Som uppbörd räknas sålunda inbetalningar som bokförs som skatter och böter m.m. Vidare räknas som uppbörd sådana inkomster som inte har något direkt samband med myndighetens produktion av varor och tjänster. Uppbörd ingår som en intäktspost i uppbördsavsnittet i resultaträkningen.</p> <p>...</p>	<p>liknande ekonomiska händelser som består av betalningar där myndigheten endast uppbär och redovisar medlen för statens räkning. Som uppbörd räknas sålunda inbetalningar som bokförs som skatter och böter m.m. Vidare räknas som uppbörd sådana inkomster som inte har något direkt samband med myndighetens produktion av varor och tjänster. Uppbörd ingår som en intäktspost i uppbördsavsnittet i resultaträkningen.</p> <p>...</p>
---	---

Kommentar: Även periodiseringar kommer att påverka anslagen vid en övergång till kostnadsmissig anslagsavräkning, dock med undantag för transfereringar i form av kontanter och anläggningstillgångar finansierade direkt med anslag. De allmänna råden ändras som en konsekvens av detta.

4 kap. 2 §

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>...</p> <p><i>Skulder och avsättningar – definitioner</i></p> <p>Myndigheten ska på balansräkningens passivsida redovisa förpliktelser som är hänförliga till händelser som inträffat under räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, som är säkra eller sannolika till sin förekomst och som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.</p> <p><i>Som skuld ska redovisas förpliktelser som är säkra med avseende på såväl belopp som tidpunkt då de ska infrias.</i></p> <p><i>Som avsättningar ska redovisas förpliktelser som är ovissa till belopp och/eller till den tidpunkt då de ska infrias.</i></p>	<p>...</p> <p><i>Skulder och avsättningar – definitioner</i></p> <p>Myndigheten ska på balansräkningens passivsida redovisa förpliktelser som är hänförliga till händelser som inträffat under räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, som är säkra eller sannolika till sin förekomst och som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.</p> <p><i>En skuld ska redovisas när det finns ett åtagande och det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet. Såväl belopp som tidpunkt för när åtagandet ska regleras ska vara säkra.</i></p> <p><i>En avsättning definieras som en skuld som är oviss till belopp och/eller till den tidpunkt då den kommer att regleras. En avsättning ska redovisas i</i></p>

<p><i>Avsättningar för pensioner</i> En myndighet ska i sin balansräkning som avsättning för pensioner redovisa sådana pensionsförpliktelser som myndigheten själv svarar för. Avsättningar ska redovisas till det försäkringstekniska värdet av alla avtalsenliga och frivilliga pensionsåtaganden beräknade med ledning av de försäkringstekniska grunder som Statens pensionsverk använder.</p> <p>Pensionsförpliktelser för vilka premier betalas till Statens pensionsverk, redovisas av Statens pensionsverk.</p> <p>Så kallade antastbara pensionsförpliktelser¹³ ska tas upp som avsättning till den del det bedöms sannolikt att myndigheten kommer att stå för förpliktelsen. Återstående del av förpliktelsen redovisas inom linjen.</p> <p>I de fall en myndighet gör avsättning för pensionsförpliktelser ska myndigheten även göra avsättning för särskild löneskatt baserat på pensionsförpliktelsens storlek. Avsättning för särskild löneskatt på pensionsförpliktelser ska redovisas</p>	<p><i>balansräkningen när</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>myndigheten har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse,</i> <i>det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och</i> <i>en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.</i> <p><i>Avsättningar för pensioner</i> En myndighet ska i sin balansräkning som avsättning för pensioner redovisa sådana pensionsförpliktelser som myndigheten själv svarar för. Avsättningar ska redovisas till det försäkringstekniska värdet av alla avtalsenliga och frivilliga pensionsåtaganden beräknade med ledning av de försäkringstekniska grunder som Statens pensionsverk använder.</p> <p>Pensionsförpliktelser för vilka premier betalas till Statens pensionsverk, redovisas av Statens pensionsverk.</p> <p>Så kallade antastbara pensionsförpliktelser¹³ ska tas upp som avsättning till den del det bedöms sannolikt att myndigheten kommer att stå för förpliktelsen. Återstående del av förpliktelsen redovisas inom linjen.</p> <p>I de fall en myndighet gör avsättning för pensionsförpliktelser ska myndigheten även göra avsättning för särskild löneskatt baserat på pensionsförpliktelsens storlek. Avsättning för särskild löneskatt på pensionsförpliktelser ska redovisas</p>
---	--

¹³ Sådana förpliktelser kan avse exempelvis pensionsförpliktelser som enligt tidigare träffade avtal kan komma att infråas innan den anställde fyller 65 år.

under posten Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och särredovisas i bokföringen.

Övriga avsättningar

Under denna rubrik redovisas främst:

- *Avsättningar avseende framtida utgifter för nedläggning av verksamhet, i de fall myndigheten har påbörjat genomförandet före balansdagen eller då ett formellt beslut om nedläggning har fattats av regeringen eller av myndighetens styrelse om den har befogenhet att fatta sådana beslut.*

under posten Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och särredovisas i bokföringen.

Övriga avsättningar

Under denna rubrik redovisas främst:

- *Avsättningar avseende omstruktureringskostnader. En omstrukturering kan avse försäljning, avveckling eller omlokalisering av en verksamhet, förändringar i ledningsstruktur eller genomgripande omorganisation. En avsättning för omstrukturering görs endast när kriterierna för att redovisa avsättningar är uppfyllda och antingen:*
 - a) *ett beslut om nedläggning har fattats av regeringen eller*
 - b) *myndigheten har skapat ett åtagande om att omstrukturera genom att följande förhållanden föreligger:*
 - *Myndigheten har en fastställd, detaljerad omstruktureringsplan av vilken minst framgår:*
 - *vilka verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna,*
 - *vilka anläggningar som berörs,*
 - *vilka platser och funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att erhålla uppsägningslön,*
 - *vilka utgifter åtgärderna kommer att medföra och*
 - *under vilken tidsperiod åtgärderna ska genomföras.*
 - *Myndigheten har, genom att påbörja genomförandet av planen eller tillkännage dess*

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avsättningar hänförliga till nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar enligt ESV:s allmänna råd till 5 kap 3 §. ▪ Försäkringstekniska avsättningar hänförliga till försäkringar där avgifterna är försäkringsmatematiskt beräknade eller beräknade på annat sätt som syftar till en riskspridning. En förutsättning för att avsättningarna ska kunna betraktas som försäkringstekniska är att dessa vid varje tidpunkt är så stora att myndigheten kan uppfylla alla de åtaganden som kan förutses uppkomma med anledning av de ingångna avtalen. ▪ Avsättningar hänförliga till avgifter 	<p><i>huvuddrag, skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att omstruktureringen kommer att genomföras.</i></p> <p><i>En avsättning för omstrukturering ska enbart omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, dvs. sådana som är betingade av omstruktureringen och saknar samband med myndighetens pågående verksamheter. Avsättning får därför inte göras för t.ex. utgifter för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i myndigheten eller för investeringar i nya system.</i></p> <p><i>Om det är fråga om omstrukturering på grund av försäljning av verksamhet uppkommer inget åtagande förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Avsättningar hänförliga till nedmontering och bortforsling av anläggningstillgångar enligt ESV:s allmänna råd till 5 kap 3 §. ▪ Försäkringstekniska avsättningar hänförliga till försäkringar där avgifterna är försäkringsmatematiskt beräknade eller beräknade på annat sätt som syftar till en riskspridning. En förutsättning för att avsättningarna ska kunna betraktas som försäkringstekniska är att dessa vid varje tidpunkt är så stora att myndigheten kan uppfylla alla de åtaganden som kan förutses uppkomma med anledning av de ingångna avtalen. ▪ Avsättningar hänförliga till avgifter
---	---

<p>som mottas av en myndighet, som svarar för förvaltning av avgifterna samt för att utbetalningar sker för ändamål och enligt bestämmelser som fastställts av statsmakterna¹⁴.</p> <p>...</p>	<p>som mottas av en myndighet, som svarar för förvaltning av avgifterna samt för att utbetalningar sker för ändamål och enligt bestämmelser som fastställts av statsmakterna¹⁴.</p> <p>...</p>
---	---

Kommentar: Övergång till att avräkna anslag med kostnader som grund medför att kostnader för omstruktureringar (avsättningar) blir mer betydelsefulla för statsmakterna. Nya föreskrifter som förtydligar när en avsättning ska tas upp har därför införts. De utgår från IAS 37.

¹⁴ Här kan framför allt premiereserven i det allmänna pensionssystemet komma i fråga.

Förslag till ändrade föreskrifter och allmänna råd med anledning av regeringens ändring av resultatredovisningen

Ändringar i 3 kapitlet 1-3 §§ förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag utfärdades den 21 augusti 2008, SFS 2008:747. Härigenom föreslås att ESV:s föreskrifter och allmänna råd till aktuella förordningstexter ska ha följande lydelse.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången för räkenskapsåret 2009.

Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

3 kap. 1 §

Förordning

Nuvarande lydelse
<p>Myndigheten ska redovisa och kommentera verksamhetens resultat i förhållande till de uppgifter som framgår av myndighetens instruktion och till vad regeringen, i förekommande fall, har angett i regleringsbrev eller i något annat beslut.</p> <p>Resultatredovisningen ska främst avse hur verksamhetens prestationer har utvecklats med avseende på volym och kostnader.</p> <p>Resultatredovisningen ska lämnas enligt en indelning som myndigheten bestämmer, om inte regeringen har beslutat annat.</p>

Tidigare lydelse
<p><i>Myndigheten skall redovisa och kommentera verksamhetens resultat i förhållande till de mål och i enlighet med de krav på återrapportering som regeringen har angett i regleringsbrev eller i något annat beslut.</i></p> <p><i>I de fall regeringen inte beslutat om krav på återrapportering skall myndigheten redovisa och kommentera hur prestationerna har utvecklats med avseende på volym, intäkter, kostnader och kvalitet.</i></p>

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Allmänt</i> Myndigheten ska kommentera de resultat som redovisas och redogöra för väsentliga externa och interna</p>	<p><i>Allmänt</i> Resultatredovisningen ska ge en rättvisande bild av den genomförda verksamheten och resultatet av denna</p>

förhållanden, t.ex. omvärldsförändringar, organisatoriska förändringar etc., som har påverkat resultaten.

Informationen i resultatredovisningen ska omfatta de tre senaste räkenskapsåren, d.v.s. det närmast avslutade räkenskapsåret och ytterligare två år. Informationen ska vara jämförbar över tiden. I de fall det inte är möjligt att ta fram jämförbar resultatinformation för tre år ska myndigheten kommentera och motivera detta.

Uppgifterna i resultatredovisningen ska baseras på dokumenterade data och mätmetoder.

Första stycket

Regeringen anger genom återrappporteringskrav vilken information den vill ha rörande målen för en viss verksamhet. Har regeringen angett återrappporteringskrav för målen, ska myndigheten med undantag för vad som sägs i ESV:s föreskrifter till 2 kap. 4 § tredje stycket och 3 kap. 2 § begränsa resultatredovisningen till att redovisa gentemot återrappporteringskraven.

Andra stycket

Anges inga återrappporteringskrav i regleringsbrevet eller i annat beslut, ska myndigheten redovisa väsentliga verksamheter som den utfört i syfte att nå sina mål. Redogörelsen ska för varje sådan verksamhet omfatta antal prestationer, kostnader och kvalitet samt i förekommande fall intäkter.

verksamhet. Informationen om resultatet ska vara baserad på dokumenterade data och mätmetoder. Eventuella osäkerheter i data och mätmetoder ska kommenteras.

Informationen om resultatet ska avse det senaste året och ska jämföras med motsvarande information från minst de två föregående åren. Väsentliga förändringar ska kommenteras. I de fall det inte är möjligt att ta fram jämförbara data för minst tre år i följd ska myndigheten kommentera detta.

Innehåll

I resultatredovisningen ska myndigheten översiktligt beskriva sin verksamhet och resultatet av verksamheten, företrädesvis de viktigare prestationerna, deras volymer och kostnader. Innehållet i resultatredovisningen ska anpassas efter verksamhetens art och regeringens behov av information.

Kommentar: Härmed avses kravet på rättvisande bild bli mer centralt än återrapporteringskrav i regleringsbrev. Myndigheten förväntas i stor utsträckning själv kunna ta ställning till vad den ska rapportera i resultatredovisningen. Med anledning av den ibland stora mängd olika resultat som myndigheten åstadkommer är det endast ett urval av det viktigaste som myndigheten ska redovisa. I första hand är det myndigheten (i mindre grad Regeringskansliet) som ska ansvara för redovisningens verksamhetsanpassning.

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Redovisning av kvalitet kan avse enskilda prestationer, grupper av prestationer eller hela verksamheten. Redovisningen bör anpassas till myndighetens specifika förutsättningar och regeringens behov av information.</i></p>	<p><i>Kostnad per redovisad prestation</i> <i>Med kostnad per prestation avses prestationens totala kostnad, vilket i vissa fall kan innebära att kostnader från tidigare år som är hänförliga till prestationen bör inkluderas i redovisningen.</i></p> <p><i>Annan information</i> <i>Utöver redovisningen av prestationer och kostnader kan det i vissa fall vara relevant att redovisa och kommentera exempelvis måluppfyllelse och kvalitet.</i></p> <p><i>Tidsserier</i> <i>Om det är möjligt och relevant bör längre tidsserier än tre år redovisas.</i></p> <p><i>Transparens</i> <i>Om det inte uppenbart framgår av sammanhanget bör tillämpade metoder för datainsamling och analys nämnas i årsredovisningen.</i></p> <p><i>Verksamhetsindelning</i> <i>Indelningen för resultatredovisningen bör hållas stabil över tiden. Om myndigheten har ändrat indelning för resultatredovisningen i förhållande till föregående år bör skälen till detta anges.</i></p>

Kommentar: (1) Vissa verksamheter (t.ex. i CSN) karaktäriseras av stora ärendevolymer av samma sort och där antal prestationer per år kan relateras till

verksamhetens kostnader under året. I sådana fall kan styckkostnad bli detsamma som kvoten av ärendenas totala kostnader per år och antalet prestationer per år. Vissa andra verksamheter (t.ex. i Sadev) utmärks av olika projekt av olika längd och där det inte är självklart att årets prestationer och kostnaderna per prestation hänför sig till samma år. Ett projekt kanske påbörjades i oktober 2007 och utmynnade i en prestation i maj 2008. I detta fall får förstås styckkostnad räknas ut på ett annat sätt. Regelverket avser uttrycka att det är tillåtet att göra på olika sätt för olika verksamheter.

(2) I föreslagna bestämmelser finns inget allmänt krav att begränsa redovisningen. Regeringen kan förstås särskilt besluta om en begränsning eller ange att något speciellt ska redovisas i någon verksamhet. Minimikravet enligt regelverket är dock att myndigheten ska redovisa prestationer och kostnader. Därutöver ska myndigheten kunna redovisa vilken resultatorienterad information som helst som passar in i sammanhanget och ger en rättvisande bild. Om myndigheten har till uppgift att prestera en större volym till en mindre kostnad kanske prestationernas kvalitet blir ett relevant komplement. Om myndigheten har till uppgift att prestera något ospecificerat som förutsätts få gynnsamma konsekvenser kanske måluppfyllelse (eller utfall på indikatorer) blir ett relevant komplement.

(3) Viktig information kan ibland vara möjlig att utläsa först när tidsserierna är längre än tre år. Det är ett skäl att uttryckligen tillåta längre tidsserier.

(4) För att läsaren rätt ska kunna tolka och förstå analyserade data fordras nästan alltid att metoderna är kända för läsaren. Det kan alltså vara otillräckligt att metoderna endast finns beskrivna i dokument som normalt bara visas för revisorerna. De metoder som kortfattat bör nämnas i årsredovisningen ska likväl finnas dokumenterade i en s.k. ordning-och-reda-pärm.

(5) Huvudregeln i gällande bestämmelser är att myndigheten ansvarar för verksamhetsindelning. För att det senaste årets redovisning ska vara jämförbar med tidigare år är det förstås viktigt att verksamhetsindelningen kan hållas så stabil som möjligt.

3 kap. 2 §

Förordning

Nuvarande lydelse

Myndigheten ska fördela verksamhetens totala intäkter och kostnader enligt den indelning som följer av 1 § tredje stycket.
--

Tidigare lydelse

<i>Av resultatredovisningen skall framgå hur verksamhetens kostnader och andra intäkter än sådana av anslag fördelar sig enligt den indelning för</i>

återrapportering av verksamheten som regeringen beslutat.

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Fördelning av kostnader och intäkter Myndigheten ska fördela totala kostnader och andra intäkter än sådana av anslag i enlighet med den indelning för återrapportering som regeringen angett i regleringsbrevet. Avgiftsbelagd verksamhet ska även särredovisas.</p> <p>Redovisningen ska följa den indelning och struktur som framgår av budgeten för avgiftsbelagd verksamhet i myndighetens regleringsbrev.</p> <p>I de fall regeringen inte anger någon indelning för återrapportering ska myndigheten, oavsett hur verksamheten finansieras, välja en lämplig indelning för totala kostnader och andra intäkter än sådana av anslag.</p> <p>Avstämning mot finansiell information Informationen enligt denna paragraf och informationen i de finansiella delarna av årsredovisningen ska stämma överens. Eventuell brist på överensstämmelse ska förklaras.</p> <p>Fastprisredovisning Den ekonomiska informationen ska redovisas i löpande priser. Där så krävs för att kravet på en rättvisande redovisning ska uppfyllas ska, som tilläggsinformation, kostnads- och</p>	<p>Intäkter och kostnader per verksamhet och år Intäkter och kostnader ska redovisas för minst de tre senaste åren. Intäkterna ska specificeras på intäkter av anslag respektive övriga intäkter. Väsentliga förändringar ska kommenteras. I de fall det inte är möjligt att redovisa intäkter och kostnader för tre år i följd ska detta kommenteras.</p> <p>Avgiftsbelagd verksamhet Myndigheten ska dessutom särredovisa avgiftsbelagd verksamhet. Redovisningen ska följa den indelning och struktur som framgår av budgeten för avgiftsbelagd verksamhet. Om regeringen inte har beslutat om en budget för avgiftsbelagd verksamhet ska myndigheten särredovisa den avgiftsbelagda verksamheten enligt den indelning och struktur myndigheten finner lämplig.</p>

<i>intäktsutvecklingen belysas även i fasta priser efter omräkning med lämpliga index. Myndigheten ska ange och motivera val av index.</i>	
--	--

Kommentar: Kostnad per verksamhet blir ofta något annat än kostnad per redovisad prestation. De senare är sällan möjliga att summera till verksamhetens totala kostnader (p.g.a. urvalet av viktigare prestationer) och ibland omöjliga att summera inom ramen för ett budgetår (p.g.a. verksamhetens art). Fördelningen av kostnad per verksamhet bör därför inte förväxlas med summan av kostnader i prestationsredovisningen. Redovisning av kostnad per prestation och redovisning av kostnad per verksamhet ska tolkas som två olika dimensioner av redovisning av kostnader.

Den fastprisberäkning som kan göras i samband med exempelvis produktivitetsberäkningar blir en del av omnämmandet av metoder som myndigheten bör göra enligt ESV:s allmänna råd till § 1.

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	<i>Verksamhetens totala intäkter och kostnader kan normalt förväntas stämma överens med årsredovisningens finansiella delar. Eventuell brist på sådan överensstämmelse bör kommenteras.</i>

Kommentar: Kravet på avstämning flyttas enligt förslaget från föreskrift till allmänt råd. Kravet ges också en annan formulering. Enligt föreslagen formulering är det i händelse av differenser som myndigheten bör ange skälen till dessa. Det kan exempelvis handla om vissa extraordinära kostnader. För att redovisningen ska bli rättvisande kanske sådana kostnader behöver hållas isär från verksamhetens totala kostnader. Uttrycket ”avstämning” nämns inte.

ESV diskuterar att helt ta bort denna bestämmelse. Avstämningen är ett sätt att kontrollera att man har stämt av de finansiella delarna med resultatredovisningen så att eventuell skillnad kan förklaras. Förordningsbestämmelsen anger redan att det är verksamhetens *totala* intäkter och kostnader som ska fördelas.

3 kap. 3 §

Förfordning

Nuvarande lydelse
Myndigheten ska redovisa de åtgärder som har vidtagits i syfte att säkerställa att kompetens finns för att fullgöra de uppgifter som avses i 1 § första stycket. I redovisningen ska det ingå en bedömning av hur de vidtagna åtgärderna sammantaget har bidragit till fullgörandet av dessa uppgifter.

Tidigare lydelse
<i>Myndigheten skall redovisa de åtgärder som har vidtagits i syfte att säkerställa att kompetens finns för att nå verksamhetens mål. I redovisningen skall det ingå en analys och en bedömning av hur de vidtagna åtgärderna sammantaget har bidragit till att nå verksamhetens mål.</i>

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Redovisningens innehåll ska anpassas till myndighetens specifika förutsättningar och regeringens behov av information. <i>Redovisningen ska baseras på dokumenterade data och mätmetoder.</i>	Redovisningens innehåll ska anpassas till myndighetens specifika förutsättningar och regeringens behov av information.

Kommentar: Att även redovisningen av kompetensförsörjningen ska baseras på dokumenterade data och mätmetoder täcks in av föreskrifterna till § 1.

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<i>Med kompetensförsörjning avses här att säkerställa att kompetens finns för att nå verksamhetens mål och tillgodose dess behov på både kort och lång sikt. Med verksamhetens mål avses myndighetens mål enligt 3 kap. 1 § första stycket.</i> <i>Analysen och bedömningen bör avse de sammantagna åtgärder som vidtagits i relation till verksamhetens mål. Det kan t.ex. avse åtgärder som syftar till att attrahera, rekrytera, utveckla, behålla</i>	<i>Redovisningen bör avse de sammantagna åtgärder som vidtagits i förhållande till verksamhetens kompetensbehov på kort och lång sikt. Det kan till exempel avse åtgärder som</i>

och avveckla kompetens samt åtgärder för kompetensöverföring.	<i>vidtagits för</i> att attrahera, rekrytera, utveckla, behålla, och avveckla kompetens samt åtgärder för kompetensöverföring.
---	---

Kommentar: Definitionen av kompetensförsörjning är överflödig (samma lydelse som i förordningen). Eftersom alla myndigheter inte har mål har ordet ”mål” utgått.

Förslag till ändrade föreskrifter och allmänna råd avseende dubbla betalningsflöden

Här följer förslag till förändringar i föreskrifter och allmänna råd till 13 § kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188) och 27 § anslagsförordningen (1996:1189). Observera att det inte har skett någon ändring av förordningarna till nämnda paragrafer. Syftet med förslaget är att förenkla myndigheternas hantering av dubbla betalningsflöden.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången för räkenskapsåret 2009.

Kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188)

13 §

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Betalningar till och från myndighetens räntekonto ska göras via de betalningskonton som är anslutna till räntekontot. <i>Sådana likvida medel får inte betalas direkt till eller från statens centralkonto i Riksbanken.</i>	Betalningar till och från myndighetens räntekonto ska göras via de betalningskonton som är anslutna till räntekontot. <i>För att ett annat konto i Riksgäldskontoret än myndighetens räntekonto ska få användas för betalningar krävs ett särskilt beslut av regeringen.</i>
<i>De myndigheter som har ett räntekonto ska tillföra räntekontot alla inbetalningar avseende sådana avgifter, bidrag och andra likvida medel som myndigheten själv får disponera och som används för att finansiera den egna verksamheten eller speciella projekt. I samtliga fall ska utbetalningarna för motsvarande utgifter ske via räntekontot.</i>	Myndigheter som har ett räntekonto ska använda det för sådana medel som myndigheten disponerar och som används för att finansiera den egna verksamheten.
<i>Räntekontot får inte användas för andra likvida medel än sådana som disponeras i den egna verksamheten eller som avses i 15 §. Räntekontot får dock även användas för sådana medel som avses i 26 § anslagsförordningen</i>	<i>Förutom medel som myndigheten disponerar i verksamheten får räntekontot användas för sådana medel som avses i 15 § denna förordning, 26 § anslagsförordningen (1996:1189) samt 11 § donationsförordningen</i>

<p>(1996:1189).</p> <p>Räntekontot får, inom ramen för gällande kreditram, tillfälligt användas för att finansiera anskaffning av anläggningstillgångar. Omvandling till lån ska dock ske under det halvår då en tillgång har anskaffats eller en anläggningstillgång under uppbyggnad har färdigställts. För tillgångar som har anskaffats eller färdigställts under halvårets sista månad får emellertid lån upptas under det följande halvåret.</p>	<p>(1998:140).</p> <p>Räntekontot får, inom ramen för gällande kreditram, tillfälligt användas för att finansiera anskaffning av anläggningstillgångar. Omvandling till lån ska dock ske under det halvår då en tillgång har anskaffats eller en anläggningstillgång under uppbyggnad har färdigställts. För tillgångar som har anskaffats eller färdigställts under halvårets sista månad får emellertid lån upptas under det följande halvåret.</p> <p><i>En myndighet disponerar de ränteintäkter respektive finansierar de räntekostnader som uppstår på räntekontot om inte annat har beslutats.</i></p>
--	---

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>För att ett annat konto i Riksgäldskontoret än myndighetens räntekonto ska få användas för betalningar krävs ett särskilt beslut av regeringen.</i></p> <p><i>En myndighet disponerar de</i></p>	<p><i>Myndigheter som har dubbla betalningsflöden kan behöva ta ställning till vilket betalningsflöde som ska användas initialt. Normalt bör fakturor från en och samma leverantör vilka kan komma att belasta såväl ett räntebelagt som ett icke räntebelagt anslag betalas från räntekontot. Därefter görs korrigering mellan betalningsflöden.</i></p> <p><i>Korrigeringar mellan betalningsflöden bör göras minst en gång i månaden. Är beloppet väsentligt bör dock korrigering göras så snart som möjligt.</i></p>

ränteintäkter respektive finansierar de räntekostnader som uppstår på räntekontot.

Anslagsförordningen (1996:1189)

27 §

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p><i>Om en myndighet har både räntebelagda och icke räntebelagda anslag ska de utgifter som avräknas mot ett räntebelagt anslag betalas från räntekontot. Utgifter som avräknas mot ett icke räntebelagt anslag ska betalas från statens centralkonto i Riksbanken. Om betalning har skett till eller från fel betalningsflöde ska rättelse ske genom betalning mellan betalningsflödena.</i></p> <p><i>Om en myndighet behöver göra en utbetalning som avser en utgift som till en viss del avräknas ett räntebelagt anslag och till en viss del ett icke räntebelagt anslag, ska betalningen ske från räntekontot. Därefter ska korrigerig mellan betalningsflödena ske genom betalning från statens centralkonto till räntekontot.</i></p> <p><i>I andra fall än de som nämns i första och andra styckena ska överföringar mellan en myndighets räntekonto och statens centralkonto i Riksbanken göras via Riksgäldskontoret i enlighet med 22 §.</i></p>	

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	<i>I föreskrifter och allmänna råd till 13 § kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188) finns bestämmelser om betalningar respektive korrigeringar mellan betalningsflöden i det fall en myndighet har dubbla betalningsflöden.</i>

Förslag till ändrade föreskrifter och allmänna råd med anledning av regeringens förslag att avskaffa åttaprocentsregeln

Regeringen avser att i en kommande forsknings- och innovationspolitisk proposition lämna förslag till riksdagen som innebär att den s.k. åttaprocentsregeln avskaffas. Under förutsättning att riksdagen godkänner propositionen och att regeringen därefter i konsekvens med detta beslutar om att upphäva de paragrafer och bestämmelser i förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt som reglerar åttaprocentsregeln föreslår Ekonomistyrningsverket, *dels* att föreskrifter och allmänna råd till 3, 5, 6 och 10 §§ ska upphöra att gälla, *dels* att föreskrifter och allmänna råd till 1 och 11 §§ ska ha följande lydelse.

Ändringarna träder i kraft den 1 februari 2009. De nya bestämmelserna ska tillämpas för bidrag som tas emot från och med den 1 januari 2009.

Förordning (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt

1 §

Förordning

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Denna förordning gäller myndigheter under regeringen som ingår i den statliga redovisningsorganisationen, om inte Ekonomistyrningsverket beslutar annat enligt 2 §. Förordningen gäller dock inte affärsverken.</p> <p><i>En myndighet omfattas av bestämmelserna i 5 § endast om Ekonomistyrningsverket med tillämpning av 3 § särskilt beslutar om detta.</i></p>	<p>Denna förordning gäller myndigheter under regeringen som ingår i den statliga redovisningsorganisationen, om inte Ekonomistyrningsverket beslutar annat enligt 2 §. Förordningen gäller dock inte affärsverken.</p>

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>I samband med att en myndighet <i>skall</i> inordnas i den statliga redovisningsorganisationen <i>skall</i> myndigheten sända underlag till Ekonomistyrningsverket (ESV) som grund för ESV:s beslut enligt 2 och 3 §§. ESV:s beslut enligt 2 och 3 §§ gäller tills vidare.</p> <p><i>Uppgifter i underlaget</i> Underlaget <i>skall</i> bestå av en beskrivning av myndighetens planerade verksamhet, konkurrenssituation och en redogörelse för hur myndigheten kommer att finansieras, <i>varvid bidrag enligt 5 § skall specificeras. Specifikationen skall innehålla en uppskattning av i vilken omfattning myndigheten beräknar att ta emot bidrag från icke-statliga givare per år under den kommande treårsperioden.</i></p> <p>Om en myndighets verksamhet kommer att förändras, t.ex. genom ombildning, sammanslagning, utbrytning eller dylikt, <i>skall</i> ESV ompröva beslut enligt 2 och 3 §§. Dessa myndigheter <i>skall</i> utöver de uppgifter som anges ovan bifoga en redogörelse för hur myndigheten tidigare har finansierats.</p>	<p>I samband med att en myndighet <i>ska</i> inordnas i den statliga redovisningsorganisationen <i>ska</i> myndigheten sända underlag till Ekonomistyrningsverket (ESV) som grund för ESV:s beslut enligt 2 §. ESV:s beslut enligt 2 § gäller tills vidare.</p> <p><i>Uppgifter i underlaget</i> Underlaget <i>ska</i> bestå av en beskrivning av myndighetens planerade verksamhet, konkurrenssituation och en redogörelse för hur myndigheten kommer att finansieras.</p> <p>Om en myndighets verksamhet kommer att förändras, t.ex. genom ombildning, sammanslagning, utbrytning eller dylikt, <i>ska</i> ESV ompröva beslut enligt 2 §. Dessa myndigheter <i>ska</i> utöver de uppgifter som anges ovan bifoga en redogörelse för hur myndigheten tidigare har finansierats.</p>

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Vilka myndigheter som har rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt <i>och vilka myndigheter som omfattas av bestämmelserna i 5 §</i> framgår av det myndighetsregister som ESV löpande upprättar över myndigheter inom den statliga redovisningsorganisationen.</p>	<p>Vilka myndigheter som har rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt framgår av det myndighetsregister som ESV löpande upprättar över myndigheter inom den statliga redovisningsorganisationen.</p>

11 §

Förordning

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Har en myndighet tillgodoförts ränta till följd av att myndigheten rekviderat ett för högt belopp vid tillämpningen av 4 § <i>eller att inbetalning enligt 5 § har gjorts för sent eller med ett för lågt belopp, skall</i> myndigheten betala ett belopp motsvarande räntan till Skatteverket, om den tillgodoförda räntan inte är obetydlig.</p>	<p>Har en myndighet tillgodoförts ränta till följd av att myndigheten rekviderat ett för högt belopp vid tillämpningen av 4 § <i>ska</i> myndigheten betala ett belopp motsvarande räntan till Skatteverket, om den tillgodoförda räntan inte är obetydlig.</p>

Föreskrifter

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Vid återbetalning av ett för högt rekviderat belopp enligt 4 § beräknas räntan från den dag då myndigheten fick beloppet utbetalt till räntekontot till och med den dag då återbetalningen görs. <i>Vid för sen inbetalning eller inbetalning med ett för lågt belopp enligt 5 § beräknas räntan från den dag då myndigheten enligt 5 § borde ha gjort inbetalningen till och med den dag då inbetalning görs.</i></p> <p>Ränteberäkningen grundas <i>i båda fallen</i> på den ränta som motsvarar genomsnittsräntan på räntekontot under perioden.</p> <p>En myndighet behöver endast beakta sådan ränta som vid återbetalningstillfället <i>respektive inbetalningstillfället</i> överstiger 100 kronor.</p>	<p>Vid återbetalning av ett för högt rekviderat belopp enligt 4 § beräknas räntan från den dag då myndigheten fick beloppet utbetalt till räntekontot till och med den dag då återbetalningen görs. Ränteberäkningen grundas på den ränta som motsvarar genomsnittsräntan på räntekontot under perioden.</p> <p>En myndighet behöver endast beakta sådan ränta som vid återbetalningstillfället överstiger 100 kronor.</p>

Allmänna råd

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
<p>Vid återbetalning av ett för högt rekvirerat belopp enligt 4 § minskar myndigheten månadens rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt i rekvisitionsblanketten med återbetalningsbeloppet inklusive eventuell ränta. Nettobeloppet betalar Skatteverket ut till myndighetens plusgirokonto.</p> <p><i>Vid en för sen inbetalning eller inbetalning med ett för lågt belopp enligt 5 § inkluderar myndigheten eventuell ränta i det åttaprocentiga beloppet som ska inbetalas till Skatteverket i rekvisitionsblanketten. Om månadens rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt överstiger detta belopp betalar Skatteverket ut mellanskillnaden till myndighetens plusgirokonto.</i></p>	<p>Vid återbetalning av ett för högt rekvirerat belopp enligt 4 § minskar myndigheten månadens rekvisition av belopp motsvarande ingående mervärdesskatt i rekvisitionsblanketten med återbetalningsbeloppet inklusive eventuell ränta. Nettobeloppet betalar Skatteverket ut till myndighetens plusgirokonto.</p>

Förslag till förändringar av ESV:s föreskrifter för rapportering av ekonomisk information till statsredovisningen, de statliga inrapporteringskoderna (S-koder) 2009

Här redovisas förändringar som föreslås inför 2009 av Ekonomistyrningsverkets föreskrifter för rapportering av ekonomisk information. Årligen genomförs en uppdatering som följd av ändringar i regler och andra omständigheter. Inför 2009 tillkommer nya S-koder för kostnader för avsättningar i resultaträkningen när det gäller kostnader för personal och lokaler samt övrig drift. Dessutom finns några S-koder där texter och förklaringar kompletteras eller ersatts redovisade.

Nya S-koder 2009

Vid införandet av kostnadsmissig anslagsavräkning av myndigheternas förvaltningskostnader 2009 föreslås att resultaträkningen kompletteras med nya S-koder avseende kostnader för personal och lokaler samt övriga driftskostnader. De nya S-koderna kommer att visa årets förändring av avsättningar och behövs för att man lättare ska kunna följa avsättningarnas påverkan på anslagsutfallet. Nedan följer de nya S-koderna med texter.

Kostnader för personal

- S4116 **Förändring av avsättningar för lönekostnader**
 På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar i de fall avsättningen avser lönekostnader. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser S2210 eller Övriga avsättningar S2250.
- S4126 *Lagstadgade arbetsgivaravgifter, premier avtalsförsäkringar m.m.*
Förändring av avsättningar för arbetsgivaravgifter och avtalsförsäkringar
 På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar till den del avsättningen avser arbetsgivaravgifter och avtalsförsäkringspremier. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser S2210 eller Övriga avsättningar S2250.
- S4136 *Pensionskostnader inklusive KÅPAN och individuell ålderspension*
Förändring av avsättningar för pensionskostnader exklusive särskild löneskatt
 På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser till den del avsättningen inte avser särskild löneskatt. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på S2210.

S4137 **Förändring av avsättningar för särskild löneskatt på pensionskostnader**
På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser till den del avsättningen avser särskild löneskatt. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på S2211.

Kostnader för lokaler och övrig drift

S5066 **Förändring av avsättningar för lokalkostnader**
På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar för lokalkostnader, t.ex. kostnader för lokaler som inte kommer att kunna utnyttjas under återstående kontraktstid vid förändrad verksamhet. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på S2250

Övriga driftskostnader

S5386 **Förändring av avsättningar för övriga driftskostnader**
På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar i den del de avser Övriga driftskostnader, t.ex. kostnader för avveckling av materiel eller för tjänster i samband med omstrukturering av verksamhet. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på S2250.

Finansiella kostnader

S5966 **Förändring av avsättningar för finansiella kostnader i verksamheten**
På denna S-kod rapporteras förändring av avsättningar för finansiella kostnader i verksamheten, t.ex. räntekostnader som kan uppkomma i samband med omstrukturering av verksamhet. Observera att förändring av avsättningar i garantiverksamhet, utlåningsverksamhet eller försäkringsverksamhet inte rapporteras här, utan i kodgrupp 58. Belopp som rapporteras på denna kod ska alltid motsvaras av ett lika stort belopp med motsatt tecken på S2250.

Övriga förändringar

Ändringar i texten kapitel 1. Inledning, 1.9 Periodiseringskoderna
I inledningstexten till S-kodsföreskrifterna avseende periodiseringskoderna föreslås ändringar med anledning av de förändrade anslagsavräkningsreglerna. Nedan följer den uppdaterade texten. Ändringar har markerats med kursiv stil.

1.9 Periodiseringskoderna

Vid kodning av ekonomiska händelser som är knutna till resultaträkningen ska intäkter och kostnader skiljas från inkomster och utgifter. Det har flera syften.

Ett är att Underlaget till statens finansiella sparande som rapporteras till bl. a. nationalräkenskaperna ska innehålla kostnader för konsumtion, medan transfereringar och vissa delar av konsumtion enbart ska innefatta utgifter/inkomster. Ett annat syfte är att tillgodose behovet i resultaträkningen som innehåller intäkter och kostnader medan anslagsavräkningen *i vissa fall enbart omfattar* inkomster, utgifter *eller betalningar vilket gör att avräkningen kan underlättas* av särredovisning av periodiseringar. Slutligen gäller lägre krav på motpartsredovisning av periodiseringstransaktioner vilket nödvändiggör åtskillnad från utgifter/inkomster.

I de flesta fall finns av dessa skäl två S-koder för varje typ av händelse. *I de flesta fall* sker rapporteringen av utgift eller inkomst löpande på S-koden och vid upprättande av årsredovisning och delårsrapport rapporteras periodiseringar respektive periodavgränsningsposter på särskilda S-koder. Resultaträkningen visar därmed kostnader och intäkter i årsredovisning och delårsrapport.

Avsättningar

Nedan följer förslag till nya texter till S-koderna för avsättningar i balansräkningen. Texterna kompletteras så att redovisningen ska stämma när det gäller de nya S-koderna i resultaträkningen avseende avsättningar för personal- och lokalkostnader.

Avsättningar

- S2210 **Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser**
På denna S-kod rapporteras avsättningar för pensioner till myndighetens personal och liknande förpliktelser knutna till verksamheten, exklusive den andel av avsättningen som avser särskild löneskatt vilken rapporteras på S2211. För myndigheter som erlägger premier till SPV, tas endast eventuella åtaganden utöver de förmåner som SPV ansvarar för upp i balansräkningen. Rapportering på denna kod ska alltid motsvaras av en rapportering på kod för förändring av avsättningar i kodklass 4.
- S2211 **Särskild löneskatt på pensionsavsättningar**
På denna S-kod rapporteras avsättningar för pensioner till myndighetens personal till den del avsättningen avser särskild löneskatt. Rapportering på denna kod ska alltid motsvaras av en rapportering på kod för förändring av avsättningar i kodklass 4.
- Övriga avsättningar*
- S2250 **Övriga avsättningar**
På denna S-kod rapporteras avsättningar som görs för framtida utgifter av engångskaraktär såsom omstruktureringar eller nedläggningar av verksamhet. Möjligheten att göra avsättningar av denna typ ska utnyttjas restriktivt. Rapportering av förändring av

avsättningar för dessa ändamål ska alltid motsvaras av en rapportering på koden för förändring av avsättningar i kodklass 4 eller 5.

Här rapporteras även i förekommande fall vissa försäkringstekniska avsättningar samt medel inbetalda till en myndighet som svarar för förvaltning och utbetalning enligt särskilda bestämmelser, exempelvis i statlig garantiverksamhet eller viss fondförvaltning. Rapportering av motsvarande kostnad för förändring av avsättningar för dessa ändamål rapporteras på koder för periodisering i kodgrupp 58 eller kodklass 7.

Ändring i texten till S2565 Övriga skatteskulder m.m.

Här redovisades särskild sjukförsäkringsavgift men då avgiften upphörde 1 januari 2007 har den tagits bort från texten. Från och med 2009 gäller följande för S-koden.

Skulder till andra myndigheter

S2565

Övriga skatteskulder m.m.

På denna S-kod rapporteras skatteskulder som inte rapporteras på S2562-S2564, exempelvis skulder avseende fastighetskatt eller vissa punktskatter m.m.

Ändring av exemplen i texten till Intäkter av bidrag

Försäkringsersättningar som disponeras i verksamheten tas bort från exemplen i inledningen om Intäkter av bidrag. Försäkringsersättningar redovisas från och med 2008 under Intäkter av andra ersättningar koderna S3183 Inomstatliga skadestånd och försäkringsersättningar, inkomster samt S3184 Utomstatliga skadestånd och försäkringsersättningar, inkomster. Inledningen med exempel blir därmed enligt följande.

Intäkter av bidrag

Definitionen av bidrag är att medel erhålls utan direkt motprestation. Det väsentliga vid rapportering av intäkter av bidrag är vem som är bidragsutbetalare. Exempelvis rapporteras bidrag från statliga myndigheter respektive affärsverk på separata S-koder enligt nedan.

Exempel:

Forskningsbidrag
Donationer som får förbrukas

Ny text till S-kod S5363 Utbildningstjänster, utgifter, utomstatliga

Texten till S-kod 5363 Utbildningstjänster skrivs om för att syfte och användning ska bli tydligare samt överensstämma med texten i Baskontoplanen som också uppdaterats. Här följer den nya formuleringen.

S5363

Utbildningstjänster, utgifter, utomstatliga

På denna S-kod rapporteras utgifter för köpta utbildningstjänster vid tillhandahållande av utbildning riktad till andra än myndighetens anställda, när utföraren inte är en statlig myndighet.

Ändring av betalningsförmedlare

På S-koderna för kassa och bank har betalningsförmedlaren Föreningssparbanken (FSB) bytt namn och därmed ersatts med Swedbank (SWEDB).

Datum
2008-10-01
ESV-dnr
49-563/2008

Handläggare
Martina Lindberg

Regelförslagets påverkan på den löpande redovisningen och uppföljningen

Regelförslagen

Regeringen föreslår att myndigheternas förvaltningsutgifter, med undantag för universitets och högskolors förvaltningsutgifter, från och med budgetåret 2009 ska avräknas kostnadsmässigt mot anslag istället för utgiftsmässigt. Regeringen har tagit fram förslag till förordningsändringar. Med dessa som utgångspunkt har ESV tagit fram förslag till ändringar i föreskrifter och allmänna råd i aktuella förordningar. Nedan ges lite mer information om hur dessa regeländringar kommer att påverka myndigheternas löpande bokföring och avräkning mot anslag.

Regeringens förslag innebär att myndighetens förvaltningskostnader som finansieras med anslag ska avräknas mot anslag det budgetår de hör till. Löpande under året skulle det kunna räcka med att avräkna *utgifter* vartefter de uppkommer. För att kunna följa anslagsförbrukningen på ett bra sätt löpande under året föreslår ESV dock att myndigheterna avräknar hyror och avskrivningar med rätta kostnaden per månad. Vidare bör sådana belopp periodiseras och avräknas som myndigheten själv bedömer har stor påverkan på det månadsvisa utfallet för myndigheten.

När det gäller övriga förvaltningsutgifter så kan myndigheterna fortsätta att bokföra och avräkna *utgifterna* löpande under året. Det betyder att t.ex. en telefonräkning som avser perioden januari-mars och där faktura inkommer i februari även fortsättningsvis kan bokföras och avräknas under februari månad om den principen tillämpats tidigare.

Anslagsavräkningen

Syftet med anslagsavräkningen är att följa hur anslaget förbrukas under året. Ett sådant behov finns såväl för myndighetens egen del som för att det ska vara möjligt för statsmakterna under året att följa genomförandet av budgeten. Myndigheten behöver tillförsäkra sig att väsentliga överskridanden kan undvikas samtidigt som det finns skäl att se till att disponibla medel verkligen används så att statsmakternas ambitioner med verksamheten kan genomföras i avsedd omfattning. Sammantaget är det alltså viktigt att den löpande anslagsavräkningen så väl som möjligt speglar det verkliga resursutnyttjandet på ett sådant sätt att det är möjligt att prognostisera årsutfallet.

Bokföringen

Kraven på den löpande bokföringen följer av 8 § förordningen (2000:606) om myndigheters bokföring. Här anges bl.a. att de ekonomiska händelserna ska bokföras på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och att överblicka verksamhetens förlopp, ställning och kapitalförändring. Krav på att avsluta bokföringen finns bara i samband med årsredovisning och, om det är aktuellt, för delårsrapport.

Löpande redovisning och uppföljning

Det finns några typer av kostnader som ofta är väsentliga till belopp och som bör behandlas med särskild omtanke för att få en bra löpande uppföljning. Det rör sig om hyreskostnader, avskrivningar, kostnader till följd av avsättningar och hur personalkostnaderna påverkas av personalens semesteruttag. Av betydelse för den löpande redovisningen är också hur periodiseringsposter hanteras. När man återför en periodisering måste myndigheten tänka på att göra det på ett sätt så att anslagsutfallet inte blir missvisande. I det följande beskrivs några av dessa frågor mer ingående.

Hyreskostnader

Hyror betalas vanligtvis kvartalsvis innan hyresperioden börjar men redovisas som kostnad det kvartal eller den månad som hyran avser. Eftersom det inte finns några externa krav på att upprätta månadsvisa bokslut redovisas ofta hela kvartalskostnaden den första månaden i kvartalet. För att anslagsutfallet ska ge bättre information blir det nu reglerat att *kostnader* för mark- och lokalhyra ska bokföras på rätt månad. Det finns flera tekniker för detta. En sådan kan vara att manuellt fördela kostnaden, en åtgärd som inte bör vara betungande med hänsyn till att det ofta inte är frågan om mer än ett begränsat antal bokföringsposter.

Avskrivningar

Avskrivningar på anläggningstillgångar redovisas ofta genom automatiska transaktioner. Eftersom dessa inte grundas på löpande uppkomna ekonomiska händelser skulle man kunna avvakta till bokslut med att bokföra dem. Att redovisa avskrivningar endast i samband med bokslut försvårar dock möjligheten att följa upp anslagsutfallet och att använda anslagsutfallet som prognosunderlag. Det blir mer påtagligt ju större andel av kostnaderna som avskrivningarna utgör. Mot denna bakgrund är det väsentligt att man redovisar och avräknar avskrivningarna varje månad. Tekniken kan variera från manuella rutiner i myndigheter med få anläggningstillgångar till automatiska transaktioner kopplade till särskilda anläggningsregister i myndigheter som har stora tillgångsmassor att hålla reda på.

Avsättningar

Avsättningar av olika slag har tidigare inte påverkat anslagsavräkningen, men blir väsentliga att redovisa löpande då kostnaderna utgör grund för avräkningen. En vanligt förekommande avsättning är avsättning för delpensioner. Avsättningar för omstruktureringskostnader är inte lika vanliga men är i stället ofta väsentliga till

belopp. En avsättning kan ge en signal om att något särskilt har inträffat och att det finns anledning att beakta orsaken till en kraftig ökning av redovisat utfall i förhållande till förväntat utfall. Det är väsentligt att man bokför kostnader till följd av avsättningar löpande så fort de blir kända och det är möjligt att beräkna dem med tillfredsställande säkerhet. De krav som finns för att en avsättning ska kunna redovisas framgår av föreslagna ändringar i ESV:s föreskrifter till 4 kap. 2 § till förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Semesterlöneskuld m.m.

Den rätt till semester som varje anställd har påverkar personalkostnaderna på så vis att upparbetad rätt till semester ökar myndighetens personalkostnad medan uttag av sparad semester minskar kostnaden. I bokslut beaktar man detta förhållande genom att bokföra förändringen av den skuld för semesterlöner som myndigheten har. Själva förändringen (ökningen) i skulden är myndighetens kostnad för semesterlöner för räkenskapsåret. Förändringens storlek påverkas av två faktorer. Den ena faktorn är antalet uttagna semesterdagar vid årets slut och den andra faktorn är värdet på de sparade semesterdagarna. Värdet påverkas dels av att personerna som sparar och tar ut semester har olika löner och dels av att lönenivåerna ändras. De totala förändringarna i antalet sparade dagar är normalt sett små. I en myndighet som funnits i flera år och som inte har alltför omfattande personalomsättning brukar förändringen av semesterlöneskulden vara liten. Den begränsar sig där ofta till påverkan från lönejusteringarna.

Under året tjänar de anställda in semesterdagar varje månad. De flesta tar dock ut semester under sammanhängande perioder. Det leder till att man skulle kunna uppfatta en löpande bokföring av hur semesterlöneskulden förändras som missledande när man bedömer förväntat årsutfall på anslag med månadsutfallen som grund. Mot denna bakgrund kan man uppfatta månadsvis periodiserade semesterlöner som olämpligt. Resonemanget gäller särskilt i myndigheter som har en enkel finansiering från ett anslag eller där personalen hela tiden arbetar med samma uppgifter som finansieras på samma sätt, vare sig det rör sig om anslag, bidrag eller avgifter.

I en myndighet som bedriver verksamhet där personalen arbetar inom flera verksamhetsområden med olika finansieringssätt kan det finnas ett behov av att löpande följa upp hur kostnader och intäkter fördelar sig mellan de olika verksamhetsområdena. Myndigheter kan behöva fördela kostnader med arbetad tid som grund. Arbetsinsatserna inom olika verksamhetsområden kan variera över året vilket innebär att anslagsutfallet också skiljer sig åt mellan månaderna. En sådan metod leder till att de månader då personalen arbetar in semesterrätt utan att ta ut semester redovisas fler arbetade timmar och en högre kostnad samtidigt som kostnaden blir mindre de månader då personalen tar ut semester. Det är viktigt att ansvariga personer i den berörda myndigheten är väl medvetna om hur arbets- och efterfrågesituation etc. ser ut när de följer upp sin verksamhet och när prognoser upprättas.

Återföring av periodiseringar

Med dagens princip, som innebär att periodiseringar inte anslagsavräknas, har man på ett förenklat sätt kunnat återföra – ”vända” – dessa (t.ex. upplupna kostnader) som gjorts vid bokslut utan att det påverkat anslagsutfallet. Med de nya regelförslagen, där även periodiseringar ska anslagsavräknas, måste myndigheten se till att en ”vändning” inte påverkar anslagsutfallet på ett missvisande sätt och därmed försvårar uppföljning och prognoser. För att undvika ett missvisande anslagsutfall kan någon av de nedan angivna metoderna 1-3 användas. Vi avser att återkomma med närmare information om bokföring.

”Gamla” förenklade sättet

Är periodiseringsbeloppen små kan man fortsätta att återföra/vända på det ”gamla” förenklade sättet. Har myndigheten t.ex. periodiserat en tidningsprenumeration eller några mobilräkningar med enstaka tusenlappar kan man använda den metoden när man vänder periodiseringen. Det viktiga är att vändningen inte ger en missvisande bild av periodens anslagsutfall. En tumregel kan vara att återföringen inte bör påverka anslagsutfallet en enskild månad med mer än det lägsta av cirka tio procent av månadens utfall eller 100 miljoner kronor.

Metod 1

Denna metod innebär att periodiseringen återförs när utgiften uppkommer. Den kan användas när man har ett begränsat antal beloppsmässigt stora periodiseringsposter som kan återföras manuellt och då anslagsavräkningen påverkas av både utgifts- och periodiseringskontona i resultaträkningen så att saldot vid vändningen nettas ut.

Metod 2

Den andra metoden innebär att myndigheten endast bokför förändringen av periodiseringen vid bokslutstillfällena. Denna metod är lämplig för poster som återkommer år efter år och då periodiseringsposterna inte varierar i större omfattning som t.ex. semesterlöneskuld, upplupna revisionsarvoden och upplupna räntor.

Metod 3

Den tredje metoden är att använda någon form av hjälpkonto i det egna ekonomisystemet som inte är kopplat till S-kod och/eller anslagsavräkning, eller som motsvaras av ett annat konto där motkontering görs och som är kopplat till samma S-kod så att ingen anslagspåverkan sker. Här finns sannolikt flera olika metoder beroende på vilket ekonomisystem myndigheten använder etc.

Inrapportering och S-koder

De nya reglerna får till följd att fler S-koder/konton kommer att utgöra underlag för anslagsavräkning. Tidigare har endast utgifter avräknats. I fortsättningen avräknas *kostnader*, vilket innebär att även periodiseringar måste beaktas när avräkning sker.

Myndigheten måste därmed anpassa sina automatkonteringar (triggrar) i sitt ekonomisystem som styr anslagsavräkningen, eller motsvarande manuell avräkning.

Inga S-koder kommer att tas bort i nuläget och myndigheten ska därmed i princip fortsätta skilja på utgifter och periodiseringar i sin bokföring. Anledningen till detta är att åtskillnaden utgör underlag för motpartsavstämningen och rapporteringen av finansstatistik till nationalräkenskaperna. Även i fortsättningen kommer motpartsavstämning att omfatta utgifter och inkomster som fakturerats fram till brytdagen. I nationalräkenskaperna måste man skilja på utgifter och kostnader i fråga om personalkostnader (kkl 4) och i fråga om transfereringar (kkl 7). Det är därför troligen lättare att göra lika i hela kontoplanen och fortsätta tillämpa etablerade rutiner, än att ha olika rutiner i olika kontoklasser.

Nya S-koder införs för kostnader för avsättningar för t.ex. omstruktureringskostnader eller lokala pensionsavtal. Syftet är att på så sätt visa hur dessa kostnader påverkat anslagsutfallet.

Den realekonomiska fördelningen av anslagsutfall (F-avsnittet i Hermes) får ökad vikt vid analysen av anslagsutfallet med anledning av de nya reglerna. De flesta myndigheterna gör den realekonomiska fördelningen löpande genom finansiärskod eller liknande i sitt system och rapporterar den varje månad till Hermes. Något krav på månadsvis realekonomisk fördelning av anslagsutfall införs dock inte.