



EKONOMISTYRNINGSVERKET

Vägledning

Underlag för beräkning av övergångseffekter
vid kostnadsmässig anslagsavräkning

ESV:s handledningar är till stöd för hur föreskrifter och allmänna råd ska tolkas och användas inom områden där ESV är normerande.

Publikationen kan laddas ner som tillgänglig PDF och beställas från www.esv.se. Word-formatet kan tillhandahållas via Publikationsservice.

Dnr: 49-41/2009

ESV-nr: 2009:4

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Curt Johansson

Innehåll

1 Inledning	4
1.1 Regeringens uppdrag.....	5
2 Periodiseringar i en statlig myndighet	6
2.1 Brytdag och avräkningsprinciper	7
2.2 Myndighetskapital	7
2.2.1 Vad har påverkat kapitalförändringen?	8
3 Underlag för att beräkna övergångseffekter	10
3.1 Vilka myndigheter ska lämna ett underlag för att beräkna övergångseffekter?	12
3.2 När och vart ska underlaget sändas in?	12
3.3 Hur ska underlaget se ut?	12
3.4. Myndigheter som omstruktureras	16
4 Uppdelning av effekter i underlaget	19
4.1 Varulager.....	19
4.2 Förutbetalda kostnader	20
4.3 Upplupna intäkter	20
4.4 Avsättningar	20
4.4.1 Pensioner.....	21
4.4.2 Övriga avsättningar.....	22
4.5 Upplupna kostnader exkl. semesterlöneskuld.....	22
4.5.1 Transfereringar av varor och tjänster	23
4.6 Förutbetalda intäkter	23
4.7 Övriga periodiseringar.....	23
4.7.1 Avskrivningar på lånefinansierade anläggningstillgångar	24
4.7.2 Befarade förluster	24
4.8 Hantering av semesterlöneskuld.....	24
4.9 Kontroll av beräknad övergångs- och periodiseringseffekt m.m.....	25
4.9.1 Kapitalförändringen är fördelade mellan finansieringskällor.....	26
4.9.2 Kapitalförändringen är inte fördelad mellan finansieringskällor.....	28
4.9.3 Negativ övergångseffekt	30
4.10 Fördelning av övergångseffekt per anslag.....	30
5 Sammanställning av övergångseffekter och utfallsprofil	31
5.1 Årsvis fördelning av övergångseffekter, utfallsprofil	31
5.1.1 Upplupna kostnader och intäkter	31
5.1.2 Förutbetalda kostnader och intäkter.....	32
5.1.3 Avsättningar.....	32
6 Bokföring av övergångs- och periodiseringseffekt 2009	34
Bilaga 1 Ändringar i anslagsförordningen	36
Bilaga 2 Regeringsuppdrag till ESV	37
Bilaga 3 Exempel hur underlag om övergångseffekter tas fram	40

1 Inledning

Myndighetens förvaltningsutgifter och utgifter för transfereringar av varor och tjänster ska fr.o.m. 2009 avräknas mot anslag det år till vilket kostnaden hänför sig (16 § anslagsförordningen, se bilaga 1).

Förändringen får effekt på anslagsutfall i form av dels en ackumulerad effekt, dels en fortlöpande årlig effekt. Den ackumulerade effekten per den 31 december 2008 påverkar utfallet på statsbudgeten övergångsåret i form av en ”ryggsäck” som huvudsakligen har uppkommit till följd av att myndigheter fram t.o.m. den 31 december 2008 har haft kostnader som ännu inte har finansierats med anslag (t.ex. upplupna kostnader och avsättningar). De kan inte heller avräknas mot ordinarie anslag fr.o.m. 2009 eftersom kostnaderna har uppkommit tidigare år. Därutöver kan myndigheter ofta ha utgifter som finansierats med anslag men som inte har redovisats som kostnader (t.ex. förutbetalda kostnader och varulager).

En övergång till att redovisa förvaltningsutgifter kostnadsmässigt mot anslag ändrar inte det långsiktiga anslagsbehovet. Däremot kan övergången medföra att delar av anslagsutfallet uppkommer vid andra tillfällen än tidigare.

Effekten av förändringen begränsas dock i praktiken genom att utgifterna på anslag för förvaltningsutgifter till stor del redan motsvarar kostnaderna. I den löpande bokföringen överensstämmer i huvudsak kostnader och utgifter genom att bokföringen utgår från mottagna fakturor. När dessa bokförs redovisas både en utgift och en kostnad.

Skillnaden mellan den hittills gällande utgiftsmässiga redovisningen mot anslag för förvaltningsutgifter och en kostnadsförmässig redovisning mot anslag begränsas därför i huvudsak till sådana poster som krävs för att i bokslut hänföra vissa transaktioner som uppkommer i samband med årsskiftet till rätt period. Även andra poster kan behöva läggas till för att på ett rättvisande sätt redovisa alla kostnader och intäkter som hör till perioden.

Periodiseringar kan påverka anslaget positivt (anslagsutfallet blir lägre) eller negativt (anslagsutfallet blir högre). Förändringen mellan åren är ofta inte så stor för upplupna intäkter och kostnader respektive förutbetalda intäkter och kostnader. Däremot kommer myndigheterna som tidigare nämnts normalt sett att ha ett ackumulerat belopp som får effekt under övergångsåret.

Regeringen har i övergångsbestämmelser till anslagsförordningen beslutat att semesterlöneskulden per den 31 december 2008 även i fortsättningen ska avräknas utgiftsmässigt mot anslag (se bilaga 1). Det innebär att semesterlöneskulden inte kommer att ingå i övergångseffekten som ska finansieras från det särskilda anslaget under utgiftsområde 26. ESV har beslutat att den andel av semesterlöneskulden som är

hänförlbar till anslagsfinansierad verksamhet 2009 ska redovisas som en fordran under posten Avräkning med statsverket i balansräkningen. Mer information om semesterlöneskulden finns i avsnitt 4.8 Hantering av semesterlöneskuld.

1.1 Regeringens uppdrag

Regeringen beslutade den 15 januari 2009 (se bilaga 2) att myndigheter ska lämna in ett underlag för att beräkna övergångseffekter. Av regeringsbeslutet framgår:

1. De myndigheter som lyder under regeringen och som Ekonomistyrningsverket bestämmer ska senast den 13 mars 2009 lämna ett underlag till regeringen och Ekonomistyrningsverket om övergångseffekter till följd av övergången till kostnadsriässig avräkning mot anslag.

2. Ekonomistyrningsverket ska lämna anvisningar samt ge råd och stöd för hur underlaget enligt punkt 1 ska se ut och hur det ska hanteras. Det ankommer på Ekonomistyrningsverket att informera myndigheterna om innebörden av detta beslut.

3. Ekonomistyrningsverket får i uppdrag att bedöma rimligheten i myndigheternas underlag och sammanställa underlagen. Uppdraget ska redovisas till Regeringskansliet (Finansdepartementet) senast den 31 mars 2009.

För att säkerställa en tydlig och transparent hantering och redovisning av förändringen bör de effekter som uppstår vid övergången särredovisas. Ett särskilt anslag har därför förts upp på statsbudgeten under utgiftsområde 26 Statsskuldräntor m.m. för vilket det även har begärts ett bemyndigande att överskrida anslaget. Eftersom myndigheternas räntekonto tillförs medel från det särskilda anslaget för att finansiera utbetalningar av redan anslagsbelastade kostnader (övergångseffekten), ska myndigheternas anslag under 2009–2013 minska tillfälligt med ett belopp motsvarande det belopp som belastar det särskilda anslaget. Minskning av myndigheternas anslag under 2009 sker genom indragning, medan minskning av anslagen 2010–2013 sker genom att nivån på anslagen tillfälligt reduceras för dessa år.

Syftet med den här vägledningen är att ge myndigheten bakgrund och anvisningar för det underlag som regeringen kräver.

2 Periodiseringar i en statlig myndighet

Av allmänna råd till 4 kap. 1 § förordningen om årsredovisning och budgetunderlag framgår:

....i syfte att uppnå en riktig periodisering av intäkter och kostnader i resultaträkningen skall 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.

Periodiseringar har fram till 2009 inte påverkat anslagsavräkningen. Om en faktura delvis hänfört sig till det nästföljande året har kostnaden fördelats till rätt period men hela fakturan har avräknats mot anslag det år fakturan inkom till myndigheten. Om en faktura kommit in efter brytdagen, men avsett det gångna året, har kostnaden redovisats i resultaträkningen men inte alls påverkat avräkningen mot anslag för det år som avslutats.

Periodiseringarna leder till att myndigheten kommer att få en engångseffekt i form av en ackumulerad effekt av redovisningen mot anslag fram till övergångsåret 2009 (nedan kallas denna effekt periodiseringseffekt). Periodiseringseffekten består av nettoeffekten av samtliga utestående periodiseringsposter fram t.o.m. 2008. Övergångseffekten¹ är den del av periodiseringseffekten som myndigheten direkt kommer att finansiera från det särskilda anslaget under utgiftsområde 26.

Det årliga anslagsutfallet på statsbudgeten kommer förutom tidigare redovisade utgifter även att påverkas av de årliga förändringarna av periodavgränsningsposterna. Hur den löpande anslagsavräkningen påverkas 2009 behandlas inte särskilt i denna vägledning.

Periodiseringseffekten består huvudsakligen av:

- Upplupna kostnader
- Förutbetalda kostnader
- Varulager
- Avsättningar (huvudsakligen delpensioner och omstruktureringskostnader)
- Förutbetalda och upplupna intäkter (periodiserade avgiftsintäkter som redovisas mot anslag)

¹ Övergångseffekten är lika med periodiseringseffekten exklusive upplupna kostnader hänförliga till semesterlöneskulden (se avsnitt 4.8 Hantering av semesterlöneskuld).

- Avskrivningar på lånefinansierade anläggningstillgångar som inte har avräknats mot anslag. Omvänt kan myndigheten ha förändringar av lån som anslagsavräknats men som inte motsvaras av avskrivningar.

2.1 Brytdag och avräkningsprinciper

Av allmänna råd till 10 § förordningen om myndigheters bokföring (FBF) i 2008 års lydelse framgick:

Vid brytdagen upphör den löpande bokföringen av ekonomiska händelser och normalt också bokföringen av avräkning av anslag och inkomstitlar.

Enligt bestämmelserna i 10 § FBF ska myndigheterna tillämpa en s.k. brytdag då den löpande bokföringen ska avbrytas. Avsikten med att tillämpa en brytdag som ligger senare än den sista dagen i räkenskapsperioden är att underlätta för myndigheterna att bokföra de intäkter och kostnader som hör till perioden. Ofta kommer fakturan några dagar senare än själva leveransen och man kan också hinna med att ställa ut egna fakturor avseende utfört arbete under perioden. Brytdagen har fram t.o.m. 2008 normalt varit sluttidpunkt även för anslagsavräkning. De generella reglerna i anslagsförordningen fram till och med 2008 angav att avräkning mot statsbudgetens anslag skulle ske med periodens *utgifter*. Utgiften uppstår ur bokföringssynpunkt normalt då faktura tas emot. Från och med 2009 ska förvaltningsutgifter istället avräknas det år till vilket kostnaden hänförs.

Med förvaltningsutgifter, som i anslagsförordningen benämns ”utgifter för egen verksamhet”, avses huvudsakligen samtliga kostnader och intäkter i verksamhetsavsnittet i resultaträkningen som är hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet, med undantag för avskrivningar på anläggningstillgångar finansierade direkt med anslag (Se bilaga 1).

2.2 Myndighetskapital

Kapitalförändringen redovisas under Myndighetskapital på två poster, dels ”Balanserad kapitalförändring”, dels ”Kapitalförändring enligt resultaträkningen”.

Balanserade kapitalförändring ska enligt gällande föreskrifter specificeras i not. Hur specifikationen ska utformas anges inte. Det finns även krav på att ta fram en specifikation i not av posten ”Kapitalförändring enligt resultaträkningen”. I noten ska över- eller underskott i avgifts- eller bidragsfinansierad verksamhet anges såvida beloppen inte är obetydliga. Det är vanligt att myndigheterna specificerar det belopp som avser periodiseringsdifferensen i anslagsfinansierad verksamhet såväl avseende räkenskapsåret som för den balanserade kapitalförändringen.

2.2.1 Vad har påverkat kapitalförändringen?

Kapitalförändringen har påverkats huvudsakligen av:

- Periodiseringar i anslagsfinansierad verksamhet (det som i denna vägledning benämns periodiseringseffekt)
- Periodiseringar av uppbörd och transfereringar
- Över- och underskott i avgifts- och bidragsfinansierad verksamhet
- Andra över- och underskott som inte är hänförliga till finansiär

Som intäkter av anslag i resultaträkningen redovisas det belopp som har avräknats mot anslaget, med undantag för tillfört kapital för investeringar och underskottstäckning och i förekommande fall icke medgivet överskridande. Det innebär att kapitalförändringen påverkas av skillnaden mellan intäkter av anslag och kostnaderna i resultaträkningen. I kapitel 3 beskrivs vilka periodiseringseffekter som kan uppkomma i en anslagsfinansierad verksamhet.

En kapitalförändring i uppbördsverksamhet kan uppstå i de fall myndigheter redovisar intäkter eller intäktsreduktioner som inte påverkar redovisningen mot inkomsttitel, t.ex. nedskrivningar av befarade förluster på avgifter eller när uppbörd faktureras. På motsvarande sätt kan en kapitalförändring uppstå i transfereringsverksamhet om myndigheten redovisar kostnader eller kostnadsreduktioner som inte påverkar redovisningen mot anslag. Periodiseringar hänförliga till transfereringar (förutom transfereringar av varor och tjänster) och uppbörd påverkar inte övergångseffekten.

I avgifts- och bidragsfinansierad verksamhet är det inte själva periodiseringen av kostnader och intäkter som påverkar kapitalförändringen utan i stället skillnaden mellan ackumulerade intäkter och kostnader, dvs. under- eller överskottet i verksamheten². I bidragsfinansierad verksamhet uppkommer normalt ingen effekt på kapitalförändringen eftersom oförbrukade bidrag ska periodiseras. Det är endast i de fall det finns ett överskott som får behållas enligt bidragsvillkoren som en kapitalförändring kan uppstå. Myndigheten ska inte ta hänsyn till periodavgränsningsposterna Oförbrukade bidrag och Upplupna bidragsintäkter i balansräkningen vid beräkning av övergångseffekten.

Avgifter som tas ut i avgiftsfinansierad verksamhet utan krav på full kostnadstäckning eller enligt 4 § avgiftsförordningen och ränteintäkter hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet kan påverka myndighetskapitalet om intäkterna inte har återförts mot anslag. Det kan i sådana fall uppkomma över- eller underskott som inte är hänförliga till en finansiär.

Myndigheter kan även ha gjort fel i tidigare räkenskaper som påverkar kapitalförändringen.

² Under förutsättning att varken intäkter eller denna verksamhet redovisas mot anslag.

Kapitalförändringen enligt resultaträkningen påverkas därutöver av transaktioner och händelser som ska föras över till annan balanspost under Myndighetskapital, t.ex. avskrivningar på tillgångar som är direkt finansierade med anslag (redovisas som statskapital), resultatandelar i dotter- och intresseföretag, donationskapital och uppskrivningskapital.

Den beräknade periodiseringseffekten vid framtagandet av underlaget ska stämmas av mot kapitalförändringen. Hur detta bör göras behandlas i avsnitt 4.9 Kontroll av beräknad övergångs- och periodiseringseffekt m.m.

3 Underlag för att beräkna övergångseffekter

Av det särskilda regeringsbeslutet framgår, som inledningsvis nämndes, att myndigheterna som ESV bestämmer ska lämna ett underlag om övergångseffekter till följd av övergången till kostnadsmässig avräkning mot anslag. ESV ska enligt uppdraget ge ut anvisningar och ge råd och stöd för hur underlaget ska se ut och hanteras.

Underlaget kommer dels att användas för att fastställa den övergångseffekt som ska finansieras från det särskilda anslaget under utgiftsområde 26, dels för att besluta om indragningar 2009 och justering av anslagsnivån för 2010-2013. Därutöver kommer underlaget att ligga till grund för att beräkna det belopp som framöver ska avräknas mot anslag enligt undantagsbestämmelsen i anslagsförordningen, dvs. den ackumulerade semesterlöneskulden hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet.

ESV:s beslut har fått följande utformning:

Ekonomistyrningsverket (ESV) beslutar, med stöd av regeringens beslut den 15 januari 2009 (Fi 2008/371), att de myndigheter som framgår av bilaga ska lämna ett underlag till regeringen och ESV om övergångseffekter till följd av övergången till kostnadsmässig avräkning mot anslag. Underlaget ska ställas till regeringen och lämnas till Finansdepartementet (budgetavdelningen), berört fackdepartement och ESV. Till ESV ska underlaget också lämnas i elektronisk form. Underlaget ska vara mottagarna tillhanda senast den 13 mars 2009.

Regeringen behöver underlaget från myndigheterna dels för att tilldela det särskilda anslaget under utgiftsområde 26 till berörda myndigheter, dels för att kunna besluta om indragning under 2009 och fastställa minskning av anslagen för 2010-2013.

Skrivelsen tillställs samtliga myndigheter under regeringen och riksdagen. Det är dock endast myndigheterna i bilaga 1 som ska upprätta underlaget. Också myndigheter under riksdagen bör upprätta underlag.

Det underlag som myndigheten beslutar ska lämnas i form av en sammanfattande skrivelse med bilagor. Av skrivelsen ska framgå beräknat belopp i tusental kronor som avser den övergångseffekt som ska finansieras från det särskilda anslaget under utgiftsområde 26. Där ska också framgå den beräknade ackumulerade semesterlöneskuld som ska avräknas mot anslag enligt övergångsbestämmelsen till anslagsförordningen. I de fall det finns en övergångseffekt ska skrivelsen också innehålla myndighetens bedömning av

hur övergångseffekten bör fördelas mellan budgetåren 2009–2013. Myndigheten ska därutöver, i de fall det förekommer, ange väsentliga övergångseffekter som myndigheten bedömer bör finansieras från annat anslag än myndighetens förvaltningsanslag.

Till skrivelsen ska fogas de tre obligatoriska tabellerna med kommentarer som finns i ESV:s vägledning Underlag för beräkning av övergångseffekter vid kostnadsässig anslagsavräkning (ESV 2009:4). De tre tabellerna är

- *Sammanställning av övergångseffekt och utfallsprofil (tabell 1)*
- *Beräkningsunderlag (tabell 2)*

Avstämning av periodiseringseffekt (tabell 3)

Om väsentliga delar av övergångseffekten är hänförliga till annat anslag än myndighetens förvaltningsanslag bör fördelningen specificeras i ytterligare en tabell (tabell 4) i enlighet med vägledningen.

Myndigheten kan också lämna ytterligare information och kommentarer som den bedömer är av betydelse för regeringens bedömningar.

Myndigheter som ska upprätta underlag och som saknar såväl övergångseffekt som ackumulerad semesterlöneskuld som ska avräknas mot anslag, ska ange detta i sin skrivelse. Bilagor behöver i dessa fall inte lämnas.

ESV föreslår att den skrivelse som myndigheten ska lämna formuleras med utgångspunkt i följande förslag (siffrorna är hämtade från exemplet i bilaga 3):

Den beräknade övergångseffekten hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet som ska finansieras från det särskilda anslaget under utgiftsområde 26 beräknas uppgå till 2 971 tkr. Myndigheten bedömer att det finns väsentliga övergångseffekter uppgående till 610 tkr som bör finansieras från anslag 110115 ap 2. Utfallet av övergångseffekten per år bedöms vara 2 615 tkr 2009, 228 tkr 2010 och 128 tkr 2011.

Den ackumulerade semesterlöneskuld per den 31 december 2008 som framöver ska finansieras med anslag enligt övergångsbestämmelsen i anslagsförordningen beräknas uppgå till 5 476 tkr.

ESV har på sin webbplats lagt upp en särskild webbsida om kostnadsässig anslagsavräkning under ämnesområdet Redovisning. Härigenom kan myndigheterna få del av underlag som behövs i arbetet och ta del av sådana frågor och svar som uppkommer under arbetet och som ESV bedömer behöver göras tillgängligt för alla myndigheter. Det är möjligt för myndigheterna att ställa frågor till ESV. Det görs lämpligen i form av e-brev under adress red@esv.se.

3.1 Vilka myndigheter ska lämna ett underlag för att beräkna övergångseffekter?

Av ESV beslut (se ovan) framgår vilka myndigheter som ska lämna ett underlag. Det innefattar samtliga myndigheter som har en skyldighet att upprätta en årsredovisning per den 31 december 2008. Därutöver bör myndigheter under riksdagen³ lämna ett underlag. Undantagna är dock alla universitet och högskolor, särskilda avvecklingsmyndigheter samt alla myndigheter som inte disponerar något anslag. Myndigheter som avvecklas per den 31 december 2008 och under första kvartalet 2009 ska lämna ett underlag. Dessa myndigheter har dock mindre krav på fördelning av övergångseffekter i underlaget vilket framgår av avsnitt 3.4 Myndigheter som omstruktureras.

3.2 När och vart ska underlaget sändas in?

Underlaget ska ställas till regeringen och lämnas till Finansdepartementet (under adress: Finansdepartementet, Budgetavdelningen, 103 33 Stockholm), berört fackdepartement (för vilket myndigheten kan kontakta det berörda fackdepartementet i fråga om önskemål när det gäller adressering) och ESV (under adress: Ekonomistyrningsverket, Att: Curt Johansson, Box 45316, 104 30 Stockholm) senast den 13 mars 2009. Underlaget ska även skickas till ESV vid samma datum i elektronisk form under adress underlag@esv.se.

De tabeller som ska lämnas i underlaget finns i form av en Excel-fil med flikar för de olika tabellerna. Filen bifogas ESV:s skrivelse och publiceras på ESV:s webbplats. Mellan tabellerna har länkar lagts in som förenklar ifyllandet och som genomför lämpliga kontroller. Excel-filen kan med fördel användas såväl i myndighetens arbete som då myndigheten sänder in underlaget.

3.3 Hur ska underlaget se ut?

Underlaget ska beräknas och fördelas per anslagspost/delpost (i fortsättningen benämnt anslag) och bestå av tre tabeller med kommentarer. I de fall det är väsentligt att fördela övergångseffekterna på flera anslag görs detta i ytterligare en tabell. Samtliga belopp i tabellerna ska vara i tusental kronor (tkr). Som tidigare nämnts finns tabellerna i form av en Excel-fil. Denna fil har använts när ESV har framställt vägledning, såväl i detta avsnitt som i de exempel som finns i kommande avsnitt och bilaga 3.

En myndighet som inte har någon övergångseffekt och inte heller någon semesterlöneskuld som ska finansieras med anslag enligt övergångsbestämmelsen behöver inte

³ Riksdagens myndigheter innefattas inte direkt av regerings beslut men Riksdagen har den 12 november 2008 (bet. 2008/09: FIU15, rskr. 2008/09:30) beslutat om ändrad grund för anslagsavräkning av myndigheternas förvaltningsutgifter i enlighet med regeringens förslag i budgetpropositionen. Av betänkandet framgår att även riksdagens myndigheter ska hantera övergångseffekten mot det särskilda anslaget under utgiftsområde 26.

ta med några tabeller i skrivelsen utan endast ange att effekterna beräknas till 0 tkr.

När underlaget tas fram är det naturligt att börja med att beräkna periodiseringseffekten i tabell 2, vilket även framgår i exemplet i bilaga 3.

Tabell 1 *Sammanställning av övergångseffekter och utfallsprofil* kommer att ligga till grund för ESV:s sammanställning till regeringen (Finansdepartementet).

Tabell 1: Sammanställning av övergångseffekt och utfallsprofil (tkr)

Myndighetens namn	
Förvaltningsanslagets nomenklatur	
Avsättningar	
Övriga periodiseringar	
Summa	XXX

På raden *Förvaltningsanslagets nomenklatur* ska myndigheten lägga in hela anslagsnomenklaturen (inklusive utgiftsområde) för det anslag som normalt tilldelas för myndighetens förvaltningsutgifter (detta anslag kommer härnäst att benämnas förvaltningsanslag). Myndigheter har vanligtvis endast ett förvaltningsanslag som tilldelas för förvaltningsutgifter. I de fall en myndighet har flera förvaltningsanslag delas effekten upp per anslag. Hela övergångseffekten ska läggas in mot förvaltningsanslaget även då andra anslag finansierar förvaltningsutgifter. Den indragning 2009 och justering av anslagsnivån för 2010–2013 som regeringen beskriver i uppdraget kommer normalt att göras mot förvaltningsanslaget.

Myndigheten ska göra en kontroll av att summa Övergångseffekter överensstämmer med summa "Totalt" i utfallsprofilen (markerade med XXX).

Tabell 2 *Beräkningsunderlag* ska myndigheten använda för att specificera övergångseffekten per den 31 december 2008 och för att redovisa hela den periodiseringseffekt som på sikt kommer att uppkomma till följd av den ändrade anslagsavräkningen 2009. ESV kommer att använda denna tabell för att göra rimlighetskontroller av underlaget mot myndighetens årsredovisning.

Tabell 2: Beräkningsunderlag (tkr)

Myndighetens namn			
Förvaltningsanslagets nomenklatur			
	Totalt enligt balansräkningen	Varav	
		anslagsfinansierad verksamhet	övrig verksamhet
Tillgångar			
Varulager (konto 141x och 147x)			
Förutbetalda kostnader (konto 161x)			
Övriga upplupna intäkter (konto 167x)			
<i>Delsumma (minskar övergångseffekten)</i>			
Skulder			
Avsättningar för pensioner (konto 221x)			
Övriga Avsättningar (konto 225x)			
Upplupna kostnader exkl semesterlöneskuld (del av kontogrupp 271 exkl 2712 och 2714)			
Upplupna kostnader hänförliga till varor och tjänster (del av kontogrupp 271 exkl 2712 och 2714)			
Övriga förutbetalda intäkter (konto 277x, exkl 2771 och 2772)			
Övriga periodiseringar			
Avskrivningar som inte har avräknats mot anslag			
Här kan ytterligare periodiseringar läggas in!			
Här kan ytterligare periodiseringar läggas in!			
<i>Delsumma (ökar övergångseffekten)</i>			
Övergångseffekt			
Semesterlöneskuld (konot 2712 och 2714)			
Periodiseringseffekt			

För att kunna bedöma övergångseffekterna i underlagen är det viktigt att effekten av övergången kan härledas från myndighetens årsredovisning för 2008. De totala periodiseringarna i myndighetens årsredovisning ska därför delas upp på hur stor andel som avser anslagsfinansierad verksamhet respektive övrig verksamhet i tabell 2 *Beräkningsunderlag*. Periodiseringarna ska också delas upp på de olika slagen av periodisering som finns. Hur tabell 2 ska tas fram finns beskrivet i kapitel 4 *Uppdelning av effekter i underlaget* och i bilaga 3.

Inom parentes har konto angetts enligt den statliga baskontoplanen. I de fall myndigheten har anpassat baskontoplanen till sin egen verksamhet kan naturligtvis andra konton bli aktuella.

Myndigheten ska kontrollera att summa Övergångseffekter i tabell 1 är samma belopp som Övergångseffekt i kolumnen *Varav anslagsfinansierad verksamhet* i tabell 2 (markerat med XXX i båda tabellerna).

Myndigheten ska stämma av den beräknade periodiseringseffekten i tabell 2 mot kapitalförändringen i balansräkningen enligt uppställningen i tabell 3. Om det finns en differens bör myndigheten kommentera denna i anslutning till tabellen.

Tabell 3 *Avstämning av periodiseringseffekt* ska myndigheten använda för att redovisa en avstämning av beräknad periodiseringseffekt mot kapitalförändringen i balansräkningen.

Tabell 3: Avstämning av periodiseringseffekt (tkr)

Myndighetens namn	
Förvaltningsanslagets nomenklatur	
Balanserad kapitalförändring (+/-)	
Kapitalförändring enligt resultaträkningen (+/-)	
Summa kapitalförändring (=)	
Kapitalförändring hänförlig till övrig verksamhet (+/-)	
Kapitalförändring hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet/ ofördelad kapitalförändring (=)	
Beräknad periodiseringseffekt (tabell 2)	YYY
Differens (=)	

Om myndigheten inte har gjort en uppdelning av den del av kapitalförändringen som är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet används benämningen Ofördelad kapitalförändring (se avsnitt 4.9 Kontroll av övergångs- och periodiseringseffekt). Semesterlöneskulden som är en del av periodiseringseffekten ska redovisas i underlaget men påverkar inte som tidigare nämnts den övergångseffekt som ska finansieras från det särskilda anslaget 2009.

Tabell 4 Fördelning av övergångseffekt ska användas om myndigheten har övergångseffekter som det är väsentligt att hänföra till andra anslag än förvaltningsanslaget. Som framgår av avsnittet 4.10 Fördelning av övergångseffekter är det endast i de fall som en del av övergångseffekterna är direkt hänförliga till sakanslag och uppgår till väsentliga belopp som en sådan uppdelning görs.

Tabell 4: Fördelning av övergångseffekt per anslag (tkr)

Myndighetens namn	
Förvaltningsanslagets nomenklatur	

Berörda anslag	Övergångs-effekter	Utfallsprofil					
		2009	2010	2011	2012	2013	Totalt
Summa	XXX						XXX

Normalt bör hela övergångseffekten hänföras till förvaltningsanslaget. I de fall väsentliga delar av effekten är hänförbar till annat anslag specificeras effekten per anslag i tabell 4 *Fördelning av övergångseffekter per anslag*. I sammanställningen i tabell 1 ska dock hela övergångseffekten redovisas mot myndighetens förvaltningsanslag.

3.4. Myndigheter som omstruktureras

Som ovan nämnts ska även myndigheter som avvecklas eller omstruktureras per den 31 december 2008 och under första kvartalet 2009 beräkna övergångseffekter. Där-
emot behöver inte särskilda avvecklingsmyndigheter upprätta något sådant underlag.

För myndigheter som har upphört per den 31 december 2008 kan det vara lämpligt att lämna in underlaget till regeringen och ESV i samband med att årsredovisningen lämnas, dvs. den 22 februari. Underlaget kan dock lämnas ända fram till den 13 mars.

Myndigheter som håller på att avveckla hela eller delar av sin verksamhet ska i de fall detta är möjligt bedöma vilken myndighet som ska finansiera övergångseffekterna. Det bör göras genom att myndigheten delar upp övergångseffekten på den del myndigheten själv kommer att ansvara för och den del som kommer att finansieras av en ny myndighet eller en särskild avvecklingsmyndighet. I de fall myndigheten känner till fördelningen mellan en eventuell ny myndighet och en avvecklingsmyndighet bör övergångseffekten delas upp mellan dessa myndigheter.

Den del av övergångseffekten som beräknas finansieras av en avvecklingsmyndighet eller en ny myndighet kan läggas in på en egen rad enligt nedan.

Tabell 1: Sammanställning av övergångseffekt och utfallsprofil (tkr)

Myndighetens namn	
Förvaltningsanslagets nomenklatur	

	Övergångs-effekt	Utfallsprofil					
		2009	2010	2011	2012	2013	Totalt
Avsättningar							
Övriga periodiseringar							
Avvecklingsmyndighet							
Myndighet A							
Summa							

Exempel 1

En myndighet upphör den 31 december och verksamheten ska delvis överföras till en ny myndighet. En särskild avvecklingsmyndighet har ansvaret för att avveckla den verksamhet som inte förs över till den nya myndigheten. Behöver myndigheten beräkna övergångseffekten och i så fall på vilket sätt?

Den myndigheten som upphör ska beräkna övergångseffekten eftersom den upprättar en årsredovisning per den 31 december 2008. Underlaget ska vara ESV till handa senast den 13 mars men det kan vara lämpligt att ta fram underlaget i samband med att årsredovisningen lämnas till regeringen den 22 februari. Den totala övergångseffekten bör fördelas mellan den del som kommer att överföras till den nya myndigheten och den del som den särskilda avvecklingsmyndigheten ansvarar för. Underlaget bör förutom till regeringen och ESV även skickas till den myndighet som kommer att överta verksamheten 2009 och till avvecklingsmyndigheten.

Exempel 2

En myndighet ska upphöra den 31 mars 2009 och verksamheten ska till sin helhet föras över till en annan myndighet. Behöver myndigheten beräkna övergångseffekten och i sådana fall på vilket sätt?

Myndigheten ska beräkna övergångseffekten eftersom den upprättar en årsredovisning per den 31 december 2008. Underlaget ska vara ESV tillhanda senast den 13 mars. Den totala övergångseffekt som faller ut under den tid myndigheten finns kvar under 2009 ska i utfallsprofilen hänföras till myndighetens förvaltningsanslag. Den övriga delen av övergångseffekten bör fördelas till den myndighet som kommer att överta verksamheten fr.o.m. 1 april 2009. Underlaget bör förutom till regeringen och ESV även skickas till den myndighet som kommer att överta verksamheten 2009.

Exempel 3

En myndighet upphörde den 30 september 2008 och verksamheten har förts över till en särskild avvecklingsmyndighet. Behöver avvecklingsmyndigheten beräkna övergångseffekten och i så fall på vilket sätt?

Varken den särskilda avvecklingsmyndigheten eller någon annan myndighet behöver upprätta ett underlag för beräkning av övergångseffekter.

Exempel 4

En myndighet upphör den 30 september 2008 och verksamheten har förts över till en ny myndighet. Behöver den myndighet som upphörde beräkna övergångseffekten och i så fall på vilket sätt?

Den myndigheten som upphör ska inte upprätta ett underlag för beräkning av övergångseffekter. Däremot kommer den nya myndigheten att behöva upprätta ett underlag per den 31 december som innefattar samtliga verksamheter, dvs. inklusive den verksamhet som förts över från den gamla myndigheten.

De tillgångar och skulder som övertas av en annan myndighet ingår i den mottagande myndighetens årsredovisning för 2008 och alltså i det underlag som denna myndighet ska lämna till regeringen och ESV senast den 13 mars 2009.

4 Uppdelning av effekter i underlaget

I detta avsnitt behandlas de periodiseringar som ska redovisas i tabell 2 *Beräkningsunderlag* och hur övergångseffekten vid behov kan delas upp på flera anslag enligt tabell 4 *Fördelning av övergångseffekt per anslag*.

Det är viktigt att uppdelningen mellan anslag och övriga finansieringskällor i tabell 2 görs på ett konsekvent sätt. Den totala effekten av periodiseringar hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet ska stämmas av mot den ackumulerade kapitalförändringen, dvs. Kapitalförändring enligt resultaträkningen och Balanserad kapitalförändring under Myndighetskapital i balansräkningen. Denna fråga behandlas i avsnitt 4.8 Kontroll av övergångs- och periodiseringseffekt. En sammanställning av avstämningen ska göras i tabell 3 Avstämning av periodiseringseffekt. I de fall den uppdelning av periodiseringseffekt som redovisas i tabellerna i väsentlig utsträckning skiljer sig från uppdelningen av kapitalförändringen i balansräkningen måste myndigheten kommentera skillnaden i anslutning till tabell 3.

Myndigheten bör även i anslutning till tabell 2 kommentera hur uppdelningen har gjorts mellan anslagsfinansierad och övrig verksamhet.

I bilaga 3 finns ett exempel på hur en myndighet tar fram underlaget för att beräkna övergångseffekter vid övergång till kostnadsmässig anslagsavräkning.

4.1 Varulager

Före 2009 var grundprincipen för anslagsavräkning av lager i anslagsfinansierad verksamhet att inköp av lagervaror, dvs. lageruppbyggnad, anslagsavräknades. Inköpen definierades nämligen som utgifter. Förbrukningen av lagret kostnadsförs i resultaträkningen men avräknades t.o.m. 2008 inte mot anslaget. Övergången till kostnadsmässig anslagsavräkning innebär att denna grundprincip ändras så att uppbyggnaden av lagret inte avräknas mot anslag, utan kommer att finansieras enbart från räntekontot. I stället kommer anslaget att avräknas i takt med förbrukningen av lagret.

Vid övergången till en kostnadsmässig redovisning av förvaltningsutgifter ska ett anslagsfinansierat varulager minska övergångseffekten eftersom anslaget redan har belastats vid inköp av lagret. I undantagsfall kan inköp av varulager redan 2008 ha finansierats endast från räntekonto, t.ex. om det vid anskaffningen funnits en osäkerhet om i vilken verksamhet lagertillgångarna ska användas. I dessa fall uppstår naturligtvis inga övergångseffekter.

4.2 Förutbetalda kostnader

I de fall myndigheten räkenskapsåret 2008 har redovisat kostnader som helt eller delvis hör till kommande år finns en förutbetald kostnad för den del som inte avser 2008. Dessa förutbetalda kostnader har normalt belastat anslaget 2008 men kostnaden uppkommer först 2009 eller senare. Vid övergång till en kostnadsmissig redovisning av förvaltningsutgifter kommer förutbetalda kostnader att minska övergångseffekten. Detta beror på att anslaget redan har belastats med utgifterna.

En väsentlig del av de förutbetalda kostnaderna brukar i de flesta fall vara hyror. I anslagsförordningen fanns t.o.m. 2008 en bestämmelse som innebar att hyror vid bokslut inte skulle avräknas mot anslaget grundat på när hyran fakturerades eller betalades utan på det halvår då nyttjanderätsperioden inföll, dvs. som hyran hörde till. Detta innebär att hyror på årsbasis redan före 2009 har avräknats kostnadsmissigt. Förutbetalda hyror och andra nyttjanderätter som inte har avräknats mot anslag ska därför inte påverka övergångseffekten utan redovisas i kolumnen Varav övrig verksamhet.

4.3 Upplupna intäkter

Ett fåtal myndigheter hade 2008 avgiftsinkomster som redovisades mot anslag och för vilka det också förekom periodiserade intäkter. Sådana upplupna intäkter, t.ex. avgiftsinkomster enligt 4 § avgiftsförordningen, skulle enligt de gamla principerna föras till förvaltningsanslaget 2009 genom en kreditering av anslagsutfallet. Dessa upplupna intäkter ska ingå i beräkningen av övergångseffekten. En upplupen intäkt innebär att övergångseffekten minskar.

4.4 Avsättningar

Utöver skulder och upplupna kostnader ska myndigheten ta upp sådana förpliktelser som är osäkra till belopp eller tidpunkt och där det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Dessa förpliktelser klassificeras som avsättningar.

En myndighet redovisar sina förpliktelser i balansräkningen. När dessa förpliktelser uppkommer redovisas de normalt även som kostnader i resultaträkningen. I de fall förpliktelserna uppfyllde kriteriet för en regelrätt kortfristig skuld var det fråga om en kostnad i resultaträkningen som också var en utgift utgift och som 2008 alltså avräknades mot anslaget. För att detta skulle vara fallet hade myndigheten lite förenklat beskrivet tagit emot en faktura eller annan handling som ställde anspråk på betalning.

Avsättningarna redovisas under två poster i balansräkningen:

- Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
- Övriga avsättningar

Avsättningar för pensioner kan ha betydelse vid en övergång till att avräkna anslag för förvaltningsutgifter kostnadsmässigt. Det gäller dels pensioner enligt allmänna och lokala avtalsbestämmelser, dels pensioner som är ett led i omstruktureringar av myndigheters verksamhet där myndigheten själv har ansvaret för utbetalning av pensioner. Vid omstruktureringar kan också andra avsättningar finnas som får betydelse vid övergången till en kostnadsmässig redovisning mot anslag. Avsättningar i årsredovisningen för 2008 som hör till anslagsfinansierad verksamhet medför att övergångseffekten ökar eftersom det är var en kostnad 2008 som inte avräknades mot anslag och som heller inte kommer att avräknas 2009 eller senare.

4.4.1 Pensioner

En myndighet ska i sin balansräkning som avsättning för pensioner redovisa sådana pensionsförpliktelser som myndigheten själv svarar för. Huvuddelen av statens pensionsförpliktelser redovisas hos Statens pensionsverk (SPV) och myndigheterna betalar en avgift för att täcka pensionskostnaderna. Affärsverken, med undantag för Statens järnvägar, ansvarar för hela sin pensionsförpliktelse. Vissa pensionsåtaganden kan dock finnas även hos andra myndigheter. Det rör sig huvudsakligen om delpension, pensionsersättning eller annan förtida pensionsavgång (före avtalad pensionsålder, i normalfallet 65 år) som en myndighet har beviljat någon anställd eller vissa grupper av anställda (t.ex. inom försvaret eller polisen).

Som exempel kan nämnas att sedan 2003 kan myndigheterna bevilja personer som fyllt 61 år delpension. Den anställde kan gå ner i arbetstid till lägst 50 procent och få en delpension som kompenserar lönebortfall upp till högst 50 procent av arbetstiden. I samband med att myndigheten sluter ett avtal om delpension med en anställd ska hela det framtida delpensionsbeloppet redovisas som pensionsavsättning. Myndigheter som beviljat delpension får månadsvis fakturor från SPV avseende pensionsutbetalningen inklusive särskild löneskatt. Delpensionerna redovisas enligt samma princip som tillämpas för övriga pensionsavsättningar. Till följd av avtalet kan således alla myndigheter i större eller mindre omfattning ha gjort avsättningar för pensioner.

Enligt 15 § trygghetsavtalet (TA) kan en uppsagd arbetstagare som har fyllt 55 men inte 61 år få en form av pensionslösning, s.k. särskild pensionsersättning. Ibland kan ersättningen leda till att berörd myndighet ska redovisa en avsättning. Den redovisas dock inte som en pensionsavsättning utan som en övrig avsättning.

Myndigheterna har också vissa möjligheter att sluta avtal om pensionsersättning (dvs. pension före avtalad pensionsålder, i normalfallet 65 års ålder) med en anställd, t.ex. i samband med omorganisation eller annan omstrukturering. Hanteringen sker i samspel med SPV på samma sätt som ifråga om delpensioner. Bl.a. myndigheter som omstrukturerat sin verksamhet kan således ha gjort avsättningar för pensioner.

4.4.2 Övriga avsättningar

I samband med omorganisation och nedläggning av myndigheter uppkommer flera olika slag av kostnader. Vissa kostnader uppkommer och redovisas löpande på samma sätt som i myndighetens ordinarie verksamhet. I andra fall kan fattade beslut medföra att utgifter kommer att uppkomma längre fram i tiden. Om sådana framtida utgifter med stor säkerhet kommer att leda till ett utflöde av resurser (normalt sett utbetalningar) men belopp eller tidpunkt för utflödet är osäkert ska myndigheten redovisa en kostnad och en avsättning för de framtida utflödena. En förutsättning för att redovisa sådana avsättningar är att förändringarna har påbörjats före räkenskapsårets utgång eller att åtgärderna har beslutats i ett formellt bindande beslut på den nivå där beslutskompetensen finns. Allmänt uttryckta planer eller ambitioner när det gäller strukturförändringar är inte tillräckligt bindande för att utgöra grund för att redovisa avsättningar.

De normalt sett största avsättningarna i samband med omstruktureringsåtgärder utgörs av personalkostnader. Det kan röra sig om avgångsvederlag, pensionslösningar, uppsägningslöner etc. Avgångsvederlag och uppsägningslöner är dock normalt sett så säkra till belopp och tidpunkt att de redovisas som upplupna kostnader även om båda varianterna förekommer.

Även andra kostnader förekommer, t.ex. kostnader för avveckling eller ombyggnad av lokaler och skrotning av maskiner och inventarier.

Avsättningar i samband med omstrukturering kan ha redovisats som pensionsavsättningar eller som övriga avsättningar.

4.5 Upplupna kostnader exkl. semesterlöneskuld

Som upplupna kostnader bokförs de ekonomiska händelser där leverans har skett eller där prestation har utförts under räkenskapsåret men där en skuld inte bokförts, främst därför att någon faktura inte har inkommit. Sådana händelser under 2008 har varit *kostnader* för året och har tillförts bokslutet för att räkenskaperna ska uppvisa en rättvisande bild av periodens kostnader. De vanligaste upplupna kostnaderna är relaterade till personalkostnader, t.ex. semesterlöneskuld, flextidsskuld och övertidsskuld. Om myndighetens lokala löneavtal inte är klart, finns dessutom en skuld för retroaktiv lön.

Vid övergången till en kostnadsmässig redovisning på statsbudgeten av förvaltningsutgifter ökar upplupna kostnader övergångseffekten eftersom anslaget ännu inte har belastats med dessa kostnader.

I de fall myndigheten har periodiserat transfereringar som även fortsättningsvis ska avräknas mot anslag kassamässigt ska denna periodisering redovisas i kolumnen *Varav övrig verksamhet* eftersom denna periodiseringseffekt inte kommer att påverka

övergångseffekten. I dessa fall kommer myndighetens s.k. sakanslag att avräknas när transfereringen betalas ut.

Myndigheter har även en skyldighet att göra en avsättning för kompetensväxlings- och kompetensutvecklingsåtgärder med 0,3 % på lönesumman som redovisas som upplupna kostnader i balansräkning. Denna avsättning ökar övergångseffekten.

Upplupna kostnader hänförliga till semesterlöneskulden behandlas i avsnitt 4.8 Hantering av semesterlöneskuld och avsnitt 4.9 Kontroll av beräknad övergångs- och periodiseringseffekt.

4.5.1 Transfereringar av varor och tjänster

Transfereringar av varor och tjänster avräknades fram till 2009 mot anslag det år utgiften hänförde sig till. Det innebär att i de fall myndigheter själva direkt anskaffade varor och tjänster för transferering skulle dessa avräknas när faktura inkom till myndigheten. Från och med 2009 ska sådana transfereringar av varor och tjänster avräknas kostnadsfritt, dvs. vanligtvis när varan eller tjänsten överlämnas till mottagaren. Endast en mindre del av myndigheterna har denna typ av verksamhet och i de flesta fall förekommer sannolikt inga periodiseringar för dessa typer av kostnader. I de fall det finns upplupna kostnader från 2008 som hänförs till transferering av varor och tjänster kommer övergångseffekten att öka.

4.6 Förutbetalda intäkter

I vissa fall fakturerar myndigheten avgiftsinkomster som helt eller delvis är hänförliga till framtida perioder. Vid bokslut kommer myndigheten i sådana fall att redovisa dessa som förutbetalda intäkter. I de fall som förutbetalda intäkter har förts mot anslaget 2008 genom en kreditering av anslagsutfallet ska dessa ingå i beräkningen av övergångseffekten. En förutbetald intäkt innebär i sådana fall att övergångseffekten ökar.

4.7 Övriga periodiseringar

Det kan finnas andra s.k. periodiseringar som behöver beaktas när övergångseffekten ska beräknas. Den vanligaste är avskrivningar som inte har anslagsavräknats.

I de fall det finns ett behov av att lägga in ytterligare periodiseringar kan nya rader läggas till. Det är i sådana fall viktigt att det finns kommentarer till dessa siffror.

4.7.1 Avskrivningar på lånefinansierade anläggningstillgångar

ESV gjorde år 2002 en ändring i föreskrifterna till kapitalförsörjningsförordningen (1996:1188) som innebär att det därefter inte har funnits något krav på att löptiden för lån till anläggningstillgångar ska anpassas till tillgångarnas ekonomiska livslängd.

Myndigheten behöver alltså bara ta upp lån om det vid avstämningen visar sig att det bokförda värdet på de anläggningstillgångar som är lånefinansierade, eller som ska lånefinansieras, är högre än låneskulden till Riksgäldskontoret. Om å andra sidan det bokförda värdet är lägre än skulden ska myndigheten amortera ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

Flera myndigheter har i samband med att den nya lånemodellen infördes i praktiken börjat avräkna avskrivningar och nedskrivningar mot anslag i stället för amorteringar som var det principiella kravet tidigare. I de fall en myndighet har avräknat faktiska amorteringar mot anslaget och dessa inte är lika stora som avskrivningar och nedskrivningar, har en del av ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar (vanligtvis december månads avskrivningar) som är hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet inte avräknats mot anslag. I dessa fall uppstår en övergångseffekt som innebär att den del av avskrivningar och nedskrivningar som ännu inte har avräknats anslag kommer att öka övergångseffekten.

En motsvarande effekt kan uppstå om myndigheten har sålt tillgångar som används i anslagsfinansierad verksamhet utan att minska lånet i Riksgälden med ett belopp motsvarande det bokförda värdet på den försålda anläggningstillgången.

4.7.2 Befarade förluster

I undantagsfall kan myndigheten ha befarade förluster på kundfordringar eller andra fordringar som ska redovisas mot anslag. Vanligtvis är dessa antingen hänförliga till avgiftsfinansierad verksamhet eller uppbörd och påverkar därmed inte övergångseffekten. Fram t.o.m. 2008 skulle förluster redovisas mot anslag när de var konstaterade. Fr.o.m. 2009 ska befarade förluster, om det inte gäller transfereringar, redovisas mot anslaget det år kostnaden hänförs till.

En befarad förlust från 2008 innebär att övergångseffekten ökar eftersom denna kostnad inte har avräknats mot anslaget.

4.8 Hantering av semesterlöneskuld

Den ackumulerade semesterlöneskulden i årsredovisningen ska inte räknas med i den övergångseffekt som ska belasta det särskilda anslaget under utgiftsområde 26. Regeringen har, som tidigare nämnts, beslutat om en övergångsbestämmelse till anslagsförordningen som innebär att semesterlöneskulden per den 31 december 2008 som är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet ska avräknas utgiftsmässigt (se

bilaga 1). Det innebär att den ackumulerade semesterlöneskulden per den 31 december 2008 ska avräknas när denna löses upp antingen i form av ledighet, pengar eller när den förs över till annan myndighet.

Samtliga upplupna kostnader som är hänförliga till semesterlöneskulden ska räknas med, vilket innebär att samtliga hänförliga upplupna arbetsgivaravgifter, pensionspremier, avgifter till Kåpan och Individuell ålderspension liksom särskild löneskatt definieras som en del av den semesterlöneskuld som även framöver ska avräknas utgiftsmässigt.

I underlaget (tabell 2) ska semesterlöneskulden framgå och delas upp mellan finansieringskällor men den ska alltså inte påverka övergångseffekten. Det innebär att myndigheten ska beräkna hur stor del av semesterlöneskulden som är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet. Det kan göras på olika sätt vilket framgår av avsnitt 4.9 Kontroll av beräknad övergångs- och periodiseringseffekt.

I de fall en del av semesterlöneskulden⁴ har övertagits från en annan myndighet kan en del av semesterlöneskulden ha reglerats genom betalning. Om betalningen i sådana fall inte har förts mot anslag genom en kreditering av förvaltningsanslaget ska den övertagna delen av semesterlöneskulden anses vara hänförlig till kolumnen Varav övrig verksamhet.

I samband med bokslutsarbetet 2008 behöver myndigheten specificera semesterlöneskulden per den 31 december och dela upp den mellan anslagsfinansierad verksamhet och övrig verksamhet. Den andel av semesterlöneskulden som avser anslagsfinansierad verksamhet bör specificeras på antalet sparade dagar per individ och totalt samt belopp. Hur den andel av semesterlöneskulden som avser anslagsfinansierad verksamhet ska hanteras i bokföringen framgår av kapitel 6 Bokföring av övergångs- och periodiseringseffekt 2009.

ESV kommer att lämna särskild information om hur semesterlöneskulden per den 31 december 2008 ska avräknas mot anslag framöver.

4.9 Kontroll av beräknad övergångs- och periodiseringseffekt m.m.

Periodiseringseffekten bör stämmas av mot den andel av kapitalförändringen i myndighetens balansräkning som är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet. Fördelningen av utgifter och kostnader mellan olika verksamheter och finansiärer innehåller alltid ett visst mått av bedömningar. Fördelningen kan också förändras över tiden. Det innebär att en periodiseringseffekt per den 31 december 2008 som är framräknad från poster i balansräkningen inte alltid stämmer med uppdelningen av kapital under

⁴ Även andra personalkostnader m.m. kan ha reglerats via betalning mellan myndigheter vid verksamhetsövergångar och det är viktigt att beakta hur en eventuell finansiering har hanterats när en fördelning ska göras mellan anslagsfinansierad och övrig finansiering.

myndighetskapitalet. I sådana fall bör en justering normalt göras av fördelningen av semesterlöneskulden så att periodiseringseffekten överensstämmer med uppdelningen av kapitalförändringen. I annat fall kan en ofinansierad del av myndighetskapitalet uppstå och som kan bli bestående. Den framräknade övergångseffekten påverkas inte av justeringen av semesterlöneskulden.

Metoden att stämma av periodiseringseffekten mot kapitalförändringen kan göras på olika sätt beroende på om kapitalförändringen har delats upp mellan olika finansieringskällor eller inte.

4.9.1 Kapitalförändringen är fördelade mellan finansieringskällor

Om myndigheten har fördelat kapitalförändringen kan en fullständig avstämning göras enligt nedanstående exempel.

I en blandfinansierad myndighet kan det i vissa fall vara svårt att fördela semesterlöneskulden eftersom den kan ha uppkommit under mycket lång tid. Anställda kan även över tiden ha arbetat i anslagsfinansierad verksamhet i varierande grad. I en blandfinansierad myndighet där finansieringen av verksamheten har förändrats över tiden kan det vara lämpligt att fördela semesterlöneskulden med en indirekt metod, se exempel 2. En avstämning bör i sådana fall göras för att bedöma om fördelningen mellan anslagsfinansierad och övrig verksamhet är rimlig.

Exempel 1 Blandfinansierad myndighet, myndigheten har gjort en preliminär fördelning av semesterlöneskulden

Beräkning av periodiseringseffekt i anslagsfinansierad verksamhet (tabell 2)

Delsumma som minskar övergångseffekten	310
Delsumma som ökar övergångseffekten	800
<i>Övergångseffekt</i> (800-310)	490
Fördelad semesterlöneskuld	240
Periodiseringseffekt	730

Uppdelning av kapitalförändring

Balanserad kapitalförändring

Totalt	-780
varav anslagsfinansierad verksamhet (ej statskapital)	-680
varav övrig verksamhet	-100

Årets kapitalförändring

Totalt	-20
varav anslagsfinansierad verksamhet	-30
(exkl. avskrivningar som förs mot statskapital)	
varav övrig verksamhet	10

Avstämning av övergångseffekt

<i>Kapitalförändring som hänförs till anslagsfinansierad verksamhet (-680-30)</i>	-710
Beräknad periodiseringseffekt enligt tabell 2	730
Differens	20

Det finns en stor osäkerhet avseende fördelningen av semesterlöneskulden vilket medför att differensen med stor sannolikhet är hänförlig till upparbetad semester. Detta leder till att semesterlöneskulden hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet justeras ned från 240 till 220.

Exempel 2 Fördelning av semesterlöneskuld görs enligt en indirekt metod efter avstämning av kapitalförändring (samma förutsättningar som exempel 1)

Beräkning av periodiseringseffekt i anslagsfinansierad verksamhet (tabell 2)

Delsumma som minskar övergångseffekten	310
Delsumma som ökar övergångseffekten	800
<i>Övergångseffekt (800-310)</i>	490

Uppdelning av kapitalförändring*Balanserad kapitalförändring*

Totalt	-780
varav anslagsfinansierad verksamhet (ej statskapital)	-680
varav övrig verksamhet	100

Årets kapitalförändring

Totalt	-20
varav anslagsfinansierad verksamhet	-30
(exkl. avskrivningar som förs mot statskapital)	
varav övrig verksamhet	10

Avstämning av övergångseffekt

<i>Kapitalförändring som hänförs till anslagsfinansierad verksamhet (-680-30)</i>	-710
Beräknad övergångseffekt enligt tabell 2	490
Uppskattad semesterlöneskuld hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet	220

Rimlighetskontroll av semesterlöneskuld

Total semesterlöneskuld	310
Procent av semesterlöneskuld som är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet procent	71 %

Myndigheten bedömer att fördelningen av semesterlöneskulden kan anses vara rimlig.

4.9.2 Kapitalförändringen är inte fördelad mellan finansieringskällor

Några myndigheter har endast delat upp den del av kapitalförändringen som är hänförlig till avgiftsfinansierad verksamhet med full kostnadstäckning. Om det finns en osäkerhet om den återstående delen av kapitalförändringen är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet bör inte en indirekt metod, som beskrivs i avsnitt 4.9.1, användas för att fördela semesterlöneskulden. Myndigheten bör i så fall fördela semesterlöneskulden direkt i tabell 2 och sedan bedöma rimligheten av den fördelade periodiseringseffekten hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet i förhållande till kapitalförändringen under Myndighetskapitalet.

Myndigheten bör stämma av ofördelad kapitalförändring under Myndighetskapital mot den framräknade periodiseringseffekten i tabell 2. Om den differens som uppstår kan hanteras genom att ändra fördelningen i tabell 2 bör myndigheten göra en justering så att uppdelningen av kapitalförändringen under Myndighetskapital överensstämmer med fördelningen i tabell 2. Om differensen är stor bör myndigheten därmed inte göra en justering av den beräknade övergångseffekten eller fördelningen av semesterlöneskulden i tabell 2. Myndigheten bör på sikt försöka reda ut orsaken till differensen.

I nedanstående exempel framgår hur en avstämning kan göras om delar av kapitalförändringen inte har fördelats mellan finansieringskällor.

Exempel 1 Avstämning av kapitalförändring som inte har fördelats i balansräkningen (oväsentlig differens uppstår)

Beräkning av periodiseringseffekt i anslagsfinansierad verksamhet (tabell 2)

Delsumma som minskar övergångseffekten	350
Delsumma som ökar övergångseffekten	810
Övergångseffekt (810-350)	460
Fördelad semesterlöneskuld	210
Periodiseringseffekt	670

Uppdelning av kapitalförändring

Balanserad kapitalförändring

Totalt	-750
Varav avgiftsfinansierad verksamhet	110
Ofördelad kapitalförändring	-640

Årets kapitalförändring

Totalt	-30
varav avgiftsfinansierad verksamhet	-10
Ofördelad kapitalförändring	40

Avstämning av övergångseffekt

<i>Ofördelad kapitalförändring (-640-40)</i>	- 680
Beräknad periodiseringseffekt enligt tabell 2	670
Differens	- 10

Differensen är så pass liten att myndigheten bedömer att det är sannolikt att fördelningen av semesterlöneskulden kan uppgå till 220 istället för 210. Myndigheten justerar alltså den fördelade semesterlöneskulden så att den framräknade periodiseringseffekten i tabell 2 överensstämmer med kapitalförändringen under Myndighetskapital, 220.

Exempel 2 Avstämning av kapitalförändring som inte har fördelats i balansräkningen (väsentlig differens uppstår)

Beräkning av periodiseringseffekt i anslagsfinansierad verksamhet (tabell 2)

Delsumma som minskar övergångseffekten	310
Delsumma som ökar övergångseffekten	850
<i>Övergångseffekt (810-350)</i>	540
Fördelad semesterlöneskuld	310
Periodiseringseffekt	850

Uppdelning av kapitalförändring*Balanserad kapitalförändring*

Totalt	-700
Varav avgiftsfinansierad verksamhet	50
Ofördelad kapitalförändring	-650

Årets kapitalförändring

Totalt	-40
varav avgiftsfinansierad verksamhet	5
(ej avskrivningar som förs mot statskapital)	
Ofördelad kapitalförändring	-35

Avstämning av övergångseffekt

<i>Ofördelad kapitalförändring (650+35)</i>	-685
Beräknad periodiseringseffekt enligt tabell 2	850
Differens	-165

Myndigheten bedömer att differensen är väsentlig och den kan inte förklaras. Myndigheten gör ingen justering av vare sig övergångseffekten eller fördelningen av semesterlöneskulden i tabell 2. Myndigheten behöver på sikt reda ut vad differens består av, så att den kan täckas med avgifter, bidrag eller anslag, men gör alltså inte någon justering av fördelningen i tabell 2.

4.9.3 Negativ övergångseffekt

För enstaka myndigheter kan den totala övergångseffekten bli negativ, dvs. att de effekter som minskar övergångseffekten är större än de som ökar övergångseffekten. I dessa fall skulle myndigheten logiskt sett leverera in medel till det särskilda anslaget under utgiftsområde 26. Myndigheten kommer i dessa fall även att redovisa kostnader som påverkar anslagsutfallet senare år. Samma transaktioner kommer alltså att avräknas två gånger mot förvaltningsanslaget, först utgiftsmässigt 2008 och sedan kostnadsmässigt 2009. För att övergången ska bli budgetneutral måste anslagsmedel i sådana fall tillföras det år kostnaden redovisas i resultaträkningen. Observera att även myndigheter som redovisar en negativ övergångseffekt ska lämna ett underlag till regeringen och ESV.

I de flesta fall uppkommer dock övergångseffekten och belastningen mot anslaget budgetåret 2009. I dessa fall återförs övergångseffekten mot myndighetens förvaltningsanslag istället för att avräknas som en inkomst under det särskilda anslaget under utgiftsområde 26. Effekten på anslag blir i dessa fall neutral, såsom framgår av följande exempel:

Exempel		
Beräkning av övergångseffekt		
Delsumma som minskar övergångseffekten		425
Delsumma som ökar övergångseffekten		305
Övergångseffekt	(305-425)	-120
Redovisning av övergångseffekt 2009		
Återföring av övergångseffekt mot förvaltningsanslaget		-120
Tidigare belastade utgifter som redovisas som kostnader och anslagsavräknas 2009		120
Effekt på förvaltningsanslaget 2009		0

4.10 Fördelning av övergångseffekt per anslag

I de flesta fall behöver inte övergångseffekten delas upp på flera anslag. Endast i de fall som en del av övergångseffekterna är *direkt* hänförliga till sakanslag och uppgår till väsentliga belopp görs en sådan uppdelning.

I de fall övergångseffekten fördelas på flera anslag måste summeringen av övergångseffekt i tabell 4 överensstämma med redovisad övergångseffekt i anslagsfinansierad verksamhet i tabell 2 och summa övergångseffekt i tabell 1. Det innebär att samtliga anslag ska finnas med i uppdelningen, dvs. även förvaltningsanslaget. I sammanställningen i tabell 1 ska dock hela övergångseffekten hänföras till förvaltningsanslaget. Regeringen kommer att ta ställning till om, och i så fall hur övergångseffekten ska fördelas mellan olika anslag.

5 Sammanställning av övergångseffekter och utfallsprofil

När myndigheten har delat upp periodiseringar som är hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet och eventuellt fördelat väsentliga övergångseffekter per anslag (tabell 4) ska myndigheten ställa samman övergångseffekten enligt den uppställning som finns i tabell 1 (se kapitel 3).

I tabell 1 ska hela övergångseffekten läggas in mot myndighetens förvaltningsanslag. Om myndigheten har fördelat övergångseffekter mellan olika anslag i tabell 4 kan en kommentar lämnas i anslutning till tabellen om att det finns väsentliga effekter som bör hänföras till andra anslag.

Övergångseffekten hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet som har beräknats i tabell 2 ska redovisas i tabell 1 och det gäller även hur stor del av övergångseffekten som består av avsättningar respektive övriga periodiseringar. Myndigheten ska alltså i tabell 1 summera avsättningar för pensioner och övriga avsättningar på raden Avsättningar och redovisa andra periodiseringar på raden Övriga periodiseringar.

5.1 Årvis fördelning av övergångseffekter, utfallsprofil

I sammanställningen ska överföringseffekten fördelas på högst fem år med utgångspunkt i antingen när periodiseringarna förväntas att falla ut som betalningar (upplupna kostnader/intäkter och avsättningar) eller när periodiseringarna påverkar resultaträkningen (förutbetalda kostnader/intäkter). Normalt är det endast i de fall det finns avsättningar som övergångseffekten i utfallsprofilen kommer att falla ut vid en annan tidpunkt än år 2009. Fördelningen av utfallsprofil per år ska göras för avsättningar, övriga periodiseringar och totalt.

5.1.1 Upplupna kostnader och intäkter

Upplupna kostnader och intäkter i årsredovisningen för 2008 förfaller normalt till betalning år 2009.

I de fall t.ex. en upplupen kostnad gäller elkostnad för december månad kommer myndigheten att få en faktura i början av 2009 som betalas under året. I många fall kommer det att finnas ett behov av att ta upp motsvarande periodiseringar även vid bokslutet för 2009. I årsredovisningen 2009 kommer alltså en ny upplupen kostnad för december månads elkostnad att redovisas. I sammanställningen ska övergångseffekten i dessa fall hänföras till år 2009 och myndigheten ska alltså inte ta hänsyn till

att det kan finnas ett behov av att redovisa en upplupen kostnad även i årsredovisningen för 2009.

Det kan i undantagsfall finnas upplupna kostnader och intäkter som kommer att finnas kvar i årsredovisningen 2009 eftersom dessa inte har betalats under året. I dessa fall ska överföringseffekten i tabell 1 och i förekommande fall i tabell 3 läggas in på det år som den upplupna kostnaden kommer att faktureras och förfalla till betalning.

5.1.2 Förutbetalda kostnader och intäkter

Periodiseringar i form av förutbetalda kostnader och intäkter har redan betalats 2008 men har ännu inte påverkat resultaträkningen. I utfallsprofilen ska de förutbetalda intäkterna och kostnaderna läggas in det år som kostnaden eller intäkten redovisas i resultaträkningen, vilket vanligtvis sker 2009. I de fall myndigheten har fått en faktura i december 2008 som t.ex. avser en leasingavgift för december 2008 och januari 2009 ska denna ha anslagsavräknats i december och den del av fakturan som avser kostnaden för januari 2009 ska ha redovisats som en förutbetald kostnad. Den förutbetalda kostnaden kommer i sådana fall att påverka kostnaderna i resultaträkningen för 2009. I utfallsprofilen ska myndigheten i dessa fall hänföra övergångseffekten till 2009. Naturligtvis kan det finnas ett behov av att ta upp motsvarande förutbetalda intäkter och kostnader även nästföljande år men myndigheten ska alltså inte ta hänsyn till det när övergångseffekten fördelas.

Det kan i undantagsfall finnas förutbetalda kostnader och intäkter som inte är hänförliga till år 2009 utan till senare år. I dessa fall ska överföringseffekten läggas in det år som den förutbetalda kostnaden eller intäkten kommer att påverka utfallet i resultaträkningen.

Förutbetalda hyror påverkar normalt inte övergångseffekten eftersom nyttjanderätter som betalas i juni och december ska avräknas mot anslag efterföljande månad om nyttjanderätsperioden i sin helhet infaller under kommande redovisningsperioder, enligt föreskrifterna till 16 § anslagsförordningen.

5.1.3 Avsättningar

Avsättningar har ofta en utfallsprofil som kan avse flera kalenderår. Om myndigheten exempelvis har beslutat om delpension för anställda kommer avsättningen vanligtvis att regleras ända fram till dess att personen fyller 65 år. Myndigheten ska fördela övergångseffekten till de år som pensionsavsättningen förväntas regleras genom betalning.

Omstruktureringskostnader som redovisas som Övriga avsättningar i balansräkningen kommer vanligtvis att till stor del betalas under 2009. Det är emellertid inte heller ovanligt att en del av omstruktureringskostnaderna kommer att betalas efter 2009.

Myndigheten ska i dessa fall bedöma när dessa Övriga avsättningar kommer att regleras genom betalning.

I undantagsfall kan det finnas avsättningar hänförliga till pensioner och omstruktureringar etc. som förfaller till betalning långt fram i tiden. Regeringen har som framgått av budgetpropositionen satt en gräns för justering av anslagsnivån till år 2013. I sådana fall ska därför övergångseffekter för perioden efter 2013 hänföras till 2013.

6 Bokföring av övergångs- och periodiseringseffekt 2009

Myndigheterna kommer under juni 2009 att tilldelas ett särskilt anslag under utgiftsområde 26 för att finansiera de ackumulerade övergångseffekterna. Varje myndighet kommer att tilldelas en anslagspost med 0 kronor och ett medgivet överskridande som beloppsmässigt överensstämmer med myndighetens fastställda övergångseffekt. Anslagsavräkningen ska ske vid ett tillfälle som kommer att framgå av ett särskilt regeringsbeslut som innehåller dels tilldelning av anslag under utgiftsområde 26, dels indragning på myndighetens förvaltningsanslag av belopp motsvarande den övergångseffekt som förfaller till betalning under 2009.

Den del av periodiseringseffekten som är hänförlig till semesterlöneskulden kommer inte att finansieras med anslag under utgiftsområde 26. Istället kommer den att belastas anslag utgiftsmässigt enligt övergångsbestämmelserna till anslagsförordningen. Det innebär att anslag kommer att avräknas när personalen tar ut semestern, antingen i form av ledighet eller pengar, eller när semesterlöneskulden förs över till annan myndighet. I bokföringen ska dock den ackumulerade effekten hänförlig till semesterlöneskulden per den 31 december 2008 och som påverkat balanserad kapitalförändring under 2009 (ingående balans) föras över och redovisas som en fordran under balansposten Avräkningen med statsverket. ESV har beslutat att den semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag ska redovisas på ett särskilt konto för att ge en bättre kontroll över det belopp som ska avräknas enligt undantagsbestämmelsen till anslagsförordningen. Informationen kommer att redovisas i årsredovisningen också i noten till Avräkning med statsverket.

I bokföringen har 2009 således införts ett nytt fordranskonto, 1780 *Ingående balans, fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag*. När sparad semester tas ut kommer denna fordran att minska och belasta myndighetens vanliga anslag. Den årliga minskningen kommer att redovisas på ett nytt konto, 1781 *Årets minskning av fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag*.

Myndigheten ska i bokföringen föra bort hela den ackumulerade övergångseffekten hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet som har påverkat årets eller balanserad kapitalförändring, bortsett från kostnader för avskrivningar som är hänförliga till anslagsfinansierade anläggningstillgångar (redovisas på posten statskapital) och eventuella periodiseringar av transfereringar och uppbörd som kommer att avräknas kassamässigt mot anslag och inkomstitlar. Övergångseffekten ska inte påverka resultaträkningen utan redovisas bara i balansräkningen. Den del som finansieras direkt med anslaget under utgiftsområde 26 bokförs debet 1751 (*i förekommande fall konto 1741*) *Redovisning mot anslag* och kredit 2070 *Balanserad kapitalförändring*. Den

övergångseffekt som ska avräknas mot anslaget under utgiftsområde 26 kommer att fastställas och beslutas av regeringen i ett särskilt beslut (se första stycket ovan). Den del av övergångseffekten som är hänförlig till semesterlöneskuld bokförs debet 1780 *Ingående balans, fordran avseende semesterlöneskuld som inte har redovisats mot anslag* och kredit 2070 *Balanserad kapitalförändring*.

Bokföringen av dessa transaktioner görs under räkenskapsåret 2009.

Exempel, bokföring av övergångs- och periodiseringseffekt

En myndighet har en periodiseringseffekt hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet på 2500 varav övergångseffekten som ska avräknas mot det särskilda anslaget under utgiftsområde 26 är 1500.

- 1) Anslagsmedel hänförliga till övergångseffekten tillförs räntekonto 1500.
- 2) Övergångseffekten på 1500 avräknas mot anslag.
- 3) Den ackumulerade semesterlöneskulden per den 31 december 2008 som ska avräknas utgiftsmässigt förs över från balanserad kapitalförändring till balansposten Avräkning med statsverket.

<i>Debet</i>		<i>Kredit</i>	
<i>Anslagsmedel hänförliga till övergången betalas ut</i>			
1910 Räntekonto (via överföringskonton)	1 500	1758 Anslagsmedel som tillförts räntekonto	1 500
<hr/>		<hr/>	
<i>Övergångseffekten avräknas mot anslag</i>			
1751 Redovisning mot anslag	1 500	2070 Balanserad kapitalförändring	1 500
<hr/>		<hr/>	
<i>Överföring av kapitalförändring hänförlig till semesterlöneskuld till Avräkning med statsverket</i>			
1780 Ingående balans, fordran avseende semesterlöneskuld.....	1 000	2070 Balanserad kapitalförändring	1 000

Bilaga 1 Ändringar i anslagsförordningen

Svensk författningssamling



SFS 2008:1431

Utkom från trycket
den 30 december 2008

Förordning om ändring i anslagsförordningen (1996:1189);

utfärdad den 18 december 2008.

Regeringen föreskriver i fråga om anslagsförordningen (1996:1189)
dels att 16 § ska ha följande lydelse,
dels att det i förordningen ska införas en ny paragraf, 16 a §, av följande lydelse.

16 § En myndighet ska avräkna utgifter för transfereringar mot anslag det budgetår då betalningarna sker. Utgifter för transfereringar av varor och tjänster ska dock avräknas mot anslag det budgetår till vilket kostnaden hänförs sig.

Utgifter för egen verksamhet ska avräknas mot anslag det budgetår till vilket kostnaden hänförs sig.

Övriga utgifter ska avräknas mot anslag det budgetår till vilket utgifterna hänförs sig.

16 a § Inkomster som förekommer på ett anslag ska avräknas mot anslaget på motsvarande sätt som utgifterna.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 februari 2009. De nya bestämmelserna ska dock tillämpas för tid från och med den 1 januari 2009.

2. För en myndighets ackumulerade semesterlöneskuld per den 31 december 2008 gäller 16 § i sin äldre lydelse.

På regeringens vägnar

ANDERS BORG

Erik Nymansson
(Finansdepartementet)

Bilaga 2 Regeringsuppdrag till ESV

Uppdrag till Ekonomistyrningsverket m.fl. om underlag om övergångseffekter till följd av övergång till kostnads-
mässig avräkning mot anslag

Regeringens beslut

1. De myndigheter som lyder under regeringen och som Ekonomistyrningsverket bestämmer ska senast den 13 mars 2009 lämna ett underlag till regeringen och Ekonomistyrningsverket om övergångseffekter till följd av övergången till kostnads-
mässig avräkning mot anslag.
2. Ekonomistyrningsverket ska lämna anvisningar samt ge råd och stöd för hur underlaget enligt punkt 1 ska se ut och hur det ska hanteras. Det ankommer på Ekonomistyrningsverket att informera myndigheterna om innebörden av detta beslut.
3. Ekonomistyrningsverket får i uppdrag att bedöma rimligheten i myndigheternas underlag och sammanställa underlagen. Uppdraget ska redovisas till Regeringskansliet (Finansdepartementet) senast den 31 mars 2009.

Ärendet

Regeringen har i budgetpropositionen för 2009 (prop. 2008/09:1, Förslag till statsbudget, finansplan m.m., avsnitt 10.4.2) lämnat förslag som innebär att myndigheternas förvaltningsutgifter, med undantag för universitet och högskolor, från och med 2009 ska avräknas mot anslag det budgetår till vilket kostnaden hänförs. Riksdagen har den 12 november 2008 (bet. 2008/09:FiU15, rskr. 2008/09:30) beslutat om ändrad grund för anslagsavräkning av myndigheternas förvaltningsutgifter i enlighet med regeringens förslag i budgetpropositionen.

Skälen för regeringens beslut

Ändrad grund för anslagsavräkning medför vissa övergångseffekter för statsbudgeten och myndigheterna. Dessa effekter består av tidigare i räkenskaperna redovisade kostnader som inte har anslagsavräknats, till exempel avsättningar och andra periodiseringar. De kan också bestå av anslagsavräknade utgifter som ännu inte har redovisats som kostnader, till exempel lager.

För att säkerställa en tydlig och transparent hantering och redovisning av förändringen bör de effekter som uppstår vid övergången särredovisas. Ett särskilt anslag har därför förts upp på statsbudgeten under utgiftsområde 26 Statsskuldräntor m.m. för vilket det även har begärts ett bemyndigande att överskrida anslaget. Eftersom myndigheternas räntekonto tillförs medel från det särskilda anslaget för att finansiera utbetalningar av redan anslagsbelastade kostnader (övergångseffekten), ska myndigheternas anslag under 2009–2013 minskas tillfälligt med ett belopp motsvarande det belopp som belastar det särskilda anslaget. Minskning av myndigheternas anslag under 2009 sker genom indragning, medan minskning av anslagen 2010–2013 sker genom att nivån på anslagen tillfälligt reduceras för dessa år.

De myndigheter som Ekonomistyrningsverket bestämmer ska senast den 13 mars 2009 rapportera storleken på övergångseffekten samt en tidsprofil som underlag för minskningar av anslagen de kommande åren. Helt avgiftsfinansierade myndigheter och universitet och högskolor berörs inte av förändringen och kommer inte att behöva lämna något underlag. Inte heller särskilda avvecklingsmyndigheter behöver lämna något underlag. Regeringen behöver således ett underlag från myndigheterna för att dels tilldela det särskilda anslaget under utgiftsområde 26 till berörda myndigheter, dels för att utifrån myndigheternas tidsprofil kunna besluta om indragning under 2009 och fastställa minskningen av anslagen för 2010–2013.

Ekonomistyrningsverket bör ta fram närmare anvisningar för hur underlaget ska se ut och hanteras. Ekonomistyrningsverket bör också bedöma rimligheten i myndigheternas underlag, sammanställa och rapportera dessa till Finansdepartementet senast den 31 mars 2009.

På regeringens vägnar

Anders Borg

Nebil Aho

För kännedom
Riksdagsförvaltningen
Riksdagens ombudsmän
Riksrevisionen

Bilaga 3 Exempel hur underlag om övergångseffekter tas fram

Fritidsverkets balansräkning per den 31 december 2008 ser ut enligt nedan. Myndigheten har en anslagsfinansierad och en avgiftsfinansierad verksamhet. Myndigheten börjar med att lägga in aktuella periodiseringsposter från balansräkningen i tabell 2 nedan.

Balansräkning Fritidsverket 2008 (tkr)

TILLGÅNGAR			
Immateriella anläggningstillgångar			
Rättigheter och andra immateriella tillgångar	Not 10	48 392	66 529
		48 392	66 529
Materiella anläggningstillgångar			
Förbättringsutgifter på annans fastighet	Not 11	693	1 014
Maskiner, inventarier, installationer m.m.	Not 12	2 719	3 453
		3 412	4 467
Fordringar			
Kundfordringar		1 227	1 294
Fordringar hos andra myndigheter	Not 13	13 856	20 300
Övriga fordringar		84	
		15 167	21 594
Periodavgränsningsposter			
Förutbetalda kostnader	Not 14	4 635	4 084
Upplupna bidragsintäkter		12	92
Övriga upplupna intäkter		1 457	1 906
		6 104	6 082
Avräkning med statsverket			
Avräkning med statsverket	Not 15	-11 033	-14 450
		-11 033	-14 450
Kassa och bank			
Behållning räntekonto i Riksgäldskontoret	Not 16	20 978	11 106
		20 978	11 106
Summa tillgångar		83 020	95 328
KAPITAL OCH SKULDER			
Myndighetskapital			
Balanserad kapitalförändring	Not 17	-832	2 166
Kapitalförändring enligt resultaträkningen		-1 228	-2 603
		-2 060	-437
Avsättningar			
Avsättningar för pensioner o liknande förpliktelser	Not 18	384	237
		384	237
Skulder m.m.			
Lån i Riksgäldskontoret	Not 19	47 509	60 944
Skulder till andra myndigheter		3 059	3 686
Leverantörsskulder		14 393	12 568
Övriga skulder		1 980	2 229
Förskott från uppdragsgivare		919	
		67 860	79 427
Periodavgränsningsposter			
Upplupna kostnader	Not 20	13 840	11 831
Oförbrukade bidrag		826	
Förutbetalda intäkter		2 170	4 270
		16 836	16 101
Summa kapital och skulder		83 020	95 328

I tabell 2 görs fördelning mellan anslagsfinansierad och annan övrig verksamhet. Fördelningen mellan finansieringskällorna kommer naturligtvis att skilja sig åt mellan olika poster i balansräkningen.

Tabell 2: Beräkningsunderlag (tkr)

Myndighetens namn		Fritidsverket	
Förvaltningsanslagets nomenklatur		020102 ap 1	
	Totalt enligt balansräkningen	Varav	
		anslagsfinansierad verksamhet	övrig verksamhet
Tillgångar			
1	Varulager	0	0
2	Förutbetalda kostnader	4 635	550
3	Övriga upplupna intäkter	1 457	130
4	<i>Delsumma (minskar övergångseffekten)</i>	<i>6 092</i>	<i>680</i>
Skulder			
5	Avsättningar för pensioner	384	384
6	Övriga Avsättningar	0	0
7	Upplupna kostnader exkl semesterlöneskuld	5 025	3 030
8	Upplupna kostnader hänförliga till varor och tjänster	0	0
9	Övriga förutbetalda intäkter	2 170	160
Övriga periodiseringar			
10	Avskrivningar som inte har avräknats mot anslag	137	77
11	<i>Delsumma (ökar övergångseffekten)</i>	<i>7 716</i>	<i>3 651</i>
12	Övergångseffekt		2 971
13	Semesterlöneskuld (upplupna semesterlöner)	8 815	5 476
14	Periodiseringseffekt		8 447

(1) I de fall som en myndighet inte har några av ovanstående periodiseringar skrivs 0 in för att tydliggöra att inga övergångseffekter finns. Fritidsverket har inget varulager och anger därför 0 (noll) i tabellen på rad 1.

Det är möjligt att begränsa summeringar i kolumnen Varav anslagsfinansierad verksamhet, eftersom övergångs- och periodiseringseffekt endast förekommer i denna verksamhet.

Tillgångar

(2) En stor del av förutbetalda kostnader är hänförliga till hyror som betalats i förväg. Av föreskrifterna till 16 § anslagsförordningen framgår att nyttjanderätter som till sin helhet avser nästkommande budgetår inte ska avräknas mot anslag. Periodisering av hyror påverkar alltså inte övergångseffekten eftersom det inte har skett någon

avräkning av anslag. I tabell 2 läggs den andel av de förutbetalda kostnader som avser hyror och andra nyttjanderätter som inte avräknats anslag in i kolumnen Varav övrig verksamhet. Förutbetalda kostnader som har avräknats mot anslag, och som därför påverkar övergångseffekten, är 550.

(3) Upplupna intäkter under rad 3 är nästan uteslutande hänförliga till avgiftsfinansierad verksamhet. 130 är dock intäkter enligt 4 § avgiftsförordningen, som myndigheten kommer att återföra mot förvaltningsanslaget, och som därför påverkar övergångseffekten.

(4) Rad 1–3 summeras till rad 4 Delsumma (minskar övergångseffekt). Totalt har periodiseringar som redovisas som tillgångar medfört att övergångseffekten minskar med 680.

Skulder

(5) Myndigheten har tidigare beslutat om delpension för anställda som redovisas under rad 5. Några övriga avsättningar finns inte i myndigheten. Samtliga kostnader för delpensioner är hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet. Kostnader för pensioner som påverkar övergångseffekten är 384.

Upplupna kostnader som uppgår till 13 840 delas upp på rad 7, rad 8 och rad 13.

(6) Fritidsverket har inga avsättningar och anger därför 0 (noll) i tabellen på rad 6.

(7) På rad 7 under rubrik *Upplupna kostnader exkl. semesterlöneskuld* redovisar myndigheten summan av samtliga upplupna kostnader exkl. de som redovisas på rad 8 under rubrik *Upplupna kostnader hänförliga till transfereringar av varor och tjänster* och rad 13 under rubrik *Semesterlöneskuld*. Dessa upplupna kostnader uppgår till 5 025 varav 3 030 är hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet och påverkar övergångseffekten.

(8) På rad 8 under rubrik *Upplupna kostnader hänförliga till transfereringar av varor och tjänster* redovisas samtliga upplupna kostnader som är hänförliga till transferering av varor och tjänster, vilket myndigheten inte har och 0 redovisas alltså i kolumnerna.

(9) Av totalt 2170 i förutbetalda intäkter (som avser fakturering av ännu inte utförda tjänster) redovisas 160 på rad 9 i den anslagsfinansierade verksamheten. Resterande 2 010 avser övrig verksamhet.

(10) Myndigheten har gjort en avstämning mellan vad som avräknats mot anslag och redovisade avskrivningar och kommit fram till att det finns totalt 137 som redovisas som ackumulerade avskrivningar och som inte har avräknats mot anslag. Av dessa är 77 hänförliga till anslagsfinansierad verksamhet och som därför påverkar övergångseffekten.

(11) Rad 5–10 summeras till rad 11 Delsumma (ökar övergångseffekten). Totalt har periodiseringar som redovisas som skulder medfört att övergångseffekten ökar med 3 651.

(12) Delsumman som ökar övergångseffekten (på rad 11) minskar med Delsumma som minskar övergångseffekten (rad 4). Summan av övergångseffekten redovisas på rad 12. Den totala övergångseffekten som påverkat anslag är 2 971. Det är detta belopp som kommer att ligga till grund för att beräkna det särskilda anslaget under utgiftsområde 26.

(13) På rad 13 under rubrik *Semesterlöneskuld* redovisas samtliga periodiseringar som är hänförliga till semesterlöneskuld, inklusive upplupna arbetsgivaravgifter och pensionspremier och avgifter till Kåpan och Individuell ålderspension samt särskild löneskatt. Myndigheten har totalt 8 815 i semesterlöneskuld m.m.

Myndighetens finansieringsbild har förändrats över tiden och det är därför svårt att fördela semesterlöneskulden exakt. Myndigheten har en bra kontroll av hur kapitalförändringen har uppkommit och kan specificera den enligt avsnitt 4.8 Kontroll av beräknad periodiserings- och övergångseffekt. Myndigheten väljer att fördela semesterlöneskulden enligt en indirekt metod, se nedan.

Semesterlöneskulden per den 31 december 2008 påverkar inte övergångseffekten eftersom upplupen semesterlöneskuld ska avräknas utgiftsmässigt enligt övergångsbestämmelsen till anslagsförordningen .

Myndigheten gör en kontroll av att fördelningen av övergångseffekten överensstämmer med myndighetskapitalet samt om det är rimligt att beräkna semesterlöneskuldens andel som är hänförlig till den anslagsfinansierade verksamheten – enligt indirekt metod.

Kontroll av övergångseffekter och beräkning av andel semesterlöneskuld enligt indirekt metod:

Uppgifterna hämtas från årsredovisningen:

Myndighetskapitalet består av två poster:	
Balanserad kapitalförändring	-832
Kapitalförändring enligt resultaträkningen	<u>-1 228</u>
Totalt	-2 060

Fritidsverket har också i en not i årsredovisningen specificerat kapitalförändringens fördelning mellan de olika verksamheterna. Dessa uppgifter har myndigheten i sin tur hämtat från en intern resultrapport och ser ut som följer.

Den totala kapitalförändringen -2 060 fördelas mellan:

Anslagsfinansierad verksamhet	-8 447
Uppbördsverksamhet	-772
Avgiftsfinansierad verksamhet	<u>7 159</u>
Totalt	-2 060

I det sista steget tar vi fram andelen semesterlöneskuld enligt direkt metod. Vi utgår från den anslagsfinansierade verksamhetens andel av kapitalförändringen -8 447 och för bort den beräknade övergångseffekten på 2 971, enligt tabell 2 på rad 12. Återstoden av den kapitalförändringen bör i princip vara den andel av semesterlöneskulden som är hänförlig till den anslagsfinansierade verksamheten.

Kapitalförändring som hänförs till anslagsfinansierad verksamhet (enligt ovan)	-8 447
Beräknad övergångseffekt enligt tabell 2	<u>2 971</u>
Uppskattad semesterlöneskuld hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet	-5 476

Av en beräkning framgår att av den totala semesterlöneskulden på 8 815 (rad 13) är 62 procent hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet, vilket myndigheten anser är rimligt. Det innebär att i tabell 2 rad 13 kan 5 476 läggas in (med positivt tecken) i tabellen till anslagsfinansierad verksamhet. Den totala periodiseringseffekten som är hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet uppgår till 8 447, vilket också överensstämmer med uppdelning av kapitalförändringen ovan.

Myndigheten kontrollerar att summa övergångseffekt i tabellen överensstämmer med summa utfallsprofil. Summa övergångseffekt i tabell 1 ska även stämma överens med redovisad övergångseffekt hänförlig till anslagsfinansierad verksamhet i tabell 2 (rad 11).

Myndigheten bedömer att en väsentlig del av övergångseffekten på 2 971 är hänförlig till anslag 110115 ap 2 och redovisar denna fördelning i tabell 4.

Tabell 4: Fördelning av övergångseffekt per anslag (tkr)

Myndighetens namn	Fritidsverket
Förvaltningsanslagets nomenklatur	020102 ap 1

Berörda anslag	Övergångs-effekter	Utfallsprofil					Totalt
		2009	2010	2011	2012	2013	
020102 ap 1	2 361	2 105	128	128			2 361
110115 ap 2	610	510	100				610
Summa	2 971	2 615	228	128	0	0	2 971

Myndigheten bedömer att av den totala övergångseffekten är 610 hänförliga till ett sakanslag under utgiftsområde 11. I tabell 4 delar myndigheten upp övergångseffekten på anslag 020102 ap 1 respektive anslag 110115 ap 2. Myndigheten delar även upp årsfördelningen i utfallsprofilen.

Myndigheten kontrollerar att summa övergångseffekt stämmer med summa utfallsprofilen samt kontrollerar att övergångseffekten stämmer överens med vad som redovisats i tabell 1 och tabell 2.

Ekonomistyrningsverket

Drottninggatan 89
Box 45316
104 30 Stockholm

Tfn 08-690 43 00
Fax 08-690 43 50
www.esv.se

ISSN:
ISBN: